

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ**

**ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ВНУТРІШНІХ СПРАВ**

*На правах рукопису*

**ТЕРЕМЕЦЬКИЙ ВЛАДИСЛАВ ІВАНОВИЧ**

УДК 351.713(477) (043.5)

**АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ  
ВІДНОСИН В УКРАЇНІ**

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

**Дисертація**

на здобуття наукового ступеня  
доктора юридичних наук

*Науковий консультант –*  
Бандурка Олександр Маркович,  
доктор юридичних наук, професор,  
Заслужений юрист України,  
академік НАПрН України

ХАРКІВ – 2012

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....</b>	<b>4</b>
<b>ВСТУП.....</b>	<b>5</b>
<b>РОЗДІЛ 1. АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ.....</b>	<b>16</b>
1.1. Поняття податкових відносин та їх місце у системі суспільних відносин.....	16
1.2. Структура податкових правовідносин.....	34
1.3. Виникнення, зміна та припинення податкових правовідносин .....	49
1.4. Критерії розмежування податкових та інших правовідносин, що виникають у сфері оподаткування.....	67
1.5. Правові засади податкових відносин та місце серед них адміністративно-правового регулювання.....	86
Висновки до першого розділу.....	105
 <b>РОЗДІЛ 2. АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ СТАТУС СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН.....</b>	 <b>108</b>
2.1. Система суб'єктів податкових правовідносин .....	108
2.2. Держава та уповноважені нею органи як суб'єкти податкових правовідносин.....	126
2.3. Адміністративно-правовий статус платників податків та їх роль у системі податкових правовідносин.....	143
2.4. Правовий статус органів місцевого самоврядування як суб'єктів податкових правовідносин.....	163
2.5. Організаційно-правові заходи вдосконалення обслуговування великих платників податків.....	180
Висновки до другого розділу.....	201

### **РОЗДІЛ 3. МЕХАНІЗМ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ.....205**

3.1. Спеціальний податковий режим як вид податкового режиму.....	206
3.2. Адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів).....	226
3.3. Адміністративні процедури у сфері податкових правовідносин та особливості їх реалізації.....	249
3.4. Контроль у сфері податкових правовідносин.....	263
3.5. Адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування.....	283
Висновки до третього розділу.....	299

### **РОЗДІЛ 4. УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ.....303**

4.1. Модернізація державного управління у сфері оподаткування .....	303
4.2. Організаційно-правові заходи із переорієнтації податкової діяльності з фіскальної на соціально-обслуговуючу .....	325
4.3. Соціальне спрямування податкових правовідносин як новий орієнтир податкової політики держави.....	340
4.4. Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання податкових відносин та його застосування в Україні.....	358
4.5. Інформаційно-аналітичне забезпечення реалізації податкових правовідносин.....	375
Висновки до четвертого розділу.....	394
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>398</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>409</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>499</b>

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

- АПП – Асоціація платників податків
- ВВП – валовий внутрішній продукт
- ВНП – валовий національний продукт
- ВПП – великі платники податків
- ГК України – Господарський кодекс України
- ГПК України – Господарський процесуальний кодекс України
- ДМС України – Державна митна служба України
- ДПС України – Державна податкова служба України
- ДПА України – Державна податкова адміністрація України
- ЄБА – Європейська бізнес-асоціація
- ЄС – Європейський союз
- ЗЕД – зовнішньоекономічна діяльність
- ЗМІ – засоби масової інформації
- КАС України – Кодекс адміністративного судочинства України
- КпАП РФ – Кодекс Російської Федерації про адміністративні правопорушення
- КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення
- МВФ – Міжнародний валютний фонд
- МДД РК – Міністерство державних доходів Республіки Казахстан
- ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку
- ПДВ – податок на додану вартість
- РФ – Російська Федерація
- СДПІ – спеціалізовані державні податкові інспекції
- ЦК України – Цивільний кодекс України
- ЦОПП – центр обслуговування платників податків

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Успішне проведення податкової реформи та забезпечення ефективного функціонування податкової системи України в значній мірі залежить від адміністративно-правового регулювання податкових відносин як одного із способів державного управління суспільними процесами. У зв'язку з цим постає необхідність формування чітких організаційних структур, процедур і системи відносин, які б забезпечили простоту, ефективність та оперативність виконання обов'язків зі сплати податків і зборів з одночасним гарантуванням та суворим дотриманням прав і законних інтересів усіх платників податків. Суттєві недоліки правової регламентації податкових відносин, які виникли відразу ж після набрання чинності Податкового кодексу України, вказують на незавершеність і принципові прорахунки в організації здійснюваної податкової реформи та зумовлюють необхідність розвитку теоретичних засад і розроблення ефективних практичних рекомендацій щодо реформування податкової системи та адаптації українського законодавства до правових норм ЄС.

Проблемам теорії і практики оподаткування, окремим аспектам реформування податкової системи, зокрема модернізації державного управління у сфері оподаткування, приділяли увагу такі вітчизняні та зарубіжні науковці: О. М. Бандурка, О. О. Бандурка, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, А. В. Головач, Т. Н. Затуліна, Т. Є. Кагановська, І. І. Кучеров, М. П. Кучерявенко, Ю. О. Крохіна, В. Б. Марченко, В. А. Паригіна, С. Г. Пепеляєв, М. О. Перепелиця, Т. О. Проценко, Л. А. Савченко, О. П. Угровецький, Н. І. Хімічева, С. Д. Ципкін, В. О. Яговкіна та інші. Утім, ураховуючи значний внесок учених у розвиток науки адміністративного права й удосконалення правового забезпечення податкових відносин, подальшого комплексного дослідження потребують сутність, структура, процеси формування та функціонування податкових правовідносин, розуміння

особливостей їх прояву та регулювання в ринкових умовах.

Наведене не лише обумовило вибір теми дослідження, а й свідчить про актуальність її наукових положень як для теоретичного аналізу стану правового регулювання податкових відносин в Україні, так і для визначення нових концептуальних підходів щодо їх розвитку та вдосконалення.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційне дослідження спрямоване на реалізацію положень Програми економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава», схваленої 2 червня 2010 р. на засіданні Комітету з економічних реформ при Президентові України та Стратегічного плану розвитку Державної податкової служби України на період до 2013 року, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 7 квітня 2003 р. № 160.

Роботу виконано відповідно до п. 16 Додатку № 17 Пріоритетних напрямів наукового забезпечення діяльності органів внутрішніх справ України на період 2010–2014 років, затверджених наказом МВС України від 29.07.2010 р. № 347, а також пп. 2.9, 9.6, 13.24, 17.3, 19, 19.9 Пріоритетних напрямів наукових досліджень Харківського національного університету внутрішніх справ на 2011–2014 рр., схвалених Вченою радою Харківського національного університету внутрішніх справ 28 грудня 2010 р. (протокол № 10).

**Мета і задачі дослідження.** Мета дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на основі аналізу податкового законодавства і практики його застосування визначити зміст та особливості адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні, а також надати пропозиції та рекомендації щодо його вдосконалення.

Для досягнення поставленої мети в дисертації необхідно вирішити такі основні задачі:

- розкрити сутність податкових відносин та їх місце у системі суспільних відносин;
- виявити особливості правових механізмів виникнення, зміни та

припинення податкових правовідносин і охарактеризувати їх поточне доктринальне забезпечення;

– уточнити критерії розмежування податкових та інших правовідносин, які виникають у сфері оподаткування, і запропонувати заходи щодо удосконалення критеріїв такого розмежування;

– охарактеризувати стан правового регулювання податкових відносин в Україні, виявити його недоліки та запропонувати шляхи їх усунення;

– здійснити характеристику системи суб'єктів податкових правовідносин та визначити особливості їх правового статусу;

– розкрити сутність і значення спеціального податкового режиму як виду податково-правового режиму;

– уточнити теоретико-методологічні засади податкового адміністрування та сформулювати критерії оцінки ефективності системи адміністрування податків;

– визначити сутність, особливості та види контролю у сфері податкових правовідносин;

– з'ясувати зміст адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування та розробити заходи з приведення її у відповідність до вимог подальшого реформування податкової системи;

– запропонувати шляхи модернізації державного управління у сфері оподаткування;

– обґрунтувати доцільність переорієнтації податкової діяльності з фіскальної на соціально-обслуговуючу та визначити організаційно-правові заходи щодо підвищення її ефективності;

– охарактеризувати сутність, зміст і значення інформаційно-аналітичного забезпечення функціонування податкових правовідносин;

– узагальнити зарубіжний досвід правового регулювання податкових відносин та визначити можливості його використання в Україні.

**Об'єктом дослідження** є суспільні відносини у сфері оподаткування в Україні.

**Предмет дослідження** становить адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дисертації є сукупність загальнонаукових та спеціальних методів дослідження. Їх застосування обумовлене системним підходом, що надає можливість дослідити проблеми в єдності їх соціального змісту та юридичної форми. За допомогою логіко-семантичного методу та методу наукової абстракції поглиблено понятійний апарат (підрозділи 1.2, 3.1, 3.2, 3.4, 3.5), визначено правову природу податкових відносин в Україні (підрозділ 1.1) та особливості адміністративно-правового статусу суб'єктів податкових правовідносин (розділ 2). Системно-структурний метод застосовано для класифікації прав та обов'язків платників податків (підрозділ 2.3), визначення компетенції та повноважень суб'єктів податкових правовідносин (підрозділ 2.1, 2.2). Метод логічного узагальнення та систематизації використано для з'ясування елементів структури податкових правовідносин (підрозділ 1.2). Методи аналізу і синтезу дозволили визначити проблеми правового регулювання податкових відносин в Україні й розробити наукові рекомендації з їх удосконалення (підрозділ 1.5), а також обґрунтувати критерії розмежування податкових та інших правовідносин (підрозділ 1.4). За допомогою порівняльно-правового методу обґрунтовано можливість використання зарубіжного досвіду правового регулювання податкових відносин в Україні (підрозділ 4.4), а також визначено напрями модернізації державного управління у сфері оподаткування (підрозділ 4.1).

Науково-теоретичне підґрунтя дисертаційного дослідження становлять праці фахівців у галузі філософії, загальної теорії держави і права, теорії управління, адміністративного та податкового права, інших галузевих правових наук, зокрема і зарубіжних дослідників. Положення та висновки дисертації ґрунтуються на нормах Конституції України, чинних нормативно-правових актах, які регулюють податкові відносини в Україні. Дисертант звертався також до законодавства деяких зарубіжних країн, досвід яких щодо правового регулювання податкових відносин може бути використано в Україні.



Інформаційною та емпіричною основою дослідження є узагальнення практичної діяльності різних державних органів у сфері оподаткування в Україні, політико-правова публіцистика, довідкові видання та статистичні матеріали.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в тому, що дисертація є одним із перших комплексних досліджень з використанням сучасних методів пізнання, урахуванням новітніх досягнень науки адміністративного права проблемних питань правового регулювання податкових відносин в Україні. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку нових наукових положень і висновків, які у сукупності становлять концепцію адміністративно-правового забезпечення податкових відносин в Україні. Основні з них такі:

*вперше:*

– розроблено концепцію множинності об'єктів податкових правовідносин, якими є: а) податок і збір (сума грошових коштів, що підлягає внесенню до відповідного бюджету); б) поведінка (дії, бездіяльність) суб'єктів податкових правовідносин; в) результати дій (бездіяльності) суб'єктів податкових правовідносин;

– розкрито особливості сучасної системи місцевих податків і зборів в Україні, а саме доведено: 1) невідповідність цієї системи європейським стандартам місцевого самоврядування та положенням Конституції України про фінансову основу місцевого самоврядування; 2) наявність компетенції, делегованої державою місцевим радам відповідно до положень Податкового кодексу України, щодо встановлення місцевих податків і зборів; 3) вторинність місцевого оподаткування у системі державного оподаткування України, яке не виконує ні фіскальної, ні регулюючої функції. Розроблено низку пропозицій, спрямованих на вдосконалення організаційно-правових механізмів у сфері місцевого оподаткування та створення нормативної бази взаємодії між податковими органами і фінансовими структурами органів місцевого самоврядування;

– запропоновано напрями вдосконалення організаційного, кадрового й правового забезпечення обслуговування великих платників податків (далі – ВПП) у цілому та діяльності єдиного централізованого офісу ДПС зокрема на підставі врахування досвіду роботи з обслуговування ВПП у податкових відомствах деяких зарубіжних країн та особливостей організації їх супроводження, методів обслуговування й податкового контролю в Україні;

– визначено сутність горизонтального моніторингу як одного із методів здійснення поточного податкового контролю за діяльністю платників податків, проаналізовано основні переваги і недоліки його впровадження в Україні та надані пропозиції щодо удосконалення цього інституту в контексті співпраці податкових органів з ВПП;

– доведено, що «податкове адміністрування» та «адміністрування податків» є різними за змістом і обсягом правовими категоріями, сформульовано їх авторське визначення, надано характеристику та розкрито значення;

– обґрунтовано необхідність впровадження нової системи самообслуговування платників податків через єдиний веб-портал податкових органів України, завдяки якій авторизовані користувачі зможуть отримувати спеціальні електронні сервіси: on-line-моніторинг звітних даних, надходження платежів, податкового боргу, переplat та інших показників особистих рахунків, стан підприємств-контрагентів і їх реєстраційні дані, замовлення необхідних довідок, оперативне надання податкових консультацій тощо;

*удосконалено:*

– характеристику сутності податкових правовідносин як комплексного виду суспільних відносин, що регулюються різними галузями права, а також визначено їх загальні (різновид суспільних і публічних відносин), особливі (різновид фінансових правовідносин) та індивідуальні (специфічні) ознаки; сформульовано авторське визначення податкових правовідносин;

– визначення поняття об'єкта податкових правовідносин, під яким пропонується розуміти сукупність матеріальних та/або нематеріальних благ,

рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів податкових правовідносин, а також результати їх діяльності у сфері оподаткування, спрямовані на забезпечення поповнення бюджетів усіх рівнів для досягнення економічного та соціального ефектів;

– критерії, яким має відповідати суб'єкт податкових правовідносин, а саме:

1) бути реальним учасником податкових правовідносин; 2) діяльність суб'єкта має перебувати у сфері регулювання норм податкового права; 3) мати податкові права й обов'язки та реалізовувати їх;

– положення правової доктрини щодо місця податкових правовідносин у загальній системі правовідносин, визначено загальні відмінності податкових від інших правовідносин;

– систему суб'єктів податкових правовідносин та запропонована їх авторська класифікація, у зв'язку з чим до кола осіб, які сприяють сплаті податків і зборів, включено суб'єктів інформаційних відносин (державні органи, що надають інформацію про платників податків, необхідну для нарахування податків і зборів) та збирачів податків і зборів;

– класифікацію обов'язків платників податків за рахунок уведення нового критерію – спорідненість напрямів взаємодії платників з органами оподаткування, що дозволило відобразити всю площину та складність взаємодії зобов'язаних суб'єктів з цими органами;

– класифікацію прав платників податків, що розкриває сутність і зміст усіх наявних прав платників податків;

– розуміння сутності податково-правового режиму та спеціального податкового режиму як його різновиду, а також визначення цих правових категорій; виявлено недоліки і прогалини в правовому регулюванні спеціальних податкових режимів та надано пропозиції щодо їх усунення;

– зміст та значення соціального спрямування податкових правовідносин у контексті переорієнтації діяльності органів оподаткування з фіскальної на соціально-обслуговуючу, що передбачає налагодження ефективних партнерських відносин із платниками податків, повний перехід до ризико

орієнтованої системи контролю, обмеження повноважень контролюючих органів та унеможливлення зупинення діяльності суб'єктів господарювання без судового рішення, пошук найбільш ефективних і раціональних форм та методів діяльності ДПС України з метою гармонізації відносин між владою й суб'єктами господарювання, гуманізацію відносин платників податків і податківців як обов'язкової умови мінімізації податкових конфліктів та елементу модернізації податкових органів;

– обґрунтування необхідності запровадження в Україні посади Уповноваженого з питань захисту прав платників податків – податкового омбудсмена як нового правозахисного інституту, на якого покладаються функції здійснення моніторингу за виконанням податкового законодавства й додержанням прав платників податків, а також відновлення порушених прав. Визначено завдання, функції, повноваження і механізм призначення податкового омбудсмена (його апарату);

*дістали подальшого розвитку:*

– наукові положення щодо сутності та особливостей структури податкових правовідносин, до якої рекомендовано відносити суб'єкт, об'єкт, зміст та характеристики кожного з елементів;

– концептуальні положення юридичного факту та фактичного складу як передумов виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин;

– характеристика суб'єктів, які сприяють сплаті податків і зборів, зокрема банків, податкових агентів та збирачів податків і зборів;

– наукові положення щодо необхідності врегулювання деяких обов'язкових елементів правового статусу органів, що надають податкову інформацію, шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України з одночасним внесенням змін до Постанови Кабінету Міністрів України «Про утворення Комісії з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів»;

– розуміння правового статусу уповноважених державних органів як суб'єктів податкових правовідносин, наділених загальною та спеціальною

компетенцією; обґрунтовано положення, що держава як публічно-правове утворення у податкових правовідносинах виступає за дотриманням податкового законодавства через спеціально створені органи контролю, які перебувають у постійно триваючих і безупинних відносинах з державою та мають дві основні ознаки: діють від імені держави та є носіями відповідних повноважень державно-владного характеру;

– наукові положення щодо неврегульованості деяких обов'язкових елементів правового статусу митних органів у податкових правовідносинах, зокрема, наголошено на відсутності норм, які б закріплювали права та обов'язки митних органів, необхідні для реалізації завдань, покладених на Державну митну службу України в податковій сфері, у зв'язку з чим запропоновано доповнити Митний кодекс України нормами, які окреслюють суб'єктний статус митних органів у податкових правовідносинах;

– класифікація прав органів оподаткування на підставі родових ознак їх діяльності, що відображає сутність участі вказаних органів у податкових правовідносинах;

– наукові положення щодо невідповідності певної частини із закріплених законодавством прав платників податків змісту категорії «права»; запропоновано першу половину цих прав вважати змістовними, оскільки наявність перешкод у їх реалізації чи порушення таких прав завдають істотної шкоди інтересам платника податків, а другу – допоміжними (супутніми), за допомогою яких встановлюються процедурні норми, що визначають порядок здійснення діяльності;

– співвідношення й розмежування понять «контроль» і «нагляд» у сфері оподаткування, класифікація видів контролю за критерієм суб'єкта його здійснення, завдяки чому виділено два види контролю – державний і громадський (недержавний) – та надано їх характеристику.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що викладені в дисертації положення можуть бути використані:

– у науково-дослідній сфері – результати дисертаційного дослідження, які

в сукупності становлять нову концепцію адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні, можуть бути підґрунтям для подальшого розроблення та вирішення теоретико-правових питань удосконалення правового регулювання у сфері оподаткування;

– у правотворчій діяльності – висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані в дисертації, можуть бути використані при внесенні змін і доповнень до податкового законодавства, а також під час прийняття нових нормативно-правових актів з досліджуваних питань для подальшого проведення реформування системи податкових відносин в Україні (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження у законопроектну роботу Верховної Ради України);

– у правозастосовній сфері – використання одержаних результатів дозволить покращити практичну діяльність суб'єктів податкових відносин в Україні (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження в практичну діяльність ДПС України в Харківській області);

– у навчальному процесі – матеріали дисертації доцільно використовувати під час підготовки підручників та навчальних посібників з дисциплін «Адміністративне право», «Податкове право», «Адміністративна діяльність податкових органів», а також на курсах підвищення кваліфікації працівників податкових органів. Значна частина матеріалів дослідження вже використовується в процесі проведення практичних і семінарських занять із зазначених дисциплін (акти впровадження результатів дисертаційного дослідження в навчальний процес Харківського національного університету внутрішніх справ та Одеського державного університету внутрішніх справ).

**Апробація результатів дисертації.** Основні теоретичні положення, висновки й практичні рекомендації, викладені у дослідженні, були оприлюднені на міжнародних, всеукраїнських та регіональних науково-практичних конференціях, семінарах і «круглих столах», зокрема: «Суверенність, незалежність, конституційність: становлення та розвиток Української держави» (Харків, 2011), «Актуальні питання сучасної юридичної

науки» (Київ, 2011), «Фінансове право у ХХІ сторіччі: здобутки та перспективи» (Київ, 2011), «Роль права та закону у сучасному світі» (Київ, 2011), «Юридична осінь 2011 року» (Харків, 2011), «Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні» (Ірпінь, 2012), «Право та сучасне суспільство: реалії співвідношення» (Запоріжжя, 2012), «Адміністративне право України: сучасний стан та шляхи розвитку» (Харків, 2012), «Бюджетно-податкова реформа як каталізатор соціально-економічного розвитку в Україні» (Ірпінь, 2012), «Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку» (Суми, 2012), «Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду» (Київ, 2012).

**Публікації.** Основні положення дисертації викладено в одноосібній монографії, 36 статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях, та у 17 тезах наукових повідомлень на науково-практичних конференціях.

## РОЗДІЛ 1.

# АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ

### **1.1. Поняття податкових відносин та їх місце у системі суспільних відносин**

Податки є найбільш розвинутою формою відносин особи з державою, оскільки сплата податків є необхідною для життєдіяльності держави (фінансування державних органів, установ тощо), впровадження соціально значущих проектів, становлення різних інститутів громадянського суспільства (громадських та релігійних об'єднань, благодійних організацій, недержавних засобів масової інформації (далі – ЗМІ) та ін.), розвитку сфер комерційної та некомерційної діяльності, шлюбно-сімейних відносин і добробуту кожної людини, яка проживає в Україні.

Податок є однією з ключових категорій, з якою пов'язане виникнення такого виду суспільних відносин, як податкові. Останні пронизують не лише економіку, але й інші важливі сфери суспільного життя. Податок є інструментом безспірного вилучення частини вартості валового внутрішнього продукту, а податкові відносини виступають як процес запровадження механізму справляння податків і віддзеркалюють соціально-економічну реакцію суспільства на нього [1, с. 5]. Тому податкові відносини за своєю сутністю є ширшим поняттям порівняно з податками, оскільки охоплюють не лише справляння останніх, а і зворотній зв'язок держави з платниками податків.

Податкові відносини мають складну економіко-правову природу. В економічному аспекті податкові відносини розуміють як частину суспільних відносин, що обмежується сферою оподаткування і має фінансово-економічну основу [2, с. 127]; суспільні відносини, що виникають у процесі здійснення



податкової діяльності держави [3, с. 24]; сукупність економічних, інституціональних та організаційних відносин, що виникають у процесі примусового вилучення державою коштів економічних суб'єктів з метою їх перерозподілу між зазначеними суб'єктами для задоволення загальних і власних інтересів держави, господарюючих суб'єктів та населення [4, с. 141]; особливу специфічну підсистему господарських (виробничих) відносин, що обумовлюють розподіл і перерозподіл частини національного доходу, який відчужується у розпорядження держави в процесі суспільного відтворення [5, с. 5] тощо.

У правовому аспекті податкові відносини визначають як правовий зв'язок, через який платник податків зобов'язаний сплатити суму податку, а фінансовий орган має право вимагати сплати податку [6, с. 94]; як сукупність певних правових і соціальних відносин щодо перерозподілу частини національного доходу через систему оподаткування [7, с. 3]; як однорідні суспільні відносини, що визначають порядок надходження коштів від платників до бюджетів (державного і місцевого) у формі податків і зборів [8, с. 91]; як відносини з реалізації конституційних прав громадян і засад єдиного ринку, податково-бюджетного федералізму та здійснення державного управління економікою і фінансами [9, с. 9]; як єдиний складний механізм мобілізації коштів до бюджету [10, с. 12] тощо.

Як слушно зауважує Г. М. Бродський, економічні податкові відносини, будучи врегульованими нормами податкового права, завжди існують у формі податкових правовідносин [3, с. 23]. Питання про співвідношення економічних і правових податкових відносин є складовою частиною більш загального питання про співвідношення суб'єктивного та об'єктивного в податках, тобто одним із найскладніших питань для науки податкового права.

Податок і податкові відносини є продуктом одностороннього волевиявлення держави, вираженого нею у формі відповідного правового акта. Лише через правові приписи, забезпечені державним примусом, стає можливим вилучення частини доходу з приватної власності. У цьому сенсі податок є

суб'єктивним установленням держави. З установленням державою податку виникають і відповідні податкові відносини, суб'єктами яких, з одного боку, є держава, а з іншого – платники податків. Як суспільні відносини вони є економічними. Разом з тим, будучи встановленим державою шляхом видання відповідного правового акта, податок завжди існує в правовій формі. Згідно з цим податкові відносини як різновид економічних відносин завжди виникають та існують у формі публічно-правових відносин.

Податкові відносини самі по собі в суспільстві не складаються і не виникають як фактичні відносини. Фактичне існування податкових відносин стає можливим лише після їх законодавчого закріплення, у результаті практичної реалізації правових норм [11, с. 12–16]. Так, добровільне відрахування частини свого доходу на користь держави суперечить природі підприємницької діяльності й не є властивим людській природі [12, с. 77]. Однак без цих відрахувань держава не зможе функціонувати.

Установлення фактичних (не оформлених у правовій формі) суспільних відносин між платником податків і публічними інститутами є неможливим, оскільки платник податків не переслідує сплатою податку для себе будь-якої цілі і, як наслідок, не вчиняє вольового акту, спрямованого на встановлення фактичних відносин. Як справедливо стверджував С. С. Алексєєв, виникненню податкових правовідносин не передують фактичний зміст, перед нами – суто правовий зв'язок. Виникнувши без певного фактичного змісту, юридична форма згодом знаходить його, реалізуючи мету правового регулювання – формування фактичних відносин, яких раніше не було [13, с. 137]. Тому під фактичними «податковими» відносинами переважно розуміють лише відносини протиправні, які полягають у несплаті податку всупереч приписам закону [14, с. 117].

Відомо, що прогалини в праві існують об'єктивно. Особливо відчутними вони були на початковому етапі становлення податкового законодавства, до прийняття Податкового кодексу України. Слід підтримати думку науковців, що наявність прогалини у праві не свідчить про існування податкових

правовідносин як фактичних [15, с. 116]. Прогалини в праві означають відсутність норми, що регулює окремі, незначні аспекти правовідносин, які необхідно усувати шляхом їх правової регламентації. Тобто, за наявності прогалин податкові відносини в цілому регулюються правом і мають характер правовідносин. Лише окремі їх елементи внаслідок недоліків юридичної техніки або застарілості законодавства випадають зі сфери податково-правового регулювання, але це не змінює положення в цілому. У такому випадку розглядаються самі правовідносини, а не фактична соціальна взаємодія.

Отже, податкові відносини стають такими і можуть існувати лише за наявності відповідного податкового закону і лише в правовій формі, тобто як правовідносини. Таким чином, правова форма у цьому разі є визначальною для виникнення, зміни або припинення цих суспільних відносин [2, с. 285]. Примітно, що теза про існування податкових відносин лише в правовій формі була висунута і переконливо доведена ще за радянських часів [16, с. 28].

Податкові відносини є частиною економічних відносин, але мають чимало особливостей, характер яких визначається сутністю і властивостями податку як економіко-правової категорії – це законність, безеквівалентність, загальність, обов'язковість (примусовість) [17, с. 6].

Незважаючи на те, що в підґрунті ринкових відносин лежить еквівалентність, основною формою взаємозв'язку в системі «особа – держава – податок» є «обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку», причому стягується він за правом сильного. Тому існуючі податкові відносини не є ринковими, еквівалентними, взаємовигідними, це, швидше, відносини панування і підпорядкування, які набули юридичної форми, тобто були узаконені; юридичний статус цих відносин також не відрізняється достатньою визначеністю, оскільки вони не отримали однозначного правового оформлення у чинному податковому законодавстві.

Н. С. Сапунова вважає, що податок в умовах ринкової економіки повинен

мати зворотний, а у перспективі – еквівалентний характер. Розуміння економічної сутності податку має відновити справедливість і забезпечити платнику податків відповідне місце в податкових відносинах – не стільки зобов'язаного суб'єкта, скільки партнера і «роботодавця» держави, котрий має право хоча б на часткове повернення податків у вигляді якісних та ефективних послуг держави. Модернізація в економіці означає посилення економічної свободи господарюючих суб'єктів, тому рівноправні відносини у стосунках «платник податку – держава» є необхідними [18, с. 9].

Ідея зрівняти в правовому статусі державу в особі податкових органів і платника податків є не новою. На думку А. В. Бризгаліна, між ними має встановитись стан повної рівності [19, с. 29]. Аналогічну позицію висловив В. І. Гурєєв, який стверджує, що законодавство про податки і збори не передбачає податкову субординацію [20, с. 29–30]. Здається, що з такою позицією не можна погодитися. Податкові правовідносини завжди будуються за субординаційною моделлю, де зобов'язаною особою, як правило, виступає платник податків. Водночас субординація в податкових правовідносинах завжди має функціональний характер. Крім того, формально-юридична рівність є характерною для галузей приватного права, де держава виступає не як компетентний суб'єкт з владними повноваженнями, а як ординарна юридична особа, яка нарівні з іншими бере участь у ринковому саморегулюванні. Таким чином, податкові відносини позбавлені еквівалентності, характерної для обмінних, ринкових відносин [21, с. 26].

Згідно з чинним законодавством податки передаються державі у власність, і юридично вона нічим не зобов'язана конкретній особі за їх сплату. Сумлінно сплативши податок, особа не отримує від держави додаткових суб'єктивних прав. Тому виконання платником податків обов'язку зі сплати податків не породжує у держави зустрічного обов'язку щодо надання конкретній особі будь-яких матеріальних благ або здійснення на її користь будь-яких дій. Сплата податку дає платникові податків лише право на рівний доступ до суспільних благ, оскільки держава реалізовує публічні функції однаково щодо всіх

громадян [12, с. 13].

Водночас у багатьох економічно розвинених країнах переважає погляд на податок як на соціальний кредит, що видається платником податків державі у формі попередньої оплати суспільних послуг, надання яких повинен забезпечити публічний суб'єкт. В умовах правової держави публічна влада має право розраховувати на перерозподіл на її користь частини суспільного продукту за допомогою оподаткування лише в тій частині, в якій ця влада в особі держави сприяла створенню (приросту) суспільного продукту. Концепція правової держави виходить не з природного права держави стягувати податки, а з обумовленості оподаткування потребами суспільства у фінансуванні публічних видатків. За такого підходу податкові (фінансові) відносини стають оплатним, а обидві сторони – приватний і публічний суб'єкти – несуть один перед одним майнову (правовідновлювальну) відповідальність за неналежне виконання своїх обов'язків. Але відплатний характер податку може проявитися лише в процесі розподілу публічних грошових коштів, тобто в рамках бюджетних відносин. Податкове право регулює відносини щодо справляння обов'язкових платежів, тому в рамках податкових відносин завжди переважатиме одностороннє майнове зобов'язання приватного суб'єкта перед публічним.

На зміну відносинам конфронтації між державою та платником податків мають прийти відносини співробітництва і партнерства, в результаті їх взаємодії виникає синергетичний ефект – приріст продуктивних, споживчих і соціальних сил суспільства. Тому податкові відносини повинні стимулювати не конкуренцію, а співпрацю і прямі зв'язки з державою [18, с. 11]. При цьому підґрунтя цих відносин має складати певна домовленість між державою та особою (держава – як «суспільний договір») про те, що остання платить податки добровільно, проявивши згоду з досягнутою домовленістю, а держава надає їй очікувані послуги.

За такого підходу податкові відносини є результатом взаємної згоди та домовленості між суспільством і державою, а податки – засобом та

інструментом гнучкого реагування держави на соціально-економічні процеси з обов'язковим їх пристосуванням до цілей і завдань загальної державної політики та до конкретної соціальної, політичної й економічної ситуації, що існує на цей момент у державі та суспільстві. Такі відносини, що складаються в процесі взаємодії держави, суспільства і кожної конкретної особи у зв'язку і з приводу оподаткування, і є податковими відносинами [22, с. 3]. Водночас це – особливий вид суспільних відносин між окремою особою (особами) і державою, за умовами яких ця особа (особи) зобов'язується в установленому законом порядку передавати державі частину свого майна.

Світова та вітчизняна практика свідчать, що податкові відносини в більшості країн світу регулюються кодифікованими актами.

Податковий кодекс України [23] визначає межі його чинності, а не коло податкових відносин у цілому. У ч. 1 ст. 1 Податкового кодексу України законодавець спробував виділити та конкретизувати із загальної маси фінансових відносин групу однорідних специфічних суспільних відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів та визначають надходження коштів від платників до держави й територіальних громад (державного чи місцевого бюджетів). Зокрема, йдеться про таке: 1) закріплення переліку податків та зборів; 2) порядок адміністрування податків та зборів; 3) закріплення правового статусу платників податків та зборів; 4) компетенцію контролюючих органів та повноваження їх посадових осіб; 5) регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства [24, с. 117].

Аналіз цих положень дозволяє не погодитися з авторами коментарю до Податкового кодексу України, що законодавець у вказаному випадку «спробував закріпити вичерпний перелік відносин, на регулювання яких спрямований вплив приписів цього кодифікованого акта» [25, с. 20], адже у переліку відносин, що належать до сфери регулювання Податковим кодексом України, не зазначено відносини з приводу встановлення (введення) податків,

податкового планування<sup>1</sup>, регулювання поведінки учасників податкових відносин, оскарження рішень податкових органів та дій (бездіяльності) їх посадових осіб, а також управлінські, організаційні, інформаційні та інші відносини. Отже, у ч. 1 ст. 1 Податкового кодексу України закріплено не повний перелік податкових відносин [27, с. 162]. Не вважає цей перелік вичерпним і М. П. Кучерявенко [28, с. 89].

Слід підкреслити, що не всі податкові відносини повністю потрапляють до сфери податково-правового регулювання. Деякі з них є предметом інших підгалузей фінансового права і навіть інших юридичних наук. Так, у рамках групи правовідносин щодо справляння податків і зборів відносини, які забезпечують примусове стягнення податків, зборів та пені з фізичної особи й організації, що здійснюються в судовому порядку, регламентуються нормами Кодексу адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV (далі – КАС України) та Господарського процесуального кодексу України від 6 листопада 1991 р. № 1798-XII (далі – ГПК України). Крім того, якщо виконання рішення про примусове стягнення сум податку, збору чи пені вимагає звернення стягнення на майно платника податків, то виникають процедурні відносини, які регулюються Законом України «Про виконавче провадження» [29]. Наприклад, «стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження» (п. 87.11 ст. 87 Податкового кодексу України), а «органами стягнення є... також державні виконавці в межах своїх повноважень» (п. 41.5 ст. 41 Податкового кодексу України). Отже, податкові відносини регулюються податковим законодавством України (ст. 3 Податкового кодексу України), яке містить у собі комплекс (систему, сукупність) норм різних галузей права [24, с. 117].

Слід погодитись з ученими, які вважають, що податкові правовідносини, охоплюючи різноманітні сфери державних, майнових і владно-розпорядчих

---

<sup>1</sup> Відносини, що виникають у процесі податкового планування розглянуті автором у окремій науковій публікації [26, с. 268–275].

відносин, є складними. Так, М. А. Лебединський, В. А. Паригіна і А. А. Тадеєв стверджують, що за своєю природою, сутністю та значенням правові відносини у сфері оподаткування можна охарактеризувати як соціально-значущі суспільні відносини складного типу [30, с. 44; 31, с. 12–13]. С. С. Тропська також вважає, що податкові відносини є складними й різноплановими [32, с. 32].

Складні податкові правовідносини виникають тоді, коли суб'єкти простих правовідносин не можуть самотійно, без участі інших осіб (суб'єктів), отримати результат, на досягнення якого спрямовано їхні дії. Наприклад, юридична особа – платник податків не може самотійно здійснити зарахування податку до бюджету.

Варто відмітити, що не слід ігнорувати складну структуру податкових відносин, оскільки це може призвести до того, що розуміння податкових правовідносин сприйматиметься лише як односторонні зобов'язання платників податків внести до державного бюджету певну грошову суму. Ця ситуація може викликати як значне порушення принципів конституційної економіки, так і створення односторонньої державної політики, не пов'язаної з цілями соціальної політики [33, с. 19]. Крім того, будучи динамічними та такими, що постійно розвиваються, податкові правовідносини стосуються різних суб'єктів, між якими формується певна підпорядкованість, що пояснюється імперативним характером податкової норми. Тому за суб'єктним складом податкові правовідносини характеризуються як багатосторонні, в яких завжди бере участь велика кількість учасників (суб'єктів) [21, с. 17].

Слушним є твердження, що податкові правовідносини являють собою комплексний вид суспільних відносин, який регулюється різними галузями права [34, с. 13]. Це дозволяє державі за допомогою податкового права впливати на поведінку економічно та юридично незалежних суб'єктів без прямого втручання в їх внутрішні справи [35, с. 35]. Дійсно, податкові відносини мають багатоаспектний і комплексний характер, унаслідок різноманіття форм і видів податків відрізняються специфікою, яка багато в чому обумовлюється нерозривністю економічного і публічно-правового змісту



податків як головного джерела утворення державних фінансів через вилучення частини суспільного продукту [5, с. 6]. Крім того, комплексний характер податкових правовідносин проявляється в тому, що вони містять у собі елементи приватного і публічного права та походять від фінансових, конституційних, адміністративних, інформаційних та інших правовідносин. Міжнародна практика засвідчує, що податкові відносини досліджуються в контексті конституційної економіки і за допомогою інституційного, адміністративно-управлінського та фінансово-правового підходів.

На можливість існування комплексних правовідносин указують також Г. В. Петрова, А. Е. Самсонова, Р. Й. Халфіна [36, с. 24; 37, с. 15; 6, с. 14] та інші вчені. Виходячи з цієї позиції, податкові відносини визначаються як відносини, що складаються в суспільстві з приводу формування дохідної частини бюджету держави та оподаткування – сукупності законів, правил і практичних прийомів, які стосуються збору податків [5, с. 6].

Отже, термін «податкові правовідносини» слід розуміти як складний феномен, що має конституційну основу, обумовлену міжнародно-правовим елементом, економічний зміст та інформаційну складову, фінансово-правову природу та адміністративно-управлінський аспект реалізації.

Таким чином, здійснений аналіз дозволяє зробити висновок, що за своєю правовою природою, сутністю і значенням правові відносини у сфері оподаткування можна охарактеризувати як складні, комплексні, соціально значущі суспільні відносини.

Спірною здається точка зору О. В. Покатаєвої, що податкові норми є категоричними, чітко зобов'язальними приписами, які не допускають вибору варіантів поведінки суб'єктів господарювання, а передбачають лише один варіант дій без жодних винятків [38, с. 30]. Відомо, що поряд із владними приписами податкове право передбачає і можливість існування певної ініціативи зобов'язаних суб'єктів. Йдеться про норми податкового законодавства, які регулюють відносини щодо переходу на інший податковий режим і вибір об'єкта оподаткування у разі спрощеної системи оподаткування

(ст. 291 Податкового кодексу України), закріплюють податкові договірні правовідносини з приводу надання податкового кредиту (п. 14.1.181 ст. 14, п. 17.1.5 ст. 17, ст. 198 Податкового кодексу України) та податкового інвестиційного кредиту (Ю. А. Крохіна І. І. Кучеров [39, с. 96–97; 40, с. 66]), розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу та поруки [41, с. 129], надають право вести справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника (п. 19.1 ст. 19 Податкового кодексу України) тощо.

Метод регульованих альтернатив, який останнім часом набуває поширення у відносинах між платниками податків і податковими органами, надає платникам податків свободу вибору варіантів юридичної форми ведення їх діяльності, визначених у законодавчому порядку. Йдеться про право особи на власний розсуд обирати оптимальний варіант поведінки у рамках правового поля, визначеного законодавцем як межі прояву свободи. Крім того, платник податків має право не тільки оскаржувати дії (бездіяльність) і рішення податкових органів (їх посадових осіб) в адміністративному чи судовому порядкух, але й оскаржувати конституційність законодавчих актів у сфері оподаткування. Така практика є досить поширеною у Російській Федерації (далі – РФ). Тому «метод податкового права повністю співпадає із загальногалузевим методом фінансового права, що розглядається в цілому як імперативний, але з елементами імперативно обмеженої диспозитивності» [31, с. 14].

Комплексне правове регулювання податкових відносин положеннями різних галузей права, ґрунтуючись на базових принципах адміністративного права, кримінально-правовій забороні та інших засобах публічного впливу на платника податків, у разі регламентації майнових відносин, що складаються між платником податків і податковим органом, спирається й на інструментарій галузей з диспозитивним регулюванням у вигляді рецепції деяких юридичних конструкцій, властивих передусім цивільному праву.

Для з'ясування сутності податкових правовідносин необхідно провести дослідження їх загальних, особливих та індивідуальних (специфічних) ознак.

Податкові правовідносини, будучи різновидом суспільних відносин, мають всі ознаки останніх. Ці ознаки властиві всім галузям права, тому вони є загальними. Так: 1) учасниками правовідносин можуть бути лише суб'єкти права, тобто особи, наділені правосуб'єктністю; 2) правовідносини характеризуються наявністю юридичного зв'язку, за яким праву однієї сторони відповідає обов'язок іншої сторони; 3) підставою виникнення, зміни або припинення правовідносин є юридичний факт; 4) здійснення прав і виконання обов'язків учасниками правовідносин забезпечується заходами державного примусу, тобто правовідносини охороняються державою, тощо.

Податковим правовідносинам як різновиду публічних властиві характерні риси останніх. По-перше, у публічних правовідносинах суб'єкт прийняття обов'язкових рішень не зв'язаний згодою сторони, якій вони адресовані, і, як правило, вони виникають усупереч бажанню іншої сторони. По-друге, суб'єкти публічного права жорстко пов'язані законами. У публічних правовідносинах діє принцип «можна тільки те, що дозволено» і встановлюється вичерпний перелік повноважень. По-третє, для публічних правовідносин характерним є позитивне зобов'язання, що передбачає покладення на суб'єктів публічного права обов'язку діяти у певному напрямі для досягнення визначеної мети. І, по-четверте, публічні правовідносини часто регулюються нормами-заборами, якими окреслюється сфера неправомірної поведінки, застерігаючи суб'єктів від неї [42, с. 39–40].

Не викликає сумніву теза, що податкові правовідносини є різновидом фінансових правовідносин. Через це їм притаманні всі ознаки останніх (особливі):

1) вони виникають і розвиваються у сфері фінансової діяльності держави та її місцевих органів влади на стадії формування державних і місцевих доходів. Звідси впливає розуміння податкових правовідносин як важливих для держави відносин у сфері справляння податків і зборів, перш за все таких, що сприяють накопиченню дохідної частини бюджету для виконання державою своїх функцій [43, с. 9–11]. У цьому сенсі сфера виникнення і розвиток

податкових правовідносин опосередковують не всю фінансову діяльність держави і місцевих органів влади, а лише ту її частину, яка забезпечує збирання державою та місцевими органами влади у відповідні бюджети податків і зборів у вигляді грошових коштів;

2) однією із сторін завжди є держава або уповноважений нею орган чи місцевий орган державної влади, які мають право видавати владні приписи. Тому виникнення правовідносин є неможливим без втілення волі держави, без відповідної податково-правової норми [44, с. 77];

3) податкові правовідносини є юридичною формою вираження і закріплення певних економічних відносин. Це впливає з того, що фінансові, у тому числі податкові, відносини є видовою характеристикою відносин економічних, оскільки останні мають не лише натурально-речову, а і вартісну форму [45, с. 134]. Податкові правовідносини є різновидом економічних відносин у вартісній, тобто грошовій формі;

4) податкові правовідносини мають грошовий характер. У грошовій формі здійснюються: а) оцінка об'єкта оподаткування, б) обчислення податкових зобов'язань; в) застосування санкцій за податкові правопорушення. Обліковою одиницею є національна, міжнародна або іноземна грошова одиниця (наприклад, під час оподаткування експортно-імпортних операцій). Разом з тим за певних умов допускається сплата податку в іноземній валюті або шляхом безпосереднього вилучення майна платника податків. Саме з позиції публічно-правового регулювання об'єктом правового регулювання виступають гроші у вигляді податкових надходжень [46, с. 225, 258]. Так, С. Д. Ципкін підкреслював, що кінцевою метою фінансових відносин завжди є «рух грошових коштів, що і виникає із приводу коштів» [47, с. 48].

5) податкові правовідносини мають майновий характер, оскільки їх об'єктом є майнові блага фізичних та юридичних осіб. Майновими благами в податкових правовідносинах виступають грошові кошти (фінансові ресурси), що надходять від різних суб'єктів до бюджетів і державних цільових фондів у вигляді податків та інших обов'язкових платежів. Отже, виконання податкового

обов'язку означає передачу в розпорядження держави певних грошових коштів їх власником, а його невиконання тягне за собою заподіяння матеріальних збитків державі, порушення загальнодержавних інтересів [47, с. 29]. Утім, ураховуючи складність і неоднорідність податкових відносин, слід зазначити, що не всі вони є майновими. Так, процесуальні податкові правовідносини, які забезпечують реалізацію матеріальних податкових правовідносин, виникають у зв'язку зі здійсненням податкового контролю, примусовою сплатою податків, притягненням до податкової відповідальності тощо. Отже, вони не опосередковують рух фінансових ресурсів, але мають кінцевою метою рух грошових коштів, а точніше – переміщення фінансових ресурсів від одних суб'єктів до інших. У зв'язку з цим усі існуючі податкові правовідносини можна охарактеризувати як майнові та пов'язані з ними немайнові, що виникають в кінцевому результаті з приводу грошових коштів [39, с. 195].

Очевидним є і те, що податкові правовідносини мають індивідуальні ознаки, властиві лише цим відносинам, і дозволяють як виявити притаманні лише їм специфічні риси, обумовлені предметом правового регулювання, так і відмежувати їх від суміжних правовідносин. До суттєвих ознак, що уособлюють собою специфічні ознаки (особливості) податкових правовідносин, можна віднести такі:

1) податкові правовідносини – це соціально значимі відносини, які виникають між певними особами (юридичними та фізичними) і мають суспільну необхідність в першу чергу в сфері оподаткування. Особисті стосунки, наприклад між платником податків і керівником податкового органу, не мають суспільно значущого характеру і не вимагають спеціального правового регулювання нормами податкового права;

2) податкові правовідносини регулюються податковим законодавством, тобто комплексом (системою, сукупністю) правових норм, урегульованих різними галузями права. Наприклад, придбання майна фізичною особою є підставою виникнення правовідносин зі сплати відповідного податку. Володіння майном і все, що з цим пов'язується, зумовлює правовідносини

щодо порядку обчислення і періодичності сплати податку, а продаж майна іншій особі буде водночас підставою для припинення податкових правовідносин;

3) податкові правовідносини являють собою юридичний зв'язок суб'єктів таких правових відносин за допомогою суб'єктивних прав та юридичних обов'язків. При цьому суб'єктивне право належить уповноваженій особі, яка виступає в правовідносинах (наприклад, податковий орган, який має певні правомочності). Носій юридичного обов'язку в правовідносинах є зобов'язаною особою і виступає як платник податку, зобов'язаний вчинити на користь держави певні юридично значимі дії (наприклад, виконати обов'язок зі сплати податку або збору) чи утриматися від будь-яких дій (наприклад, утриматися від порушення норм податкового законодавства).

Слід зазначити, що розуміння податкових правовідносин як юридичного взаємозв'язку між їх учасниками протистоїть визначенню правовідносин як суспільних відносин, урегульованих правовою нормою. У цьому випадку розкривається зміст правовідносин через юридичний взаємозв'язок між їх учасниками, що виникає в процесі впливу податкової правової норми на їх поведінку. Без поведінки (виконання порядку оподаткування) немає юридичної взаємодії, і, крім того, спрощується зв'язок правових і матеріальних відносин;

4) податкові правовідносини – це владні відносини між суб'єктами податкового права. Як відзначає П. С. Пацурківський, саме у податкових правовідносинах як частині фінансових відносин найяскравіше проявляється момент владності [48, с. 167]. На думку Д. В. Вінницького, «владність характеризує саме правову форму податкових відносин, а не їх фактичний зміст. З фактичної сторони, під час розгляду податкових відносин як узгодженої поведінки їх учасників, як їх взаємодії, взаємного зв'язку, податкові відносини виступають як організаційні відносини. Владність у цьому разі проявляється як характеристика закономірного, найбільш доцільного способу правового впливу на відповідні відносини, тобто як риса методу правового регулювання, заснованого на юридичній централізації, імперативності» [49, с. 76].

Податкові правовідносини, засновані на владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, передбачають субординацію сторін, одній з яких – податковому органу, що діє від імені держави, – належить владне повноваження, а іншій – платнику податків – обов'язок підкорятися [50]. Межі цих владних повноважень податкового органу визначаються з урахуванням того, щоб їх реалізація не скасовувала і не обмежувала прав та свобод людини й громадянина. Крім того, вимога податкового органу та податкове зобов'язання платника податків виникають не з договору, а із закону [39, с. 197].

Таким чином, суть взаємодії учасників податкових правовідносин полягає не в підпорядкуванні платників податків податковим органам (субординації), а в підпорядкуванні обох сторін закону. При цьому податкові органи контролюють виконання платниками податків вимог податкового законодавства і мають право діяти владно-зобов'язуючим чином, а платники податків – оскаржувати законність дій податкового органу в адміністративному або судовому порядку.

Податкові відносини зберігають владно-підлеглий характер, навіть якщо підпорядкована сторона (платник податків) має змогу оскаржувати дії іншої сторони (податкового органу) в судовому порядку, вимагати скасування небажаних для неї рішень і повної компенсації втрат. Однак не всі податкові відносини мають владно-підлеглий характер, а законодавство про податки і збори регулює також відносини, які не є владними [51, с. 7];

5) специфічний стан держави, коли держава, будучи суб'єктом цих відносин і виступаючи в ролі одержувача й власника податкових надходжень, одночасно є організатором цих відносин, здійснюючи їх регулювання шляхом прийняття відповідного правового акта (закону). Цим актом держава покладає певні обов'язки на платника податків, а себе наділяє правами. Це відрізняє податкові відносини від інших видів економічних відносин (наприклад, товарно-грошових), регулювання яких держава здійснює ззовні, будучи рівновіддаленою від обох сторін цих відносин [3, с. 7];

б) податкові правовідносини – це відносини, що виникають з приводу грошових коштів та сплати їх в дохід держави, а також з приводу отримання певних прав або дозволів (щодо зборів). При цьому сплата податку має односторонній зобов'язуючий характер і не передбачає будь-якого зустрічного задоволення;

7) податкові правовідносини ґрунтуються на існуючій системі принципів податкового законодавства, зазначених у ст. 4 Податкового кодексу України;

8) податкові правовідносини є чітко визначеними, конкретними відносинами. Це пов'язано з їх характером і неможливістю без відповідного закріплення в нормі податкового законодавства вносити до них будь-які зміни та доповнення. Суб'єктивна визначеність (відносність) має чітко визначений склад учасників (сплата податку завжди проводиться адресно);

9) до структури податкових правовідносин обов'язково належить публічний суб'єкт, який реалізує державну політику у сфері справляння податків і зборів – це органи державного управління в галузі податкових правовідносин;

10) податкові правовідносини є тривалими, оскільки їх існування неодмінно супроводжують економічні відносини, і, будучи врегульованими нормами права, вони мають стягуватися протягом всієї історії суспільно-економічного життя.

Отже, виходячи з викладених вище теоретичних поглядів, до найбільш значущих, суттєвих ознак податкових правовідносин можна віднести: урегульованість нормами податкового законодавства, яке охоплює комплекс норм різних галузей права, опора на існуючу систему принципів податкового законодавства, наявність у суб'єктів податкової правосуб'єктності, обов'язкова участь держави та місцевих органів влади в особі уповноважених органів, владно-майновий та організаційний характер. Слід погодитися з В. Ф. Євтушенко, що ознаки податкових правовідносин, які описують через їх різновиди (встановлення, справляння податків тощо), мають додатковий



характер і не розкривають в повній мірі їх сутність як різновиду фінансових правовідносин [52, с. 12].

Тому враховуючи існуючі у літературі тлумачення податкових правовідносин, автор цього дослідження пропонує їх визначення: податкові правовідносини – це різновид суспільних відносин, які регулюються нормами різних галузей права, виникають на підставі юридичних фактів у процесі взаємодії суб'єктів податкових правовідносин з приводу встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини їхніх доходів у вигляді податків і зборів до відповідних бюджетів, а також під час здійснення податкового контролю, оскарження актів та рішень податкових органів, дій та бездіяльності їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

На погляд автора цього дослідження, головними недоліками наявної системи податкових відносин в Україні є такі: неузгодженість і суперечність окремих норм податкового законодавства та його нестабільність, недооцінка ролі податку на майно, значний розмір санкцій, існування авансових платежів (особливо в умовах економічної кризи), відсутність чіткої і системної політики надання пільг та їх розміру, недосконалість існуючих механізмів адміністрування податків та інших обов'язкових платежів тощо. Тому для побудови ефективних податкових відносин з метою вирішення нагальних завдань держави, крім окремих функціональних інструментів, потрібні розробка і побудова дієвої системи податкових відносин, що працює на перспективу. Така система має враховувати три показники: потреби суспільства, можливості держави і наявність відповідної бази оподаткування.

Стратегічними напрямками створення соціально-орієнтованої, раціональної і динамічної системи податкових відносин, що задовольняє інтереси держави і місцевої громади, підприємств і громадян, повинні стати наступні: вдосконалення механізму функціонування податкових відносин у рамках єдиного податкового простору, зміна «філософії» податкових відносин: переорієнтація податкової діяльності з владно-примусової на рівноправно-

партнерську, з фіскальної на соціально-обслуговуючу тощо, підвищення рівня справедливості та нейтральності податкових відносин, подальше спрощення системи податкових відносин за рахунок скасування неефективних податків та покращення адміністрування існуючих, поступове переміщення податкового тягаря з виробника (послуг, продукції) на кінцевого споживача, підвищення ролі платежів за природні ресурси, вдосконалення системи відповідальності за податкові правопорушення, покращення податкової освіти платників податків і формування позитивного ставлення до процесу оподаткування, поліпшення інформаційно-аналітичного забезпечення податкових відносин шляхом упровадження сучасних і вдосконалення існуючих інформаційних технологій, зокрема формування і постійне оновлення баз даних як з відкритим, так і з обмеженим доступом, створення прозорої й доступної системи громадського контролю за надходженням і використанням податкових платежів тощо.

Слід зазначити, що в умовах формування розвинутої ринкової економіки в Україні форма взаємодії держави і платників податків має набути характеру рівноправного партнерства, де останні добровільно сплачують податки і збори, визначені державою, адже, відповідно до нинішньої податкової політики формування податкових правовідносин повинно здійснюватися на засадах, що відповідають вимогам громадянського суспільства і правової держави, зокрема з урахуванням забезпечення гарантованих Конституцією України прав і свобод громадянина, а також недопустимості встановлення податків і таких дій їх адміністраторів, які перешкоджають реалізації конституційних прав і свобод громадян.

## **1.2. Структура податкових правовідносин**

Правовідносини – це форма реалізації суспільних відносин, урегульованих нормами права. Вони мають динамічний характер, оскільки виникають і розвиваються відповідно до потреб соціальної, економічної та політичної системи держави, яка перебуває у постійному русі. Властивості правовідносин

різних типів і видів нерідко значно відрізняються одна від одної, тому під час конструювання загальних понять у теорії правовідносин потрібні чіткі уявлення про те, які з існуючих властивостей є спільними для всіх правових зв'язків, а які притаманні лише тому чи іншому типу або виду правовідносин [53, с. 101]. Тому актуальним є дослідження правовідносин різних типів – за спеціальним галузевим поділом законодавства – з метою встановлення особливостей структури правовідносин галузі, підгалузі або інституту права.

Одним із різновидів правовідносин є податкові правовідносини, які внаслідок прийняття Податкового кодексу України отримали новий стимул для розвитку. Цей кодифікований акт установив правовий режим елементів податкових правовідносин, що вплинуло на їх структуру, зокрема, частково змінився зміст прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин. Установлення нових логічних суб'єктивних зв'язків призвело до зміни співвідношення елементів публічності та приватності у податкових правовідносинах, що потребує окремого концептуального дослідження.

Необхідність вивчення структури податкових правовідносин визначається потребою вироблення єдиного науково-теоретичного підходу до цих правовідносин. Їх структура має значення і для правильної класифікації та встановлення правової норми, яка повинна застосовуватися для врегулювання податкових правовідносин у тій чи іншій практичній ситуації. Відсутність спеціального дослідження структури податкових правовідносин створює проблеми у застосуванні законодавства, зокрема під час вибору правових норм для регулювання податкових і фінансових правовідносин. Тому з'ясування структури податкових правовідносин є актуальним як для науки податкового права, так і для подальшого вдосконалення податкового законодавства.

Слід зазначити, що перш ніж звертатись до аналізу структури правовідносин, необхідно визначити зміст та співвідношення деяких термінів. Так, у словниковій літературі під терміном «структура» (від латинського *structura* – будова, розташування, порядок) розуміють «взаєморозміщення та взаємозв'язок складових частин цілого, будова; устрій, організація чого-

небудь» [54, с. 1208]. Крім того, структуру тлумачать як сукупність стійких зв'язків об'єкта, що забезпечують його цілісність і тотожність самому собі, тобто збереження основних властивостей у разі різних зовнішніх і внутрішніх змін [55, с. 1152]. Отже, структура – це сукупність стійких відносин і зв'язків між елементами. До неї належить загальна організація елементів, їх просторове розташування, зв'язок між етапами розвитку тощо. При цьому структура є ширшою за склад – сукупність окремих частин, які утворюють щось ціле [54, с. 1136]. Водночас до структури належать елементи цілого явища та зв'язки між ними. На думку О. Ф. Скакун, термін «структура» більш адекватно відображає стан правовідносин, ніж термін «склад», оскільки останній лише фіксує елементи правовідносин, не вказуючи на їх логічний зв'язок [55, с. 525].

Таким чином, визначаючи систематизацію сукупності елементів податкових відносин, доцільно застосовувати термін «структура», тобто систему елементів правовідносин, які перебувають у структурно-логічних зв'язках між собою [57, с. 98].

У теорії права існують різноманітні погляди щодо визначення структури правовідносин: 1) до будь-якого виду правовідносин застосовується наступна структура: суб'єкт правовідносин (учасники, наділені суб'єктивними правами та обов'язками), об'єкт (предмет, благо, з приводу якого складаються правовідносини) і зміст (суб'єктивні права, обов'язки, виражені у поведінці суб'єктів, тобто зовнішній формі правовідносин) (С. С. Алексєєв, О. Р. Дашковська, О. С. Іоффе, М. Д. Шаргородський [53, с. 100; 58, с. 336; 59, с. 43; 60, с. 201]); 2) структура правовідносин містить суб'єкт, об'єкт, зміст правовідносин та юридичний факт (О. Ф. Скакун) [56, с. 525]; 3) структура правовідносин охоплює суб'єкт і зміст (С. Ф. Кечекьян, Р. О. Халфіна) [61, с. 97; 6, с. 211]; 4) структура правовідносин складається лише з одного елемента – суб'єкта (В. М. Протасов) [62, с. 97].

Автор цього дослідження підтримує першу позицію, відповідно до якої до структури правовідносин входять такі елементи – суб'єкт, об'єкт і зміст.

На підставі загального визначення структури правовідносин, проаналізуємо структуру податкових правовідносин. Податкові правовідносини є системою, що складається з різнопланових елементів, які утворюють його структуру. Під структурою податкових правовідносин розуміють внутрішню будову і взаємозв'язок елементів таких правових відносин [63, с. 302]. Структура податкових правовідносин розкривається через категорії, які складають сукупність її елементів.

У науці податкового права сформувалися наступні погляди на структуру податкових відносин: 1) до структури податкових правовідносин належать суб'єкт, об'єкт і зміст (П. Т. Гега, Л. М. Доля, В. Ф. Євтушенко, М. П. Кучерявенко, В. А. Мальцев та ін.) [64, с. 14; 52, с. 13; 46, с. 265; 65, с. 40]; 2) елементами структури цих правовідносин є суб'єкт та їх зміст (Д. С. Белоусов, Ю. О. Крохіна та ін.) [66, с. 98; 39, с. 298]; 3) до структури податкових правовідносин належать суб'єкт, об'єкт, зміст та юридичний факт (М. Ф. Легкова, С. І. Лучковська, В. Б. Марченко, А. В. Цимбалюк та ін.) [67, с. 103; 68, с. 43; 69, с. 75].

Слід підтримати першу точку зору, оскільки об'єкт і суб'єкт відображають найважливіші характеристики тих чи інших правовідносин, а зміст правовідносин зумовлює характеристику структурно-логічного зв'язку між суб'єктами та об'єктом. Відсутність хоча б одного з цих елементів не дозволяє отримати повне уявлення про податкові правовідносини. Таким чином, до структури податкових правовідносин належать об'єкт, суб'єкт і зміст.

Для повної характеристики структури податкових правовідносин звернемося до аналізу її елементів.

Проблема об'єкта правовідносин є найбільш складною і дискусійною в теорії податкового права, починаючи з того, чи є взагалі об'єкт елементом податкових правовідносин, і закінчуючи тим, що слід розуміти під об'єктом податкових правовідносин.

У загальній теорії права виділяють такі теорії об'єкта правовідносин – моністичну (автори якої обстоюють єдність об'єкта правовідносин) і

плюралістичну (множинність об'єктів правовідносин). Прибічники моністичної теорії (С. М. Братусь, Д. М. Генкін, О. С. Іоффе, Я. М. Магазінер, Б. С. Нікіфоров та ін.) визнавали об'єктом поведінку суб'єктів (тільки зобов'язаних чи зобов'язаних і уповноважених одразу) або суспільні відносини в цілому, до складу яких належать у тому числі і дії їх учасників [60, с. 230]. Крім того, прихильники цієї позиції вказували на необхідність визначити у правовідносинах місце предметів матеріального світу. Спроби з'ясувати це місце призводили або до виникнення «двоповерхових» теорій об'єкта, що, за зауваженням багатьох дослідників, тільки ускладнює проблему, але не завжди вирішує її, або до ускладнення категорії об'єкта, введення до неї як складової частини предметів матеріального світу.

Плюралістична теорія об'єкта правовідносин розглядалась у працях М. М. Агаркова, М. Г. Александрова, Й. Л. Брауде, М. В. Гордона, І. Б. Новицького, Г. І. Петрова, Л. С. Явича тощо. Так, С. Й. Вільнянський до об'єкта правовідносин відносив матеріальні предмети (речі), гроші, особисті блага, послуги й твори творчої діяльності [70, с. 84]. К. К. Яічков під об'єктом правовідносин розумів речі, послуги, продукти духовної творчості, особисті блага, права та ін. [71, с. 130, 140]. М. М. Коркунов виокремлював наступні різновиди об'єкта: власні сили суб'єкта, сили природи, сили інших людей, сили суспільства [72, с. 155]. Таким чином, науковці, що підтримували цю теорію, визначали об'єкт правовідносин як множинність об'єктів. На думку автора цього дослідження, плюралістична теорія – більш вдало відображає різноманітність існуючих правовідносин, оскільки вона враховує всі наявні об'єкти правовідносин, а не зводить їх лише до дій суб'єктів та вчинків людей.

Необхідно зауважити, що сутність об'єкта правовідносин визначалась прихильниками плюралістичної та моністичної теорій практично однаково: як те, на що спрямовано права та обов'язки, або поведінка суб'єктів правовідносин [73, с. 20]. Однак, крім цих теорій, стосовно визначення об'єкта правовідносин існує теорія «безоб'єктних правовідносин» (наприклад, Д. С. Белоусов, С. Ф. Кечек'ян, Ю. А. Крохіна, В. М. Протасов, Р. О. Халфіна) [39, с. 208; 61,

с. 138; 66, с. 98; 62, с. 108; 6, с. 211]. Відповідно до цього наукового напрямку у структурі окремих правовідносин об'єкт взагалі не виокремлюється. Утім об'єкт правових відносин не можна виключати зі структури правовідносин, оскільки його значення є важливим як для розвитку правовідносин у цілому, так і для правильного визначення їх структури зокрема. Як указує А. Б. Венгеров, об'єкт правовідносин не є «пасивним елементом», оскільки впливає на зміст конкретного суб'єктивного права, юридичних обов'язків [74, с. 483]. Отже, не можна обмежувати правовідносини виділенням у їх структурі лише суб'єктів, наділених правами та обов'язками. За відсутності категорії об'єкта виникає проблема розмежування правовідносин і правових норм, які застосовують для їх регулювання, тому з теорією «безоб'єктних правовідносин» важко погодитись.

На підставі аналізу здобутків юридичної науки можна стверджувати, що переважаючою є точка зору, згідно з якою об'єктом правовідносин є матеріальні або нематеріальні блага, на які спрямовується (або на які впливає) поведінка всіх їх учасників, що реалізується в межах їхніх прав та обов'язків. Автор цього дослідження поділяє позицію С. С. Алексєєва, який вважає, що об'єкт правовідносин – це «явища (предмети) оточуючого нас світу, на які спрямовано суб'єктивні права та обов'язки» [53, с. 155].

Правовідносини з приводу сплати того або іншого податку є не просто однопорядковою дією платника податків щодо внесення суми податку до відповідного бюджету. Ці правовідносини передбачають також низку заходів насамперед контрольного характеру. На думку А. В. Чуркіна [75, с. 28], було б помилкою зводити категорію об'єкта правовідносин до предметів матеріального і нематеріального світу або до дій учасників правовідносин. Визначення об'єкта правовідносин, яке найбільш повно відображає суть проблеми, дав В. С. Основін: під об'єктом розуміється явище реальної дійсності, наділене системою суспільних властивостей або якостей, з якими норма права пов'язує правомочності й обов'язки учасників правових відносин [76, с. 62]. На думку цього науковця, правовідносини – це лише один із засобів

впливу правової норми на суспільне життя і, відповідно, один із способів досягнення результату.

Слід зазначити, що результатом правових відносин щодо сплати податків є внесення суми податку до бюджету. Особливість фінансових правовідносин, зокрема податкових, – це спрямованість їх на забезпечення інтересів держави. Відносини зі сплати податків найбезпосереднішим чином відповідають цій меті. При цьому, враховуючи, що об'єкт правовідносин є об'єктом інтересів учасників таких правовідносин, для держави (і для суспільства в цілому) інтерес полягає в забезпеченні фінансових результатів, для конкретного платника податків – в уникненні несприятливих наслідків у вигляді відповідальності за податкове правопорушення. Тому можна зробити висновок, що об'єктом таких правовідносин слід вважати певний результат у вигляді своєчасної та повної сплати суми податку.

Податкові правовідносини врегульовано переважно нормами податкового, фінансового й адміністративного законодавства. Об'єкти податкових правовідносин можуть бути різноманітними. Ю. О. Крохіна стверджує, що об'єкти податкових правовідносин можна поділити на дві групи: віддільні (відокремлювані) та невіддільні (невідокремлювані) від матеріального змісту правовідносин. Віддільні об'єкти з тим або іншим ступенем конкретності фіксуються у податкових нормах або випливають з їх аналізу й існують як явища (предмети) навколишнього світу. Невіддільні об'єкти не фіксуються в нормах податкового права, а можуть бути виділені лише в процесі наукового абстрагування і являють собою результат діяльності суб'єктів податкових правовідносин, невіддільний від його матеріального змісту. До відокремлюваних від матеріального змісту об'єктів податкових правовідносин належать: а) податки; б) збори; в) податковий кредит; г) інвестиційний податковий кредит; г) штрафи, недоїмки, пені; д) відстрочки тощо. До невіддільних від матеріального змісту об'єктів податкових правовідносин належить податковий контроль як явище, що є результатом діяльності



податкових органів, які здійснюють його у процесі реалізації податково-контрольних правовідносин [39, с. 208].

Л. А. Савченко зазначає, що об'єкт фінансово-контрольних правовідносин належить до так званих невідокремлюваних об'єктів, оскільки він є невіддільним від матеріального змісту правовідносин, адже спеціально в законодавстві не регулюється, тобто не був зафіксований у фінансово-контрольних нормах, а отже, може відокремлюватись лише логічно, у процесі наукової абстракції. У зв'язку з цим, невіддільні об'єкти, зокрема, об'єкт контрольних правовідносин, є результатом діяльності підконтрольних суб'єктів [78, с. 15]. Таким чином, об'єкти податкових правовідносин мають нерозривний зв'язок зі змістом податкових правовідносин.

На думку О. М. Бандурки, В. Д. Понікарова, С. М. Попової об'єктом регулювання податкових правовідносин виступають матеріальні блага фізичних і юридичних осіб, з яких в установленому законом порядку стягуються податки, тобто грошові кошти платників, які надходять до бюджетів. У вузькому розумінні об'єктами податкових правовідносин є доходи (прибутки), вартість певних товарів, окремі види діяльності платників податків, операції з цінними паперами, користування природними ресурсами, майно юридичних та фізичних осіб, передача майна, додана вартість продукції, робіт і послуг та інші об'єкти. Отже, об'єктом податкових правовідносин є все те, з приводу чого між суб'єктами податкових правовідносин формується певний правовий зв'язок [79, с. 30].

У цілому, погоджуючись із такою точкою зору, необхідно звернути увагу на те, що об'єкт регулювання – це дефініція галузі законодавства податкового права. Тому це твердження потребує уточнення.

Д. К. Рева вважає, що під об'єктом контрольно-податкових правовідносин необхідно розуміти те, на що впливають (спрямовані) елементи змісту цих відносин, тобто контрольно-податкові повноваження контролюючого і контрольно-податкові права контролюваного суб'єкта [80, с. 62]. Отже, науковець розуміє під об'єктом дії суб'єктів податкових правовідносин,

спрямовані на відповідні матеріальні блага та їх результати [80, с. 61]. Однак із такою думкою не можна погодитися, оскільки дії суб'єктів – це реалізація суб'єктивних прав та обов'язків суб'єктів, що містяться в об'єктивній стороні правовідносин.

Л. Г. Вострікова стверджує, що об'єктом податкових правовідносин є те, з приводу чого виникають ці правовідносини, – обов'язковий безоплатний платіж (внесок), розмір якого визначається відповідно до правил, установлених податковим законодавством [81, с. 147]. Останню позицію автор цього дослідження також поділяє, оскільки вважає, що податки та збори – це матеріальні блага, з приводу яких виникають взаємні права та обов'язки суб'єктів правовідносин. Крім того, цей об'єкт виконує економічну та соціальну функцію у державі.

П. Т. Гега та Л. М. Доля під об'єктами податкових правовідносин розуміють доходи (прибутки), вартість певних товарів, окремі види діяльності платників податків, операції з цінними паперами, користування природними ресурсами, майно юридичних і фізичних осіб, передачу майна, додану вартість продукції, робіт і послуг та інші об'єкти [64, с. 14]. Ця позиція науковців є спірною, оскільки наведений ними перелік об'єктів податкових правовідносин співпадає з об'єктами оподаткування, вказаними у Податковому кодексі України. Так, у ст. 134 цього кодексу міститься визначення об'єкта оподаткування прибутку підприємства, у ст. 156 закріплено, що об'єктом оподаткування від діяльності страховика є прибуток від провадження його діяльності, а в ст. 163 перелічуються об'єкти оподаткування резидента.

Отже, Податковий кодекс України встановлює об'єкти оподаткування, які не можна ототожнювати з об'єктами податкових правовідносин. Об'єкт оподаткування – це вид і величина доходу, майно та його вартість, інші предмети, об'єкти й види діяльності та грошова виручка, що обкладається податком [82, с. 604]; це юридичні факти (дії, події, стан), які обумовлюють обов'язок суб'єкта заплатити податок (здійснення обігу з реалізації товару, роботи, послуги). Об'єкту оподаткування властиві обов'язкові ознаки, як-то:

матеріальний характер, зовнішнє вираження (виступає у грошовій або натуральній формі), закріплення відповідним нормативно-правовим актом, зв'язок із платником податку [83, с. 4]. Крім того, у ст. 22 Податкового кодексу України встановлено, що об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку. На думку автора цього дослідження, об'єкт оподаткування – це благо, з якого сплачується податок. Тому об'єкт оподаткування слід чітко відокремлювати від об'єкта податкових правовідносин.

Як справедливо зазначає Т. Н. Затуліна, поняття «об'єкт правовідносин», має самостійне значення і не може ототожнюватися з поняттям «об'єкт оподаткування», яке є підставою виникнення конституційного обов'язку зі сплати податків [84, с. 58], тобто є матеріальним благом, з якого сплачуються податки. Об'єкт оподаткування є більш вузькою за змістом правовою категорією, ніж об'єкт податкових правовідносин, адже останній є матеріальним благом, на яке спрямовується публічна діяльність держави у сфері оподаткування, зокрема щодо встановлення та здійснення контролю за сплатою податків і зборів [57, с. 101].

На думку О. П. Дудіна, об'єкт правовідносин – це предмет, на який спрямовано діяльність суб'єктів правовідносин, що здійснюється у процесі реалізації ним своїх юридичних прав та обов'язків [85, с. 68]. Як указував Г. Ф. Шершеневич, об'єкт слід шукати у благах, що забезпечуються правом як цілі, а не в установленій поведінці як засобі [86, с. 168]. Отже, об'єктом податкових правовідносин є благо, на яке спрямовано діяльність державних органів управління у сфері оподаткування та приватних суб'єктів податкового права з метою забезпечення поповнення бюджетів усіх рівнів для досягнення економічного та соціального ефекту.

Аналізуючи висловлені в літературі думки, слід зробити висновок про множинність об'єктів податкових правовідносин, якими є наступні: а) податок і збір (сума грошових коштів, що підлягає внесенню до відповідного бюджету); б) поведінка (дії, бездіяльність) поведінка суб'єктів податкових правовідносин; в) результати дій (бездіяльності) суб'єктів податкових правовідносин.

Тому цілком логічним уявляється розгляд множинності об'єктів податкових правовідносин, і цю позицію слід підтримати. Позиції множинності об'єктів податкових правовідносин дотримуються О. Ю. Грачова й Е. Д. Соколова, визначаючи об'єктом податкових правовідносин податок, збір, внесок, порядок їх стягування, сплати, здійснення податкового контролю, притягнення до податкової відповідальності та оскарження актів податкових органів і дій або бездіяльності їх посадових осіб [87, с. 42–43].

У науковій літературі справедливо виділяють матеріальний та юридичний об'єкти податкових правовідносин [88, с. 11]. Так, під матеріальним об'єктом податкових правовідносин розуміється податок і збір, оскільки цей об'єкт залишається незмінним незалежно від різновиду податкових правовідносин, що надає їм майнового характеру. Тому матеріальний об'єкт податкових правовідносин співпадає з предметом податкових правовідносин. Юридичним об'єктом є поведінка суб'єктів (учасників) податкових правовідносин, що змінюється залежно від конкретних видів правовідносин [89, с. 12], а також результати діяльності суб'єктів податкових правовідносин.

Для податкових правовідносин, як і для будь-яких інших правовідносин, є характерним тісний взаємозв'язок об'єкта і предмета. Предмет податкових правовідносин охоплює сукупність грошових коштів, що формують дохідну частину бюджетів у вигляді податкових надходжень, і виступає матеріальним змістом об'єкта податкових правовідносин. Предмет податкових правовідносин встановлено у ст. 6 Податкового кодексу України, до якого належать податок і збір. У ст. 9 цього кодексу наведено класифікацію загальнодержавних податків і зборів, а у ст. 10 – видів місцевих податків і зборів.

Об'єкт податкових правовідносин охоплює, крім вищезгаданого матеріального змісту, весь комплекс явищ, діяльності і дій, що регулюються податковим правом та пов'язані із процедурним забезпеченням надходжень у формі податків і зборів до бюджетів [83, с. 9]. Аналізуючи категорію об'єкта податкових правовідносин, необхідно враховувати і діяльність податкових органів, пов'язану з аналізом виконання податкового обов'язку платниками податків і контролем за ним і взагалі за здійсненням завдань і функцій цих органів [28, с. 102].

Таким чином, об'єкт податкових правовідносин – це сукупність матеріальних та (або) нематеріальних благ, рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів податкових правовідносин, а також результати їх діяльності у сфері оподаткування, спрямовані на забезпечення поповнення бюджетів усіх рівнів для досягнення економічного та соціального ефекту. Завдяки множинності цієї правової категорії податкові правовідносини відрізняються від правовідносин інших галузей права.

Специфічні характеристики, форма об'єкта або його різновиду (доходи, будівлі, транспортні засоби) забезпечують своєрідність правових режимів регулювання, особливі форми правового впливу [28, с. 102].

Наступним елементом у структурі податкових правовідносин є їх суб'єкти. Слід зазначити, що визначення кола суб'єктів податкових правовідносин ускладнюється відсутністю закріплення на законодавчому рівні поняття суб'єкта (суб'єктів) податкових правовідносин та єдності думок із цього питання серед учених. Також доволі часто в юридичній літературі й на практиці ототожнюються поняття «суб'єкт податкових правовідносин», «суб'єкт податку» і «платник податку» [90, с. 227], що не зовсім правильно.

Головним критерієм розмежування категорій «суб'єкт податку» і «носій податку» є принцип юридичного чи фактичного обов'язку сплати податку [91, с. 64]. Якщо суб'єкт податку характеризується юридичним обов'язком перерахування податку до бюджету, то кошти для цього надає платник. Суб'єкт і носій податку інколи збігаються в ключових видах прямих податків і не

збігаються у разі непрямого оподаткування. Так, під час сплати податку на додану вартість (далі – ПДВ) кошти до бюджету перераховує особа – реалізатор товару (робіт, послуг), але за рахунок грошей, одержаних у покупця (споживача) – носія податку, який і буде реальним платником податку.

Виходячи з викладеного, можна вважати, що при прямому оподаткуванні суб'єкт і носій податку збігаються і формально перераховують до бюджету конкретні кошти тієї ж самої особи, а в разі непрямого оподаткування формальний платник (суб'єкт) перераховує кошти носія податку, одержані під час реалізації товару [92, с. 121].

Отже, суб'єкт оподаткування – це особа, яка безпосередньо сплачує податки. Носій податку – особа, яка виступає реальним платником накопичених на всіх стадіях виробництва та обігу товарів, тобто кінцевий споживач матеріальних благ, а під платниками податків законодавець розуміє фізичних осіб (резидентів і нерезидентів України), юридичних осіб (резидентів і нерезидентів України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з Податковим кодексом України [23, с. 112]. Як бачимо, вказані категорії ототожненню не підлягають.

У теорії податкового права також існують схожі погляди щодо поняття суб'єктів податкового права і суб'єктів податкових правовідносин. Так, Н. І. Хімичева вважає, що суб'єктами податкового права є особи, які володіють правосуб'єктністю і потенційно здатні бути учасниками податкових правовідносин, а суб'єктами податкових правовідносин є реальні учасники конкретних податкових правовідносин [93, 37–38]. Такої ж думки додержуються М. П. Кучерявенко [94, с. 70] та О. П. Орлюк [95, с. 254]. Отже, суб'єктом податкових правовідносин є суб'єкт податкового права, який реалізовує свою правосуб'єктність, а у зв'язку з тим, що складно собі уявити такого суб'єкта, який отримав податкові права, але не реалізовує їх (звичайно,

не беручи до уваги протиправну поведінку такого суб'єкта), можна стверджувати, що суб'єкт права та суб'єкт правовідносин, з практичного боку, є однорідними категоріями [96, с. 742].

Ще одним з елементів у структурі податкових правовідносин є зміст податкових правовідносин, який встановлюється на підставі його особливостей. У загальному вигляді зміст податкових правовідносин – це обов'язок платника податків внести певну грошову суму до бюджетної системи або позабюджетних фондів відповідно до встановлених ставок і в передбачені терміни, а обов'язок податкових органів – забезпечити сплату податку [97, с. 70].

На думку М. В. Мілякова, не слід розривати зміст податкових правовідносин і зводити їх до прав та обов'язків, оскільки без поведінки немає юридичної взаємодії і, крім того, спрощується зв'язок правових та матеріальних відносин [98, с. 129]. Вказану позицію поділяє О. А. Куцій [99, с. 11].

О. В. Староверова вказує, що податкові правовідносини охоплюють фактичний, юридичний і вольовий зміст. Юридичний зміст – це права та обов'язки учасників відносин, врегульовані нормами права. Вольовий зміст – це воля держави і воля суб'єктів. З урахуванням такого підходу та специфічних особливостей процесуальних податкових відносин, дослідниця дає визначення цьому поняттю. Отже, змістом процесуальних податкових відносин є вольова взаємодія учасників процесуальних податкових правовідносин, наділених суб'єктивними правами та юридичними обов'язками, передбаченими нормами процесуального податкового права й охоронюваними державою [100, с. 27–29]. Л. Р. Барашян підкреслює, що на зміст податкових відносин впливає процесуальний аспект (адміністративний і податковий процес) та інформаційні відносини (надання і використання індивідуального податкового номеру, правовий режим податкової таємниці). Доказ такої синергетичної природи податкових правовідносин проявляється як на інституційному рівні (метаморфози адміністративних перетворень органів податкового контролю), так і в наявності податкового адміністрування, спробі встановлення кількісних величин податків з урахуванням економічних закономірностей, пошуку

способів уникнення подвійного оподаткування з використанням механізмів міжнародного співробітництва [33, с. 17].

На наявність юридичного змісту вказує і Д. В. Піддубна. Юридичним змістом правовідносин з моменту постановки на облік платників податків у податковому органі є: 1) обов'язок платника податків стати на облік у податковому органі та право, що відповідає цьому обов'язку, бути поставленим на облік з належним оформленням цієї процедури (видачі відповідного в певному випадку документа); 2) кореспондуюче право податкового органу вимагати від платника податків своєчасного надання необхідних документів для постановки на облік та обов'язок здійснити постановку на облік в установленій строк з дня отримання відповідної інформації (наприклад, з моменту подання платником податків заяви про постановку на облік відокремленого підрозділу за його місцезнаходженням) [101, с. 10]. Отже, в юридичній науці існує думка, що у змісті податкових правовідносин можна виділити юридичний та фактичний зміст.

Іншої думки дотримується Л. Г. Вострікова, яка вказує, що зміст податкових правовідносин, як і будь-яких інших правовідносин, розкривається через права та обов'язки суб'єктів правовідносин [81, с. 71]. Цю точку зору підтримують Л. К. Воронова [102, с. 217], а також І. Д. Єналеєва та Л. В. Сальникова, які зазначають, що головним змістом податкових правовідносин є обов'язок платника податків внести до бюджетної системи або позабюджетного державного (місцевого) фонду грошову суму відповідно до встановлених ставок і в передбачені терміни, а обов'язок компетентних органів – забезпечити сплату податків [103, с. 72]. Ця точка зору є найбільш справедливою, і тому автор цього дослідження її підтримує.

Таким чином, у теорії податкового права існують різноманітні підходи до змісту податкових правовідносин, зокрема такі: 1) до змісту податкових правовідносин належать суб'єктивні права й обов'язки суб'єктів і поведінка суб'єктів; 2) зміст податкових відносин охоплює фактичний, юридичний і



вольовий зміст; 3) зміст податкових відносин визначається правами та обов'язками сторін.

Аналіз Податкового кодексу України дозволяє стверджувати, що зміст податкових правовідносин складають суб'єктивні права та обов'язки, які виникають у сфері встановлення податків і зборів у державі та порядок їх стягнення. Елементи змісту податкових правовідносин закріплено в ст. 7 Податкового кодексу України. Зокрема, під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Стосовно цих елементів виникають суб'єктивні права та обов'язки суб'єктів, між ними встановлюються правові зв'язки, які відображаються у поведінці суб'єктів. При цьому ст. 7 Податкового кодексу України охоплює як елементи змісту податкових правовідносин, так і приватних суб'єктів цих правовідносин (платників податків), а також предмет податкових правовідносин [104, с. 185].

### **1.3. Виникнення, зміна та припинення податкових правовідносин**

Питання виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин сьогодні достатньо ретельно досліджено у науковій та навчально-методичній літературі. Водночас відповідний рівень висвітлення проблематики не призвів до вирішення низки питань, які постають перед практикою податкового правового регулювання.

Загалом питання виникнення, зміни та припинення правовідносин як сучасні дослідники у сфері податкового права, так і їх попередники пов'язують із концепцією юридичного факту. Наприклад, М. П. Кучерявенко вважає, що податкові правовідносини виникають, змінюються, припиняються й реалізуються на підставі «певного комплексу різноманітних за змістом

взаємозалежних юридичних явищ», і що податкові правовідносини можуть змінюватися під впливом нормативних, правосуб'єктних і фактичних підстав, «які базуються на юридичних фактах» [28, с. 106].

На думку цього автора, юридичний факт являє собою передумову нерозривного взаємозв'язку реальної поведінки учасників відносин і його правової форми [46, с. 27] та характеризується тим, що цей феномен є фактами реальної дійсності, передбаченими нормами податкового права, які тягнуть за собою певні юридичні наслідки [105, с. 154]. Таку концепцію слід вважати поширеною у сучасній практиці.

В. Г. Баландіна визначає юридичні факти як «різні фактичні обставини, які мають податкове правове значення, наприклад елементи фактичного складу, фактичного комплексу» [106, с. 9]. На думку В. С. Ковальського, юридичними є «ті факти, які тягнуть за собою правові наслідки, конкретизують зміст взаємних прав та обов'язків сторін» [107, с. 487]. Г. В. Кикоть зазначає, що юридичні факти містять у собі інформацію про стан суспільних відносин і належать до предмету правового регулювання, а також вони забезпечують перехід від загальної моделі поведінки, закріпленої в правовій нормі, до конкретних податкових правовідносин [108, с. 7, 11]. Таким чином, він розрізняє матеріальну і процесуальну роль юридичних фактів.

І. Л. Самсін, стверджує, що початкова стадія правового регулювання пов'язується саме з існуванням норми права. Вчений, досліджуючи конструкцію елементів податкового правового регулювання пропонує використати концепцію, за якою до механізму правового регулювання належать такі елементи: норми права, «юридичний факт або фактичний склад із таким вирішальним фактом, як організаційно-виконавчий правозастосовний акт», правовідносини та акти реалізації прав та обов'язків [109, с. 93]. Відповідний ланцюжок «норма – факт – правовідносини» також можна вважати досить поширеним у доктрині податкового права.

На думку І. М. Потапчука, роль юридичних фактів у механізмі правового регулювання визначається тим, «що вони є елементами, які приводять у дію

норми права» та за допомогою юридичних фактів «норма податкового права набуває конкретизації». При цьому головним завданням законодавця є «введення до сфери оподаткування таких соціальних фактів, які б відповідали сучасним потребам системи оподаткування» [110, с. 99]. Така ідеалізація ролі законодавця як «фактотворця» у цілому притаманна позитивістській концепції права.

Т. М. Затуліна [34, с. 16–18], Н. В. Єлізарова [111, с. 120] і В. В. Стрельніков [112, с. 6] указують на юридичні факти як на підставу для виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин. На думку В. О. Яговкіної, юридичні факти у податковому праві забезпечують перехід від стадії регулювання до стадії виникнення правових відносин [88, с. 83]. Відповідно до такого зв'язку дослідники пропонують визначення юридичного факту у податковому праві.

Ю. О. Крохіна визначає юридичні факти в податковому праві як певні обставини реального життя, з якими «юридичні приписи (норми і принципи податкового права, індивідуально-правові акти) пов'язують виникнення, припинення або зміну податкових правовідносин» [39, с. 93]. На думку М. В. Карасьової, головною функцією юридичних фактів є забезпечення виникнення, зміни та припинення фінансових правовідносин [113, с. 24]. Аналогічної позиції дотримується і Д. С. Белоусов [66, с. 102]. Є. Ю. Грачова називає підставою виникнення податкового обов'язку «юридичний факт у вигляді наявності у певної особи об'єкта оподаткування» [114, с. 67].

М. В. Міляков вважає юридичний факт юридично значущою дією, подією або правовим станом, що «несе за собою юридичний наслідок у вигляді обов'язку зі сплати податку» та вказує, що «деякі юридичні факти встановлюють, змінюють або припиняють податкові правовідносини», що «стосується як суб'єктів правовідносин, так і змісту їх прав та обов'язків» [99, с. 144]. На думку автора цього дослідження, теорію юридичного факту слід застосувати не лише до суб'єкту чи змісту правовідносин, але і до їх об'єкту.

Г. В. Кикоть тлумачить юридичні факти як конкретні, індивідуальні обставини, які являють собою життєві явища та реально існують у певному просторі та часі, або такі обставини, котрі містять у собі інформацію про стан суспільних відносин і належать до предмету правового регулювання [108, с. 12]. Щодо всієї наведеної групи визначень варто згадати констатацію В. Г. Баландіною того факту, що «законодавство, яке регулює сферу оподаткування, не містить як визначення юридичного факту, так і його основних ознак». При цьому науковець розуміє юридичні факти в податковому праві як конкретні обставини реальної дійсності, визначені у нормах права, з якими пов'язують виникнення, зміну чи припинення податкових правовідносин, а також виникнення певних прав та обов'язків у їх суб'єктів [106, с. 16–17].

В. О. Яговкіна висловлює думку, що переведення прав та обов'язків учасників правовідносин у їх поведінку забезпечують саме юридичні факти. Необхідність юридичних фактів для виникнення конкретних правовідносин, вважає вчений, «підкреслює нерозривний зв'язок фактичного та юридичного змісту правовідносин, зв'язок практичної поведінки та її правової форми» [88, с. 171]. Утім, оскільки юридичні факти є саме юридичною складовою правовідносин, то недоцільним є посилання на такий зв'язок.

На думку М. П. Кучерявенка вплив юридичного факту на розвиток податкових правовідносин передбачає поєднання двох різновидів волі: волі держави, що позначає конкретний юридичний факт, та волі учасників податкових правовідносин, які відповідно до неї формують свою поведінку [46, с. 479]. Необхідність юридичного факту, за зауваженням М. Ф. Івлієвої обумовлюється «своєрідністю податкових відносин, тому що саме в них спостерігається тісний взаємозв'язок економічних та правових засад» [114, с. 39]. Варто відзначити, що в багатьох інших галузевих юридичних науках теорія юридичного факту також має місце і тому не може бути зумовленою суто специфікою податкових правовідносин.

Дослідники податкового права пропонують систематизацію функцій юридичних фактів. Так, Д. С. Белоусов виокремлює інформативну, стимулюючу функції та функцію елемента податково-правового регулювання [66, с. 102], М. В. Карасьова до вказаних відносить і прогностичну функцію [115, с. 24]. В. Г. Баландіна, визначаючи головну функцію саме у виникненні, зміні та припиненні податкових правовідносин, виокремлює їх додаткові функції: гарантію законності, індивідуального регламентування податкових правовідносин та згадані вище стимулюючу й «інформаційно-прогностичну» функції [116, с. 189]. До цього переліку Ж. Ю. Мірошникова додає такі додаткові функції юридичних фактів у податкових правовідносинах, як «функцію найважливішого елемента методу податково-правового регулювання» та конструктивну [117, с. 10]. І. М. Потапчук вважає, що «наявність окремих юридичних фактів дозволяє стримувати розвиток фактичного складу і настання правових наслідків» [110, с. 99]. Можна вважати, що вказані систематизації функцій юридичних фактів не є корисним здобутком у визначенні ключового завдання юридичного факту, яке ставить перед ним податково-правова доктрина.

Варто відзначити, що категорію та функції юридичного факту наука податкового права фактично запозичила у загальній теорії права. В. М. Сіпюков називав юридичні факти «спеціальною передумовою існування правовідносин, у процесі реалізації яких такі життєві обставини переходять у якості елемента правовідносин» [118, с. 16]. С. С. Алексєєв вказував, що норми права, закріплюючи певні правила поведінки, самостійно не можуть викликати, змінювати або припиняти правовідносини, і що можливість цього виникає лише за наявності конкретних обставин – юридичних фактів. За наявності юридичних фактів норми права конкретизуються стосовно суб'єктів [119, с. 152, 342]. Саме праці зазначеного теоретика заклали підвалини галузевих теорій юридичного факту, багато у чому подібних одна до одної.

В. Б. Ісаков вважав, що юридичний факт функціонує в теорії як матеріально-юридичне поняття [120, с. 7, 19]. Цю позицію підтримали

О. А. Красавчиков [121, с. 27], М. П. Кучерявенко [46, с. 455], В. Д. Чернадчук [122, с. 375] та інші. Н. О. Халфіна стверджувала, що саме з юридичного факту починається життя правової норми, яка реалізується в правовідносинах, перевіряється її реальність, дієвість [6, с. 286]. У цілому ж варіативність розуміння юридичного факту в теорії права слід вважати незначною.

О. Ф. Скакун визначає такі функції юридичних фактів, як-то: залучення суб'єкта права до правовідносин, породження правосуб'єктності, її набуття або виникнення [56, с. 557]. І. М. Погрібний під юридичними фактами пропонує розуміти конкретні життєві обставини, з якими норми права пов'язують динаміку правовідносин (виникнення, зміну або припинення) [123, с. 167]. М. В. Цвік вважав юридичними фактами конкретні життєві обставини (дії та події), з якими норми права пов'язують настання певних правових наслідків – виникнення, зміну або припинення правових відносин [58, с. 346]. В. Б. Ісаков називав юридичні факти різновидом соціальних фактів, виражених в «ідеальній системі – законодавстві» [124, с. 7], намагаючись поєднати фактичну та гіпотетичну сторони юридичного факту.

Як констатує з цього приводу О. Ф. Вишневський, «автори, що досліджують проблему юридичних фактів як підстав виникнення, зміни та припинення правовідносин, одностайно вказують на те, що витoki поняття "юридичний факт," необхідно шукати в глибокій історії юридичної науки», однак в теорії римського права такої категорії не існувало [125, с. 35]. О. С. Іоффе вказує, що поняття юридичного факту як подій, що породжують виникнення чи припинення правовідносин, уперше було визначено В. Савіньї у праці «Система сучасного римського права» [59, с. 54]. Однак вказана доктрина стосується виключно приватноправових, а не публічно-правових відносин, якими є податкові правовідносини.

Тому дещо дискусійною слід вважати і думку В. Г. Баландіної про те, що категорія юридичного факту «почала своє існування не як результат розумового розвитку схоластичної філософської системи, а як практична потреба у визначенні єдиного поняття різних підстав розвитку правовідносин» [116, с. 6],

адже теорія юридичного факту виникла у відриві від теорії римського права, що ґрунтувалася на живому приватному праві та абсолютно не враховувала специфіку публічно-правових відносин.

Утім, у систему податкових правовідносин було майже механічно перенесено доробок загальної теорії права щодо юридичних фактів, зокрема стосовно їх класифікації та функцій. Так, значна частина авторів пропонує розділити за функціональним призначенням юридичні факти на правовстановлюючі, правоприпиняючі та правозмінюючі факти [111, с. 120; 108, с. 277; 126, с. 277] а М. В. Карасьова пропонує ввести в цю класифікацію додатковий елемент – правозавершуючі факти [115, с. 176]. Адже істотна кількість передбачених податкових дій та подій, що отримали відображення у правових нормах, свідчать про початок, зміну та припинення відносин між різними суб'єктами, тому вказану класифікацію слід вважати досить умовною.

Багато авторів пропонують класифікувати юридичні факти залежно від впливу суб'єкта правовідносин на події, настання яких не залежить від волі суб'єкта (окремі дослідники поділяють події на відносні, викликані діяльністю людини, та абсолютні, що не залежать від людської діяльності взагалі, до подій також відносять строки) [66, с. 104], і діяння, які поділяються на дії та бездіяльність [98, с. 144], у тому числі правомірні та неправомірні [108, с. 11; 111, с. 120; 98, с. 145]. В. Г. Баландіна пропонує класифікувати юридичні факти податкового права залежно від суб'єктного складу, для якого встановлюються права та обов'язки (юридичні факти, що породжують права та обов'язки для контролюючого органу, юридичні факти, що породжують права та обов'язки для платників податків, та ін. [116, с. 189].

За дією в часі юридичні факти запропоновано класифікувати як одноактні та тривалі [108, с. 12]. Так, М. В. Карасьова вказує, що за характером дії юридичні факти у фінансовому праві поділяються на факти однократної дії і факти-стани. Ураховуючи, що ці юридичні факти-стани характеризуються тривалістю існування, науковець пропонує включити у фінансове законодавство систему їх фіксації та перевірки [115, с. 27]. Водночас таке

виокремлення фактів-станів викликає питання віднесення до юридичного факту постійних властивостей об'єкту та невизначених термінів (строків), у які правовідносини будуть змінені.

В. Г. Баландіна з цього приводу констатує, що «юридичного змісту події, як і дії, набувають лише у разі їх чіткого визначення в податковій нормі» та розуміє подію «як явище соціальної дійсності, що міститься в нормі права, яке не залежить від волевиявлення суб'єктів, але може бути викликане їх вольовими діями і має значення для виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин». Під юридичними діями у податковому праві слід розуміти «поведінку суб'єктів податкового права в межах чинного законодавства, що є зовнішнім вираженням їх волі і свідомості як носіїв прав та обов'язків, яка спрямована на виникнення, зміну та припинення правовідносин у сфері оподаткування». У податковому праві найчастіше саме закінчення того чи іншого строку є юридичним фактом-подією, з яким чинне законодавство пов'язує певні юридичні наслідки [106, с. 16–17].

С. І. Лучковська пропонує класифікувати юридичні факти за ознакою волі суб'єкта не лише на події та дії, але поділяє правомірні дії на юридичні вчинки (дії, що призводять до юридичних наслідків незалежно від намірів особи) та юридичні акти (дії, що здійснюються з метою досягнення юридичних наслідків) [67, с. 104, 105]. Д. С. Белоусов, у свою чергу, пропонує ділити у податковому праві юридичні акти як «дії, вчинені з наміром породити юридичні наслідки» на правові акти індивідуального регулювання та інші акти волевиявлення суб'єктів фінансового права [66, с. 102].

Акти індивідуального регулювання вчений поділяє на податково-правові та інші, відносячи до податково-правових актів індивідуального регулювання насамперед субординаційні акти, «що обумовлено жорстким методом фінансово-правового регулювання», та координаційні податково-правові акти, які є результатом вироблення сторонами угоди [66, с. 103]. Аналогічну концепцію класифікації юридичних фактів пропонують Н. В. Єлізарова [111, с. 121] та Ю. О. Крохіна [39, с. 205].



В. Г. Баландіна формулює визначення податкового індивідуального юридичного акту як правового акту (документу), прийнятого відповідно до закону у спеціальній формі уповноваженим суб'єктом у межах його компетенції, що адресується конкретним суб'єктам податкового права і спрямовується на виникнення, зміну або припинення податкових правовідносин. Науковець пропонує закріпити у податковому законодавстві «вимоги до податкового індивідуального юридичного акта (законність, доцільність, обґрунтованість, вмотивованість та інші)» та висловлює гіпотезу, що зміст такого акту повинен складатися з двох компонентів: логічного та вольового, а форма вираження має бути письмовою [106, с. 17]. У цілому такі вимоги є за змістом близькими до теорії податкового нормотворення.

Урахування того факту, що часто неможливо чітко визначити якусь окрему передбачену податковим правом життєву обставину, яка змінює, припиняє та породжує правовідносини, призвело до використання у правовій доктрині категорії фактичного складу. Таке використання також варто розуміти як запозичення теоретичної доробки пострадянської правової школи, адже, як зазначав М. В. Цвік, «юридичними фактами є не тільки окремі фрагменти соціальної дійсності, але і їх сукупність» [58, с. 350]. Також про наявність фактичного складу зазначали В. О. Яговкіна [88, с. 171], Г. В. Кікоть [108, с. 12]. Вказана концепція в податковому праві є подібною до концепції складу адміністративного правопорушення або злочину, виходячи зі змісту ст.ст. 117–122 Податкового кодексу України.

В. В. Гордєєв підкреслює певну термінологічну невизначеність із цього приводу, зазначаючи, що в науковій літературі сукупність юридичних фактів, що породжує правові наслідки, «необхідні для виникнення, зміни та припинення правовідносин», одні вчені називають фактичним, а інші – юридичним складом. Цей дослідник вважає поняття «фактичний склад» «більш вдалим і таким, що сприяє найкращому розумінню його змісту» [127, с. 97].

Д. М. Рева також відзначає, що юридичні факти стосовно контрольно-податкових правовідносин «як правило, не є поодинокими, а виступають у

вигляді фактичного (юридичного) складу, що являє собою систему юридичних фактів, необхідних для настання правових наслідків». Відповідно до його концепції «за своєю правовою природою фактичний склад, який потрібен для виникнення контрольно-податкових правовідносин, двоїстий», адже «поряд з власне юридичними фактами» «в нього включається і власне податкове правовідношення», і «рух грошових коштів у формі податкових платежів від платника податків у державну скарбницю». У фактичному складі «головне значення мають юридичні дії», а «юридичні події, стан і терміни мають підпорядковане значення» [128, с. 161].

Отже, концепція фактичного складу, з одного боку, дозволяє наблизити теорію юридичних фактів до реальних податкових правовідносин, а з іншого – робить цю теорію вкрай уразливою, адже причиною виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин виступають правовідносини (зокрема, як складова фактичного складу). Слід відмітити, що проблему системності юридичних фактів можна розглядати у декількох вимірах: як соціально-правову об'єктивність; як інструментарій, за допомогою якого виникають і регулюються правові відносини; як результат людської діяльності, який перетворюється на соціальні норми; як засіб, за допомогою якого людина перетворює своє життя, задовольняє життєві потреби та інтереси; як багатоаспектне соціальне явище [108, с. 13].

В. Г. Баландіна указує на те, що найчастіше податкові правовідносини виникають, змінюються та припиняються не в результаті одиничного юридичного факту, а внаслідок певної сукупності фактів, які становлять фактичний склад. Науковець пропонує власну концепцію, за якою у податковому праві «фактичні обставини, пов'язані з виникненням, зміною та припиненням податкових правовідносин, не обмежуються лише юридичними фактами. До них належать й інші факти, що мають юридичне значення – юридичні умови, під якими потрібно розуміти певні обставини, котрі мають значення для настання правових наслідків, які пов'язані з ними не прямо, а через декілька проміжних ланок» [116, с. 189]. Водночас зміст форми та

природу відповідних «проміжних» правових наслідків В. Г. Баландіна не розкриває. Наприклад, таким проміжним наслідком є здійснення податкового контролю, передбаченого у п. 121.1 ст. 121 Податкового кодексу України, правовідносини щодо якого також мали ґрунтуватися на певних фактичних обставинах.

Але ключовою проблемою теорії юридичного факту є навіть не потреба у використанні конструкції юридичного складу, що нівелює роль факту у впливі на правовідносини. У публічних галузях права, до яких відноситься і податкове, питання визначення ролі факту, певних обставин, що впливають на правові статуси, належить лише органам та структурам публічної влади.

«Встановлення або підтвердження юридичних фактів є одним з головних завдань діяльності правозастосовних органів», без якого «є немислимими правильне застосування закону чи підзаконного акта, охорона та захист прав, свобод і законних інтересів фізичних чи юридичних осіб, вирішення питання про притягнення до відповідальності за порушення встановлених норм, правил тощо» [129, с. 157]. Тим самим встановлення юридичного факту визначається як наріжний камінь процесу правозастосування.

Г. В. Кікоть визначає встановлення юридичних фактів як інформаційний процес, зміст якого полягає в перетворенні розрізненої інформації про факти на систематизовану, а ймовірного знання – на достовірне. Установлення всіх необхідних обставин дозволяє дати їм юридичну оцінку (кваліфікацію) – визнати чи не визнати за ними властивості юридичного факту (юридичного складу). Будь-який юридичний факт являє собою єдність змісту; юридичні факти за своєю природою не можуть існувати в неоформленому вигляді; соціальна обставина породжує правові наслідки, коли вона певним чином зафіксована та встановлена законними засобами у правозастосовному процесі [108, с. 13].

В. Г. Баландіна вказує на те, що в податкових правовідносинах органи ДПС наділяються владними повноваженнями та самостійно тлумачать правові норми, як правило, на свою користь, іноді порушуючи права платників

податків, що призводить до виникнення податкових спорів [106, с. 16]. Тому слушною є думка М. В. Карасьової про те, що «будь-яка неточність, некоректність фіксації юридичних фактів у податковій нормі загрожує тим, що і платник податків, і орган податкової служби будуть використовувати її на свою користь» [115, с. 156]. Навіть точна фіксація у нормах права юридичного факту не позбавляє можливості різних наступних правовідносин залежно від волі їх учасників, її узгодження або вирішення конфлікту між ними.

Ю. А. Крохіна з цього приводу зазначає, що «у податковому праві ціла категорія суб'єктів права намагається уникати як тих юридичних фактів, які утворюють податкове правопорушення і пов'язані з охоронними правовідносинами, так і тих, які утворюють об'єкт оподаткування і є підставою для виникнення правовідносин зі сплати податку». Цей дослідник наводить приклад спеціального виду професійної діяльності, так зване «податкове планування», метою якого є мінімізація оподаткування на підприємстві [39, с. 209]. Таким чином правовідносини, що мають за мету уникнення юридичних фактів, можна вважати наслідками нормативного встановлення цих фактів.

На думку І. М. Потапчука, з цього приводу «при визначенні та закріпленні юридичних фактів у податковому законодавстві необхідно перш за все з'ясувати всі обставини соціальної дійсності, тобто всі дії та події, які можуть породжувати податкові правовідносини». При цьому, слід передбачити, щоб юридичні факти повною мірою фіксували життєві обставини, які мають важливе значення для виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин. Закріплюючи той чи інший юридичний факт або ж систему юридичних фактів, законодавець повинен чітко вплинути на податкові правовідносини, направляючи їх при цьому в потрібне русло [110, с. 100].

Тому сучасні вчені вимушені констатувати, що «юридичні факти і фактичні склади в податковому праві мають бути чітко визначені законодавцем, надаючи якомога менше можливостей для вільного розсуду владного суб'єкта у разі виникнення конкретних правовідносин або

необґрунтованого розширення фактичного складу на практиці, що пов'язано з публічним характером податкових правовідносин» (В. О. Яговкіна) [88, с. 89].

Водночас Г. В. Кікоть зауважує, що «в сучасному надто нестабільному і мінливому світі немає і не може бути абсолютно незмінних обставин». З часом юридичне значення фактів може істотно модифікуватися, їм може даватися принципово інша (часом навіть протилежна) соціальна і правова оцінка. Надмірна «твердість» юридичних фактів є настільки ж само небажаною, як і необґрунтована «м'якість». Як додає вчений, «адаптованість, таким чином, не суперечить надійності юридичних фактів, а навпаки, доповнює її, виступає одним з аспектів юридичної надійності і стабільності» [108, с. 13].

Така дискусія свідчить про необхідність визначення передумов виникнення факторів впливу на правовідносини, а також про потребу в дослідженні особливостей застосування вказаних факторів. Як відзначає М. В. Карасьова, для фінансово-правової науки дуже важливо знати соціальні передумови породження правомірних фінансово-правових юридичних фактів, серед яких виділяє загальні соціальні передумови («головним чином, стан і рівень розвитку державних фінансів в країні на тому чи іншому етапі»), спеціальні та організаційно-юридичні [115, с. 26].

У цьому контексті варто навести думку Ю. О. Крохіної про те, що за ознакою «документального закріплення юридичні факти можуть бути поділені на оформлені й неформлені». До останніх належать «приховані, тобто латентні, податкові правопорушення» [39, с. 103].

Із таким ствердженням не можна погодитися, адже навіть у рамках концепції юридичного факту безумовним є потреба передбачення юридичного факту у законодавстві, його формальна визначеність. Так, якщо певні дії будуть порушувати усталений порядок податкових відносин, але при цьому не будуть визначені у законодавстві як правопорушення, особа, що їх вчинює, не нестиме юридичної відповідальності. Варто у цьому контексті навести вислів Г. В. Кікотя, за яким юридичні факти повинні відповідати не лише «соціологічним», але і «спеціально-юридичним» вимогам, оскільки вони

являють собою елемент юридичної форми суспільних відносин, один із засобів правового регулювання [108, с. 13].

В. В. Гордєєв пропонує іншу класифікацію фактичних складів у публічному правовому регулюванні, за якою прості склади є «незалежним накопиченням елементів, коли існує вільний, не жорсткий зв'язок, і факти можуть накопичуватися у будь-якому порядку, головне, щоб у відповідний момент вони були наявні» і «як тільки всі елементи будуть зібрані повністю у фактичному складі, він створює правові наслідки». Для складних фактичних складів характерною є послідовна і жорстка залежність фактів, що мають накопичуватися у визначеному нормою порядку. Змішані фактичні склади передбачають систему фактів, що складається з частково простих, а частково змішаних. Крім того, за обсягом накопичення юридичних фактів фактичні склади можуть бути поділені на закінчені та незакінчені [127, с. 100].

Слід відзначити, що у податковому праві процесуальні норми та інститути є широко вживаними, що не виключає застосування відповідної класифікації фактичних складів (як наслідок послідовного запровадження концепції юридичного факту).

Стикаючись із проблемою незакінчених фактичних складів, В. В. Гордєєв визнає, що у них – це склади, в яких «незавершений процес накопичення юридичних фактів» передбачає можливість «настання проміжних правових наслідків, породжених окремими елементами фактичного складу». Правові наслідки, що виникають із частини фактичного складу, мають проміжне, внутрішнє значення, оскільки вони обслуговують лише динаміку правовідносин, дію його внутрішніх механізмів та мають «тимчасове завдання» щодо забезпечення руху і динаміки правовідносин [127, с. 100, 103]. Наприклад, таким складом можна вважати наявність елементів податкового правопорушення, яких недостатньо для притягнення до відповідальності, але достатньо для вчинення певних дій податкової служби. Отже, незрозумілим є відмінність «тимчасових» та «остаточних» наслідків у формі зміни, виникнення або припинення податкових правовідносин; у цьому разі теорія фактичного

складу повертається до початку – первинних «юридичних фактів» і тому рухається по замкненому колу.

Зазначені вище недоліки теорії юридичного факту зумовлюють зацікавленість дослідників у сфері податкового права до альтернативних концепцій. Так, Н. А. Фомінова зазначає про умови (фактори), які породжують правовідносини, до яких відносить: юридичні факти, норми права та правосуб'єктність. Тому лише за наявності всіх трьох передумов можуть виникнути і функціонувати правовідносини [130, с. 18].

С. С. Мошков пропонує використання в податковому праві категорії «фіскальних фактів», котрі визначає як конкретні обставини, з якими норми податкового права пов'язують виникнення, зміну або припинення певних податкових відносин, та як факти, що формулюються в гіпотезах податкових правових норм і породжують відносини між суб'єктами на основі приписів цих норм. Водночас аналіз ознак фіскальних фактів та їх функцій свідчить про запозичення теорії юридичного факту, який пропонує вважати фактом фіскальним [131, с. 95, 96].

Водночас С. С. Мошков виокремлює спеціальні функції «фіскальних фактів», пов'язані із включенням їх як елементів до фактичних складів (сукупності фіскальних фактів), що являють собою систему фактів. У межах такого підходу фіскальні факти виконують насамперед правостворюючу функцію, що полягає в тому, що вони можуть викликати настання проміжних або остаточних правових наслідків усього складу в цілому. Але, на думку С. С. Мошкова, «наявність деяких «фіскальних фактів» гальмує розвиток фактичного складу і настання правових податкових наслідків» [131, с. 97, 98].

Іншою складовою проблеми виникнення, припинення та зміни правовідносин є питання ролі в цих процесах податкових презумпцій та фікцій. Зокрема, Ю. О. Крохіна вважає, що «велике значення в податковому праві мають такі юридичні факти, як презумпції і фікції», наводячи приклади припущення законодавця про наявність доходу в індивідуального підприємця

та презумпцію невинуватості платника податків і презумпцію правомірності актів податкових органів [39, с. 103].

У свою чергу, співставлення категорій презумпції, фікції та юридичного факту у правовій доктрині є вкрай суперечливим. Ю. О. Крохіна розглядає презумпції та фікції як види податково-правових норм, а не як різновид юридичних фактів у податковому праві [39, с. 520]. Л. А. Душакова також визначає правову фікцію як «особливу правову норму», вказуючи, що «обсяг поняття правової фікції не слід розширювати за рахунок включення в семантичне поле явищ, які також можна вважати фікціями, але які мають принципово відмінний від них зміст» [132, с. 172].

У свою чергу, Н. О. Нікіташіна називає правові презумпції і фікції, «різновидом загальних презумпцій і фікцій», що «за своєю суттю є припущеннями, які отримали нормативне закріплення та виступають як засоби юридичної техніки» [133, с. 168]. При цьому Є. Ю. Марохін під юридичною фікцією розуміє «універсальний метод юридичної техніки, що використовується у виняткових випадках, як на стадії правотворчості, так і на стадії правозастосування» [134, с. 168]. Схожі думки висловлює і О. О. Курсова [135, с. 4]. О. О. Ляпіна обґрунтовує фікції у податковому праві невизначеністю податкового законодавства, яка надає «можливість його різного розуміння і застосування» [136, с. 145]. Водночас і визначеність законодавства не позбавляє презумпції та фікції значущості, адже вони передбачаються законодавством.

Н. В. Міляков указує, що презумпцією є визнання факту юридично достовірним, поки не буде доведено протилежне, та вважає, що «у податковому праві використовується безліч презумпцій», включно із сумлінністю платника податків: оплатне зобов'язання, оподаткованість об'єкту та ін. [98, с. 145–146]. Ю. О. Крохіна визначає «юридичні факти-фікції» як «ті неіснуючі положення, які, однак, податковим правом визнаються існуючими та мають юридичне значення», вважаючи, що фікціями у національних системах податкового права є категорії організації та юридичної особи, прирівнювання адвокатів до індивідуальних підприємців тощо [39, с. 103].



Д. І. Щокін визначає правову презумпцію як прямо або побічно закріплене в законодавстві і детерміноване цілями правового регулювання обов'язкове судження, що має ймовірнісну природу, про наявність або відсутність «одного юридичного факту за наявності іншого юридичного факту», або «про наявність чи відсутність нормативних або фактичних підстав для виникнення, зміни або припинення прав та обов'язків, спрямоване на досягнення цілей правового регулювання». Водночас вчений не визначає презумпцію як юридичний факт, указуючи, що «правові презумпції в податковому праві використовуються як техніко-юридичний прийом визначення податкових зобов'язань для тих випадків, коли відчувається недостатність засобів податкового контролю» [137, с. 118].

І. І. Бабін прикладами податкових презумпцій називає наступні: знання законодавства в податковому праві, законності правового акту в податковому праві, презумпції невинуватості в податковому праві, добросовісності в податковому праві та ін. [138, с. 18–20].

З. М. Будько презумпцію невинуватості платників податків та податкових агентів, пропонує закріпити в Податковому кодексі України. На думку цього автора, презумпція невинуватості – це «ідеологічна презумпція, яка повністю визначається державною податковою політикою», адже «в основу ідеологічного змісту права покладений певний спосіб взаємодії принципів і об'єднання їх в особливу конкретну систему, що відображає державну правову ідеологію» [139, с. 147].

А. Й. Іванський, у сучасній юридичній літературі суть правової фікції «вбачає в тому, що певні юридичні наслідки закон пов'язує із завідомо неіснуючими фактами». Вчений указує, що «можна говорити про дві основні категорії дефініцій, що розкривають зміст правових фікцій, – про дефініції, що визначають правові фікції, насамперед як особливий техніко-юридичний прийом, і дефініції, що визначають правові фікції, насамперед як особливий юридичний факт». При цьому він вважає фікцію прийомом законодавчої техніки, що «вносить у правове регулювання фінансових відносин стійкість і

стабільність, робить систему фінансового права більш простою та економічною, сприяє охороні прав суб'єктів фінансових правовідносин, подоланню невизначеності у правозастосуванні» [140, с. 240], а не юридичним фактом. Цю цілком слушну констатацію можна розповсюдити і на презумпції, зокрема, податкові.

І. І. Бабін указує, що термін «фікція», серед іншого, означає «прийом, який полягає в тому, що дійсність підводиться під якусь умовну формулу», що «використовується в юриспруденції для позначення правових явищ, коли явно помилкове положення береться як істинне в силу закону» [141, с. 88]. При цьому наводиться вислів Ю. Е. Барона про фікцію як про прийом, «за якого норма права приписує визнавати існуючу обставину такою, що не існує, і навпаки, неіснуючу – такою, що існує» [142, с. 106]. Вчення про презумпції та фікції виникло ще в римському приватному праві, і тому його слід розглядати окремо від більш пізньої теорії юридичних фактів та складів, з якою воно отримало дещо штучний зв'язок.

А. Й. Іванський відзначає, що «часто законодавець не лише реєструє фіктивні ситуації та нормативно їх оформлює, а й сам їх створює, переслідуючи мету упорядкувати динаміку фінансових правовідносин». Це пояснює тим, «що, створюючи фіктивні положення, законодавець, проте, не стає їх першоджерелом: у цьому випадку він лише відстежує реальні життєві потреби, що виражаються у відсутності елементів, необхідних для регулювання фінансових правовідносин, і компенсує таку відсутність за допомогою правових фікцій». Так, виникають фіктивні конструкції, спровоковані самим законодавцем (юридична особа, бездокументні цінні папери, митний кордон, правові фікції, що встановлюють терміни або порядок податкових розрахунків тощо) [140, с. 241].

На думку І. І. Бабіна, юридичну фікцію необхідно розглядати з двох позицій: як прийом законодавчої техніки і як властивість норми права вступати в суперечність із суспільними відносинами, що нею регулюються. Як прийом законодавчої техніки фікції використовуються законодавцем лише тоді, коли

інші засоби правового регулювання не дозволяють ефективно досягти мети правового регулювання, тому кількість фікцій у праві завжди є невеликою [141, с. 89].

Отже, досліджуючи розповсюджену концепцію юридичного факту як фактора виникнення, зміни або припинення податкових правовідносин, можна констатувати наступне. Запропоновані доктриною класифікації юридичних фактів є недосконалими в умовах широкого різноманіття реальних податкових правовідносин та відповідних правових факторів. Складність податкових процесів призводить до розмиття категорії юридичного факту у податковому праві та її змішування з іншими феноменами теорії правовідносин, спроб використання у податковому праві теорії юридичного складу. Невідповідність концепції юридичного факту, призначеної насамперед для пояснення процесів приватноправового характеру, не може повною мірою задовольнити потреби публічного права, зокрема податкового. Ключовою проблемою у зв'язку з цим стає правильна кваліфікація юридичних фактів органами правозастосування.

Неможливість повного співставлення концепції юридичного факту та системи реальних податкових правовідносин призводить до застосування категорій податкових презумпцій та фікцій. Водночас штучний характер презумпцій та фікцій, установлених законодавцем, як унаслідок природних потреб галузі, так і через певні ідеологічні преференції не дозволяє погодитись із можливістю пояснення цих феноменів у рамках теорії юридичного факту. Тому питання передумов та змісту виникнення, зміни й припинення податкових правовідносин потребують подальших наукових досліджень.

#### **1.4. Критерії розмежування податкових та інших правовідносин, що виникають у сфері оподаткування**

Податкові правовідносини є частиною правовідносин, які виникають у системі права України. Вони перебувають у взаємодії та водночас конкурують з

іншими різновидами правовідносин, що потребує визначення критеріїв їх відмежування з метою встановлення практичних рекомендацій для застосування правових норм. Слід визнати, що у процесі розвитку та становлення податкового права питання розмежування податкових та інших правовідносин залишається актуальним предметом досліджень теорії податкового права. Однак провідними напрямками наукового пошуку стали дослідження відмінностей у структурі та змісті відповідних правовідносин, що свідчить про певні методологічні труднощі у визначенні відповідних критеріїв. Тому метою цього дослідження є визначення придатних та корисних для правозастосувача загальних критеріїв розмежування податкових правовідносин від інших правовідносин, що можуть виникати у сфері оподаткування, а також оцінка вже запропонованих правовою доктриною критеріїв відповідного розмежування.

Правовою основою податкових відносин є норми міжнародного, конституційного, адміністративного, інформаційного та інших галузей права. Комплексне правове регулювання податкових відносин нормами різних галузей права ускладнює аналіз особливостей їх змісту. Водночас питання визначення ролі цих галузей у змісті податкового права, а також відмежування від таких галузей податкового права у цілому достатньо досліджені в правничій доктрині.

Так, М. О. Перепелиця висловлює стосовно цих питань думку, що «у правовій науці склалася позиція, згідно з якою не буває фінансової, кримінальної, трудової, цивільної чи іншої відособленості, впізнаваності, волеспроможності, ідентифікації, персоніфікації [143, с. 109]. М. Є. Верстова зауважує, що «правовий масив податкового регулювання, який базується, в першу чергу, на принципах адміністративного права, кримінально-правових заборонах та інших засобах публічного впливу на платника податків, під час регламентації безпосередніх майнових відносин, що складаються між платником податків і податковим органом (податковим агентом), спирається на інструментарій галузей з диспозитивним регулюванням у вигляді «комплексності правового ефекту» [35, с. 12].

Г. Н. Гізатулліна відзначає, що «предмет податкового права утворює різноманіття суспільних відносин, а тому їх позитивне регулювання вимагає застосування різних прийомів і засобів впливу» [144, с. 342], та констатує, що «діяльність податкових органів регулюється різними галузями права і реалізується через норми конституційного права, адміністративно-правові та податкові норми, норми цивільного права» [145, с. 17]. В. В. Шуба зазначає про тісний зв'язок податкових відносин «з конституційним, міжнародним, трудовим, цивільним, фінансовим, кримінальним та кримінально-процесуальним правом» [146, с. 10], а В. А. Яговкіна звертає увагу на зв'язок податкових правовідносин з конституційними, адміністративними та цивільними правовідносинами [88, с. 163].

Деякі автори вважають, що хоча податкове право не існує окремо від інших галузей права, але такі галузі права, як цивільне та господарське право, є виключно допоміжними для визначення наявності тих чи інших критеріїв, установлених податковим законодавством [147, с. 7]. При цьому В. Ф. Євтушенко вказує на описовий характер підходу законодавця, за яким податкові правовідносини відмежовуються від суміжних правовідносин: бюджетних, митних, адміністративних та інших [148, с. 2], а М. В. Карасьова зауважує, що проблема автономії податкового права породжує питання про межі такої автономії [149].

Більшість учених приділяє значну увагу співвідношенню та водночас розмежуванню податкового права з іншими галузями. Слід зазначити, що розмежування правовідносин між галузями може мати практичне значення насамперед за умов наявності множинних механізмів або диспозитивності форм реалізації конкретних правових приписів. Якщо таке розмежування є чітко визначеним у вітчизняному матеріальному праві, відповідна проблема розмежування стає суто теоретичною і тому істотно втрачає власну значущість. Яскравим прикладом такого питання є погляди сучасних авторів щодо поділу фінансових, податкових та бюджетних правовідносин.

Так, на думку С. Г. Пепеляєва, «розмежування податкових та бюджетних правовідносин – непросте завдання», оскільки «обидві ці підгалузі регулюють питання формування доходів публічної влади» [150, с. 150]. В. А. Кашин вважає, що «бюджетні відносини є ширшими, ніж фінансові чи податкові відносини», але і «фінансові відносини можуть бути ширшими за бюджетні відносини» [151, с. 45]. Д. В. Вінницький із цього приводу вказує, що «широко вживана нині тріада «відносини з утворення (акумулювання), розподілу та використання публічних фондів грошових коштів» не може цілком точно відобразити якісні особливості відповідних видів відносин» [152, с. 74]. Схожу думку висловлює і В. А. Паригіна [153, с. 4], а А. І. Землін взагалі відзначає, що «податкові відносини відрізняються від фінансових, маючи особливі елементи: суб'єкти і об'єкти» [97, с. 43]. Зв'язок бюджетного і податкового права також досліджує В. Б. Марченко [68, с. 69].

На думку Л. К. Воронової, податкові правовідносини є видом фінансових, а «податкові правові норми мають ті ж особливості, які властиві всім фінансово-правовим нормам». При цьому визнається, що «за порушення норм податкового права настає фінансова, адміністративна, кримінальна відповідальність» [102, с. 214]. Водночас О. В. Бакун вважає, що податкові правовідносини, засновані на певних обмеженнях конституційних прав, «за своєю природою багато в чому відмінні від інших фінансових відносин, в тому числі бюджетних, емісійних, державного кредиту, внутрішнього державного боргу» [154, с. 12]. На думку Є. Б. Шувалової, бюджетні відносини є суміжними з податковими, але при цьому «виділення податкових та бюджетних правовідносин є складним завданням» [155, с. 62].

Зокрема, важливим залишається питання розмежування конституційних правовідносин із податковими. В. А. Яговкіна із цього приводу відзначає, що «зв'язок конституційних відносин з податковими є тісним, оскільки конституційне право є основою для всіх інших галузей права», і що «з Конституції випливає багато принципів оподаткування». При цьому найбільш тісно пов'язаними з конституційними правовідносинами є відносини щодо

встановлення податків і зборів, оскільки їх визначення є можливим лише в результаті прийняття законодавчого акта, а така процедура регламентується нормами конституційного права [88, с. 57, 58].

Відповідна проблема має декілька вимірів. Зокрема, йдеться про офіційне тлумачення податкового законодавства, адже Податковий кодекс України як закон може офіційно тлумачитись виключно Конституційним Судом України. Це зумовлює проблему правової природи роз'яснювальних актів ДПС України, що ґрунтуються на нормах Податкового кодексу України, і водночас породжує питання щодо місця актів його тлумачення Конституційним Судом України в системі джерел конституційного права. Особливо актуальним є також питання природи правовідносин, що виникають у межах діяльності органів місцевого самоврядування з питань оподаткування, про що йтиметься далі.

Можна також вказати на положення підп. 14 п. 1 ст. 18 Конституції Автономної Республіки Крим, яким автономії надається право на проведення експериментів у сфері оподаткування. Чинність та конституційність цієї норми було підкріплено рішенням Конституційного Суду України від 16 січня 2003 р. № 1-рп, ґрунтуючись на чому Верховна Рада Автономної Республіки Крим встановила протягом 2003–2010 років кілька нових податків та зборів. Сьогодні такі норми суперечать Податковому кодексу України, але пріоритет конституційних чи податкових відносин у цій ситуації є невирішеним.

Також украї актуальним і досі невирішеним питанням залишається взаємозв'язок податкових та адміністративних відносин. Зокрема, як слушно відзначають вчені, адміністративні відносини виникають у процесі вирішення завдань і виконання функцій виконавчо-розпорядчої діяльності, з чого випливає їх управлінський характер [103, с. 47]. При цьому владний характер стає об'єднуючим для податкових та адміністративних відносин моментом, але при цьому податкові відносини, на відміну від адміністративних, не є управлінськими і ґрунтуються на функціональному, а не на вертикальному чи горизонтальному підпорядкуванні у сфері державного управління. Податкові відносини фактично завжди мають майновий характер, тоді як

адміністративним відносинам він властивий досить рідко. Адміністративні відносини виникають з виконавчо-розпорядчої діяльності держави, а податкові відносини виникають у сфері фінансової діяльності держави [88, с. 60, 62].

С. Г. Пепеляєв щодо цього питання зазначає про компетенцію контрольних та правоохоронних органів, що реалізують свої права в податковій сфері. Межі реалізації прав цих органів окреслено їх завданнями та функціями, а будь-які права податкових органів: проводити перевірки, вилучати документи, пред'являти позови тощо – можуть бути реалізовані тільки в межах виконання завдань податкового органу з контролю за дотриманням законодавства про податки, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджетів податків та інших платежів. При цьому «будь-якому владному органу властива тенденція розширювати, свої повноваження, поширювати їх на суміжні галузі. Тому поняття «відносини в сфері оподаткування» може на практиці трактуватися досить широко, чому є численні приклади» [150, с. 146, 147].

Розмежування податкових та адміністративних правовідносин має низку практичних проблем. Зокрема, незважаючи на набрання чинності Податковим кодексом України, тривалий час діяв Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 4 грудня 1990 р. № 509-ХІІ. Тому повноваження ДПС України в рамках адміністративно-правового виміру можна визначати щонайменше з чотирьох різних позицій:

- як позиції органу у сфері оподаткування, що забезпечує формування державної фінансової політики відповідно до Податкового кодексу України;
- як компетенцію спеціального центрального органу виконавчої влади відповідно до Положення про ДПС України, затвердженого Указом Президента України від 12 травня 2011 р. № 584/2011 [156];
- як реалізацію функцій органу виконавчої влади відповідно до загального законодавства України про публічну службу, зокрема щодо роботи із зверненнями та інформаційними запитами, наданням адміністративних послуг тощо;



– як здійснення повноважень контролюючого та правоохоронного органу згідно з приписами Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) та законодавства щодо статусу та діяльності правоохоронних органів [157, с. 116–117].

Ці положення не є суто теоретичними хоча б через існування в Україні системи адміністративної юстиції, яка діє відповідно до КАС України. Так, до адміністративних судів можуть бути оскаржені будь-які рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень, крім випадків, коли щодо таких рішень, дій чи бездіяльності Конституцією чи законами України встановлено інший порядок судового провадження. Водночас у ч. 2 ст. 4 КАС України зазначається, що юрисдикція адміністративних судів поширюється на всі публічно-правові спори, крім спорів, для яких законом встановлений інший порядок судового вирішення [158]. Слід вказати, що Податковий кодекс України, згадуючи про судову юрисдикцію стосовно податкових правовідносин, не визначає, який саме суд її здійснює – загальної, господарської чи адміністративної юрисдикції, а інші матеріальні та процесуальні кодекси України зазначене питання також не регулюють.

Водночас у ст. 17 КАС України вказується, що юрисдикція адміністративних судів щодо вирішення адміністративних справ поширюється на правовідносини, що виникають у зв'язку із здійсненням суб'єктом владних повноважень і владних управлінських функцій, та на публічно-правові спори, зокрема:

– на спори фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи правових актів індивідуальної дії), дій чи бездіяльності;

– на спори між суб'єктами владних повноважень з приводу реалізації їхньої компетенції у сфері управління, в тому числі делегованих повноважень [158].

Слід відмітити, що відповідні спори стосуються і ДПС України та її органів і посадових осіб як суб'єктів владних повноважень, а також податкової

діяльності інших владних структур. Статтею 171 КАС України визначено особливості провадження у справах щодо оскарження нормативно-правових актів органів виконавчої влади, Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування та інших суб'єктів владних повноважень, а ст. 183-2 КАС України встановлено механізм скороченого провадження, яке здійснюється, зокрема, і в адміністративних справах:

– щодо зобов'язання суб'єкта владних повноважень (зокрема, податкового суб'єкта) вчинити певні дії стосовно розгляду звернення фізичної або юридичної особи, у тому числі інформаційного запиту;

– щодо стягнення грошових сум, які ґрунтуються на рішеннях суб'єкта владних повноважень (зокрема, такі суми можуть бути і податковими) [158].

Особливе значення для цього дослідження має ст. 183-3 КАС України, що регламентує особливості провадження у справах за зверненням органів ДПС України. Згідно з її приписами провадження у справах за зверненням органів ДПС України під час реалізації ними передбачених законом повноважень здійснюється на підставі їх подання щодо: зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків; стягнення коштів за податковим боргом [158].

Водночас у цілому можна відзначити, що наявність в Україні адміністративної юстиції та віднесення більшості спорів з податкових питань до юрисдикції такого судочинства певною мірою нівелює питання щодо розмежування суто адміністративних та податкових відносин, адже вони отримують спільний шлях власної реалізації та захисту.

Значну увагу в правничій доктрині отримало питання щодо розмежування податкових та цивільних правовідносин. В. А. Яговкіна, констатує, що цивільні та податкові правовідносини «відрізняються одна від одної всіма своїми елементами, тобто є відносинами різного структурного типу», зазначає, що «використання в податковому законодавстві цивільно-правових термінів можна пояснити саме майновим характером податкових правовідносин»,

оскільки «запозичення категорій цивільного права є можливим у тих випадках, коли суспільні відносини, що виникають на практиці, є водночас об'єктом правового регулювання як цивільного, так і податкового права» [159, с. 58]. На думку В. А. Соловйова, «податкові відносини часто є похідними від інших, як правило, цивільно-правових майнових відносин», тому «податкові відносини є продовженням цивільно-правових» [58, с. 11].

С. Г. Пепеляєв, відзначаючи, що «податкові відносини є майновими, як і цивільно-правові відносини», вважає, що «необхідно виділити серед майнових відносин саме ті, які мають регулюватись податковим законодавством». Разом з тим вчений стверджує, що «у податкового зобов'язання є істотні формальні відмінності від зобов'язання цивільно-правового», та констатує: «...відносини, в яких держава не проявляє владної компетенції, не можуть бути віднесені до податкових» [150, с. 149]. Г. В. Петрова із цього приводу зауважує, що «вплив податкових відносин може зумовити перерозподіл економічних ресурсів, проте передбачається, що законодавець має прагнути до уникнення таких ефектів, що призводять до недобросовісної конкуренції та неправомірного субсидування» [9, с. 85].

Г. Н. Гізатулліна констатує наявність «міжгалузевих зв'язків цивільного та податкового права», які, зокрема, обумовлюються необхідністю встановлення певного балансу між компетенцією податкового органу і забезпеченням захисту цивільних прав фізичних та юридичних осіб як власників майна. «Застосування норм цивільного права в регулюванні діяльності податкових органів, як органів влади і управління, має субсидіарний характер, а режим правосуб'єктності податкових органів як юридичних осіб носить цивільно-правовий характер», відзначаючи потребу участі податкових органів у судових процесах відповідно до приватного процесуального законодавства [145, с. 17, 18].

На думку М. В. Карасьової, податкове право є автономним від цивільного права тому, що може не визнавати формальні дефекти цивільно-правової угоди з метою оподаткування, а також обмежувати свободу цивільного договору,

якщо потрібен акцент на якомусь одному елементі цивільних правовідносин з метою оподаткування. Однак податкове право залежить від цивільного, оскільки не може довільно обмежувати свободу цивільного договору і з метою оподаткування завжди вимагає спеціального аналізу юридичної кваліфікації цивільно-правової угоди. У цьому розумінні межі автономії податкового права замикаються на обов'язковість юридичної кваліфікації угоди з метою оподаткування (незалежно від дефектів її форми) і, відповідно, неможливість у більшості випадків обмежувати свободу цивільного договору [160, с. 38].

Водночас, на думку Л. К. Воронової, із припущенням, що податкові відносини (як грошові) регулюються нормами цивільного права, «треба не тільки не погоджуватися, але й категорично заперечувати» [102, с. 218]. Схожі міркування висловлюють і І. М. Борбич [161, с. 73] та В. Д. Чернадчук [162, с. 88]. А. В. Дьомін, зауважує, що цивільні та податкові правовідносини є відносинами власності, але їх відмінність полягає у методі регулювання [21, с. 165]. Як відзначає Л. К. Воронова, платники податків виконують свої обов'язки не за бажанням, а внаслідок покладених на них обов'язків, тому такі відносини не відповідають цивільно-правовим [102, с. 218].

Н. С. Ковалевська вказує, що, оскільки майнові відносини, які регулюються цивільним та адміністративним правом, є різнорідними (у першому випадку – це вартісні відносини, котрі мають взаємно-оціночний характер, а в другому – цих ознак немає), то і методи їх регулювання є різними. Однак у рамках спільного для податкових та цивільних відносин відокремлене майно, яке дозволяє суб'єктам брати участь у цивільному обігу, і є підставою виникнення обов'язку зі сплати податків [163]. Р. Польссон стверджує, що «засновані на цивільно-правових нормах дії учасників цивільного обігу стають також визначальними і для податкових наслідків» та зазначає, що «тісний зв'язок податкового права і цивільного проявляється, в співвідношенні норм податкового права і правил бухгалтерського обліку» [164, с. 141]. Водночас податкове законодавство не встановлює будь-яких норм, які дублюють норми цивільного законодавства або законодавства про бухгалтерський облік, а

встановлює особливі правила оцінки результатів тих чи інших угод, коригувань з метою оподаткування даних бухгалтерського обліку [165, с. 30].

О. В. Скворцов констатує, що «понятійний апарат для мети оподаткування має відповідати цивільно-правовій доктрині», відзначає, що «незважаючи на уявну зовнішню схожість, податкові відносини за своєю правовою природою є далекими від цивільно-правових відносин» [166, с. 29]. А. П. Кирєєнко стверджує, що взаємодія цивільно-процесуальних та адміністративно-процесуальних відносин з податковими обумовлюється тим, що цивільний процес забезпечує примусове виконання порушених чи оспорюваних прав юридичних та фізичних осіб [167, с. 56]. На думку М. В. Карасьової, сутність матеріального підходу полягає у тому, що суди беруть до уваги реальний економічний сенс господарської операції, а не її документальне оформлення, і «тому цивільне право втрачає пріоритет перед податковим», що обумовлюється потребою дотримання пріоритету сутності над формою [160, с. 37].

М. П. Кучерявенко вказує, що відмінність податкових правовідносин від інших майнових правовідносин полягає насамперед у нерівності положення її учасників [105, с. 27]. О. М. Федорчук зауважує, що розмежування податкових і цивільних правовідносин здійснюється за суб'єктним складом, що є підґрунтям цих правовідносин. «Норми податкового законодавства мають подвійну природу», яка є адміністративно-правовою стосовно суб'єктів податкових відносин, котрі перебувають в адміністративних податкових відносинах. Водночас за об'єктами податкових відносин, що охоплюють власність осіб, ураховуючи рівність різних форм власності і рівний ступінь захисту кожної з них, природа норм податкового законодавства є цивільно-правовою [168, с. 9].

Значна увага в сучасній правничій доктрині приділяється застосуванню податкових інститутів, подібних до цивільно-правових. Так, М. Є. Верстова визнає, що комплексний характер податкового права в окремих випадках передбачає застосування до податкових відносин юридичних конструкцій цивільного права. Науковець відмічає роль застави майна, поручительства та пені як способів забезпечення виконання зобов'язань зі сплати податків та

зборів і вважає, що «доцільно збагачувати систему способів забезпечення правових обов'язків вже відпрацьованими засобами, які довели свою ефективність» [35, с. 12]. Н. С. Ковалевська відзначає, що «дуже цікавим є використання в податковому кодексі таких типових для цивільного права інститутів, як договори (податковий кредит, інвестиційний податковий кредит), а також способів забезпечення виконання зобов'язань щодо сплати податків і зборів». При цьому використовуються як традиційні способи забезпечення зобов'язань, так і способи, що застосовуються для забезпечення позовів (арешт майна). Окремо науковець виділяє такий спосіб забезпечення, як зупинення операцій за рахунками платників податків [163].

О. Єфімов зазначає, що до публічно-правових відносин, якими в загальному значенні є відносини податкові, Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV (далі – ЦК України) не застосовується. Однак досить часто для застосування норм податкового законодавства «варто визначитися саме із цивільно-правовою суттю тієї чи іншої господарської операції, з огляду на те, що майже всі господарські операції у своїй правовій основі містять трохи більше, ніж положення суто податкового законодавства», але при цьому «правову основу господарських операцій можуть складати норми цивільного, господарського, трудового й інших галузей права» [169, с. 88].

На думку А. В. Нонко, зміст цивільно-правових договорів та господарських операцій, вчинених на їх виконання, а також правові наслідки їх здійснення необхідно визначати за правилами, встановленими цивільним та/або господарським правом, а не в рамках податкових норм. Податкові наслідки для сторін є саме результатом оцінки правочину за правилами цивільного чи господарського права, а негативні податкові наслідки у вигляді визначення податкових зобов'язань для сторін правочину, укладеного з метою, яка суперечить інтересам держави та суспільства, як оспорюваного правочину, можуть бути застосовані податковими органами лише після визнання такого правочину недійсним у судовому порядку [170, с. 5].

У рамках доктринальної концепції, що склалася, органи ДПС України доводили недійсність правочинів (господарських зобов'язань), які, на їх думку, були укладені платниками податку і полягає в ухиленні від оподаткування, зобов'язані виключно у судовому порядку на підставі ч. 3 ст. 228 ЦК України чи ст. 207 Господарського кодексу України від 16 січня 2003 р. № 436-IV (далі – ГК). Водночас Податковий кодекс України містить положення (п. 54.3 ст. 54), що дають правові підстави податковим органами здійснювати самостійне визначення грошових зобов'язань платників податків за наявності відповідних підстав. Ця суперечність робить відповідні органи активними учасниками таких правовідносин та ускладнює питання розмежування податкових і цивільних правовідносин.

Відповідно до ч. 2 ст. 1 ЦК України до податкових відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом [171]. Проте ця норма права «дозволяє представникам фіскального відомства іноді повністю ігнорувати норми ЦК України у разі виникнення конфліктних ситуацій із платниками податків, під час тлумачення тих або інших норм чинного законодавства» [153, с. 87].

Згідно з ч. 1 ст. 11 ЦК України цивільні права та обов'язки виникають із дій осіб, що не передбачені цими актами цивільного законодавства, але за аналогією породжують цивільні права та обов'язки. Зокрема, підставами виникнення цивільних прав та обов'язків можуть бути завдання майнової (матеріальної) та моральної шкоди іншій особі та інші юридичні факти. Фактично відносини із завдання шкоди неправомірними діями контролюючого органу щодо податкового агента або платника податку, а також податкового агента щодо платника податку і навпаки можуть вважатися цивільно-правовими, оскільки підпадають під юрисдикцію ЦК України.

Водночас не можна відкидати можливість застосування до суб'єктів податкових правовідносин ст. 21 ЦК України, за якою суд може визнати незаконним та скасувати правовий акт індивідуальної дії та нормативно-правовий акт, виданий органом державної влади, органом влади Автономної

Республіки Крим або органом місцевого самоврядування, якщо він суперечить актам цивільного законодавства і порушує цивільні права або інтереси [171]. Відповідно до вимог ч. 1 ст. 15 Цивільного процесуального кодексу України (далі – ЦПК) від 18 березня 2004 р. № 1618-IV суди розглядають у порядку цивільного судочинства справи щодо захисту порушених, невизнаних або оспорюваних прав, свобод чи інтересів, що виникають як із цивільних, житлових, земельних, сімейних чи трудових відносин, так і з інших правовідносин, крім випадків, коли розгляд таких справ проводиться за правилами іншого судочинства [171].

Згідно з приписами ч. 1 ст. 4 ГК України предметом регулювання ГК України не є фінансові відносини за участі суб'єктів господарювання, що виникають у процесі формування та контролю виконання бюджетів усіх рівнів [172]. Як указується у ч. 2 ст. 8 ГК України, рішення органів державної влади та органів місцевого самоврядування з фінансових питань, що виникають у процесі формування та контролю виконання бюджетів усіх рівнів, а також з адміністративних та інших відносин управління, крім організаційно-господарських, в яких орган державної влади або місцевого самоврядування є суб'єктом, наділеним господарською компетенцією, приймаються від імені цього органу і в межах його владних повноважень [172].

Крім того, відповідно до ст. 249 ГК України суб'єкт господарювання має право оскаржити до суду рішення будь-якого органу державної влади або органу місцевого самоврядування щодо застосування до нього адміністративно-господарських санкцій. При цьому, у разі прийняття органами державної влади або місцевого самоврядування акта, що не відповідає законодавству і порушує права чи законні інтереси суб'єкта господарювання, останній має право звернутися до суду із заявою про визнання такого акта недійсним. Збитки, завдані суб'єкту господарювання у зв'язку з таким неправомірним застосуванням, підлягають відшкодуванню в порядку, встановленому ГК України іншими законами. Згідно з ч. 1 ст. 255 ГК України збитки, заподіяні дискримінацією суб'єктів господарювання органами державної влади та



місцевого самоврядування, підлягають відшкодуванню за позовами зацікавлених осіб у порядку, встановленому законом [172].

Оскільки адміністративно-правові санкції та публічна дискримінація можуть мати податковий характер, то слід зазначити, що на платників податків та податкових агентів, які є суб'єктами господарських відносин розповсюджуються як наведені норми ГК України, так і відповідні приписи ГПК України. Так, згідно зі ст. 1 ГПК України юридичні особи (у тому числі іноземні) та громадяни, які в установленому порядку набули статусу суб'єкта підприємницької діяльності, мають право звертатися до господарського суду за захистом своїх порушених або оспорюваних прав і охоронюваних законом інтересів, а також для вжиття передбачених ГПК України заходів, спрямованих на запобігання правопорушенням [173].

При цьому відповідно до ст. 12 ГПК України господарським судам підвідомчі як справи у спорах з питань господарських договорів, так і справи з інших підстав, крім спорів, що виникають із публічно-правових відносин і належать до компетенції Конституційного Суду України та адміністративних судів; інших спорів, вирішення яких відповідно до законів України та міжнародних договорів України віднесено до відання інших органів [173]. Так як Податковий кодекс України не визначає підсудність податкових спорів, то відповідні обмеження ГПК України на податкові відносини не розповсюджуються, адже і в КАС України не закріплено виключну компетенцію адміністративних судів на розгляд податкових спорів.

Водночас, ГК України містить низку норм, що прямо стосуються матеріальної частини податкового права та відповідних відносин. Так, у ч. 1 ст. 10 ГК України до основних напрямів економічної політики, що визначаються державою, віднесено податкову політику, спрямовану на забезпечення економічно обґрунтованого податкового навантаження на суб'єктів господарювання, стимулювання суспільно необхідної економічної діяльності суб'єктів, а також дотримання принципу соціальної справедливості та конституційних гарантій прав громадян під час оподаткування їх доходів.

У ч. 2 ст. 12 ГК України до основних засобів регулюючого впливу держави на діяльність суб'єктів господарювання віднесено надання податкових пільг, при цьому, за приписами ч. 3 цієї статті, умови, обсяги, сфери та порядок застосування окремих видів засобів державного регулювання господарської діяльності мають визначатися як ГК України, так і іншими законодавчими актами, а також програмами економічного і соціального розвитку. Установлення та скасування пільг і переваг у господарській діяльності окремих категорій суб'єктів господарювання здійснюються відповідно до ГК України та інших законів [172].

Крім того, у ст. 17 ГК України детально регламентується статус податків у механізмі державного регулювання господарської діяльності. Додатково відзначається, що ставки податків мають нормативний характер і не можуть встановлюватись індивідуально для окремого суб'єкта господарювання; закріплюється, що система оподаткування в Україні має передбачати граничні розміри податків і зборів, які можуть справлятися із суб'єктів господарювання. При цьому податки та інші обов'язкові платежі, що відповідно до закону включаються до ціни товарів (робіт, послуг) або відносяться на їх собівартість, сплачуються суб'єктами господарювання незалежно від результатів їх господарської діяльності [172].

Аналіз викладеного вказує на недотримання в рамках чинного Податкового кодексу України низки вимог, які встановлює перед податковим законодавством ГК України. Тому постає питання визначення ролі норм ст. 17 ГК України в системі податкового права України та співвідношення відносин, урегульованих цією статтею та спрямованих на її реалізацію, із податковими відносинами.

Варто відмітити, що невирішеним залишається питання щодо відокремлення податкових правовідносин та інших правовідносин, що регламентуються джерелами податкового права, але за власною природою не можуть бути визнані податковими. Зокрема, у ст. 14 Податкового кодексу України наводиться істотна кількість визначень категорій, що є правовими

інститутами не лише податкового, а й інших галузей права. При цьому відсутність інших законодавчих визначень відповідних категорій у їх «рідних» галузях, там, де існують відповідні правові механізми відносин, обумовлює їх автоматичне запозичення і правовою доктриною, і правозастосувачем для регулювання інших, неподаткових правовідносин.

Крім встановлення широкого спектру дефініцій, Податковий кодекс України в окремих нормах регламентує трудові, кримінально-виконавчі, господарські, цивільні та адміністративні відносини. Так, у пп. 96.4, 96.5 ст. 96 Податкового кодексу України встановлюється, що виникнення у державного або комунального підприємства податкового боргу є підставою для розірвання трудового договору (контракту) з керівником такого підприємства, при цьому трудові договори (контракти), які укладаються з керівником такого підприємства, повинні містити положення про зазначену відповідальність, що має бути їх істотною умовою.

Відповідно до п. 133.5 ст. 133 Податкового кодексу України установи кримінально-виконавчої системи та їх підприємства, які використовують працю спецконтингенту, мають спрямовувати доходи, отримані від діяльності, визначеної спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань виконання покарань України, на фінансування господарської діяльності таких установ та підприємств із включенням сум таких доходів до відповідних кошторисів їх фінансування, затверджених зазначеним органом виконавчої влади.

У підп. 140.1.7 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу України Уряду України надається компетенція окремо визначати граничні норми добових для відрядження членів екіпажів суден або інших транспортних засобів або сум, що спрямовуються на харчування таких членів екіпажів замість добових (для окремих установлених видів господарської діяльності), суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а й інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів. У п. 154.2

ст. 152 Податкового кодексу України Кабінету Міністрів України надається повноваження встановлювати перелік продуктів дитячого харчування.

У п. 156.2 ст. 156 Податкового кодексу України містяться вимоги до змісту довгострокового договору страхування життя, а у підп. 170.1.3 п. 170.1 ст. 170 Податкового кодексу України – вимоги до порядку оренди нерухомості, що належить нерезиденту. У ст. 157 цього кодексу містяться норми, що регламентують порядок утворення та зміни статусу неприбуткових організацій. Зокрема, вказується на необхідність державної реєстрації неприбуткових організацій і на безоплатний характер їх перереєстрації та відзначається, що у разі ліквідації неприбуткової організації її активи мають передаватися одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зараховуватися до доходу бюджету, якщо інше не передбачено законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації.

Відповідно до підп. 170.7.7 п. 170.7 ст. 170 Податкового кодексу України забороняється надавати благодійну допомогу органам державної влади та місцевого самоврядування або створеним ними неприбутковим організаціям чи за їх дорученням – третім особам, якщо надання такої благодійної допомоги є попередньою або наступною умовою видачі платнику податку будь-якого дозволу, ліцензії, узгодження, надання державної послуги чи прийняття іншого рішення на його користь або прискорення такої видачі, надання чи прийняття (спрощення процедури).

Також істотне адміністративно-правове значення має п. 157.15 ст. 157 Податкового кодексу України, що визначає категорію державних послуг, і ч. 2 підрозділу 10 Перехідних положень цього кодексу, яка фактично зберігає чинність норм, що встановлюють будь-які платні послуги, обов'язковість отримання яких регламентується законодавством та які надаються фізичним чи юридичним особам органами виконавчої влади, місцевого самоврядування та створеними ними установами й організаціями, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів.

Таким чином, узагальнивши питання розмежування податкових та інших правовідносин, що виникають у сфері оподаткування, можна дійти наступних висновків. Використання критеріїв суб'єктів або об'єктів податкових правовідносин для їх відмежування слід вважати неефективним, через вкрай широке розповсюдження у суспільстві відповідних відносин, адже важко узагалі визначити певну особу (суб'єкт) або матеріальну чи іншу цінність (об'єкт), які залишилися б у сучасному суспільстві поза процесами оподаткування. Зміст податкових правовідносин не дозволяє чітко відокремити ці правовідносини від споріднених конституційних, адміністративних, цивільних та господарських відносин [157, с. 119], хоча головними критеріями відмінності податкових правовідносин від інших традиційно вважаються їх особливі суб'єкти, об'єкт та зміст. Практичний поділ правовідносин за юрисдикцією свідчить про врахування правозастосування наявності врегулювання певних правовідносин нормами податкового законодавства, а не визнання ним особливостей їх суб'єктів (зокрема тих, що позбавлені владних повноважень) або об'єкту (коштів).

Водночас навіть такий критерій, як урегульованість відносин податковим законодавством, насамперед через його позитивістський характер, не може вважатися у теорії податкового права повністю достатнім, адже він не усуває проблему неподаткових за власною природою відносин, які сьогодні регулюються податковими правовими нормами. Додатковими критеріями відмежування податкових правовідносин від інших слід вважати їх спеціальну захищеність нормами податкового законодавства та можливість податкового правозастосування до суб'єктів та об'єктів таких відносин як специфічну рису компетенції суб'єктів та правового статусу об'єктів.

Об'єктивними факторами правової реальності, що ускладнюють відповідне виокремлення податкових правовідносин, є неповно та непослідовно визначена судова юрисдикція у цій сфері, спрямованість податкового законодавства, що перманентно змінюється, та прагнення податкових органів додатково регулювати й адмініструвати суміжні відносини, які не мають податкового

характеру. Тому основним шляхом покращення ситуації, що склалася, слід вважати вдосконалення процесуального законодавства з метою більш чіткого розмежування судової юрисдикції у відповідній сфері.

### **1.5. Правові засади податкових відносин та місце серед них адміністративно-правового регулювання**

Стабільність розвитку економічних відносин у державі, забезпечення основ для розвитку підприємництва, підтримання інвестиційної привабливості держави, ефективна реалізація її фіскальної політики неможливі без формування відповідного організаційно-правового механізму регулювання податкових відносин, що забезпечує дотримання інтересів усіх учасників таких відносин і, перш за все, держави.

Проте всебічне реформування та модернізація податкової системи України, що здійснюються в останнє десятиліття, обумовлюється, в першу чергу, її очевидною недосконалістю, невідповідністю сучасним реаліям, а також нездатністю забезпечити як публічні, так і приватні інтереси. Відомо, що вітчизняна податкова система характеризується високим рівнем оподаткування порівняно з іншими країнами, складною системою сплати податків, складністю їх адміністрування, неможливістю прогнозування розвитку системи оподаткування. Недоліком сучасної політики в сфері оподаткування є значний масив підзаконних нормативно-правових актів, що регламентують відносини у сфері оподаткування, положення яких іноді суперечать Податковому кодексу України. Крім того, неконкретність у правовій регламентації повноважень податкових органів на практиці призводить до зловживань, обмеження законних прав та інтересів платників податків [174, с. 2]. Як зазначає О. О. Яковенко, ситуація у сфері оподаткування, що є основним джерелом наповнення бюджетів, характеризується значною обтяжливістю і несправедливістю розподілу податкового навантаження, чиновницьким

свавіллям, зростанням проявів організаційної злочинності й корупції у цій сфері, що призводить до збільшення сектору тіньової економіки, замороження економічних процесів та зростання рівня інфляції [175, с. 3].

Регулювання податкових правовідносин належить виключно до компетенції держави в особі її уповноважених органів, адже вказані правовідносини виникають, змінюються і припиняються тільки на підставі правових норм, закріплених податковим законодавством. Тому, враховуючи важливість сфери оподаткування для держави, визначення напрямів удосконалення регулятивного впливу на податкові відносини вимагає використання позитивного досвіду зарубіжних держав та урахування наукових здобутків учених у цій сфері. Крім того, значущість адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування пояснюється як інтенсивними процесами реформування податкового законодавства, зокрема прийняттям Податкового кодексу України, так і необхідністю запобігання зловживанням з боку суб'єктів податкових правовідносин, що на сьогодні є поширеним явищем. Усе це в поєднанні з відсутністю новітнього (модернізованого) механізму податкового контролю зумовлює необхідність проведення комплексного дослідження процесів владного упорядкування й організації діяльності суб'єктів та об'єктів управління у сфері оподаткування, що охоплюється поняттям «адміністративно-правове регулювання» [176, с. 52].

Тривала дискусія серед учених-теоретиків і практиків з проблеми визначення поняття «адміністративно-правове регулювання» так і не призвела до вироблення єдиної точки зору з цього питання [177, с. 68]. Тому сутність поняття «адміністративно-правове регулювання податкових правовідносин», його зміст та особливості необхідно розглядати через семантику категорій «регулювання» «правове регулювання» та «адміністративно-правове регулювання».

Так, дефініція «регулювання» у довідковій літературі тлумачиться через дію (регулювати) і розуміється, як «впорядковувати що-небудь, керувати чимось, підкоряючи його відповідним правилам, певній системі» [54, с. 1020–

1021]. Цей термін має два значення. У широкому розумінні слова він ототожнюється з державним втручанням в економіку в цілому, у вузькому – здебільшого з адміністративно-правовою регламентацією діяльності бізнесу. Крім державного, вирізняють регулювання з боку недержавних, у тому числі громадських організацій (різних асоціацій, товариств споживачів та інституціональних установ – товарних бірж, комерційних банків, бірж цінних паперів, інформаційних центрів, рекламних агентств) [178, с. 75].

На необхідності та значенні здійснення правового регулювання державою ринкових відносин як складової активної економіки в державі наголошує багато науковців. Так, С. Г. Стеценко вказує, що розвиток в Україні засад ринкової економіки засвідчив неможливість для держави самоусунутися від регулювання внутрішніх економічних процесів [179, с. 301].

Поняття «правове регулювання» (від лат. *regulare* – спрямовувати, впорядковувати) визначається як один з основних засобів державного впливу на суспільні відносини з метою їх упорядкування в інтересах людини, суспільства і держави [180, с. 40–41]; цілеспрямована діяльність, у процесі якої задовольняються потреби та інтереси особи, вирішуються юридичні конфлікти, колізії, правові спори [181, с. 300]; здійснюваний державою за допомогою всіх юридичних засобів владний вплив на суспільні відносини з метою їх упорядкування, закріплення, охорони і розвитку [182, с. 153]; специфічна нормативна частина правового впливу, особливий його порядок, що відзначається підвищеною чіткістю нормативної регламентації та впорядкування [183, с. 89]; спосіб реалізації державного управління, за допомогою якого поряд з організаційними приймаються і здійснюються управлінські рішення і дії, що містять юридичне значення, встановлення і застосування правових норм [184, с. 21]; частина (аспект) дії права, котра характеризує спеціально-юридичний вплив права на поведінку людей та діяльність його адресатів. При цьому правове регулювання охоплює: 1) специфічну діяльність держави (її нормотворчих органів), пов'язану з виробленням юридичних настанов і визначенням юридичних засобів



забезпечення їх дієвості; 2) діяльність безпосередніх учасників суспільних відносин, спрямовану на пошук та залучення засобів юридичного регулювання для узгодження своєї поведінки з правом (його принципами, ідеями, призначеннями) [185, с. 106–107]. Таким чином, спільним для наведених визначень є те, що правове регулювання є специфічною діяльністю, яка являє собою засіб упорядкування та регламентації суспільних відносин за допомогою норм права<sup>2</sup>.

Правове регулювання – це складний, багаторівневий механізм, на функціонування якого впливає безліч чинників та що вирізняє його з-поміж інших правових явищ. Виходячи із змісту правового регулювання визначається сутність адміністративно-правового регулювання тих чи інших відносин. При цьому адміністративно-правове регулювання юридично виражає державне регулювання «як провідну функцію державного управління» [188, с. 29]. Яскравим підтвердженням цієї тези є визначення адміністративно-правового регулювання, наведене О. В. Дьяченком, який під останнім розуміє механізм імперативно-нормативного упорядкування й організації діяльності суб'єктів та об'єктів управління й формування сталого порядку функціонування. Тривалість циклу послідовно здійснюваних дій, спонукання суб'єктів права діяти самостійно, здійснювати свої права та виконувати обов'язки в рамках установлених режимів і процедур, забезпечення стабільності їх функціонування – такими є призначення й прояв цього регулювання [189, с. 158]. На думку авторів колективної монографії «Адміністративне право України в сучасних умовах (виклики початку XXI століття)», під адміністративно-правовим регулюванням слід розуміти цілеспрямований вплив норм адміністративного права на суспільні відносини з метою забезпечення за допомогою адміністративно-правових заходів прав свобод і публічних законних інтересів фізичних та юридичних осіб, нормального функціонування громадянського суспільства і держави [190, с. 88–89].

---

<sup>2</sup> Проблемам взаємодії в органах (підрозділах) ДПС України автором присвячено декілька наукових публікацій [186, с. 94–100; 187 с. 142–157].

Ю. О. Тихомиров визначає адміністративно-правове регулювання як механізм імперативно-нормативного впорядкування організації й діяльності суб'єктів та об'єктів управління й формування стійкого правового порядку їх функціонування, що поширюється на багато сфер державного і суспільного життя [191, с. 314]. Ю. П. Битяк зауважує, що адміністративно-правове регулювання управлінських суспільних відносин фактично є формою юридичного опосередковування зв'язків між суб'єктом та об'єктом управління, правовим засобом цілеспрямованого керуючого (управлінського) впливу [192, с. 22]. І. Б. Тацишин зазначає, що адміністративно-правове регулювання – це цілеспрямований, організуючий і регулюючий вплив держави через систему органів та посадових осіб на процеси, які відбуваються в суспільстві [193, с. 39]. У деяких випадках адміністративно-правове регулювання поширюється на внутрішньоорганізаційну діяльність інших державних органів і зовнішньоорганізаційні відносини органів виконавчої влади з громадянами, недержавними формуваннями (громадськими організаціями, партіями) [194, с. 18].

Як кожна соціальна категорія, адміністративно-правове регулювання має відповідні ознаки, що вирізняють його з інших видів регулювання. Так, йому притаманні наступні ознаки: 1) воно є дією (впливом) держави на суспільні відносини, що виникають між їх суб'єктами; 2) здійснюється за допомогою відповідних правових засобів, сукупність яких утворює механізм адміністративно-правового регулювання; 3) має на меті упорядкування державно-владних відносин (у тому числі й у сфері оподаткування, шляхом, наприклад, чіткого визначення процедури сплати податків); 4) устанавлює юридичні права та обов'язки учасників адміністративно-правових відносин, які впорядковуються [176, с. 52].

До складу адміністративно-правового регулювання належать відносин, що: 1) відображають індивідуальні публічні потреби фізичних та юридичних осіб, третіх осіб, права та свободи яких порушуються першими, а також загальний публічний інтерес держави й українського народу в цілому; 2) реалізують

імперативно-владну компетенцію публічної адміністрації та взаємні публічні інтереси всіх невіддільних учасників адміністративно-правових відносин, кожний з яких має йти на певний утиск своїх інтересів задля інтересів іншого; 3) потребують дотримання певних установлених державою в адміністративно-правових нормах правил [190, с. 88].

Відомо, що з конкретним об'єктом правового регулювання завжди пов'язується відповідна мета. Мета адміністративно-правового регулювання є окремою його характеристикою, саме вона розкриває його зміст. Метою регулювання сфери оподаткування є забезпечення стабільності, збалансованості та ефективності функціонування податкових відносин. Вона має комплексний характер, оскільки передбачає різнопланові цілі. Так, на переконання Р. Г. Неделіна, метою адміністративно-правового регулювання в сфері оподаткування є виконання податкової політики держави, яка здійснюється стосовно всіх учасників правовідносин, урегульованих податковим законодавством. При цьому згода суб'єкта не є обов'язковою і необхідною умовою виникнення податкових правовідносин [195, с. 2].

У свою чергу, В. Б. Марченко вважає, що метою адміністративно-правового регулювання є правове забезпечення наповнення відповідно до встановлених планових показників доходної частини бюджетів та державних цільових фондів за рахунок частини власних коштів осіб, визначених як платники податків, у порядку та у спосіб, що встановлюються законами про оподаткування [196, с. 17].

Уявляється, що мета адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування полягає у наступному: 1) створенні надійних адміністративно-правових, економічних, організаційних і процесуальних гарантій, правил і порядку сплати податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів та інших централізованих фондів платниками податків для забезпечення своєчасності такої сплати; 2) установленні та регламентації таких відносин держави та платників податків, за яких буде гарантуватися реальне дотримання й охорона прав і свобод, що їм належать, а також їх ефективний захист у разі порушення;

3) запобіганні та припиненні правопорушень з боку суб'єктів податкових відносин.

У контексті запропонованого дослідження особливої актуальності набуває питання щодо визначення завдань адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування. З етимологічної точки зору, завдання – це те, що вимагає виконання, вирішення [197, с. 165]. Оптимальне ж визначення завдань адміністративно-правового регулювання сприяє розумінню провідних напрямів державної регулюючої діяльності, які в конкретних умовах є етапами досягнення мети адміністративно-правового регулювання [198, с. 50]. Тому, оподаткування є невід'ємним елементом державно-правового регулювання, головним завданням якого є мобілізація коштів з метою фінансування державних витрат. Переважна частина доходів для забезпечення функцій держави залучається у вигляді податків. Тому оподаткування розглядають як економічну основу адміністративно-правового регулювання [199, с. 84].

У свою чергу, А. П. Макаренко зазначає, що завдання адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування полягають в наступному: 1) закріпити податки як фіскальний засіб, за допомогою якого держава відбирає кошти у недержавних суб'єктів економіки, акумулює їх у державному та місцевих бюджетах; 2) забезпечити перерозподіл доходів, у результаті чого доходи одержують і ті, хто їх не створює (всі працівники державного апарату й установ), а також ті верстви населення, які ще або вже не працюють (з різних причин), громадяни, які потребують допомоги, соціального захисту; 3) урегулювати вирівнювання циклічних коливань у сфері оподаткування. Наприклад, використання податкових пільг або скасування податків дозволяє державі стимулювати ті чи інші види виробництва, розвивати нові галузі; 4) упорядкувати диференціацію доходів і витрат населення [200, с. 330].

На думку автора цього дослідження, до головних завдань в окресленій сфері поряд із вищезазначеними слід віднести такі: забезпечення акумуляції податкових надходжень, оптимізацію рівня оподаткування, уніфікацію термінів

і способів сплати податків, забезпечення гнучкої системи оподаткування, створення системи рівномірного податкового навантаження тощо.

Адміністративно-правове регулювання проявляється в різних формах, демонструючи рухливість і динамічне реагування на зміни в об'єктах управління, однак воно перебуває в рамках загального державно-правового регулювання як його елемент, а, отже, певним чином відтворює його основні властивості [201, с. 530]. Тобто, адміністративно-правове регулювання є складовою державно-владного впливу.

Адміністративно-правове регулювання у сфері податкової (фіскальної) політики спрямовано на: 1) регламентацію державного управління у сфері податкових правовідносин; 2) визначення адміністративно-правового статусу учасників податкових відносин; 3) визначення процедур діяльності податкових та інших органів у галузі правозастосовної діяльності (безпосередня реалізація відповідних нормативних правових актів шляхом стягнення податків); 4) удосконалення адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів); 5) реалізацію контролю й нагляду в цій сфері; 6) визначення видів адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування; 7) визначення правових засад взаємодії та координації у сфері податкових правовідносин<sup>3</sup> тощо.

Адміністративно-правове регулювання у сфері оподаткування характеризується наступними особливостями: 1) є каталізатором податкової системи й управлінською складовою податкової політики; 2) відображає цілеспрямований, організуючий та управлінський вплив держави на процес оподаткування з метою забезпечення ефективного адміністрування податків, забезпечення своєчасності сплати коштів у формі податків та інших обов'язкових платежів; 3) об'єктом виступає процес оподаткування, а головним завданням є забезпечення ефективної фіскальної та податкової політики країни.

Саме завдяки адміністративно-правовому регулюванню держава здатна стимулювати реальну конкуренцію, зростання бізнесу і розширення сфер його

---

<sup>3</sup> Це питання досліджується автором у окремій науковій публікації [202, с. 80–86].

застосування. Водночас, преференції від держави мають отримувати сумлінні платники податків, які прозоро працюють у реальному (а не фінансовому) секторі економіки [203, с. 294].

Отже, адміністративно-правове регулювання доцільно розуміти як цілеспрямований, нормативно-організуючий вплив адміністративних та податкових норм, встановлених державою, що є адміністративними засобами юридичного впорядкування податкових правовідносин, гарантування прав і законних інтересів їх суб'єктів з метою забезпечення своєчасної та повної сплати коштів у формі податків і зборів (обов'язкових платежів) до відповідних бюджетів.

Адміністративно-правове регулювання податкових відносин як спосіб реалізації державного управління буде дієвим лише тоді, коли рішення з податкових питань прийматимуться з урахуванням специфіки податкових відносин (характеристика яких була дана вище), реальної економічної ситуації існуючої в країні та різноманіття функцій податків.

Головним інструментом у досягненні ефективності управління у сфері оподаткування виступає механізм адміністративно-правового регулювання, адже саме він покликаний забезпечувати якісну правову регламентацію суспільних відносин, у тому числі і податкових.

Ураховуючи специфіку податкових правовідносин, а також проведений аналіз наукових підходів до розуміння сутності механізму адміністративно-правового регулювання<sup>4</sup>, доцільно визначити механізм адміністративно-правового регулювання оподаткування як систему адміністративно-правових засобів, спрямованих на врегулювання адміністративних правовідносин, що виникають у сфері оподаткування, з метою задоволення прав та законних інтересів учасників податкових правовідносин і забезпечення ефективного державного управління зазначеною сферою. Головним призначенням такого регулювання є спонукання платників податків свідомо та самостійно

---

<sup>4</sup> Цьому питанню автором присвячено окрему наукову публікацію [204, с. 104–108].

виконувати обов'язки щодо сплати податків і зборів у межах установлених державою законних вимог.

Виходячи з викладеного, під податковим регулюванням автор пропонує розуміти комплекс дій державних органів, спрямованих на зміну параметрів податкової системи й податкового механізму з метою досягнення певних соціально-економічних і політико-правових цілей. Мета такого регулювання – створення спільного податкового клімату для внутрішньої і зовнішньої діяльності компаній, особливо інвестиційної, і забезпечення преференційних податкових умов для стимулювання пріоритетних галузевих і регіональних напрямків руху капіталу [205, с. 100]. На сьогодні узвичаєно виділяти декілька методів податкового регулювання, а саме податкову пільгу, податковий кредит, податкові канікули, реструктуризацію податкової заборгованості, відстрочення сплати податків тощо [206, с. 61].

Системність адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні за сучасного нормативно-правового забезпечення ускладнюється об'єктивними обставинами. Серед них – значна кількість джерел правового регулювання податкових відносин, що належать до різних галузей права (конституційної, адміністративної, фінансової, кримінально-процесуальної тощо) та сфер (соціальної, фінансово-економічної, бюджетної), а також особливий статус ДПС України.

Правове регулювання податкових відносин забезпечується значною кількістю нормативних актів, які відрізняються один від одного за багатьма ознаками – суб'єктами правотворчості, юридичною чинністю, порядком прийняття, назвою, порядком набрання чинності тощо.

Адміністративно-правове регулювання податкових відносин являє собою сукупність взаємопов'язаних груп нормативних актів різної юридичної сили: конституційного, законодавчого та підзаконного.

Підґрунтям для формування першої групи є положення Конституції України, яка є правовою основою регулювання будь-яких відносин, у тому числі і податкових. У ній закріплено принципові положення, на яких будується

податкове законодавство і загальні засади діяльності всіх органів державної влади. Положення, закріплені в Конституції України, містять загальні приписи, які визначають основні засади політики державних органів у сфері економіки (наприклад, п. 3 ст. 116 Конституції зобов'язує Кабінет Міністрів України забезпечувати проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики), безпосередньо регулюють деякі податкові відносини (наприклад, ст. 67 зобов'язує кожного сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, установлених законом, тощо). Тому податкові відносини за своїм змістом є конституційними, організаційно-владними і майновими відносинами [207, с. 395].

Ключовими й основоположними у забезпеченні реалізації та захисту прав платників податків є конституційно-правові гарантії, до яких належать: 1) право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів самоврядування, посадових і службових осіб (ст. 55 Конституції України); 2) право на відшкодування за рахунок держави чи органів місцевого самоврядування матеріально та моральної шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю зазначених органів і осіб (ст. 56); 3) право знати свої права та обов'язки (ст. 57); 4) гарантія недопустимості зворотної дії закону (згідно зі ст. 58); 5) право на правову допомогу (ст. 59); 6) принцип необов'язковості виконання явно злочинного розпорядження чи наказу (ст. 60). На основі цих гарантій норми податкового законодавства встановлюють інші види правових гарантій (економічні, політичні, соціальні, організаційні та ін.), які також відіграють важливу роль орієнтирів у формуванні податкових правовідносин, зокрема впливаючи на правотворчість у податковій сфері.

У підґрунті податкових відносин лежить дія адміністративно-правових норм, серед яких провідна роль належить законам, за допомогою яких здійснюється правове регулювання податкових відносин. Податкові закони утворюють складну і багатофункціональну систему забезпечення прибутковості національних бюджетів, де кожна норма розвивається залежно від планованої і поточної податкової політики й практики виконання бюджету [208, с. 30].



Отже, податкові закони є фактичним початком, формою здійснення правового регулювання податкових відносин [184, с. 81].

Підкреслюючи значення закону в системі правового регулювання податкових відносин, слід зауважити, що під терміном «закон» у контексті цього дослідження доцільно розуміти всі нормативні акти, які мають юридичну чинність закону, або, інакше кажучи, законодавчі акти. Їх перелік міститься у ст. 3 («Податкове законодавство України») Податкового кодексу України. Більш докладно про джерела податкового законодавства йдеться у окремій авторській публікації [204, с. 104–108]. Зауважимо, що регламентація податкових правовідносин на законодавчому рівні необхідна у зв'язку з публічно-правовим характером податкових правовідносин, що характеризуються нерівністю суб'єктів і наявністю як одного з них органу публічної влади.

Отже, центральне місце в механізмі адміністративно-правового регулювання податкових відносин посідають закони та інші законодавчі акти України. Насамперед це Податковий кодекс України, що регулює відносини у сфері оподаткування, податкову систему в цілому, її засади й елементи правового механізму податку. У цьому акті поєднуються матеріальні й процесуальні сторони регулювання податкової системи, всі аспекти справляння податків та зборів [209, с. 8]. Окрім цього, Кодекс визначає «платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства» [23].

У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України змінилась система оподаткування, кількість податків зменшилась майже у двічі [210, с. 282–283], певною мірою унеможливилось ухилення від сплати податків. Також відбулося зменшення податкового навантаження на бізнес-середовище, спрощення адміністративних процедур і вдосконалення процедур адміністрування податків [211, с. 47].

Однак з прийняттям Податкового кодексу України практика постійного внесення до податкового законодавства змін, на жаль, не припинилася, адже Кодекс переповнений суперечностями і колізіями, містить прогалини й норми, які можна тлумачити неоднозначно. Водночас, іноді «прослідковується лобіювання вузьких інтересів в частині розширення податкових пільг» [212]. Такий стан свідчить, по-перше, про недостатньо високий рівень законодавчої техніки (неузгодженість і суперечності у викладенні деяких нормативних положень), який породив хвилю критики, по-друге, про недостатню кількість проведених консультацій з фахівцями (юристами, аудиторами, бухгалтерами, експертами) і громадськістю (підприємцями, профспілками, професійними асоціаціями) перед його прийняттям, а по-третє – про відсутність чіткої податкової політики держави або про хибність існуючої, адже закони, що встановлюють нові або ж змінюють існуючі правовідносини у сфері оподаткування не повинні прийматися відповідно до поточних потреб у фінансуванні доходної частини бюджету, порушуючи при цьому принцип стабільності оподаткування. В іншому разі підприємці опиняються в несприятливому становищі – більшість з них не встигає за змінами, не знає, що саме, коли і за яким механізмом вони повинні сплачувати [213, с. 78].

Практика оподаткування розвинених капіталістичних країн показує, що податкове законодавство має бути стабільним, системним і несуперечливим. Тільки стабільні податкові закони, а не поправки до них (іноді сумнівного характеру) можуть справедливо регулювати податкові правовідносини між державою і платником податків. Просте, прозоре і недвозначне податкове законодавство є гарантом захисту законних інтересів і прав платника податків, передумовою до чесного виконання платником податків своїх обов'язків.

Отже, Податковий кодекс України поки що не виконує своє ключове завдання – формування ефективного та прогнозованого фіскального простору. Крім того, нестабільна фіскальна система підриває основу бюджетної моделі країни, провокує політичну незбалансованість і соціальну напруженість у суспільстві [203, с. 293]. Втім, перманентний процес доопрацювання норм

Податкового кодексу України сприяє спрощенню адміністративних процедур, що гальмують розвиток підприємництва та виправленню колізій і суперечностей, що значно покращує існуючий бізнес-клімат.

Вирішувати складні податкові колізії можна шляхом створення податкової системи з базовими положеннями, де Податковий кодекс України буде єдиним цілісним нормативно-правовим актом, який регулюватиме всі аспекти правовідносин, пов'язаних із податковим адмініструванням. Прикладами можуть бути такі країни, як США та Франція, де діють ґрунтовні податкові кодекси, що містять повне податкове право.

Незважаючи на проведену кодифікацію, вітчизняна система оподаткування наразі залишається ускладненою, заплутаною, суперечливою та нестабільною. Разом з тим, Податковий Кодекс України покликаний підняти державні органи і платників податків на новий рівень відносин, культивувати усвідомлення того, що добровільна сплата податків – це закономірне явище.

До підзаконного рівня адміністративно-правового регулювання податкових відносин належать такі нормативно-правові акти: Указ Президента України «Про Положення про Державну податкову службу України» від 12.05.2011 р. № 584/2011 [156], яким визначаються основні завдання та функції ДПС України, правовий статус Голови ДПС, що здійснює керівництво податковою службою тощо, Указ Президента України «Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні» [214], яким визначено програми заходів по кожному напрямку реформування державного управління, зокрема, «у напрямку законодавчого та підзаконного нормативно-правового забезпечення адміністративної реформи», Указ Президента України «Про Стратегію реформування системи державної служби в Україні» від 14.04.2000 р. № 599/2000 [215], Указ Президента України «Про Положення про Міністерство фінансів України» від 08.04.2011 р. № 446/2011 у якому закріплено завдання та повноваження Міністерства фінансів України, як головного органу у системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної,

податкової, митної політики [216], Указ Президента України «Про заходи із забезпечення додержання прав фізичних та юридичних осіб щодо одержання адміністративних (державних) послуг» від 03.07.2009 р. № 508/2009 [217], Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про проходження служби рядовим і начальницьким складом органів внутрішніх справ» від 29.07.1991 р. № 114 [218], яка стосується керівників підрозділів податкової міліції та визначає порядок проходження служби особами рядового і начальницького складу органів внутрішніх справ, їх права та обов'язки тощо, Постанова Кабінету Міністрів України «Про заходи щодо упорядкування адміністративних послуг» від 17.07.2009 р. № 737 [219], Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом», яка визначає Порядок подання податкової інформації органам ДПС від 27.12.2010 р. № 1245 [220], Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Департаменту розвитку та модернізації державної податкової служби» від 19.09.2000 р. № 1454 [221], Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади» від 15.02.2006 р. № 90 [222] тощо.

Серед відомчих нормативних актів, які регулюють податкові відносини необхідно назвати Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків» від 06.11.12 р. № 1147 [223], Наказ Державної податкової адміністрації України (далі – ДПА) України «Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року» від 07.04.2003 р. № 160 (із змінами, внесеними згідно з Наказом ДПА України від 29.09.2005 р. № 420) [224], Наказ ДПС України «Щодо створення нових та функціонування діючих ЦОПП» від 10.02.2012 р. № 109, яким було затверджено Концепцію створення та діяльності центрів обслуговування платників податків, тощо [225]. Крім того, значну частину відомчих

нормативних актів складають індивідуальні правові акти, контракти про прийняття на службу, посадові інструкції тощо [226, с. 38].

Відомча (міжвідомча) нормотворчість органів ДПС, будучи формою їх управлінської діяльності, призводить до того, що поряд із законом приймаються відомчі інструкції, листи, методичні рекомендації, телеграми, що роз'яснюють положення закону. На практиці податковими органами відомчі акти застосовуються як такі, що мають вищу юридичну чинність, ніж податкове законодавство. Іноді в них тлумачаться навіть норми інших галузей законодавства, що, безумовно, не належить до компетенції податкової служби чи Міністерства фінансів України. У результаті в деяких випадках податкові закони не застосовуються без відповідних відомчих документів, що роз'яснюють порядок і механізм їх застосування.

Так, за результатами проведеної Міністерством юстиції України у 2011 році правової експертизи 44-х листів ДПА України та 13-тьох листів Державної митної служби (далі – ДМС) України встановлено, що 22 листи ДПА України та 8 листів ДМС України містять нові правові норми, які регулюють питання застосування норм Податковим кодексом України, зачіпають права, свободи й законні інтереси юридичних і фізичних осіб та мають міжвідомчий характер. У зв'язку з цим Міністерство юстиції України зобов'язало ДПС України відкликати з місць застосування та скасувати листи, в тому числі прийняті спільно з іншими органами влади [227]. У Методичних рекомендаціях ДПС України також іноді встановлюються нові правові норми, які зачіпають права, свободи й законні інтереси платників податків, що є незаконним. Утім, Методичні рекомендації за своєю правовою природою мають рекомендаційний, роз'яснювальний та інформаційний характер [228]. Існує проблема застосування ДПС України незареєстрованих нормативно-правових актів. На сайті Міністерства юстиції України періодично оприлюднюється перелік нормативно-правових актів, що застосовуються без державної реєстрації, а отже, незаконно [229]. Має місце і надання ДПС України податкових роз'яснень. Однак Податковим кодексом України взагалі не передбачено право

податкових органів будь-якого рівня надавати роз'яснення законодавства. Не має повноважень надавати податкові консультації та роз'яснення норм законодавства і Міністерство фінансів України. До того ж ст. 147 Конституції України встановлено, що Конституційний Суд України є єдиним органом конституційної юрисдикції в Україні. Тобто, видаючи листи з роз'ясненням податкового законодавства (наприклад, роз'яснення ДПС України щодо подання податкової декларації про майновий стан і доходи [230]), ДПС України виходить за межі визначеної для неї законом компетенції, що також є порушенням ст. 19 Конституції України.

Тому безконтрольне тлумачення норм Податкового кодексу України викликає справедливе обурення бізнес-спільноти та є підґрунтям для подальшого руйнування взаємної довіри бізнесу і влади та загострення соціальної напруженості [231].

Для уникнення у подальшому такої практики законодавцю слід забезпечити, щоб норми права, що містяться в податковому законодавстві, якомога правильніше, повніше й об'єктивніше відображали описувані явища або процес [184, с. 82], адже цінність й ефективність норми права залежать від того, наскільки точно, правильно й об'єктивно норма відображає явище, що описується. Засобом досягнення цієї мети є вдосконалення та оптимізація податкового законодавства, яке має бути спрямоване на більш детальне та повне регулювання конкретних видів податкових правовідносин та відповідальності, а також більш чітке і досконале правове закріплення (не допускаючи виникнення прогалів, колізій і суперечностей) таких найважливіших інститутів податкового законодавства, як: 1) поняття, зміст і види податкових правовідносин, суб'єкти податкових правовідносин, об'єкти податкових правовідносин, підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин; 2) здійснення повноважень податковими органами та реалізації ними функцій щодо забезпечення податкового режиму; 3) захист прав власності та інших прав платників податків у податкових відносинах; 4) податкові зобов'язання (зокрема, зобов'язання щодо сплати податків,

зобов'язання з повернення неправильно стягнутих податків, порука, гарантія, застава у забезпечення виконання податкових зобов'язань); 5) договори в податкових відносинах (особливо міжнародні договори про запобігання подвійного оподаткування) тощо.

На думку автора цього дослідження, закріплення й повна та детальна регламентація вищеназваних положень у Податковому кодексі України дозволять здійснювати соціально-ефективне та раціональне правове регулювання податкових відносин. Такий підхід дозволить уникнути відомчого лобіювання у сфері оподаткування, а також такої ситуації, коли система відомчої нормотворчості дозволяє творцям відомчих нормативних актів виходити за межі податкового законодавства, поправляти його норми відповідно до розуміння ними актуальних завдань свого органу.

Отже, адміністративно-правове регулювання податкових відносин та податкове законодавство як форма його реалізації мають наступні серйозні недоліки, які потребують усунення. Це – недосконалість юридичної техніки під час розробки податкових нормативних правових актів, існуючі неузгодженості й суперечності деяких правових норм, переважання відомчого підходу під час здійснення правового регулювання, відсутність у Податковому кодексі України багатьох базових понять, нічим не обґрунтована деформація, а подеколи повне ігнорування інститутів і понять, що склалися в інших галузях законодавства, відсутність або недосконалість визначень деяких правових понять, що не дозволяє розкрити суть конкретних правових явищ, подій і дій, відсутність законодавчого закріплення нормативно-правових актів з питань оподаткування як чіткої системи підпорядкованих актів, що мають різну юридичну силу, тощо.

Правова нестабільність, непослідовність й ускладненість системи оподаткування є чинниками, які стримують приплив іноземних інвестицій в Україну, придушують підприємницьку ініціативу і мотивують корупційні дії у сфері адміністрування податків. Недоліки нормативно-правової бази податкових відносин зумовлюють відносно високі за існуючого рівня податкового навантаження трансакційні витрати суб'єктів господарювання,

відвертаючи дефіцитні ресурси від завдань розвитку та перешкоджаючи становленню сучасних чинників їхньої конкурентоспроможності [232, с. 182–183].

Слід зазначити, що недостатній рівень правової обізнаності й недотримання податкового законодавства завдають відчутної шкоди підприємцям. Тому пропаганда податкового законодавства має обов'язково стати складовою частиною загальнодержавної програми підвищення правової культури населення України. Це не лише дозволить збільшити збирання податків і зборів у нашій країні, але і сприятиме зменшенню правопорушень, усуненню суперечностей між державою та платниками податків.

Чинна правова база має сприяти ефективному розвитку суб'єктів господарювання і встановленню прозорих відносин між податківцями та платниками податків. Важливо продовжити дерегуляцію господарської діяльності з метою забезпечення підприємцям реалізації економічних свобод, можливості реалізовувати свої законні права і захищати свої законні інтереси. Для цього необхідно скоротити види діяльності, що підлягають ліцензуванню, спростити дозвільні процедури, які мають бути прозорими, й усунути людський чинник, нівелюючи цим бюрократичну складову, надати можливість підприємцям зареєструвати свій бізнес в он-лайн-режимі, подавши через «Реєстраційний портал» пакет документів в електронному вигляді для держреєстрації у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців, а також ввести адміністративну відповідальність держслужбовців за неправомірні дії стосовно суб'єктів господарювання. Прем'єр-міністр України М. Я. Азаров на засіданні Кабінету Міністрів України 25 квітня 2012 р. доручив Першому віце-прем'єр міністру України В. І. Хорошковському закінчити процес дерегуляції до кінця 2012 року [233]. На жаль, вітчизняні урядовці іноді протистоять економічним перетворенням або не усвідомлюють їх необхідності.

Таким чином, в умовах розвитку в Україні ринкових механізмів функціонування економіки значення адміністративно-правового регулювання



відносин у сфері оподаткування набуває особливої актуальності, оскільки свідченням того, що держава є демократичною, правовою та соціальною, є створення ефективної системи оподаткування, яка має чітку прозору та зрозумілу правову врегульованість.

### **Висновки до першого розділу**

У роботі охарактеризовано сутність податкових відносин, як правової категорії, що має комплексний і міждисциплінарний характер. Розглянуто соціальний, економічний та правовий аспекти податкових відносин. З'ясовано, що податкові відносини як різновид суспільних відносин за змістом є економічними, а за формою – правовими.

Доведено, що податкові правовідносини завжди будуються за субординаційною моделлю, де зобов'язаною особою, як правило, виступає платник податків; водночас субординація в податкових правовідносинах завжди має функціональний характер. Зазначено, що податкові відносини не можуть існувати як фактичні незважаючи на наявність прогалин у праві, оскільки вони в цілому регулюються правом і мають характер правовідносин. Лише окремі їх елементи внаслідок недоліків юридичної техніки або застарілості норм законодавства випадають зі сфери податково-правового регулювання. Тому відсутність норми, що регулює певні, незначні аспекти податкових правовідносин необхідно усувати шляхом їх правової регламентації.

Під структурою податкових правовідносин запропоновано розуміти систему елементів податкових правовідносин, що перебувають у структурно-логічних зв'язках між собою. Підтримано точку зору науковців, які до структури податкових правовідносин відносять суб'єкт (учасники податкових правовідносин), об'єкт (благо, з приводу якого виникають, змінюються чи припиняються податкові правовідносини) і зміст (суб'єктивні права та

обов'язки учасників податкових правовідносин), оскільки об'єкт і суб'єкт відображають особливі ознаки тих чи інших правовідносин, а зміст правовідносин зумовлює характеристику структурно-логічного зв'язку між суб'єктами та об'єктом. Відсутність хоча б одного з цих елементів не дозволяє отримати повне уявлення про податкові правовідносини. Здійснено аналіз кожного з елементів структури податкових правовідносин. Зроблено висновок, що юридичні факти не входять до структури податкових правовідносин, адже юридичні факти є передумовою виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин та окремою юридичною категорією, що має власну систему, класифікацію і структурно-логічний зв'язок із податковими правовідносинами. Обґрунтовано концепції множинності об'єктів податкових правовідносин.

Висвітлено специфіку теоретичного обґрунтування виникнення, зміни та припинення правовідносин, показана ключова роль доктрини юридичного факту у відповідних наукових конструкціях. Наголошено на особливостях матеріального та процесуального розуміння юридичних фактів, ролі такої доктрини у моделюванні ланцюжка «норма – факт – правовідносини». З'ясовано, що доктрина юридичного факту є складовою концепції позитивізму у теорії права.

Доведено умовність та недосконалий характер запропонованих у доктрині податкового права класифікацій юридичних фактів, зокрема щодо виокремлення «фактів-станів». Висвітлені спроби запровадження в податкове право концепції фактичного складу. Відзначено специфіку відображення у правовій доктрині категорій податкових презумпцій та фікцій як абстрактних аналогій юридичних фактів.

Окреслено факт конкуренції податкових правовідносин з іншими різновидами правовідносин, що потребує визначення критеріїв їх відмежування з метою встановлення практичних рекомендацій по застосуванню правових норм. Підкреслено, що розмежування правовідносин між галузями має практичне значення насамперед за умов наявності множинних механізмів або диспозитивності форм реалізації конкретних правових приписів. Відсутність

такої диспозитивності або множинності робить суто теоретичним та позбавленим практичного значення питання розмежування фінансових, податкових та бюджетних правовідносин.

Доведено загальну невирішеність питання щодо відокремлення податкових правовідносин та інших правовідносин, що регламентуються джерелами податкового права, але за власною природою не можуть бути визнані податковими. Наведено приклади регламентації іншими нормами Податкового кодексу України трудових, кримінально-виконавчих, господарських, цивільних та адміністративних відносин.

Через семантику категорій «регулювання», «правове регулювання» та «адміністративно-правове регулювання» розглянуто сутність, мету, завдання, особливості та значення адміністративно-правового регулювання податкових правовідносин. Встановлено, що нормативно-правові акти, які регулюють правовідносини у сфері оподаткування, складають певну систему, адміністративно-правове регулювання якої ускладнюється об'єктивними обставинами: значна кількість джерел правового регулювання податкових відносин, що належать до різних галузей права та сфер життєдіяльності суспільства, а також особливий статус ДПС України.

Проаналізовано негативну практику відомчої нормотворчості органів ДПС, зокрема прийняття відомчих інструкцій, листів, методичних рекомендацій, телеграм, що роз'яснюють положення закону, в яких тлумачаться навіть норми інших галузей законодавства, що, безумовно, не належить до компетенції податкової служби. З'ясовано, що наслідком цього є незастосування в деяких випадках податкових законів без відповідних відомчих документів, які роз'яснюють порядок і механізм їх застосування. Для уникнення такої практики запропоновано вдосконалити й оптимізувати податкове законодавство в напрямку більш детального та повного правового регулювання конкретних видів податкових правовідносин, а також досконалого правового закріплення інститутів податкового законодавства.

## РОЗДІЛ 2.

# АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ СТАТУС СУБ'ЄКТІВ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

### 2.1. Система суб'єктів податкових правовідносин

Згідно з класичними уявленнями, що склалися в сучасній науці, «правовідносини – це врегульовані нормами права вольові суспільні відносини, що виражаються в конкретному зв'язку між правомочними та зобов'язаними суб'єктами – носіями суб'єктивних юридичних прав, обов'язків, повноважень і відповідальності – і забезпечуються державою» [56, с. 376]. Зазвичай система правовідносин розкривається через їх структуру, що розглядалася в підрозділі 1.2 дисертації і під якою вчені розуміють «основні елементи правовідносин (суб'єкти) і доцільний спосіб зв'язку між ними на підставі суб'єктивних юридичних прав, обов'язків, повноважень і відповідальності з приводу соціального блага або забезпечення яких-небудь інтересів» [56, с. 349].

Незважаючи на те, що структура всіх правовідносин є однаковою, вони відрізняються основними елементами (зокрема, суб'єктами), які в кожній галузі (підгалузі) права є різними. Тому для більш детального визначення системи суб'єктів податкових правовідносин спочатку слід розкрити її складові категорії – суб'єктів і способи зв'язку між ними.

М. В. Карасьова розділяє всіх суб'єктів права на три основні групи: 1) індивіди; 2) організації; 3) суспільні (суспільно-територіальні) утворення [115, с. 147]. Д. В. Вінницький запропонував схожий поділ на групи, проте виділив окремо державні органи та органи місцевого самоврядування [152, с. 31].

Така позиція заслуговує на підтримку, оскільки дозволяє визначити всі види суб'єктів права (суб'єктів правовідносин). Але це – лише найбільш

загальний розподіл суб'єктів права без урахування специфіки конкретної галузі права, або «розширена класифікація суб'єктів податкового права» [97, с. 28].

Значна частина науковців виділяє три групи суб'єктів податкових правовідносин: державу (в особі представницьких органів, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування), податкові органи та платників податків [234, с. 16; 93, с. 154; 79, с. 30; 28, с. 104], але такий підхід також не відображає індивідуальні особливості досліджуваної категорії у зв'язку з відсутністю конкретизації.

Інші вчені, зокрема Я. О. Берназюк, поділяють суб'єктів податкових правовідносин на державні органи та недержавні організації, наділені владними повноваженнями в сфері податкових правовідносин, платників податків, податкових агентів та осіб, що сприяють сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів) [235, с. 149]. На жаль, цей вчений не наводить приклади недержавних організацій (або їх типів), які, на його думку, можуть бути суб'єктами податкових правовідносин. На думку автора цього дослідження, до таких органів можна віднести комерційні банки, але виділяти їх в окрему групу суб'єктів податкових правовідносин недоцільно, через те що банки, які перебувають на другому рівні банківської системи України (як державні, так і комерційні), мають однаковий статус у податкових правовідносинах.

Більш конкретизованим щодо питання про сукупність видів суб'єктів податкового права (правовідносин) є підхід А. В. Бризгаліна. Він виділяє такі види суб'єктів податкового права: 1) державні органи: органи державної податкової служби, митні та фінансові органи, органи казначейства, органи податкової міліції; 2) платники податків: фізичні та юридичні особи (філії та представництва юридичних осіб); 3) особи, які сприяють сплаті податків, зборів – зобов'язані особи, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів, або особи, які володіють інформацією про платника податків, необхідною для обчислення податків [235, с. 131]. Таку ж само позицію підтримує і Н. І. Хімичева [237, с. 117]. І. І. Кучеров побудував схожу класифікацію, але більш детально визначив суб'єктний склад третіх осіб

у податкових правовідносинах. На його думку, до них належать: 1) суб'єкти, що сприяють сплаті податків і зборів (податкові агенти, банки, збирачі податків); 2) суб'єкти, які сприяють податковому адмініструванню (реєстратори, експерти, спеціалісти, перекладачі, поняті та свідки); 3) суб'єкти, котрі здійснюють податкове адміністрування (фінансові органи, податкові органи, митні органи, органи державних позабюджетних фондів); 4) суб'єкти, що здійснюють правоохоронну функцію у сфері оподаткування (органи податкової поліції, органи прокуратури, органи внутрішніх справ); 5) суб'єкти, які розглядають справи та виконують рішення про стягнення податкових санкцій (судові органи та органи примусового виконання) [40, с. 72–73].

М. О. Перепелиця має власну думку щодо розподілу видів суб'єктів податкових правовідносин і виділяє серед них такі: держава, податкові органи, платники податків, державні органи, пов'язані зі сплатою податків і зборів, суб'єкти, які сприяють сплаті податків [43, с. 18].

В. М. Сулим вважає цей перелік суб'єктів податкових правовідносин неповним і пропонує доповнити такими суб'єктами, як органи місцевого самоврядування, що вправі встановлювати місцеві податки і збори, види та межі яких чітко визначено чинним законодавством [238, с. 140]. Крім того, вчений наводить власний розподіл видів суб'єктів податкових правовідносин: 1) держава в особі органів, які встановлюють податки і збори, порядок та розміри їх сплати; 2) органи місцевого самоврядування, які вправі встановлювати місцеві податки і збори в межах відповідної територіальної одиниці у порядку та розмірах, визначених законом; 3) податкові органи; 4) платники податків; 5) державні органи, пов'язані зі сплатою податків і зборів; 6) суб'єкти, які сприяють сплаті податків [239, с. 31–32].

Однак, незважаючи на значну кількість згаданих суб'єктів, цей перелік також не може вважатися повним і досконалим, через те що автор не наводить деталізацію видових об'єктів класифікації. Тому спробуємо, взявши за основу останню з наведених класифікацій, здобутки інших вчених та власні

дослідження у зазначеній сфері [96, с. 743], побудувати систему суб'єктів податкових відносин.

Усі суб'єкти податкових правовідносин мають відповідати наступним критеріям: бути реальним учасником податкових правовідносин; діяльність суб'єкта має перебувати у сфері регулювання норм податкового права; мати податкові права й обов'язки та реалізовувати їх.

Чільне місце в системі податкових правовідносин посідає держава, представлена таким законодавчим органом, як Верховна Рада України. Остання згідно із Конституцією України має виключне право встановлювати податки і збори (ст. 92) [240]. Також «держава виступає як організатор інших суб'єктів податкових правовідносин» [241, с. 15] і «є власником надходжень від податків і зборів, що робить її, як представника публічного податкового інтересу, безпосереднім та опосередкованим учасником податкових правовідносин» [242, с. 83].

Наступним суб'єктом податкових правовідносин є органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, визначених Податковим кодексом України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території певних зборів та обрання розміру ставок їх справляння.

Далі логічно було б виокремити податкові органи, однак тут виникає певна проблема із синтаксичною конструкцією. Раніше визначення «податкові органи» було закріплено у Законі України «Про систему оподаткування» [243], що втратив силу після набрання чинності Податковим кодексом України, однак у цьому нормативному акті не було чіткого пояснення стосовно того, які саме органи законодавець вважає податковими.

У Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» (що втратив чинність) пояснювалось, що податковий орган – це орган державної податкової служби України [244]. Зараз відповідне словосполучення в статтях законів, що під час систематизації законодавства увійшли до Податкового кодексу України,

замінено на «контролюючі органи» й дано їх вичерпний перелік. Ними є органи ДПС та митні органи (ст. 41 Податкового кодексу України).

Тобто, виходячи з назви, головною метою контролюючих органів є контроль, що суперечить тим демократичним прагненням, яких намагається дотримуватись наша держава, відходячи від примусового стягнення податків до їх добровільного справляння. В. Б. Марченко ще на стадії прийняття Податкового кодексу України звертав увагу на «певну умовність, законодавчу обмеженість терміну контролюючі органи». Назва вказує «виключно на контрольний аспект податкової компетенції даних органів, тоді як насправді їх повноваження є ширшими, різноманітнішими. Водночас цей термін, який застосовується в податковому контексті у своєму формулюванні не відображає специфічного податкового аспекту компетенції цих органів» [245, с. 112].

Однак зміна назви жодним чином не відобразилась на покладених на ці органи державою спеціальних функціях та завданнях. Обсяг і сфера реалізації прав контролюючих органів підтверджує їх статус як суб'єктів податкових правовідносин.

Важливою ознакою податкового органу є його представницький характер. У податкових правовідносинах держава виступає в особі уповноважених податкових органів, котрі мають дві ознаки: діють від імені держави та є носіями відповідних повноважень державно-владного характеру, тобто в широкому розумінні є органами державного управління. До їх складу належать ДПС України, в тому числі податкова міліція, органи Державної казначейської служби України (далі – Казначейство) та ДМС України, які забезпечують фінансовий контроль за справлянням податків як безпосередньо, так і опосередковано під час здійснення основної діяльності. Проте поняття «податкові органи» переважно тлумачать у вузькому розумінні [15, с. 396], обмежуючись виключно податковими адміністраціями й інспекціями, а також відповідними підрозділами податкової міліції<sup>5</sup>. Звертаючись до досвіду країн зі

---

<sup>5</sup> Дослідженню місця податкової міліції в системі органів державної влади України присвячено окрему наукову публікацію [246, с. 7–15].



схожою правовою системою [247], можна помітити, що там під податковими органами також розуміють лише орган виконавчої влади, уповноважений щодо контролю та нагляду в сфері податків і зборів та його територіальні органи.

Щодо критеріїв, які висуваються до суб'єкта податкових правовідносин, зауважимо: основні завдання, які має виконувати Казначейство [248] виходять за межі регулювання податкового права. Казначейство не може бути учасником податкових правовідносин у зв'язку з тим, що оперує бюджетними коштами вже після того, як здійснився перехід права власності від платників податків до держави, тому і відносити його до податкових органів не варто.

Вичерпний перелік платників податків законодавець навів у ст. 15 Податкового кодексу України. Поряд із платниками податків законодавець закріпив у Податковому кодексі України таку категорію, як «представники платника податків». Ними визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних зі сплатою податків, на підставі закону або довіреності (п. 19.2, ст. 19 Податкового кодексу України). Оскільки представник платника податків користується правами, встановленими Податковим кодексом України для платників податків (п. 19.3, ст. 19 Податкового кодексу України) і несе аналогічну відповідальність, можна зробити висновок про тотожність правових статусів платника податку та його представника і, відповідно, про відсутність необхідності виділення останнього як самостійного суб'єкта податкових правовідносин.

Слід визнати, що спроби вчених довести існування нових груп суб'єктів податкових правовідносин тривають. Так, О. О. Березова відзначає, що в Податковому кодексі РФ, окрім платників податків, в яких є об'єкт оподаткування, виділяється група суб'єктів, зобов'язаних сплачувати податки без наявності у них цих об'єктів, а через пряму вказівку податкового закону. Вказаних суб'єктів науковець пропонує іменувати третіми особами. До них належать: особи, обов'язок яких сплатити податок обумовлюється відсутністю в платника податків повної дієздатності (законний представник); особи,

обов'язок яких сплатити податок обумовлюється принципом універсального правонаступництва (спадкоємець фізичної особи, правонаступник юридичної особи); особи, обов'язок яких сплатити податок обумовлюється недостатністю коштів у платника податків (учасник і засновник низки юридичних осіб); особи, обов'язок яких сплатити податок обумовлюється прийняттям ризиків невиконання платником податків обов'язку зі сплати податку (поручитель) [249, с. 117]. Інші вчені до цієї групи осіб зараховують також заставника [250, с. 20–23]. В. Ф. Євтушенко [52, с. 34–35] вважає, що правовий статус третіх осіб має вирішуватися безпосередньо в Податковому кодексі. Водночас, всупереч самому собі, вчений констатує, що особи, які виконують обов'язки за платника податків, і є платниками податків, оскільки на них покладається обов'язок зі сплати податків відповідно до закону.

Але наведені аргументи здаються недостатніми для виокремлення третіх осіб для нормативного закріплення їх правового статусу в податковому законодавстві. Відсутність у переліку учасників податкових правовідносин певних осіб здатна створити для них практичні проблеми у разі оскарження нормативних актів податкових органів, а також у разі адміністративного оскарження рішень у справах про порушення податкового законодавства.

До державних органів, пов'язаних зі сплатою податків і зборів можна віднести Пенсійний фонд України та фонди державного соціального страхування. За часи чинності Закону України «Про систему оподаткування» [243] збір на обов'язкове державне пенсійне страхування входив до переліку загальнодержавних податків і зборів (п. 16 ст. 14), але до Податкового кодексу України цей збір не увійшов. Тому, віднести Пенсійний фонд України та фонди соціального страхування до суб'єктів податкових правовідносин не можна, оскільки єдиний внесок та збір на обов'язкове державне пенсійне страхування є страховими внесками. Вони не мають до податків і зборів ніякого відношення у зв'язку з тим, що не відповідають ознакам цих категорій. Той факт, що страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування не належать до системи оподаткування, і на них не поширюється податкове законодавство,

підтверджується і судовою практикою [251]. Аналогічну позицію підтримали й органи законодавчої влади Російської Федерації [252], викресливши перед цим органи державних позабюджетних фондів зі списку учасників відносин, що регулюються законодавством про податки і збори [247].

Такі державні органи, як органи Міністерства внутрішніх справ, судові органи й органи, що здійснюють реєстрацію актів цивільного стану, були створені для виконання інших функцій, але, на думку В. А. Бортняка, поряд з виконанням покладених на них функцій ці органи, відповідно до податкового законодавства, наділені повноваженнями щодо контролю за справлянням податків у відповідних сферах [253, с. 138]. Аргументи, які цей учений наводив для підтвердження своїх поглядів, втратили актуальність у зв'язку зі зміною «статусу» колишніх загальнодержавних зборів до рівня плат. Так, сплата державного мита та судового збору виходить за межі регулювання податкового законодавства, отже слід викреслити судові органи й органи реєстрації актів цивільного стану з переліку суб'єктів податкових правовідносин. Водночас повноваження органів, що проводять державну реєстрацію транспортних засобів, які діють у системі МВС, згідно з Податковим кодексом України зводиться до повідомлення органів ДПС про зареєстровані транспортні засоби, а також про осіб, на яких вони зареєстровані (п. 239.5 ст. 239 Податкового кодексу України).

Усе це підтверджує неможливість виділення серед суб'єктів податкових правовідносин такої групи, як «державні органи, пов'язані зі сплатою податків», тому класифікація суб'єктів податкових правовідносин, запропонована В. М. Сулимом [239, с. 31–32], частково не відповідає дійсності.

Класична наука податкового права під суб'єктами, які сприяють сплаті податків і зборів, розуміє зобов'язаних осіб, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав уповноважених органів і платників податків, а також осіб, які володіють інформацією про платника податків, необхідною для обчислення податків [236, с. 131].

За класифікацією М. О. Перепелиці, особи, які сприяють сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів), поділяються на три види, а саме: банки, податкові агенти та інші особи, які сприяють сплаті податків і зборів [43, с. 26–27]. Повністю погоджуючись із зазначеною класифікацією, доцільно доповнити її ще такою групою суб'єктів, як «суб'єкти інформаційних відносин», до яких належать державні органи, що надають інформацію про платників податків, необхідну для нарахування податків і зборів<sup>6</sup>.

Серед суб'єктів інформаційних відносин учені виділяють такі групи: «особи (органи), що надають необхідні дані» [7, с. 6], «податкові інформатори» [151, с. 54], «особи, які здійснюють інформаційно-технічне забезпечення податкового адміністрування» [255, с. 98], «суб'єкти, котрі сприяють податковому адмініструванню» [40, с. 46], «суб'єкти, що сприяють сплаті податків» [256, с. 185], «треті особи» [39, с. 316] та «реєстраційні органи» [257, с. 18]. Водночас усі ці категорії осіб є державними органами, що надають інформацію про платників податків, необхідну для нарахування податків і зборів.

Важлива роль цих органів полягає в поданні до контролюючих органів інформації щодо кількості платників податків, розміру їх податкової бази, наявності пільг тощо. До цієї групи належать усі органи (окрім банків і фінансових установ), що видають відповідні свідоцтва (ліцензії, дозволи, квитки тощо), ведуть спеціальний облік таких платників податків та/або вирішують питання щодо надання пільг. Вичерпний перелік цих органів наведено в окремій науковій публікації [258, с. 167–168].

Отже, в податковій системі України створені державні органи із спеціальними повноваженнями в певних сферах суспільного життя, які, окрім покладених на них законодавством основних функцій, зобов'язані також, на підставі Податкового кодексу України та Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами

---

<sup>6</sup> Більш детально зазначене питання розглядається автором у окремій науковій публікації [254, с. 316–318].

за письмовим запитом» [220], надавати податкову інформацію органам ДПС. До цих органів відносяться органи виконавчої влади й органи місцевого самоврядування що видають (скасовують) відповідні дозволи, ліцензії, свідоцтва, квитки тощо «...(крім ліцензій на експорт, імпорт товарів, разових (індивідуальних) ліцензій, ліцензій на вид господарської діяльності (експорт, імпорт дисків для лазерних систем зчитування, матриць), спеціальних ліцензій та карток реєстрації-обліку зовнішньоекономічного договору (контракту), патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності» [220], та/або користування податковими пільгами.

Діяльність цих органів має важливе значення у справі формування державних і місцевих бюджетів. Функції, які органи, що надають податкову інформацію, або як їх називає С. Г. Пепеляєв «особи, що надають необхідні дані» [150, с. 163], виконують у податковому процесі, беззаперечно, піднімають їх на один рівень з іншими суб'єктами податкових відносин, які сприяють сплаті податків і зборів. Але правовий статус цих органів належним чином не закріплено, а їх специфічну діяльність недостатньо врегульовано [254, с. 318].

Вважаємо за доцільне, з метою врегулювання інформаційного забезпечення діяльності ДПС України внести зміни до Податкового кодексу України, шляхом доповнення п. 154.1 ст. 154, п. 197.6 ст. 197, підп. 282.1.7 п. 282.1 ст. 282 окремим абзацом такого змісту: «Комісія з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, подає в установленому порядку відповідному органу державної податкової служби переліки підприємств та організацій громадських організацій інвалідів, яким видано або скасовано дозвіл на право застосовувати податкову пільгу».

Відповідно, слід внести зміни й до підп. 15 п. 4 Постанови Кабінету Міністрів України «Про утворення Комісії з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів», додавши після слів «пільгами з оподаткування» слова «і щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця,

подають цю інформацію до органу державної податкової служби в установленому порядку».

Особливий статус серед осіб, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав платників податків, мають банки.

Я. О. Берназюк називає п'ять основних обставин, які, на його думку, дозволяють виділити банки в окрему групу суб'єктів податкових правовідносин: банківські установи наділені винятковою правоздатністю, механізм оподаткування банків суттєво відрізняється від оподаткування інших платників податків, законодавство покладає на банківські установи виконання низки специфічних публічно-правових обов'язків, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування всієї податкової системи, банки порівняно з іншими платниками податків наділені додатковими правами в сфері дії податкового законодавства, діяльність банків детально врегульовано спеціальними нормативними актами ДПА (зараз – ДПС – *Т.В.*) України та Національного банку України [235, с. 55]. Проаналізуємо вищезгадані положення.

Факт наділення банківських установ винятковою правоздатністю характеризує лише винятковість функцій цього окремого правового інституту<sup>7</sup>, а до податкових правовідносин не має жодних стосунків.

Стосовно твердження Я. О. Берназюка, що «механізм оподаткування банків суттєво відрізняється від оподаткування інших платників податків», виявлено, що, по-перше, декілька банківських операцій дійсно не зараховуються до об'єкта оподаткування ПДВ (пп. 197.12–197.13 ст. 197 Податкового кодексу України), а по-друге, для банків встановлено спеціальний механізм формування валових витрат, що передбачає необхідність створення страхових резервів (підп. 138.1.1 п. 138.1 ст. 138 Податкового кодексу України). Однак у першому випадку йдеться про звичайні податкові пільги, поширені серед різних сфер діяльності, а у другому – особливість галузі. Натомість цілком відповідає дійсності те, що законодавством на банківські установи

---

<sup>7</sup> Мається на увазі інститут банківського права.

покладено виконання низки специфічних публічно-правових обов'язків, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування всієї податкової системи.

Банки відкривають поточні та інші рахунки платникам податків лише за наявності документів, виданих органами ДПС, що підтверджують узяття їх на облік у таких органах (п. 69.1 ст. 69 Податкового кодексу України). Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування податку до бюджету (підп. 168.1.2 п. 168.1. ст. 168 Податкового кодексу України). Також законодавцем встановлено, що фізичні особи – платники податків повинні сплачувати податки і збори, встановлені Податковим кодексом України, через установи банків та поштові відділення (п. 57.5. ст. 57 Податкового кодексу України).

Окремо слід акцентувати увагу на обов'язках уповноважених банків здійснювати контроль за валютними операціями, що проводяться резидентами та нерезидентами на території України [259], і повідомляти податкові органи про всі випадки порушення резидентами положень Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [260].

З цього приводу вдало висловився Я. О. Берназюк: «намагання держави максимально обмежити податкову сферу від протиправних посягань, привело до ситуації, коли крім державних органів до системи суб'єктів податкового контролю включені інші особи, які сприяють податковому контролю. У даному випадку найбільш ефективним виявилось використання банківських установ» [235, с. 150]. Доцільно підтримати вказану позицію.

Банки порівняно з іншими платниками податків наділені додатковими правами у податкових правовідносинах. Аналіз податкового законодавства виявив, що банкам дозволяється виступати податковими та вексельними поручителями (підп. 14.1.1 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України), здійснювати арешт активів платників податків на підставі виконання судових

рішень і тим самим сприяти податковим органам у процесі стягнення податкових платежів тощо.

Після кодифікації податкового законодавства діяльність банків як суб'єктів податкових правовідносин здебільшого перебуває у сфері чинності податкового права. Як приклад можна навести те, що відповідальність за невчасне перерахування податків до бюджету (неподання/невчасне подання органам ДПС податкової інформації) банки несуть згідно з Податковим кодексом України (п. 118.1. ст. 118, п. 128.1. ст. 128 і п. 129.6. ст. 129).

Підсумовуючи аналіз, можна стверджувати, що банки складають невід'ємну частину податкової системи України і, без сумніву, належать до групи осіб, які сприяють сплаті податків.

Важливе місце серед осіб, які сприяють сплаті податків, посідають також податкові агенти. Згідно з п. 18.1 ст. 18 Податкового кодексу України податковим агентом визнається особа, на котру Податковим кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Загального переліку податкових агентів законодавець не наводить, але окремі вчені дослідили, що «податковий агент як юридична особа – це підприємства, установи, організації, на яких, відповідно до законодавства, покладено обов'язок утримувати суми податків і зборів з платників податків і зборів та перераховувати їх до бюджету; податковий агент як фізична особа – це суб'єкт підприємницької діяльності, який здійснює виплату доходів і на якого згідно із законодавством покладено обов'язок утримувати суми податків та зборів з платників податків і зборів» [43, с. 30].

Проблема визначення правового статусу податкового агента і, відповідно, виділення його в окрему групу суб'єктів податкових правовідносин ускладнюється тим, що законодавець не виділяє додаткових обов'язків податкового агента, які саме і відрізняють його від платників податку, як це,



наприклад, зроблено в ч. 2. ст. 15 Податкового кодексу Республіки Казахстан [261] або ч. 3. ст. 24 Податкового кодексу РФ [247].

Податковим кодексом України податкові агенти прирівнюються до платників податків та мають права й виконують обов'язки, встановлені законодавством для платника податку, головним обов'язком яких є обчислення, утримання податків з доходів, що нараховуються платнику, та перерахування їх до бюджету, тобто без фактичної участі платника податку.

Приєднуючись до думки В. О. Меженіна, слід зазначити, що податкові агенти в механізмі оподаткування стають необхідними у випадках, коли кількість платників податків певної категорії є значною, й економічно не вигідно безпосередньо збирати податки у кожного такого платника податку, чи коли владні повноваження держави стосовно платника податку істотно обмежуються юрисдикцією іншої держави [262, с. 18]. Це і є, на думку автора цього дослідження, головною передумовою, що колись призвела до появи такого суб'єкта податкових правовідносин, як податковий агент.

Виконання податковим агентом своїх зобов'язань перед державою з обчислення, утримання та перерахування податків має суто публічно-правовий характер. Податковий агент не є представником платника податку. Його метою є реалізація власного інтересу, який полягає в належному виконанні покладених на нього законом обов'язків, бо у разі їх невиконання чи/або неналежного виконання його буде притягнуто до відповідальності, яка може полягати в примусовому стягненні недоїмки за рахунок власних коштів податкового агента.

Як указує О. Ф. Мазурик, «через обов'язки податкові агенти регулюють подвійне призначення свого правового статусу: як збирача податків та як суб'єкта, що здійснює контроль за виконанням податкового обов'язку зобов'язаних осіб» [263, с. 4]. На думку науковця, «правовий статус податкового агента характеризується декількома особливостями, які принципово відрізняють його від платника податків. По-перше, якщо набуття прав та обов'язків платника податків має самостійний, безумовний характер, то

податковий агент може бути наділений правами й обов'язками в сфері оподаткування при обов'язковій умові – наявності платника податків. У цьому випадку його статус характеризується певною залежністю як від виду платника податків, так і від виду податку, за яким він має реалізовувати агентські функції. По-друге, права й обов'язки в податкового агента можуть виникнути тільки при сплаті платником податків періодичних платежів і пов'язуються переважно з податками, а не зі зборами. По-третє, якщо для платника податків реалізація податкового обов'язку передбачає облік, сплату й звітність, то для податкового агента – обчислення, утримання й перерахування сум податкового обов'язку платника податків» [263, с. 15]. Позиція О. Ф. Мазурик у цьому питанні заслуговує на підтримку, однак не можна погодитись з тим, що, розглядаючи податкових агентів у розрізі податкового представництва, науковець прирівняла до них як спеціального суб'єкта податкових відносин платників непрямих податків.

Таким чином, хоча законодавець окремо виділяє податкового агента серед платників податків тільки як окремого суб'єкта податкового правопорушення (ст. 109 Податкового кодексу України), фактичних відмінностей у його правовому статусі достатньо для його виділення як окремого суб'єкта податкових правовідносин [96, с. 744].

Останньою ланкою системи суб'єктів податкових правовідносин є інші особи, які сприяють сплаті податків і зборів. На думку деяких науковців [234, с. 67], до суб'єктів, що сприяють сплаті податків і зборів, належать: 1) банки та фінансово-кредитні установи; 2) податкові агенти; 3) збирачі податків і зборів<sup>8</sup>.

Збирачі податків і зборів (далі – збирачі податків) – це особи, що здійснюють приймання таких коштів від платників податків (зборів), контролюють їх сплату і перераховують до бюджету на основі податково-правових або інших норм. Такими діями збирачі податків сприяють податковим органам, бо здійснюють «первинний» контроль за повнотою і своєчасністю сплати обов'язкових платежів. Збирачі податків здійснюють приймання коштів

---

<sup>8</sup> Дослідженню питання збирачів податків автором присвячено окрему наукову публікацію [264, с. 95–99].

у платників податків з волевиявлення останніх – як правило, платник податків вносить той чи інший обов'язковий платіж за здійснення в його інтересах юридично значущих дій [234, с. 67]. Схожим чином відокремлює збирачів податків від податкових агентів і В. Ф. Євтушенко [52, с. 16].

У податковому законодавстві України не закріплено такої категорії, як «збирачі податків», а отже, і їх прав та обов'язків. На відміну від податкового законодавства України в ст. 25 Податкового кодексу РФ раніше зазначалось про збирачів податків та (або) зборів [247]. Але з 2007 року у зв'язку із здійсненням заходів щодо вдосконалення податкового адміністрування [265] вказана стаття із Податкового кодексу РФ була виключена.

Відсутність у законодавстві такого суб'єкта податкових правовідносин, як збирач податків і (або) зборів, не означає, що його не існує у вітчизняному правовому полі. Так, щодо сплати збору за спеціальне використання лісових ресурсів у Податковому кодексі України вказується, що є можливість внесення «суми збору в касу суб'єкта лісових відносин, що видає спеціальні дозволи» (п. 334.3 ст. 334 Податкового кодексу України). У зв'язку з тим, що зазначена операція не підпадає під закріплені законом у п. 18.1 ст. 18 Податкового кодексу України обов'язки податкового агента (утримання з доходів, що нараховуються /виплачуються, надаються/ платнику) слід визнати, що суб'єкти лісових відносин у цьому разі є окремим суб'єктом податкових правовідносин і можуть належати до категорії «збирачі податків». Тому необхідно виправити вказану неузгодженість та доповнити Податковий кодекс України новою статтею, якою визначити поняття «збирачі податків і зборів», а також їх права, обов'язки та відповідальність.

Окремі дослідники вважають, що «відмінність збирача податків від податкового агента полягає в наступному:

– на податкового агента покладено обов'язок обчислювати, утримувати і перераховувати податок у бюджет, а збирач податків, крім того, має вимагати внесення сум податку. Часто це можуть бути ті ж самі особи;

– збирачі податків здійснюють приймання коштів у рахунок сплати податків і зборів у платників податків за їх волевиявленням. Податкові агенти здійснюють утримання податків у платників податків незалежно від їх волевиявлення;

– на відміну від податкових агентів, збирачі податків не є джерелом виплати доходів платникам податків і не мають повноважень з утримання податків. Однак їх функції з приймання платежів доповнюються функціями зі здійснення контролю за сплатою податків і зборів платникам;

– на відміну від податкових агентів, щодо платників податків збирачі податків є нейтральними, відсутня кореспонденція прав та обов'язків платників податків і збирачів податків, які не зобов'язані і не мають права вимагати від платників податків виконання їх обов'язків» [68, с. 115–116].

Підсумовуючи зазначене, збирачами податків і зборів слід вважати – уповноважені органи і посадових осіб, на яких законодавством покладається обов'язок приймати від платників податків і зборів кошти на сплату податків і зборів та перераховувати їх до бюджету. К. Г. Костикова зазначає, що до правового статусу учасників правовідносин входять їх права та обов'язки, а також система гарантій, що забезпечують їх реалізацію [266, с. 12–14].

Виходячи із визначення, у збирачів податків є два основні обов'язки: 1) приймання, у встановлених законодавством випадках, обов'язкових платежів; 2) перерахування отриманих платежів до бюджету, в терміни, визначені законодавством [264, с. 98].

Як відомо, суб'єктами податкового правопорушення є платники податків, податкові агенти, та/або їх посадові особи, а також посадові особи контролюючих органів (ч. 1. ст. 109 Податкового кодексу України). Нині через неврегульованість правового статусу збирачів податків і зборів виникла ситуація, що вчинена ними дія чи бездіяльність, яка фактично підпадає під визначення «податкове правопорушення», не утворює складу правопорушення через відсутність такого важливого елемента як суб'єкт правопорушення.

Пропонуємо доповнити Податковий кодекс України новою ст. 19-1 «Збирачі податків і зборів», у котрій слід сформулювати поняття збирачів податків і зборів, визначити їх права, обов'язки та відповідальність (див.: додаток А).

Серед науковців немає єдиної думки щодо визначення конкретного переліку збирачів податків, однак, за загальним правилом, до них відносять такі: банки, які мають перерахувати кошти до бюджету, уповноважені органи і посадові особи, які здійснюють приймання коштів від платників (або їх агентів) в рахунок сплати податків і зборів [68, с. 116], державні органи, органи місцевого самоврядування, інші уповноважені органи й посадові особи [263, с. 11], податкового агента у разі непрямого оподаткування [267, с. 11], поштові відділення [257, с. 17] й навіть самих працівників податкових органів. Визначення чіткого переліку збирачів податків є складним процесом і потребує окремого дослідження.

З метою чіткого визначення системи суб'єктів податкових правовідносин пропонуємо доповнити Податковий кодекс України новою ст. 12-1 «Суб'єкти податкових правовідносин».

Чітке визначення системи суб'єктів податкових правовідносин є важливим, адже Податковий кодекс України не містить окремої статті з цього питання, а їх правовий статус закріплено в окремих нормах.

Підсумовуючи вищевикладене, можна побудувати деталізовану систему суб'єктів податкових правовідносин, яка має такий вигляд: 1) держава в особі органу законодавчої влади, який встановлює податки і збори, порядок їх адміністрування (Верховна Рада України); 2) органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, визначених Податковим кодексом України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території певних зборів та обрання розміру ставок їх справляння: Верховна Рада Автономної Республіки Крим; сільські, селищні, міські ради; 3) державні контролюючі органи у сфері податків: органи державної податкової служби; митні органи; 4) платники податків (або їх представники), які мають, одержують (передають)

об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з Податковим кодексом України: фізичні особи (резиденти і нерезиденти України); юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи; 5) особи, які сприяють сплаті податків і зборів: банки; податкові агенти; суб'єкти інформаційних відносин; збирачі податків і зборів.

Враховуючи наведену класифікацію, доцільно детально розглянути правовий статус держави та уповноважених нею органів, оскільки вони посідають особливе місце в системі суб'єктів податкових правовідносин.

## **2.2. Держава та уповноважені нею органи як суб'єкти податкових правовідносин**

Одним із головних інструментів впливу держави на економічне життя є податкова система, за допомогою якої можна регулювати підприємницьку діяльність, пом'якшувати кризові явища, забезпечувати фінансування державного замовлення та громадських робіт і стимулювати пріоритетні напрями розвитку господарства [268, с. 21], через що роль податкових органів у механізмі держави істотно зростає [269, с. 15].

Стягнення податків є необхідною умовою існування держави. «Обов'язок платити податки, який закріплений у більшості Конституцій держав світу, поширюється як безумовна вимога норми права на всіх платників податків. Проте податок виконує свою роль відповідного регулятора тоді, коли він не тільки усвідомлений і перевірений практикою, але і визнаний як цінність і життєва необхідність. Саме вдосконалюючи податки, законодавство щодо їх сплати та механізм оподаткування відбувається узгодження інтересів держави і платників податків» [270, с. 50]. Якщо в умовах тотального одержавлення майже всієї власності в суспільстві держава брала участь у фінансових

правовідносинах головним чином як господарюючий суб'єкт, то нині вона виступає у них переважно як суб'єкт політичної влади [271, с. 3].

Проблема визнання держави суб'єктом податкових правовідносин не знайшла свого остаточного вирішення як на загальнотеоретичному, так і на галузевому рівнях.

Одна група вчених вважає, що держава як цілісне утворення може виступати учасником певних видів правовідносин, зокрема і податкових (Г. М. Бродський, В. А. Вдовічен, Д. В. Вінницький, Н. І. Ільюшихін, Т. Є. Кушнар'ова, С. Г. Пепеляєв, Е. А. Ровінський, Р. Й. Халфіна [3, с. 17; 270, с. 50; 14, с. 226; 272, с. 137; 273, с. 53; 274, с. 19; 45, с. 142–151; 6, с. 163]). М. О. Перепелиця розглядає державу як суб'єкта податкових правовідносин через її владність, що проявляється у трьох аспектах. Перший аспект пов'язаний з реалізацією суверенітету держави у сфері податкових правовідносин. Право стягнення податків, їх установлення є виключно прерогативою держави (ст. 74, п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України). Право держави на встановлення, стягнення та справляння податків є суверенним і не може належати нікому іншому.

Другий аспект вираження владності держави полягає в тому, що вона виступає організатором податкових відносин. Держава одноособово, за власною ініціативою, визначає вид податкових правовідносин, коло їх учасників, їхні функції, обов'язки та права, взаємозв'язок між ними, особливості податкових відносин.

Третій аспект прояву владності держави полягає в тому, що вона виступає власником всіх коштів, які акумулюються за допомогою податків і зборів, керуючи значною частиною власності, яка належить усьому суспільству. Тому держава повинна функціонувати не тільки в інтересах якоїсь частини суспільства, а в інтересах всього суспільства [43, с. 20]. Слід погодитися із зазначеною позицією.

Інша група вчених (М. В. Карасьова, С. Ф. Кечек'ян [113, с. 95–101; 61, с. 129–130] та ін.) заперечує наявність у держави суб'єктного статусу у

податкових правовідносинах. Нерідко держава практично виключається як самостійний суб'єкт, і її замінюють органи, котрі виступають від її імені [61, с. 101; 184, с. 122]. Із цим не погоджується Л. М. Чуприна, яка вважає, що будучи суб'єктом права, держава виступає опосередкованим суб'єктом у правовідносинах. Від її імені і за дорученням діють органи державної влади, які є безпосередніми учасниками правовідносин [275, с. 841–853].

Як вважає Т. О. Чернадчук, «у правовідносинах держава виступає як опосередкований (уявний) суб'єкт, а безпосередніми (реальними) суб'єктами є органи державної влади. У цих правовідносинах фактично формується спеціальний блок владних суб'єктів, які представляють державу» [276, с. 114].

Відповідно до місця, яке держава посідає в системі суб'єктів податкових правовідносин, вона має абсолютну податкову правосуб'єктність: установлює систему оподаткування, права й обов'язки суб'єкта податкових правовідносин, регулює функціонування податкових систем та укладає міжнародні договори у сфері оподаткування [277, с. 19]. Але правосуб'єктність реалізується через певні органи державної влади, основні повноваження яких закріплено в Конституції України. Їх можна розділити на дві групи: 1) органи загальної компетенції (представницькі та виконавчі органи державної влади) та 2) органи спеціальної компетенції (лише ті органи, для яких діяльність у сфері оподаткування є спеціальною або становить частину їх компетенції).

Таким чином, специфічний статус держави як публічно-правового утворення дозволяє їй безпосередньо вступати у податкові правовідносини через владні органи, наділені певною компетенцією [270, с. 51].

Виключне право встановлювати та скасовувати податки і збори має Верховна Рада України. Утім переважна більшість коштів від сплати загальнодержавних податків або надходить до місцевих бюджетів (наприклад, податок на доходи фізичних осіб), або розподіляється між державним та місцевими бюджетами (наприклад, акцизний податок). Таким чином, Верховна Рада України безпосередньо впливає на формування фінансових ресурсів територіальних громад, вирішує, можна чи ні та в якому розмірі надавати в цій



ситуації звільнення від сплати податків і зборів (податкові пільги). Навряд чи такий стан речей можна вважати логічним, коли хтось, крім власника коштів (територіальні громади), може впливати на їх рух [263, с. 57-58]. Це – не єдина проблема, яка постає на шляху реалізації органами місцевого самоврядування своїх прав та унеможлиблює децентралізацію фіскальної системи України. Більш детально зазначене питання буде розглянуто у наступних підрозділах роботи.

До органів загальної компетенції також належать Президент України та Кабінет Міністрів України. До таких органів можна віднести Національний Банк України, роль якого у податкових правовідносинах зводиться до виконання низки специфічних публічно-правових обов'язків, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування всієї податкової системи; здійснення контролю за валютними операціями, що проводяться резидентами і нерезидентами на території України [259], повідомлення податкових органів про всі випадки порушення резидентами положень Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [260], прийняття разом із ДПС України нормативних актів регуляторної дії, спрямованих на врегулювання діяльності комерційних банків як суб'єктів податкових правовідносин тощо.

Повноваження Президента України в сфері управління оподаткуванням полягають у тому, що він утворює, реорганізовує та ліквідує за поданням Прем'єр-міністра України міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, діючи в межах коштів, передбачених на утримання органів виконавчої влади; скасовує акти Кабінету Міністрів України та акти Ради міністрів Автономної Республіки Крим; приймає до виконання прийняті Верховною Радою України закони або користується своїм правом вето й повертає їх до Верховної Ради України на наступний розгляд. Також Президент України на основі та на виконання Конституції і законів України видає укази і розпорядження, які є обов'язковими для виконання на території України (ст. 106 Конституції України).

Основна роль Кабінету Міністрів України зводиться до забезпечення проведення податкової політики та організації і забезпечення здійснення митної справи (ст. 116 Конституції України). Також слід згадати те, що Президент України, народні депутати України, Кабінет Міністрів України та Національний Банк України мають право законодавчої ініціативи у Верховній Раді України (ст. 93 Конституції України) і таким чином можуть впливати на встановлення (регулювання) податкових правовідносин.

Грунтовне вивчення сутності державних органів загальної компетенції є сферою регулювання теорії права й виходить за межі цього дослідження. Головну увагу слід приділити другій групі державних органів, які наділені спеціальною компетенцією у податкових правовідносинах.

Держава у податкових правовідносинах переважно виступає в особі податкових органів, які створюються з метою здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства. Тому податкові органи перебувають у постійно триваючих і безупинних відносинах з державою. Податкові органи, наділені державою компетенцією в сфері оподаткування, виражають її волю і діють в інтересах держави. Підґрунтям цього є зацікавленість держави в ефективному стягненні коштів для реалізації своїх цілей, і для досягнення цього вона прагне охопити всю сферу податкових правовідносин.

Вітчизняні вчені зазначають, що ДПС України є єдиною системою органів управління і контролю за дотриманням податкового законодавства [234, с. 176; 263, с. 55; 279, с. 100–101; 280, с. 502–503]. Однак автор цього дослідження не погоджується із цим твердженням, оскільки в процесі кодифікації податкового законодавства певні функції щодо управління та контролю за сплатою окремих податків і зборів (мито, акцизний податок, що справляється при переміщенні товарів через митну територію України тощо) були надані митним органам.

Як уже зазначалося у попередніх підрозділах зміст категорії «податкові органи» розкривається через словосполучення «контролюючі органи», під якими законодавець розуміє митні органи та органи ДПС.

Відповідно до Податкового кодексу України: митні органи є контролюючими щодо мита, акцизного податку, ПДВ, інших податків, які згідно з податковим законодавством справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України чи територію вільної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України чи території вільної митної зони (підп. 41.1.2 п. 41.1 ст. 41 Податкового кодексу України); органи ДПС є контролюючими щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів (крім віднесених до сфери контролю митних органів), а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи ДПС (підп. 41.1.1 п. 41.1 ст. 41 Податкового кодексу України).

Розмежування повноважень і функціональних обов'язків між контролюючими органами визначається Податковим та Митним кодексами України й іншими нормативно-правовими актами (п. 41.2 ст. 41 Податкового кодексу України). Роль митних органів у податкових правовідносинах розкривається у п. 6 ч. 2 ст. 544 Митного кодексу України та полягає в «забезпеченні справляння митних платежів, контролю правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосуванні заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень, визначених Митним кодексом України, Податковим кодексом України та іншими актами законодавства України» [281]. До речі, ця норма є новою у вітчизняному законодавстві, адже Митний кодекс України 2002 року [282], який зараз втратив чинність, не визначав напрями участі митних органів у податкових правовідносинах.

Ні Митний, ні Податковий кодекси України чітко не визначають статус митних органів як суб'єктів податкових правовідносин. Закріплення елементів правового статусу частково здійснюється на рівні підзаконних нормативних актів указами Президента України «Про Державну митну службу України» від 29 листопада 1996 р. № 1145/96 та «Про Положення про Державну митну службу України» від 12 травня 2011 р. № 582/2011. Так, перше джерело визначає, що «основними завданнями Держмитслужби є: удосконалення

митного контролю, митного оформлення і оподаткування товарів та інших предметів, що переміщуються через митний кордон України» (ст. 2) [283]. Інший Указ встановлює, що «Держмитслужба України відповідно до покладених на неї завдань: здійснює контроль за: своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати у повному обсязі платниками податків до бюджету митних та інших платежів, контроль за справлянням яких законом покладено на митні органи» (ч. 3, ст. 4) і «вживає встановлених законом заходів до погашення нарахованих митними органами грошових зобов'язань платників податків» (ч. 12, ст. 4) [284]. Завдання Держмитслужби у сфері оподаткування у цих нормативних актах сформульовано по-різному. Звичайно, це несуттєво, але у комплексі з іншими виявленими недоліками є неприйнятним.

Незважаючи на відсутність узагальненого нормативного регулювання деяких обов'язкових елементів правового статусу, митні органи дійсно наділені спеціальною компетенцією у податкових правовідносинах. Але той факт, що закріплена вона підзаконними нормативними актами, здається неправильним і потребує негайного вирішення шляхом доповнення нормами, які окреслюють суб'єктний статус митних органів у податкових правовідносинах, до Митного Кодексу України. Слід підтримати позицію Н. В. Єлізарової [111, с. 32], що поведінка суб'єкта податкових правовідносин має регулюватися нормами податкового права.

Новий Митний кодекс України [281] (як і попередній Митний кодекс України [282]) не містить окремої групи норм, які б закріплювали права та обов'язки митних органів, необхідні для реалізації завдань, покладених на Державну митну службу України. Зазначені компетенційні норми є у тексті Митного кодексу України, але вони нечітко прописані серед більшості його розділів, стосуються тільки здійснення митної справи і не мають безпосереднього зв'язку із податками (зборами), що вказує на невизначений статус митних органів.

Слід відмітити, що ще до прийняття нової редакції Митного кодексу України автором цього дослідження висловлювалася власна думка щодо

питання компетенції митних органів у податкових правовідносинах [285, с. 228–230], однак привернути увагу законодавця до цієї проблеми, на жаль, не вдалося.

У податкових правовідносинах одну з ключових ролей відіграють органи ДПС. Права й обов'язки органів ДПС регламентуються ст.ст. 20, 21 Податкового кодексу України, хоча там фактично закріплено обов'язки його посадових осіб. Однак ураховуючи, що обов'язки керівника в органах ДПС є похідними від обов'язків органу, яким він керує, залежать від функцій цього органу і перебувають з ними у певному взаємозв'язку, можна визначити, що обов'язки посадової особи органу ДПС є обов'язками органу ДПС, які, в свою чергу, є обов'язками держави як суб'єкта податкових правовідносин.

Що ж стосується статусу органів ДПС як органів виконавчої влади, то слід підтримати думку О. О. Бандурки, що цьому питанню присвячено лише поодинокі праці, в яких розглядається або правовий статус окремих підрозділів податкової служби [286, с. 253] чи їх працівників [289, с. 177] (керівників) [290, с. 535], або лише деякі його елементи [291, с. 117]. Автором цього дослідження виявлено, що з того часу ситуація з науковим аналізом статусу органів ДПС так і не покращилась.

Погодимося з точкою зору О. О. Бандурки, що «з'ясування питання про сутність та структуру правового статусу ДПС має принципове значення, оскільки дозволяє, з одного боку, на рівні науково-теоретичних узагальнень більш повно вивчити особливості її побудови та функціонування, а з іншого – запропонувати такий варіант закріплення правового статусу ДПС у нормативних актах, який забезпечив би її найбільш ефективну діяльність. Чітке визначення усіх елементів правового статусу сприяє також зміцненню законності і дисципліни у сфері функціонування зазначеної служби» [291, с. 117].

О. В. Міцкевич та В. В. Оксамитний вважають, що правовий статус державного органу окреслюється його компетенцією. Тільки прямо вказані у законі повноваження (власні права та обов'язки) складають його правовий

статус [292, с. 243]. При цьому, на думку Т. Є. Кушнар'євої, «закріплення повноважень виключає їх приблизне тлумачення, оскільки здійснюється імперативними засобами, що перебувають в основі публічно-правового регулювання. Саме тому визначення повноважень суб'єктів повинно бути імперативним і в широкому значенні (виключно вичерпний перелік), і у вузькому (виключно чіткий зміст норм, що не допускає подвійного тлумачення)» [273, с. 55].

На думку інших учених, з якою слід погодитись, основу адміністративно-правового статусу органу виконавчої влади складає компетенція – суворо визначений нормативно-правовими актами обсяг владних повноважень (прав) та обов'язків органу виконавчої влади відносно встановленого для нього предмета відання. Її слід відрізнити від функцій і завдань органу виконавчої влади. Через функції визначаються провідні напрями його діяльності з досягнення поставлених перед ним цілей, а через компетенцію – межі його владних повноважень і предмет відання під час реалізації покладених на нього функцій. Саме через компетенцію здійснюється вся виконавчо-розпорядча діяльність органів державної адміністрації і визначаються межі їх відповідальності перед державою і приватними особами [293]. Компетенція обумовлюється предметом відання, тобто конкретними завданнями і функціями, які вирішує і виконує орган ДПС [290, с. 178].

Б. М. Лазар'єв визначає компетенцію як систему повноважень органу державного управління, яка охоплює обов'язок (перед державою) і право (відносно керованих об'єктів) виконувати певні завдання і функції стосовно цих об'єктів [294, с. 101–102]. Схожої думки дотримуються В. Б. Авер'янов, А. В. Головач, О. П. Солдатов [295, с. 247; 290, с. 172–173; 296, с. 54].

За своєю природою компетенція органів виконавчої влади – це юридичне відображення (опосередкування) покладених на них функцій у спеціальних, так званих компетенційних (або статусних) нормативно-правових актах шляхом закріплення цілей, завдань і необхідного для їх реалізації комплексу прав та обов'язків, тобто державно-владних повноважень. Повноваження вказують на

те, які права та обов'язки має орган виконавчої влади для вирішення окреслених компетенцією цілей і завдань. У нормативно-правових актах, що закріплюють повноваження органів виконавчої влади, поряд з термінами «право» та «обов'язок», використовуються терміни «завдання», «функції», «зобов'язання» та «відповідальність», до того ж там закріплюються певні принципи і процедури, які встановлюють порядок здійснення наданих органам повноважень [297, с. 264]. В. Б. Авер'янов зауважував, що «характеризуючи власне компетенцію органів виконавчої влади, доцільно враховувати характер не лише прав і обов'язків, а й деяких інших складових їх правового статусу, насамперед завдань і функцій (хоча текстуально вони можуть і не розмежовуватись). Тим більше, що найчастіше фіксація повноважень тісно переплетена з функціями» [295, с. 247]. Саме через це виникає наступна проблема.

Так, компетенцію дійсно складають права й обов'язки державного органу. Однак, у Податковому кодексі України законодавець не виділяє обов'язки органів ДПС окремо. Вказане, на думку автора цього дослідження, є неправильним тому, що у кожному спеціальному нормативному акті зв'язок основних компетенційних норм (тобто норм, які закріплюють права та обов'язки) із функціями, покладеними на державний орган, і так складно простежується або зовсім відсутній. З цього приводу, можна констатувати повну відірваність законодавчого конструювання від напрацювань адміністративної науки, що є неприпустимим.

На підставі аналізу окремих статей деяких нормативних актів, що закріплюють елементи адміністративно-правового статусу державних органів, автором цього дослідження виявлено законодавчі прогалини з цього питання, про що детально зазначено в монографії [258, с. 198].

Таким чином, можна стверджувати, що одноманітності у конструкції законів України щодо компетенційних норм не простежується, а Положення про органи, затверджені підзаконними актами, зовсім оминають деякі елементи адміністративно-правового статусу, що зводить нанівець класичне уявлення

про ці органи як про суб'єкти певних правовідносин [298, с. 84]. Як слушно зазначає А. В. Головач, «проблема зіткнення обов'язків, функцій, завдань та прав суб'єкта управління не сприяє чіткому визначенню його правового статусу» [290, с. 176].

Тому більш правильну будову компетенційних норм мають закони, які регламентують діяльність правоохоронних органів. Автор цього дослідження вважає, що аналогічний підхід до структури нормативного акту має застосовуватися під час складання будь-якого спеціального закону, ідеальна будова якого повинна мати такий вигляд: основна функція органу, функції, права, обов'язки, відповідальність посадових осіб органу.

Деякі вчені всі права й обов'язки, які формують повноваження податкових органів (Л. Д. Кузнецов їх називає «правообов'язки» [299, с. 28]), цілком слушно поділяють на дві групи. По-перше, це група, що кореспондує й узгоджується з правами та обов'язками платників податків (обов'язок повернути надміру сплачені податки й збори /обов'язкові платежі/, пов'язаний із правом платників на повернення переоплати). По-друге, це група самостійних прав та обов'язків, які виникають під час взаємодії з іншими органами або під час здійснення дій по притягненню порушників податкового законодавства до юридичної відповідальності тощо [278, с. 54–55].

Хоча законодавець окремо не виділяє у Податковому кодексі України обов'язки органів ДПС, деякі їх права є водночас і обов'язками – наприклад, «за несвоєчасне виконання установами банків та іншими фінансово-кредитними установами рішень суду та доручень платників податків про сплату податків та зборів стягувати з установ банків та інших фінансово-кредитних установ пеню за кожний день прострочення». Податкові органи не можуть у разі виникнення встановлених законом умов ігнорувати реалізацію зазначеного права, оскільки це суперечить функціям, які на них покладено. Звісно, відсутність закріплення нормативним шляхом чітких обов'язків податкових органів «викликає уявлення у податківців про їх дещо необмежений характер, а у громадян – про їх практичну відсутність щодо органів податкової



служби» [291, с. 128]. На жаль, сподівання вчених [300, с. 146], що ці та інші негативні тенденції буде ліквідовано з прийняттям Податкового кодексу України, не виправдалися.

Права податкової служби є елементом її компетенції, яка виражає юридичні можливості, ті юридичні засоби, якими наділено орган для здійснення своєї діяльності, і тим самим має важливе значення для конкретного визначення його правового положення у державному апараті [292, с. 131].

Аналіз змісту ст. 20 Податкового кодексу України та ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу України» (втратив чинність 19.11.2012 р.), дає підстави стверджувати, що перелік прав органів ДПС було значно розширено (з 17 до 36), а їх чітке формулювання та деталізація призвела до зменшення фактів зловживань з боку податківців.

Варто зазначити, що у разі реалізації податкових ініціатив, запропонованих Кабінетом Міністрів України, може відбутися розширення прав податкових органів. Експерти [301] вже зараз виступають проти зазначених реформ і попереджають, що суттєве посилення фіскального тиску та розширення прав податкових органів загрожує розвитку підприємництва в Україні.

О. О. Бандурка виділяє одинадцять груп прав ДПС [291, с. 132–135], О. П. Віхров і М. П. Кучерявенко – чотири групи [92, с. 124; 302, с. 102], А. В. Бризгалін [236, с. 241] та Ю. В. Гаруст [279, с. 13–14] – одинадцять груп повноважень податкових органів.

На підставі родових ознак, можна поділити всі права органів ДПС на дев'ять груп, давши зазначеним групам відповідні назви. У такому вигляді класифікація прав органів ДПС виглядатиме таким чином: проводити перевірки, контролювати проведення готівкових розрахунків, одержувати документи та інформацію, надавати відстрочення (розстрочення) грошових зобов'язань та списувати податковий борг, уживати заходів відповідальності, визначати суми податкових (грошових) зобов'язань платників податків, забезпечувати належну організацію та функціонування підрозділів ДПС,

надавати інформацію, звертатися до суду. Зміст прав платників податків детально розкрито автором цього дослідження у монографії [258, с. 201–204].

Групування за родовими ознаками є найоптимальнішим критерієм для класифікації прав органів ДПС, оскільки у такому разі відображається саме сутність участі органів ДПС у податкових правовідносинах. Тому інші підстави для класифікації у цьому дослідженні навіть не розглядалися.

При цьому було виявлено дублювання певного виду прав у різних пунктах (підпунктах) ст. 20 Податкового кодексу України. Це стосується права під час перевірок вимагати й отримувати від платника податків копії документів, що свідчать про порушення вимог податкового законодавства або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС (підп. 20.1.1 п. 20.1 ст. 20; підп. 20.1.2 п. 20.1 ст. 20; підп. 20.1.23 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України).

На підставі того, що «випадки виявлення порушення вимог податкового та іншого законодавства України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи» цими органами виявляються здебільшого під час проведення різних видів перевірок (виняток – коли інформація про правопорушення надходить з іншого державного органу), а документи вимагаються у платника податків або його уповноваженого представника особисто, якщо перевірка є виїзною, або шляхом надсилання письмового запиту у разі проведення камеральної перевірки, існування підп. 20.1.23 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України здається недоцільним. Право отримувати документи, що свідчать про факти порушення платником податків законодавства або заперечують їх, слід включити до підп. 20.1.1 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України. Ці документи необхідно вимагати або одночасно із запрошенням платника податків до податкового органу, або шляхом особистого вручення письмового запиту з переліком документів під час (або після) перевірки. Звісно, можна використовувати обидва способи отримання інформації. Для цього варто доопрацювати форму «Повідомлення про запрошення платника податків до органів державної податкової служби»,

затверджену Наказом Міністерства Фінансів України від 03 грудня 2012 року № 1265 [303] і додати до неї графу «при собі мати засвідчені належним чином копії документів». Запит на копії додаткових документів (у разі потреби) може вручатися платнику податків вже після вивчення первинної документації.

Дуже важливо закріпити вичерпний перелік прав та обов'язків податкових органів, адже саме це може обмежити протизаконне застосування дій щодо платників податків, а в останніх – створити впевненість у захисті з боку держави, яка розглядає його не тільки як потенційного правопорушника, а і як партнера [263, с. 59]. Необхідно, щоб права та обов'язки обох сторін податкових правовідносин були не просто задекларовані, а мали чіткі механізми їх реалізації і були забезпечені вказівками на правові наслідки їх порушення і невиконання [304, с. 159].

Однак на відміну від безпосередньо закріплених у Податковому кодексі України прав органів ДПС та прихованих серед них обов'язків, відповідальність за несумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій, за порушення прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій тощо несе не орган у цілому, а посадові особи контролюючих органів.

Перелік обов'язків посадових осіб контролюючих органів та їх відповідальність розкрито у ст. 21 Податкового кодексу України. Звісно, там указано тільки базис такого важливого елемента правового статусу, як «відповідальність», на підставі якого було розроблено посадові інструкції співробітників контролюючих органів керівної ланки.

Податковий кодекс України містить низку бланкетних норм, наприклад у п. 21.2, ст. 21 Податкового кодексу України («за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом»), п. 21.3, ст. 21 Податкового кодексу України («школа, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам»). Такий спосіб закріплення

правових норм, на думку автора цього дослідження, не відповідає меті створення єдиного кодифікованого акту у сфері справляння податків і зборів [305, с. 520].

Навіть поверхневе вивчення деяких частин Податкового кодексу України, свідчить про те, що питання відповідальності контролюючих органів є не в повній мірі врегульованим. Так, «посадові особи органів державної податкової служби та органів, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, в разі порушення визначених термінів відшкодування бюджетного відшкодування несуть відповідальність відповідно до закону» (підп. 200.18.3 п. 200.18 ст. 200 Податкового кодексу України).

Натомість, контролюючий орган несе відповідальність згідно із законом за несвоєчасність передачі органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів для виконання висновку про повернення помилково та (або) надміру сплачених грошових зобов'язань платникам податків з відповідного бюджету (п. 43.5 ст. 43 Податкового кодексу України). Положення цієї статті Податкового кодексу України слід конкретизувати, адже незрозуміло, про яку відповідальність йдеться і згідно з яким саме законом.

Автор цього дослідження, на відміну від законодавця, не вважає, що кошти, помилково та (або) надміру сплачені платниками податків до відповідного бюджету, мають у разі повернення статус, відмінний від бюджетного відшкодування ПДВ. В обох випадках невчасно повернуті в обіг платника податків кошти можуть негативно відобразитись на результатах його підприємницької діяльності, що потягне за собою зменшення прибутку і як наслідок – недонадходження коштів до бюджету у вигляді податків. Тому до обов'язку контролюючих органів поруч із повідомленням платників податків про заниження заявленої суми бюджетного відшкодування щодо суми, визначеної органом ДПС за результатами перевірок (п. 200.14 ст. 200 Податкового кодексу України), слід також додати обов'язок надсилати платнику податку податкове повідомлення, із зазначенням суми помилково та (або) надміру сплачених ним грошових зобов'язань, якщо факт такої переплати

було підтверджено результатами камеральної чи документальної позапланової виїзної перевірки (див.: додаток А).

Звичайно, факт переплати для платника податків є несподіваним до тих пір, поки це не буде виявлено контролюючим органом, а тому останньому слід повідомити платника письмово і при цьому роз'яснити його права стосовно цих коштів (повернення на підставі заяви, зарахування у рахунок для зменшення податкових зобов'язань з цього податку в наступних податкових періодах, погашення податкового зобов'язання (податкового боргу) з інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи). Крім того, слід установити строки, в межах яких платник податків має скористатися своїм правом на повернення коштів чи їх зарахування, а також відповідальність контролюючих органів за порушення цих строків або неповідомлення про факт переплати [305, с. 521].

Сподіватимемось, що вищезгадана неузгодженість буде найближчим часом виправлена, у зв'язку з тим, що у профільному комітеті Верховної Ради України вже тривалий час перебуває на опрацюванні Проект закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо спрощення адміністрування податків та зборів» № 9085 від 01.09.2011 р., внесений Н. Ю. Королевською, один із пунктів якого передбачає встановлення обов'язку контролюючого органу сповістити платника податків про виявлення помилково та (або) надміру сплаченої суми грошового зобов'язання протягом поточного податкового періоду [306].

Підсумовуючи вищевикладене, можна стверджувати, що у сфері відповідальності контролюючих органів існує два види неузгодженості. Перший стосується того, що фактично відповідальності підлягає не орган, а його посадові особи. Вирішення цієї проблеми концентрується навколо такої наукової ідеї, як відповідальність юридичних осіб (зокрема, кримінальна) [307, с. 27]. Певні напрацювання у цьому напрямку в Україні вже проводились: було прийнято Закон України «Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень» 308, який, на жаль, потім було скасовано. Нашій

державі варто перейняти іноземний досвід і запровадити відповідальність юридичних осіб. Для цього є всі передумови. Так, ч. 1 ст. 45 Закону України «Про Кабінет Міністрів України» містить положення, що «члени Кабінету Міністрів України несуть солідарну відповідальність за результати діяльності Кабінету Міністрів України як колегіального органу виконавчої влади» [309].

У ст. 231 Регламенту Верховної Ради України від 10 лютого 2010 р. закріплено, що, «питання про відповідальність Кабінету Міністрів України може бути внесене на розгляд Верховної Ради Президентом України або за пропозицією не менш як 150 народних депутатів» [310]. Деякі вчені називають таку відповідальність «конституційною», або «політичною», зауважуючи при цьому, що «інститути конституційної та політичної відповідальності дуже складно розмежувати та водночас відмежувати від державного, зокрема парламентського контролю» [311, с. 167–168]. Інші автори пропонують «встановити конкретні порушення... норм, за які будуть нести відповідальність Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України» [312, с. 623].

Можливість притягнення контролюючих органів до відповідальності закладено у положенні, що «школа, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам» (п. 21.3 ст. 21 Податкового кодексу України). Це вказує на те, що винному органу може бути зменшено бюджетне фінансування за рахунок статей кошторису, прямо не пов'язаних з виконанням покладених на контролюючий орган функцій (заохочення співробітників, ремонт приміщень тощо), що стимулюватиме більш сумлінно виконувати ці функції.

Другий вид неузгодженості стосується недостатньої врегульованості відповідальності контролюючих органів, приклади якої було наведено вище. Її можна вирішити шляхом перегляду Податкового кодексу України та доопрацювання тих його положень, що регламентують дії контролюючих органів без відповідного встановлення відповідальності за їх невиконання та

(або) невчасне виконання. Існування норм, не забезпечених заходами примусу, порушує принципи права і тому є неприйнятним для правової держави.

### **2.3. Адміністративно-правовий статус платників податків та їх роль у системі податкових правовідносин**

Платники податків за своєю функціональною роллю постають центральним суб'єктом сфери справляння податків, оскільки вони реалізують основні продуктивні функції з наповнення публічних фондів, здійснюючи основний обсяг виконавчих дій, щодо обліку об'єктів оподаткування, обчислення розміру податкового зобов'язання та сплати належних сум обов'язкових платежів до бюджетів та інших публічних фондів. Головна роль інших суб'єктів – організаційне та контрольне забезпечення виконання податкових зобов'язань платниками [196, с. 19].

Актуальність розробки правових проблем удосконалення механізмів забезпечення прав платників податків в Україні є очевидною. Це передбачає розробку чітких юридичних критеріїв у сфері оподаткування, де особливу роль відіграють проблеми взаємовідносин податкових органів і платників податків. Утім, недостатньо проголосити і записати права та обов'язки тих чи інших учасників податкових правовідносин. Усі права мають бути гарантовані, а виконання зобов'язань – забезпечене припиненням неправомірних дій [271, с. 3]. О. М. Федорчук вважає, що «адміністративно-правовий статус платників податків... повинен визначатися не наявністю прав і обов'язків, а можливістю брати участь у цих правовідносинах і володінням при цьому низкою прав і обов'язків» [168, с. 10].

Під платниками податків законодавець розуміє фізичних осіб (резидентів і нерезидентів України), юридичних осіб (резидентів і нерезидентів України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом

оподаткування згідно з Податковим кодексом України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів (п. 1 ст. 15 Податкового кодексу України) [23]. Яким би детальним не здавалось, на перший погляд, це визначення, у ньому приховано один юридичний казус, раніше виявлений російськими вченими під час аналізу Податкового кодексу РФ, що є актуальним і для вітчизняного податкового законодавства.

Згідно з п. 2 ст. 83 Податкового кодексу РФ [247] постановка на облік у податкових органах організацій та приватних підприємців та включення їх до Єдиного реєстру платників податків здійснюється незалежно від наявності обставин, з якими Податковий кодекс РФ пов'язує виникнення обов'язку зі сплати того чи іншого податку чи збору (аналогічну норму містить Податковий кодекс України у пп. 1 п. 2 ст. 63 – *Т.В.*). Тобто, як указує Н. В. Єлізарова, особа визнається платником податку ще до появи в неї об'єкта оподаткування [111, с. 36]. Такої ж думки дотримується Д. В. Тютін, зауважуючи що у законодавстві про податки під платниками податків зазвичай мають на увазі осіб, котрі у конкретний момент часу можуть і не мати обов'язку зі сплати якого-небудь податку, тобто потенційних платників податку [313, с. 119]. О. В. Войков навіть пропонував визначити платника податків у Податковому кодексі РФ як особу, яку визнано суб'єктом можливих відносин зі сплати податку [314], однак ця пропозиція не знайшла підтримки.

О. В. Дьомін наводить приклад, коли підприємство було створене, пройшло державну реєстрацію, але жодної фінансово-господарської діяльності не здійснювало і згодом було ліквідовано; таким чином, обов'язків зі сплати податків і зборів у нього не виникло, хоча підприємство і було зареєстровано як платник податків. Виникає явна суперечність, вирішити яку можна шляхом розмежування статусу платника податків як суб'єкта податкового права і як учасника податкових правовідносин і реєстрації у податкових органах організацій та індивідуальних підприємців як лише потенційних учасників податкових правовідносин [21, с. 123].



На думку провідних вітчизняних учених, конкретні обов'язки платника виникають за наявності об'єкта оподаткування у платника та наявності фактів, що породжують обов'язок щодо сплати податку [315, с. 148]. Пояснюється це природою обов'язку щодо сплати податків і зборів, що визначається владними імперативними приписами з боку держави стосовно реалізації суб'єктом обов'язку щодо сплати податків і зборів. Саме тому платник податків реалізує насамперед обов'язок, який визначає і певні права [316, с. 63]. У теорії податкового права зазначено, що обов'язки є первинними перед правами, і «пояснюється це самою природою зобов'язання зі сплати податків і зборів, що визначається владними, імперативними розпорядженнями з боку держави стосовно платника. Натомість, на практиці суб'єкт податкових правовідносин в окремих випадках може мати обов'язки та нести відповідальність навіть не набувши всіх прав (не будучи поставлений на облік як платник податків тощо). Це також підтверджує юридичну невизначеність правового статусу платника податків і може призвести до оскарження судових рішень у справах між органами ДПС та платниками податків стосовно порушення прав останніх.

Таким чином, склалася наступна ситуація: спочатку платник податків набуває обов'язків як зобов'язана особа, а вже потім отримує права на здійснення діяльності з об'єктами оподаткування (об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням). Це суперечить підп. 6.3.3 п. 6.3 ст. 63 Податкового кодексу України, відповідно до якого «об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням, є майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів» [23]. До речі, дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків і зборів (Т. В. Калінеску називає їх «факти, що спричиняють обов'язок із сплати податків» [316, с. 64]), безпосередньо у Податковому кодексі України не зазначаються.

Відповідно до законодавства спочатку юридична особа або фізична особа-підприємець проходить державну реєстрацію, стає на облік у органах ДПС, а потім відкриває банківські рахунки, але розпочати користуватися рахунками

може лише після того, як банк отримає повідомлення, що ці рахунки взято на обіг в органі ДПС [23]. Отже, сам факт державної реєстрації та відсутність можливості здійснювати рух коштів на рахунках не сприяють здійсненню діяльності з об'єктами оподаткування, однак формально покладають на особу, яка ще не набула прав платника податків, певні обов'язки. Т. Є. Кушнар'ова з цього приводу зазначає, що «суб'єкт податкового правовідношення охоплює як потенційні можливості, так і їх реалізацію. Податкове правовідношення закріплює зобов'язання платника навіть до здійснення діяльності або отримання благ, що розглядається як об'єкт оподаткування. ... платник податків зобов'язаний звітувати навіть, маючи в своєму розпорядженні тільки потенційну можливість отримання об'єкта оподаткування» [273, с. 56]. М. В. Карасьова натомість вважає, що фінансова (головним чином податкова) дієздатність фізичної особи є у більшості випадків вторинною відносно цивільної та трудової, а тому фізична особа лише тоді є дієздатною, коли вже набула об'єкти оподаткування, тобто дохід, майно тощо [113, с. 21].

Автор цього дослідження вважає, що юридична нерівність суб'єктів податкових правовідносин не може бути підставою порушення суб'єктного статусу тих учасників, які беруть участь у цьому процесі. Як слушно вказує В. Б. Марченко, «платник – це не лише підлегла, підконтрольна особа і потенційний правопорушник, але й, і це головне, центральна продуктивна фігура, суб'єкт системи справляння податків. У своїй функціональній ролі платники, безумовно, мають розглядатися як рівноправні партнери уповноважених державних органів у системі справляння податків» [196, с. 88–89], а тому умови виникнення у платника податків обов'язків щодо сплати податків і зборів, закріплені у Податковому кодексі України (підп. 63.3.3. п. 63.3 ст. 63), потребують уточнення.

Слід або визначити у Податковому кодексі України термін «податковий обов'язок» як усю систему обов'язків платника податків, пов'язаних із сплатою податків і зборів, як це пропонує М. П. Кучерявенко [46, с. 383], або вилучити з Податкового кодексу України з одночасним перенесенням до КУПАП статей

відповідальності за податкові правопорушення, які вчиняються «потенційними» платниками податків до їх постановки на облік в податкових органах. Автор цього дослідження вважає, що обидва запропоновані нами варіанти вирішення проблеми є дискусійними й потребують окремого комплексного дослідження, за результатами якого має бути визначено, до якого виду відповідальності належать правопорушення, що вчиняються у податковій сфері до постановки на податковий облік [318, с. 46].

Зв'язки, що виникають між державою та особою, взаємовідносини між членами суспільства (які закріплюються в формі прав і свобод, обов'язків, дозволів, заборон та приписів діяти за встановленими правилами), утворюють правовий статус людини і громадянина [290, с. 174].

Правовий статус платника податків – це сукупність податкових обов'язків, прав та відповідальності, що зумовлюють його правове становище в податкових правовідносинах. Правовий статус платників податків і податкових органів врегульовано у низці статей Податкового кодексу України (ст.ст. 16, 17, 20, 21).

Слід розрізняти загальний правовий статус, яким наділяються всі платники податків незалежно від їх індивідуальних і групових особливостей, та спеціальний, що впливає з приналежності особи до виділеної за певними критеріями (організаційно-правова форма, вид діяльності, кількість працюючих, обсяг виручки тощо) категорії платників податків або пов'язаний зі сплатою конкретного податку [318, с. 44]. При цьому права й обов'язки платника податків, що становлять загальний податково-правовий статус, можна назвати основними, спеціальний – спеціальними [21, с. 127–128].

Основою правового статусу платника податку є податкова правосуб'єктність, тобто передбачена нормами права можливість або здатність бути суб'єктом податкового права. Податкова правосуб'єктність складається з правоздатності та дієздатності.

Податкова правоздатність – це передбачена нормами податкового права можливість мати права і нести обов'язки щодо об'єктів податкових правовідносин. Змістом податкової правоздатності є сукупність установлених

чинним законодавством прав та обов'язків [39, с. 232]. Податкова дієздатність – це передбачена нормами податкового права здатність особи своїми діями набувати і реалізовувати права, що їй належать, та виконувати покладені на неї обов'язки.

Податкові правоздатність і дієздатність є взаємопов'язаними та доповнюють одна одну. Податкова правоздатність утворюється з моменту виникнення (народження дитини, вступу в спадщину тощо), дієздатність – у разі досягнення певної умови (реєстрація в якості підприємця, досягнення певного віку тощо). У податкових правовідносинах виникнення правоздатності та дієздатності часто збігаються. Так, одночасно з реєстрацією статуту юридичної особи виникають обов'язки щодо постановки її на облік в податкові органи і з надання звітності про діяльність, а в разі ухилення від виконання покладених обов'язків застосовуються заходи державного примусу.

Змістовно правовий статус є сукупністю елементів, які характеризують його як юридичне поняття [319, с. 409–411]. Необхідно відзначити, що в науці податкового права немає єдиного підходу до визначення елементів правового статусу платника податків. Так, Н. Р. Карапетян виділяє тільки ті елементи правового статусу, які стосуються галузевого статусу: права та обов'язки в реальних відносинах, підставою виникнення яких є передбачений законом юридичний факт і правосуб'єктність [320, с. 32].

Автор цього дослідження вважає, що обов'язковими елементами правового статусу платника податків є спільні, однакові для приватних і публічних суб'єктів податкового права обов'язки та права, зафіксовані нормами податкового права, а також відповідальність за порушення законодавства про податки і збори.

Юридичний обов'язок платника податків – це передбачена податково-правовою нормою міра належної поведінки, що забезпечується заходами державного примусу. Платник податків у податкових правовідносинах є податковозобов'язаною особою. Однак не можна погодитись з Ю. В. Оніщиком, що права у платника податків з'являються виключно після

виконання податкового обов'язку [319, с. 409–411], адже саме їх він набуває одразу ж після виникнення такого обов'язку.

Під час реалізації обов'язку у платника податків відсутня свобода вибору, від його виконання не можна відмовитися. Держава має право примусово забезпечувати належне виконання юридичних обов'язків. У цьому полягає головна відмінність обов'язків платника податків від суб'єктивного права, яке завжди реалізується добровільно, за вільним розсудом особи [21, с. 132]. Загальні обов'язки платників податків визначено у ст. 16 Податкового кодексу України. За допомогою реалізації юридичних обов'язків приватними та публічними суб'єктами податкового права досягається гармонізація приватних і публічних інтересів як одного із принципів податково-правового регулювання [320, с. 7].

У процесі кодифікації податкового законодавства було уточнено формулювання обов'язків та прав платників податків, перелік прав та обов'язків було розширено, їх юридична конструкція зазнала значних позитивних змін. Це стає зрозумілим під час порівняння ст.ст. 15, 16 чинного Податкового кодексу України зі ст.ст. 9, 10 Закону України «Про систему оподаткування» [243], який втратив чинність. М. П. Кучерявенко відзначає, що нормативно-правове закріплення податкового обов'язку виражається в специфічному підході до побудови правоздатності суб'єктів податкових правовідносин, коли правосуб'єктність зобов'язаних суб'єктів «зміщується» у бік обов'язків, тоді як правосуб'єктність представників держави здебільшого орієнтується на права [46, с. 105].

Головним обов'язком платника податків є сплата законно встановлених податків (ст. 67 Конституції України), що конкретизується у Податковому кодексі України та інших законах у сфері оподаткування. Усі інші обов'язки платника податків є пов'язаними з його основним обов'язком, більшість з яких можна охарактеризувати як обов'язки з формування, зберігання і надання державі певної інформації про свою діяльність [313, с. 112].

Перший з обов'язків платника податків – стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України. Цей обов'язок безпосередньо не пов'язаний із податковим обов'язком, але законодавець все одно включив його до Податкового кодексу України.

Другий обов'язок полягає у веденні в установленому порядку обліку доходів і витрат та в складанні звітності, що стосується обчислення і сплати податків і зборів. Правові засади регулювання, організації й ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [322]. Цей обов'язок стосується виконання податкового обов'язку, тому є важливим.

Третій обов'язок стосується подання до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларацій, звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів. Завдяки отриманню вказаних документів органи ДПС отримують можливість визначати податкове зобов'язання платників податків і здійснювати податковий контроль.

Четвертий обов'язок є найважливішим і не потребує додаткового тлумачення – це сплата податків і зборів у строки й у розмірах, установлених Податковим кодексом України та законами з питань оподаткування й митної справи.

Наступні три обов'язки можна об'єднати в єдиний блок у зв'язку з тим, що всі вони стосуються подання на запит контролюючих органів: документів (інформації) з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань); первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів; відомостей про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг, та напрями їх використання. Зазначені документи (інформація) мають

подаватися контролюючим органам у порядку, в строки та в обсягах, установлених податковим законодавством.

В інших пунктах ст. 16 Податкового кодексу України викладено однотипні обов'язки, сутність яких зводиться до виконання законних вимог контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи, підписання актів (довідок) про проведення перевірки, не перешкоджання законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконанні законних вимог такої посадової особи, зокрема допуск осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів.

Сьомий вид обов'язку зобов'язує платників податків повідомляти контролюючі органи, які ведуть їх облік, про свою ліквідацію або реорганізацію. Це необхідно для того, щоб контролюючі органи вчасно здійснили перерахунок податкових зобов'язань для правонаступників ліквідованого платника податків або його засновників.

Восьмий обов'язок вимагає повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця. Це покликано забезпечити повне та правильне ведення обліку платників податків та оперативне реагування на виведення бізнесу за межі певної території або навіть країни.

Останній обов'язок частково пов'язаний із складанням звітності та полягає в забезпеченні збереження документів, які стосуються виконання податкового обов'язку протягом установлених строків. Можливість перевірити бухгалтерську звітність за минулі податкові періоди сприяє здійсненню органами ДПС контрольних заходів і виявленню податкових правопорушень.

Ураховуючи вищезазначене, можна згрупувати весь комплекс обов'язків платників податків за критерієм функціональної схожості.

У вітчизняній літературі зустрічаються різні підходи до класифікації обов'язків платників податків. Наприклад, М. П. Кучерявенко [323, с. 244] пропонує виділити такі їх групи: організаційні, із сплати податків, з обліку та звітності. Однак, на думку інших вчених, за такого підходу складно сформуувати однорідні групи через те, що обов'язки з виконання вимог органів податкової служби щодо нарахування й утримання податків із джерел виплати та деякі інші не можуть бути безпосередньо віднесені до вищезгаданих груп [316, с. 64]. Комплекс податкових обов'язків платника податків науковці розділяють на три основні блоки: 1) обов'язки щодо реєстрації як платника податків; 2) обов'язки щодо податкового обліку та звітності; 3) обов'язки щодо сплати податків і зборів (у тому числі через представника) [316, с. 55].

Інші вчені обмежуються двома групами. Їх класифікація має такий вигляд:

1) основні: платити податки і збори (правильно обчислювати, сплачувати в повному обсязі, сплачувати своєчасно, сплачувати в установленому порядку); вести в установленому порядку облік доходів, витрат, об'єктів оподаткування; представляти податкові декларації і необхідні відомості; усувати виявлені порушення;

2) факультативні: стати на податковий облік; повідомляти податкові органи про істотні зміни свого положення; зберігати документацію, пов'язану з оподаткуванням; представляти податковим органам документи та інформацію; не перешкоджати законним діям посадових осіб та податкових органів [324, с. 38].

Окремі фахівці виділяють три основні критерії, які можуть бути покладені в підґрунтя поділу обов'язків платників податків на види: 1) залежно від приналежності до загального або спеціального статусу платника податків; 2) залежно від імперативності покладання; 3) залежно від юридичних фактів, що лежать в основі їх виникнення [39, с. 230]. Інші науковці вважають, що ці критерії класифікації достатньо відображають специфіку обов'язків платників податків, однак потребують доповнення, тому пропонують поділяти обов'язки на активний та пасивний типи. Обов'язки активного типу полягають у



необхідності вчинити певні дії. Особливістю обов'язків платників податків пасивного типу є те, що вони, як правило, реалізуються поза конкретними правовідносинами і виступають як загальні вимоги [52, с. 17].

Автор цього дослідження вважає, що існуючі варіанти групування є занадто звуженими й не охоплюють увесь спектр безумовних дій, і тому пропонує власну, більш детальну класифікацію обов'язків платників податків, критерієм якої є спорідненість напрямів взаємодії платників з органами ДПС.

Таким чином, усі обов'язки платників податків можна об'єднати у такі групи: 1) постановка на облік у контролюючих органах; 2) ведення обліку доходів і витрат, складання звітності; 3) подання декларації, звітності та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів; 4) сплата податків та зборів; 5) надання на запит контролюючих органів податкової інформації; 6) виконання законних вимог контролюючих органів; 7) повідомлення контролюючих органів про реорганізацію або ліквідацію; 8) повідомлення контролюючих органів про зміну юридичної адреси (місця проживання); 9) забезпечення збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку [325, с. 142].

Порядок розміщення груп відповідає порядку викладення обов'язків платників податків у Податковому кодексі України та відображає стан розвитку податкових правовідносин, починаючи з постановки на облік у контролюючих органах і закінчуючи обов'язком зберігати документи, пов'язані з виконанням податкового обов'язку за минулі податкові періоди. Як і будь-яка класифікація, вищенаведене групування обов'язків платників податків покликане спростити організаційну роботу й уникнути у майбутньому дублювання однотипних обов'язків у разі їх розширення законодавцем.

Необхідно звернути увагу на логіку законодавця під час закріплення суб'єктивних прав та юридичних обов'язків платників: спочатку – обов'язки, а потім – права.

Під правами платників податків, як зазначає С. Г. Пепеляєв, розуміють конкретні правила відносин платників податків з податковими органами, що

мають на меті гарантувати дотримання цивільних, економічних, соціальних прав і інтересів громадян у податкових відносинах. Якщо конституційні принципи оподаткування і зборів застосовуються, як правило, опосередковано, то норми, що закріплюють права платників податків, діють безпосередньо, прямо. Вони є вираженням загальних принципів в їх повсякденному вигляді. Права платників податків – це гарантії правильної, точної реалізації податкового законодавства [150, с. 165–166].

Право платника податків – це передбачена нормою податкового права міра його можливої поведінки. Саме завдяки правам платників податків у сфері оподаткування проявляються їх інтереси, їх діяльність, а також взаємозв'язок з іншими учасниками податкових правовідносин щодо сплати податків. Суб'єктивне право платника податків – це передбачена податково-правовою нормою міра дозволеної поведінки, забезпечена відповідними обов'язками посадових осіб податкових органів і гарантована заходами адміністративного та судового захисту. Головне в правах платників податків – можливість використовувати їх на власний розсуд без загрози застосування державних санкцій. Суб'єктивне право завжди виступає юридичним засобом для досягнення певного інтересу, блага чи цінності [21, с. 128].

Права платників податків законодавець закріпив у ст. 17 Податкового кодексу України, але їх, на відміну від обов'язків платників податків, не можна об'єднувати у блоки за критеріями спорідненості напрямів взаємодії, адже кожне право передбачає індивідуальну форму взаємовідносин між платниками та органами ДПС.

Так, платники податків мають право:

– безоплатно отримувати в органах ДПС та в митних органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків і зборів, права й обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю. В цьому сенсі

позитивною є послуга контролюючих органів «Черговий по країні», телефонний сервіс «Пульс податкової», «Гаряча» телефонна лінія;

– представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;

– обирати самостійно, якщо інше не встановлено Податковим кодексом України, метод ведення обліку доходів і витрат (касовий, або накопичувальний). Це встановлює певну свободу вибору для платників податків у напрямку підвищення зручності ведення обліку доходів та витрат;

– користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому Податковим кодексом України. Належна реалізація цього права сприятиме суттєвому покращенню фінансового стану платника податків;

– одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, установлених Податковим кодексом України;

– бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому Податковим кодексом України. Цю норму безпосередньо спрямовано на недопущення порушень з боку контролюючих органів під час проведення контрольних заходів і на захист прав платника податків у випадку, якщо, на його думку, ці порушення мали місце;

– оскаржувати в порядку, встановленому Податковим кодексом України, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення. Сутність цього права спрямована на власний правовий захист;

– вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків. Зазначене правило здебільшого реалізується під час виникнення податкових спорів. Коли за тих чи

інших підстав не спрацьовує принцип презумпції невинуватості платника податків, він може перейти до активних способів захисту й надати факти, відомості тощо, які можуть свідчити на його користь, і вимагати від контролюючих органів проведення їх перевірки та використання;

– на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю і стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами. Це право доповнює положення нормативних актів, які регламентують обіг різних видів інформації, але законодавець допускає можливість виникнення порушень у цій сфері і вирішив закріпити це право окремим пунктом;

– на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків і зборів, пені чи штрафів у порядку, встановленому Податковим кодексом України. (п. 200.18 ст. 200 Податкового кодексу України). Реалізувати це право платник податків може лише тоді, якщо факт переплати чи надмірного стягнення був виявлений ним особисто та було подано відповідну заяву до органу ДПС. У випадку, коли переплату виявляє контролюючий орган, відбувається зарахування переплачених (надмірно стягнутих) коштів у рахунок сплати податкового зобов'язання у майбутні податкові періоди, що є неправильним, оскільки позбавляє платника обігових коштів;

– на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку (п. 21.3 ст. 21 Податкового кодексу України);

– за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, вести облік тимчасових та постійних податкових різниць і використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток. Підприємство самостійно обирає форми облікових реєстрів. Форма облікових реєстрів, обрана підприємством, має забезпечувати накопичення інформації про постійні і тимчасові податкові різниці для складання розрахунку та про тимчасові

податкові різниці, що підлягають вирахуванню або оподаткуванню і використовуються для розрахунку відстрочених податкових активів або відстрочених податкових зобов'язань для відображення їх у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Ці реєстри призначено для систематизації даних бухгалтерського обліку з метою складання розрахунку, декларації з податку на прибуток і визначення витрат (доходу) з податку на прибуток для складання звіту про фінансові результати.

Пункт 17.2 ст. 17 Податкового кодексу України встановлює, що, крім перелічених у цій статті прав, «платник податку має також інші права, передбачені законом». Водночас незрозуміло, про який саме закон йдеться у вищезгаданій статті, адже ст. 3 Податкового кодексу України визначається досить об'ємний перелік нормативно-правових актів, які складають податкове законодавство України. Отже, перелік прав, закріплених у ст. 17 Податкового кодексу України, є відкритим. Тому доцільно внести зміни до редакції п. 2 ст. 17 Податкового кодексу України, виклавши його таким чином: «Платник податку має також інші права, передбачені законодавством України».

Законодавець здійснив юридизацію суб'єктивних прав платників податків, обмеживши їх правомочностями, прямо закріпленими в податковому законодавстві. На думку О. В. Дьоміна, проблема полягає в тому, щоб поєднати нормативний характер прав платника податків із загальнодозвільним типом правового регулювання, що застосовується щодо приватних осіб, які беруть участь у податкових правовідносинах, а саме «дозволено все, що прямо не заборонено законом». Це необхідно, зокрема, для того щоб поширити на правомочності, прямо не закріплені законом, засоби адміністративного та судового захисту [21, с. 131].

Вченими висловлювались різні позиції щодо класифікації прав та обов'язків платників податків на основі змісту і спрямованості прав платників податків. Так, Д. В. Тютін поділяє права та обов'язки платників податків на дві групи (основне право, основний обов'язок та інші права, інші обов'язки) [313, с. 119]. С. Г. Пепеляєв виділяє сім груп прав платників податків [150, с. 166],

Т. В. Калінеску – шість [316, с. 69–74], М. П. Кучерявенко – три [315, с. 148], О. В. Бакун – три [154, с. 9], В. Ф. Євтушенко – три [52, с. 15–16].

Другою значимою основою класифікації прав платників податків є сфера їх використання. Залежно від неї деякі вчені виділяють універсальні і спеціальні права платників податків. У першу групу ними включаються права платників податків, що реалізуються в усіх групах податкових правовідносин: право на представництво, на отримання інформації тощо. До другої групи можна віднести ті права платників податків, які реалізуються в окремих групах податкових правовідносин (наприклад, права на отримання податкових пільг). Залежно від того, чи поширюються права платників податків на інших осіб, чи ні, їх поділяють на виняткові та загальні [52, с. 16].

Усі зазначені класифікації містять слушні положення, але не відображають у повному обсязі сутність прав платників податків. Тому, на думку автора цього дослідження, квінтесенція прав платників податків повинна мати наступний вигляд: 1) право отримувати інформацію та податкові роз'яснення; 2) право обирати спосіб представлення своїх інтересів у контролюючих органах; 3) право обирати метод ведення обліку доходів і витрат; 4) право використовувати податкові пільги; 5) право одержувати відстрочення, розстрочення зі сплати податків або податковий кредит; 6) право на моніторинг перевірки; 7) право вимагати проведення перевірки відомостей і фактів, що можуть свідчити на користь платника податків; 8) право на дотримання податкової таємниці; 9) право на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків і зборів, пені чи штрафів; 10) право на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів; 11) право вести облік тимчасових та постійних податкових різниць і використовувати дані такого обліку; 12) інші права, передбачені Податковим кодексом України та законами з питань оподаткування й митної справи [325, с. 144].

Як зазначають деякі вчені, «податкові правовідносини і реалізація безпосереднього обов'язку платників зі сплати податків припускають

протистояння інтересів податкового органу і суб'єкта підприємницької діяльності. Виходячи з цього, необхідно чітко врегулювати рамки можливих дій, обумовити права та обов'язки кожного з них» [316, с. 63]. Статус платника слід поступово вирівнювати із статусом держави. Держава, звичайно, має управляти, але платник повинен мати достатньо механізмів та інструментів, щоб обстоювати свою позицію, захищати права. У цьому, на думку Д. Гетманцева, і має полягати зміст податкової реформи [326].

Права встановлюють рамки можливої поведінки платника податків, тоді як обов'язки окреслюють межі його належних дій [316, с. 63]. Розглянувши права та обов'язки платників податків, можна дійти висновку про певну неузгодженість їх між собою. Незважаючи на те, що їх кількість майже однакова, лише шість із дванадцяти закріплених прав платників податків є змістовними і стосуються безпосередньо захисту прав, інші ж указують на особливості побудови взаємовідносин платника податків з органами ДПС, вибір методу ведення обліку, вибір методики складання декларації тощо. Тобто, лише частина із закріплених законодавцем прав є правами за своєю суттю, оскільки наявність перешкод у їх реалізації або порушення цих прав завдають істотну шкоду інтересам платника податків (оскаржувати дії або бездіяльність органів ДПС, відшкодувати збитки заподіяні органами ДПС тощо). Іншу частину прав за своїм значенням слід вважати допоміжними (супутніми). За їх допомогою встановлюються процедурні норми, що визначають порядок здійснення діяльності (вибір методів ведення обліку, вибір методики складання декларації тощо). Схожих прав серед норм Податкового кодексу України існує чимало, значної змістовної функції вони не несуть, а тому виконують лише допоміжну роль.

Отже, на відміну від обов'язків платників податків, які виражають інтерес держави, права платників податків, котрі прямо захищають інтереси останнього, представлено у неналежному обсязі. О. А. Куций з цього приводу вказує, що «у податковому законодавстві має місце невизначеність правового статусу платників податків, що призводить до диспропорцій прав і обов'язків,

тобто обсяг прав платників податків є набагато меншим за обсяг їхніх обов'язків» [99, с. 11]. У зв'язку з цим учений справедливо пропонує встановити рівновагу між платниками податків і податковими органами, що дозволить уникнути зайвих репресивних заходів стосовно законослужняних платників податків. Ця позиція заслуговує на підтримку.

Слід звернути увагу на наявність взаємозв'язку обов'язків і прав платників податків, що підкреслює специфіку податкових правовідносин. Так, якщо проаналізувати податкове законодавство, то виходить, що права платників податків випливають з їхніх податкових обов'язків, тобто мають похідний характер. Наприклад, відповідно до ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, установлених законом. Отже, спочатку у платників податків виникають обов'язки, а потім їхні права [319, с. 409–411]. Однак у податкових правовідносинах існують випадки, коли для виконання свого основного обов'язку щодо сплати податки і зборів у порядку та розмірах, установлених законом платник податків може скористатися тим чи іншим передбаченим у Податковому кодексі України «додатковим» правом, зокрема правом обирати на свій розсуд вид податкового режиму – самостійно переходити на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених у Податковому кодексі України (глава 1 розділу XIV Податкового кодексу України). У випадку, коли платник податків скористався таким правом, на нього законом покладаються відповідні податкові обов'язки (наприклад, п. 295.1 ст. 295 Податкового кодексу України передбачає, що платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа /включно/ поточного місяця), за невиконання яких настає певний вид відповідальності (згідно з п. 300.1 ст. 300 Податкового кодексу України «платники єдиного податку несуть відповідальність відповідно до цього Кодексу за правильність обчислення, своєчасність та повноту сплати сум єдиного податку, а також за своєчасність подання податкових декларацій»). Так, відповідно до п. 122.1 ст. 122 Податкового кодексу України у разі несплати (неперерахування)



фізичною особою – платником єдиного податку закріплених у підп. 1 і 2 п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України авансових внесків єдиного податку в порядку та у строки, визначені законом, настає фінансова відповідальність – застосовується штраф у розмірі 50 відсотків ставки єдиного податку, обраної платником єдиного податку відповідно до Податкового кодексу України.

Отже, податкові правовідносини лише тоді набудуть реальних ознак та гарантій того, що будуть виконуватись суб'єктами правових відносин, коли податковим законодавством буде встановлена відповідальність за їх невиконання або неналежне виконання. Однією з ознак платника податків є здатність самостійно нести відповідальність за порушення податкового законодавства. Пунктом 36.5 ст. 36 Податкового кодексу України передбачено, що «відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків, крім випадків, визначених цим Кодексом або законами з питань митної справи».

Таким чином, податкові обов'язки, права та відповідальність – єдині елементи правового статусу платника податків. Усі інші приписувані правовому статусу платника податків елементи є ні чим іншим, як наслідком реалізації таких елементів правового статусу, як податкові обов'язки, права та відповідальність [319, с. 409–412].

С. В. Онишко справедливо вказує, що «незважаючи на здійснені кроки в напрямку вдосконалення оподаткування, на жаль, перелік суперечностей, характерних податковій сфері, практично не зменшується. Ключовими із них більшістю фахівців визнаються порушення балансу прав і відповідальності між платниками податків і податковими органами» [327, с. 134]. На думку інших вітчизняних учених, «у тісному взаємозв'язку мають знаходитися обов'язки платника податків і відповідальність, передбачена за їхні порушення» [316, с. 63]. Тому для більш повного вивчення сутності та меж обов'язку платників податків, на погляд автора цього дослідження, необхідно прослідити зв'язок конкретного обов'язку з установленим видом відповідальності.

На підставі аналізу співвідношення прав і відповідальності платників податків виявлено, що не всі із закріплених у ст. 16 Податкового кодексу України обов'язків платників податків кореспондуються з видами відповідальності за податкові правопорушення. Недотримання певних обов'язків залишилося без належного реагування з боку держави, що є недопустимим і потребує виправлення.

Жодний вид юридичної відповідальності не встановлює покарання за невиконання законних вимог контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і відмову підписати акти (довідки) про проведення перевірки (підп. 16.1.8 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України); перешкоджання законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та невиконання законних вимог такої посадової особи (підп. 16.1.9 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України); недопущення посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, установлених Податковим кодексом України (підп. 16.1.13 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України).

У деяких правових нормах відсутня усталена трьохелементна структура, наприклад, можуть не мати санкції уповноважуюча, декларативна та дефінітивна норми, але норма зобов'язуюча неодмінно має містити елемент, який указує на несприятливі для правопорушника правові наслідки у разі недотримання встановлених вимог. Тому слід виправити зазначену законодавчу неузгодженість шляхом доповнення глави 11 Податкового кодексу України новими статтями, які б регулювали питання відповідальності за податкові правопорушення (див.: додаток А).

Також автор цього дослідження пропонує внести зміни до КУпАП, зокрема, у статті 164-2 «Порушення законодавства з фінансових питань» після

слів «перешкоджання працівникам органу державного фінансового контролю» додати слова «та контролюючих органів». Таким чином буде закріплено відповідальність за недопущення посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування.

За умови реалізації цих законодавчих пропозицій буде досягнуто відповідність реальної поведінки платників податків правам та обов'язкам, що має сприяти зміцненню правового статусу платника податків.

#### **2.4. Правовий статус органів місцевого самоврядування як суб'єктів оподаткування**

Аспекти участі територіальних громад та органів, що їх репрезентують, у системі встановлення й стягнення податків і зборів є вкрай актуальними в умовах прийняття Податкового кодексу України. Тому важливо дослідити специфіку участі органів місцевого самоврядування у правовідносинах у сфері оподаткування. Слід зазначити, що особливості відповідних правовідносин розглядалися у великій кількості праць економічного та фінансово-правового напрямку. Достатньо вказати на дослідження Т. Г. Бондарчука, В. П. Вишневського, С. Д. Герчаківського, А. В. Ібатуллої, В. С. Іваненка, І. О. Назаркевича, Л. О. Нікітіної, В. В. Письменного, О. М. Піхоцької, Л. Л. Тарангул, І. Ф. Щербини [326, с. 42–46; 329, с. 11–20; 330, с. 44–49; 331, с. 81–82; 332, с. 32–34; 333, с. 290–295; 334, с. 334; 335, с. 20; 335, с. 46–51; 337, с. 18–22; 338, с. 89–119] та ін. Але при цьому можна повністю погодитися з Ю. М. Бурлуцькою у тому, що «фактично, інститут місцевих податків і зборів як структурна частина податкового права ще не отримав достатнього науково-теоретичного обґрунтування» [339].

Крім того, відповідні аспекти неможливо розглядати поза методологією публічного правового регулювання, як муніципального, так і адміністративного. Зокрема, тільки в рамках відповідних концептів можна дійти висновків щодо правової природи фіскальних повноважень місцевого самоврядування, ефективних форм та механізмів взаємодії державних і самоврядних структур у сфері самоврядування й визначення доцільності податкових механізмів як важелів реалізації прав територіальних громад та їх об'єднань. Водночас наявні у цій сфері наукові роботи є здебільшого застарілими, адже прийняття Податкового кодексу України радикально змінило відповідні механізми та статус самоврядних структур у сфері оподаткування.

Як відзначає Ю. М. Бурлуцька, місцеве оподаткування в Україні для органів самоврядування мало бути атрибутом фінансової влади, інструментом регулювання соціально-економічного розвитку території та методом формування бюджетних доходів [339]. Варто припустити, що з жодним із цих завдань місцеве оподаткування не впоралося. Так, на думку Т. Г. Молодченка, питання зміцнення доходної бази місцевих бюджетів шляхом реформування податкової системи та її фіскальної децентралізації залишається відкритим [340, с. 118].

М. П. Бандида, Н. І. Блащук, Т. Г. Молодченко [341, с. 37; 342, с. 139; 340, с. 119] відзначають, що система місцевих податків і зборів України має багато недоліків, серед яких найбільш суттєвими є: незначна фіскальна роль місцевих податків і зборів у зведеному бюджеті України [343, с. 119]; вузький перелік цих податкових платежів; відсутність в органів місцевого самоврядування самостійних прав щодо запровадження на їхній території власних місцевих податків і зборів [344].

Концепція реформування місцевих бюджетів, схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Про схвалення концепції реформування місцевих бюджетів» від 23 травня 2007 р. № 308-р, у свою чергу, вказувала, що необхідність проведення реформи у сфері місцевих бюджетів і міжбюджетних відносин обумовлюється такими проблемами: широкий перелік задекларованих

державою соціальних зобов'язань, нерівномірність темпів соціально-економічного розвитку регіонів, недостатній обсяг дохідної частини місцевих бюджетів, високий рівень дотаційності місцевих бюджетів [345].

Зокрема, як констатує І. С. Хуторянська, нині трансферти з Державного бюджету України є основним способом формування доходів місцевих органів влади [346, с. 104]. Якщо в українському законодавстві визначено близько чотирьох місцевих податків і зборів, то в окремих країнах Європейського Союзу їх кількість перевищує сто. Місцеве оподаткування в Україні поки що не виконує ні фіскальної, ні регулюючої функції, а є другорядним відносно державного оподаткування [344]. В зв'язку з цим місцеві органи влади не мають серйозних стимулів для створення нових робочих місць, оскільки збільшення доходів від сплати податку на доходи фізичних осіб чи єдиного податку буде наслідком зменшення міжбюджетного трансферту і не вплине на обсяг фінансових ресурсів відповідної адміністративно-територіальної одиниці [347, с. 62].

Водночас в Японії місцеві податки і збори становлять близько 35 % доходів органів місцевого самоврядування, у Великобританії – 37 %, Німеччині – 46 %, Франції – 67 %, США – 66 %. У країнах Європейського Союзу основними є такі види місцевих податків і зборів, як збори за надання послуг місцевими органами влади (зокрема, за водопостачання, користування громадським транспортом), доходи від місцевої комунальної власності (від оренди чи продажу комунального майна), податки та внески до соціальних фондів. До місцевих належать податки на туризм, торгівлю, утримання тварин, комерційні об'яви, володіння транспортними засобами, дари і спадщину, місця паркування, на гральні автомати, мита, використання місцевої символіки [348].

Слід відзначити, що відповідні недоліки вітчизняної системи місцевого оподаткування склалися за роки незалежності України. Систему місцевих податків і зборів в Україні було визначено Декретом Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20 травня 1993 р. № 56-93 [349], який неодноразово доповнювався законами України у 1993–2010 рр., згодом

Законом України «Про систему оподаткування», Декретом Кабінету Міністрів України від 17 березня 1993 р. № 24–93 «Про податок на промисел» та Указом Президента України від 28 червня 1999 р. № 761 «Про впорядкування механізму сплати ринкового збору» [350].

До місцевих податків і зборів Декретом Кабінету Міністрів України від 20 травня 1993 р. № 56-93 було віднесено податок з реклами, комунальний податок, збір за паркування автотранспорту, ринковий збір, збір за видачу ордера на квартиру, курортний збір, збір за участь у бігах на іподромі, збір за виграш на бігах та збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, збір за право використання місцевої символіки, збір за право проведення кіно- і телезйомок, збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі, збір з власників собак та податок з продажу імпортованих товарів [351].

Протягом своєї чинності норми цього Декрету неодноразово ставали об'єктом критики вітчизняних авторів. Так, О. С. Голованьова відзначає, що частина встановлених декретом податків і зборів є неефективними та такими, що не мають ні фіскального, ні регулюючого значення, тому ці податки і збори не використовувалися місцевою владою [352]. О. О. Молдован, констатуючи, що місцеві податки і збори «характеризуються невеликим обсягом надходжень», указує, що найвагомішими з них в аспекті забезпечення надходжень є ринковий збір і комунальний податок [347, с. 62]. Дійсно, у 2010 р. за структурою місцевих податків і зборів в Україні близько 85 % надходжень складала лише комунальний податок і ринковий збір [344].

Водночас за абсолютними цифрами ці надходження є незначними. Так, місцеві податки і збори як власне джерело бюджетів місцевого самоврядування становили у 90-х рр. ХХ ст. лише 2–3 % від доходів місцевих бюджетів та мали тенденцію до зниження [352], за період з 2003 р. – не більше 2 %, у січні-вересні 2007 р. – 1,3 %, за відповідний період 2008 р. – 1,1 % від загальної суми доходів місцевих бюджетів [348]. Відсутність фіскально значущих джерел

надходжень у переліку місцевих податків і зборів призвела до доктринальних вимог щодо перегляду відповідної ситуації, зокрема, до системи доходів місцевого самоврядування в Україні в перспективі необхідно залучати більш великі в кількісному значенні та стабільні джерела [354, с. 149].

Як указували у 2008 р. урядові фахівці, «до місцевих податків і зборів належать такі, що є малоефективними і не відіграють істотної ролі у наповненні місцевих бюджетів, проте вимагають невиправданих витрат держави на їх адміністрування», при цьому окремі податки і збори мали фіксовану ставку, яка є символічною і жодного разу не індексувалася з часу їх запровадження у 1993 р. [350]. Тому не дивно, що в рамках вітчизняної наукової думки лунали заклики щодо розширення фіскальної бази місцевих податків і зборів (Ю. М. Бурлуцька, О. С. Голованьова, В. М. Кофлан, О. О. Молдован, І. Ю. Чамлай [339; 352; 355, с. 126; 347, с. 62; 356]).

В. М. Кофлан відзначає також, що місцеві податки і збори не повинні сильно впливати на соціальну сферу, і що не слід встановлювати мету, на яку спрямовуються місцеві податки і збори на рівні держави – питання про цільовий чи нецільовий характер цих платежів повинен вирішувати орган місцевого самоврядування, який вводить відповідні податки і збори на своїй території. Крім того, місцевим органам слід надати право вводити додаткові податки і збори на засадах самообкладання. Це положення має знайти відображення в податковому законодавстві з передбаченням демократичної процедури його запровадження [355, с. 127]. Концепція реформування місцевих бюджетів від 23 травня 2007 р. вказує на підвищення рівня самодостатності місцевих бюджетів шляхом удосконалення податкового законодавства відповідно до напрямів реформування податкової системи, зокрема системи місцевих податків і зборів та механізму здійснення зарахування податку з доходів фізичних осіб [345].

Водночас встановлена у 1993 р. система місцевих податків і зборів мала низку характерних особливостей: місцеві податки і збори у повному обсязі надходили до місцевих бюджетів; органи місцевого самоврядування брали

участь як у визначенні обсягу податків і зборів, так і у визначенні доцільності їх встановлення; органи місцевого самоврядування через визначені комунальні структури самостійно здійснювали стягнення місцевих податків і зборів.

Відповідно до ст. 143 Конституції України, п. 24 ст. 26 і ч. 1 ст. 69 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР та ст. 18 Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» встановлення сільськими, селищними та міськими радами місцевих податків і зборів визнавались власними повноваженнями цих рад. Згідно з ч. 1 ст. 69 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» (у редакції до 2010 р.) органи місцевого самоврядування мали право встановлювати місцеві податки і збори, що зараховуються до відповідних місцевих бюджетів. Крім того, згідно з нормами ч. 2 ст. 69 цього закону за рішенням зборів громадян за місцем їх проживання могли запроваджуватися місцеві збори на засадах добровільного самооподаткування. Таке самооподаткування визначалося у ст. 1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» як форма залучення на добровільній основі за рішенням зборів громадян за місцем проживання коштів населення відповідної території для фінансування разових цільових заходів соціально-побутового характеру [357].

Водночас згідно із ст. 18 Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» органи місцевого самоврядування мали право самостійно встановлювати і визначати порядок сплати місцевих податків і зборів відповідно до переліку і в межах установлених граничних розмірів ставок, а також мали право в межах своєї компетенції запроваджувати пільгові податкові ставки, повністю скасовувати окремі місцеві податки і збори або звільняти від їх сплати певні категорії платників та надавати відстрочки у сплаті місцевих податків і зборів. Існуючий законодавчий підхід визнавав за місцевими радами право встановлювати на власний розсуд лише ті місцеві податки і збори, які ради, виходячи з місцевих особливостей, вважають економічно ефективними для зміцнення бюджетів місцевого самоврядування [358].



При цьому розуміння недосконалості механізмів місцевого оподаткування призвело до розроблення в 2008 р. урядом України Проекту Закону України «Про місцеві податки і збори» № 3532 (далі – Проект № 3532), який було зареєстровано в парламенті 22 грудня 2008 р. Цей проект закону був підготовлений на виконання абз. 3 п. 25 доручення Кабінету Міністрів України від 9 лютого 2008 р. № 8142/0/1-08 та Програми діяльності Кабінету Міністрів України «Український прорив: для людей, а не політиків», затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2008 р. № 14, відповідно до якої одним із напрямів проведення адміністративно-територіальної реформи в Україні було визначено розробку цього проекту [350].

Указаний Проект № 3532 визначав поняття та види місцевих податків і зборів, повноваження сільських, селищних та міських рад щодо місцевих податків і зборів; порядок справляння кожного виду місцевого податку чи збору та інше. Однак, цей Проект не пропонував остаточного вирішення проблеми місцевих податків, оскільки не встановлював важливих податків – на землю і на нерухомість та не визначав прозорих стандартів діяльності щодо стягнення місцевих податків і зборів. Крім того, питання віднесення певних податків до місцевих було сприйняте неоднозначно. Так, у Висновку Головного науково-експертного управління апарату Верховної Ради України відзначалося, що в Проекті № 3532 «переконливого обґрунтування щодо необхідності запровадження саме запропонованих Проектом видів податків і зборів не наведено» [351]. У зауваженнях Головного юридичного управління апарату Верховної Ради України щодо Проекту № 3532 вказувалося, що у ньому місцеві ради фактично зобов'язувалися встановити всі перелічені податки і збори, що суперечило зазначеній вище власній податковій компетенції самоврядування; водночас можливість надання місцевими радами податкових пільг вважалася авторами зауважень «передумовами для корупції» [358]. 19 травня 2009 р. вже доопрацьований проект закону «Про місцеві податки і збори» було відхилено [346, с. 107].

Прийнятий 2 грудня 2010 р. Податковий кодекс України регламентує аспекти місцевих податків і зборів досить стисло. Зокрема, у п. 3.1 ст. 3 Податкового кодексу України вказується, що до податкового законодавства України належать рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим та органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків і зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом України. При цьому у п. 5.2 ст. 5 Податкового кодексу України додатково відзначається, що в разі, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням Податкового кодексу України, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Податкового кодексу України. Фактично цей припис нівелює норми Конституції Автономної Республіки Крим 1998 р. та Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» 1997 р., що стосуються місцевих податків і зборів.

У пункті 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України відзначається, що місцеві податки і збори, що справляються в установленому Податковим кодексом України порядку, належать до складу податкової системи України. Згідно з п. 8.3 ст. 8 Податковим кодексом України «до місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад». Податковий кодекс України не зазначає про обов'язковість надходження місцевих податків та зборів саме до місцевих, а не до державного бюджету [23]. Крім того, відповідно до чинної редакції ст. 69 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» місцеві податки і збори зараховуються до відповідних місцевих бюджетів у порядку, встановленому Бюджетним кодексом України з урахуванням особливостей, визначених Податковим кодексом України [357]. Тим самим держава фактично зберігає за собою можливість вилучення місцевих податків та зборів з місцевих бюджетів до державного.

У статті 10 Податкового кодексу України до місцевих податків віднесено податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та єдиний податок. До місцевих зборів у п. 10.2 цієї статті Податкового кодексу України віднесено збір за проведення деяких видів підприємницької діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір. У цій статті Податкового кодексу України додатково відзначається, що місцеві ради мають обов'язково встановлювати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності та в межах повноважень, визначених Податковим кодексом України самостійно вирішувати питання щодо встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів і туристичного збору. Встановлення місцевих податків та зборів, не передбачених Податковим кодексом, забороняється, а порядок зарахування місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

У частинах 12.2 і 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України встановлюються повноваження Верховної Ради Автономної Республіки Крим та сільських, селищних і міських рад щодо податків та зборів. Цікаво, що до спеціальних податкових повноважень Верховної Ради Автономної Республіки Крим не віднесено жодних, пов'язаних із місцевими податками та зборами, замість того цей регіональний представницький орган може встановлювати на території Автономної Республіки Крим наявність та ставки загальнодержавного збору за користування надрами та визначати розмір і надання додаткових податкових пільг [357]. Такий стан речей прямо не суперечить іншим нормам Податкового кодексу України, але певним чином розмиває різницю між державними та місцевими зборами.

Рішення про встановлення місцевих податків та зборів згідно з наведеними нормами Податкового кодексу України має прийматися сільськими, селищними та міськими радами в межах своїх повноважень. Під час прийняття такого рішення обов'язково визначаються об'єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи з

дотриманням критеріїв, установлених Податковим кодексом України для відповідного місцевого податку чи збору. Копія прийнятого рішення про встановлення місцевих податків чи зборів повинна надсилатися у десятиденний строк з дня оприлюднення до органу ДПС України, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків і зборів. Крім того, із змісту ст. 41 Податкового кодексу України прямо вбачається, що саме ДПС України є єдиним контролюючим органом у сфері справляння місцевих податків та зборів і органи місцевого самоврядування таких повноважень позбавлені [359, с. 117].

Рішення про встановлення місцевих податків і зборів має офіційно оприлюднюватися відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків і зборів або змін (плановий період). У разі, якщо місцева рада не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов'язковими, такі податки і збори справляються ДПС України, виходячи з норм Податкового кодексу України із застосуванням мінімальної ставки місцевих податків і зборів [357]. Цікаво, що для державних податків і зборів така норма, яка у цілому може вважатися доцільною, у Податковому кодексі України відсутня, хоча аналогічні приписи містяться для державних податків і зборів (як для надходжень у бюджет) у ч. 3. ст. 27 Бюджетного кодексу України. Доцільно внести відповідні зміни до норм Податкового кодексу України задля уніфікації цих актів.

Офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків і зборів визнається у Податковому кодексі України нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками і зборами. Водночас затвердження форм податкових декларацій (розрахунків) з місцевих податків і зборів згідно з порядком, установленим Податковим кодексом України, та надання методичних рекомендацій щодо їх заповнення здійснюються Центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики (підп. 12.3.6 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України). Таким чином, місцеві ради у сфері оподаткування, згідно з вимогами

Податкового кодексу: зобов'язані встановлювати більшість місцевих податків і зборів, які будуть стягуватися ДПС України, навіть за умов їх невстановлення місцевою радою; позбавлені права контролю за виконанням власних рішень у сфері оподаткування; позбавлені права тлумачити власні рішення у сфері оподаткування; не можуть надавати податкові пільги у вигляді індивідуальних пільгових ставок або звільнення від сплати для окремих юридичних та фізичних осіб (п. 12.3.7 Податкового кодексу України).

Отже, встановлення місцевих податків і зборів не може вважатися сьогодні самостійним правом територіальних громад, воно є делегованою компетенцією місцевим радам відповідно до приписів Податкового кодексу України. Це, безумовно, не сприяє реалізації прав місцевого самоврядування та унеможлиблює децентралізацію фіскальної системи України. Тому місцевій владі можна дати право встановлювати частину податків, однак при цьому треба визначити «якусь межу» [360].

Фактично основна компетенція у сфері адміністрування місцевих податків і зборів сьогодні належить ДПС України. Так, згідно з пп. 72.1.2.1, 72.1.2.4 і 72.1.2.5 Податкового кодексу України для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДПС України використовується інформація, що надійшла від органів місцевого самоврядування, зокрема інформація: про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами (із вказівкою про вид, характеристики, індивідуальні ознаки об'єкта оподаткування /в разі наявності/, за якими його можна ідентифікувати); про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги; про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності (із максимальною деталізацією відомостей, корисних для ДПС України).

Така інформація має безоплатно та періодично надаватися органам ДПС України, зокрема інформація про об'єкти оподаткування та про дозволи, ліцензії, патенти та свідоцтва, має надаватися органами місцевого самоврядування щомісяця протягом 10 календарних днів місяця, що настає за

звітним. Порядок подання інформації органам ДПС України, згідно з вимогами Податкового кодексу України, має визначатися Кабінетом Міністрів України. Відповідний порядок було прийнято Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1245. Згідно з п. 6 цього Порядку ДПС України разом із суб'єктом владних повноважень має визначати опис податкової інформації, що подається, форму подання податкової інформації (звіт або масив даних), носії податкової інформації (електронні або паперові), режим доступу до податкової інформації (відкритий, конфіденційний, таємний) та орган ДПС, до якого подається податкова інформація [220].

При цьому питання того, яка структура з боку місцевого самоврядування є суб'єктом владних повноважень (а це може бути місцева рада, її виконавчий орган у цілому, його фінансовий орган або міський, селищний, сільський голова), у Податковому кодексі України та у Порядку від 27 грудня 2010 р. не визначається. Автор цього дослідження вважає, що відповідну компетенцію має встановлювати місцева рада, приймаючи певні рішення у сфері оподаткування. Відкритим залишається і питання про порядок прийняття місцевою радою рішень у сфері місцевих податків та зборів. Відповідно до приписів пп. 24, 28 ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 р. ці питання мають вирішуватися виключно на пленарних засіданнях місцевих рад, більш детально порядок підготовки їх проектів, опрацювання, внесення змін і проведення експертних та громадських обговорень має здійснюватися відповідно до локальних актів територіальної громади, насамперед регламентних.

Можна стверджувати, що відповідні приписи Податкового кодексу України не в повному обсязі відповідають нормам Європейської хартії місцевого самоврядування та вказаним положенням Конституції України про фінансову основу місцевого самоврядування. Вони суперечать зафіксованим у правовій доктрині принципам сучасних демократичних систем податкових відносин між органами державної влади та місцевого самоврядування, а саме: принципу необхідності розподілу податкових доходів державної влади і

місцевого самоврядування на основі чіткого розмежування їхніх функцій і відповідальності; принципу формування доходів місцевих бюджетів на основі власних і закріплених податкових доходів; принципу достатності цих дохідних джерел для забезпечення самостійності місцевих бюджетів та виконання органами місцевого самоврядування їхніх функцій і повноважень [347, с. 119].

Питання податкової компетенції органів місцевого самоврядування не можна ефективно вирішити в рамках податкового права без урахування особливостей муніципальних правовідносин у межах системи публічного управління. Метою податкової компетенції є забезпечення формування дохідних частин децентралізованих публічних фондів, фінансове забезпечення реалізації функцій і завдань держави та територіальних громад. Цей аспект має певне нормативне закріплення під час виділення бюджетних доходів, де чільне місце надається податкам і зборам [361, с. 363–364].

Саме тому можна погодитися із В. М. Кофланом у тому, що органи місцевого самоврядування обов'язково повинні мати право роз'яснення власних актів з місцевого оподаткування, а також право роз'яснення актів загальнодержавного законодавства щодо їх застосування в цій адміністративно-територіальній одиниці, списання та розстрочення податкового боргу з місцевих податків і зборів [355, с. 125]. Ці питання їх податкової компетенції прямо впливають з конституційних стандартів місцевого самоврядування. Згадка про застосування загальнодержавних податків і зборів є актуальною насамперед у контексті того факту, що сьогодні система місцевих бюджетів України будується здебільшого на закріпленні частки загальнодержавних податків за місцевими бюджетами на постійній чи довготривалій основі. Крім того, автор цього дослідження переконався у тому, що регіональні представницькі органи влади можуть виступати адміністраторами щодо встановлення окремих загальнодержавних зборів. Тому межа між місцевими та національними податками і зборами в Україні стає все більш розмитою.

На думку сучасних авторів, запропоноване Податковим кодексом України введення податку на майно «стане найбільш стабільним доходом для місцевих

бюджетів, які не враховуються під час визначення обсягів міжбюджетних трансфертів». Цей податковий платіж виступатиме як оплата вартості суспільних товарів і послуг, що пропонуються місцевими органами влади, оскільки домовласники й підприємці обирають місце проживання, що забезпечує оптимальне співвідношення вартості майна та якості суспільних послуг. Введення туристичного збору, який, на відміну від курортного збору, справляється на всій території України, дещо збільшує об'єкт оподаткування, такий податок можна застосувати на більшій території внаслідок більшої кількості об'єктів туризму порівняно з курортними місцями [344].

Утім, визначення набору місцевих податків та зборів, закріпленого у Податковому кодексі України відбулося без урахування думки структур місцевого самоврядування. Лише шляхом виявлення істинних причин існування множинності податків можна дійти до усвідомленої концепції розбудови податкової системи, яка вже не буде стандартним набором податків, що діють на певній території. Саме неправильно розставлені пріоритети під час визначення домінантної функції призводять до того, що обидві функції практично вирішують завдання поповнення бюджетів та стимулювання економіки найменш задовільним чином [362, с. 17]. Таких наслідків, на жаль, можна очікувати і від сучасної моделі місцевого оподаткування, що має до системи місцевого самоврядування лише опосередковане відношення.

Водночас слід відмітити, що повна відсутність контролю за стягненням місцевих податків і зборів з боку фінансових органів місцевого самоврядування значно ускладнює згадані перспективи. Під місцевими фінансовими органами відповідно до вимог чинного Бюджетного кодексу України слід розуміти установу, що відповідно до законодавства України здійснює функції із складання та виконання місцевих бюджетів, контроль за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету. До місцевих фінансових органів Бюджетним кодексом України (п. 36 ч. 1 ст. 2) віднесено орган виконавчої



влади Автономної Республіки Крим з питань фінансів та сільських і селищних голів (якщо такий орган не створено сільською радою) [363].

Тому не випадково вітчизняні автори (С. П. Позняков, Н. Г. Фатюха, О. В. Шевченко [364, с. 17; 346, с. 107; 348]) пропонують унормувати право місцевих органів самоврядування здійснювати контроль за сплатою різних видів податків, реальним розміром податкової бази та джерелами отримання податків, а також ввести відповідальність за недотримання податкового законодавства щодо кожного з видів податків (зборів).

Але ефективних організаційно-правових механізмів відповідної координації в Україні, навіть за умови врахування закріпленого у Податковому кодексі України пріоритету повноважень ДПС над самоврядними правами, досі немає. Без такого контролю, зокрема, не можуть розвиватися наступні напрями роботи системи місцевих бюджетів, встановлені у відповідній Концепції від 23.05.2007 р.:

- посилення зацікавленості органів місцевого самоврядування у підвищенні рівня власних доходів шляхом стимулювання збільшення обсягів виробництва, валової доданої вартості, обсягу інвестицій та рівня доходів населення відповідно до інноваційного напрямку економічного розвитку;

- оптимальний розподіл податків і зборів (обов'язкових платежів) між державним та місцевими бюджетами, передача окремих джерел доходів місцевим бюджетам (частина податку на прибуток, збір за спеціальне водокористування, плата за видачу ліцензій та інших);

- перерозподіл доходів між місцевими бюджетами та перегляд складу доходів, які враховуються та не враховуються під час визначення обсягів міжбюджетних трансфертів (податок з доходів фізичних осіб, плата за землю тощо) [345].

Слід визнати, що явна неспроможність забезпечення встановленими місцевими податками і зборами фінансових повноважень місцевого самоврядування призвела до офіційного закріплення у законодавстві України їх вторинної природи. Так, у ч. 4 ст. 61, ч. 1 ст. 63 Закону України «Про місцеве

самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 р. вказується, що самостійність місцевих бюджетів гарантується не лише власними, але і закріпленими за ними на стабільній основі законом загальнодержавними доходами. У статті 62 цього закону відзначається, що «держава фінансово підтримує місцеве самоврядування, бере участь у формуванні доходів місцевих бюджетів» [357].

Відповідний розподіл детально регламентовано у приписах ст.ст. 63–71 Бюджетного кодексу України. Фактично значна кількість місцевих бюджетів взагалі не отримують місцевих податків і зборів, установлених у Податковому кодексі України – вони повністю формуються за рахунок виділеної частини загальнодержавних податків і зборів (навіть беруть участь в адмініструванні цих податків та зборів).

Згідно з приписами п. 7 ч. 1 ст. 69 Бюджетного кодексу України «Доходи місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів», до таких доходів, зокрема, належать місцеві податки і збори (крім єдиного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки), що зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування, включно із збором за провадження деяких видів підприємницької діяльності (крім збору за провадження торговельної діяльності нафтопродуктами, скрапленим та стиснутим газом на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах).

Зазначений збір із нафтопродуктів, згідно з п. 3 ч. 2 ст. 69 Бюджетного кодексу України, віднесено до надходжень спеціального фонду місцевих бюджетів. Відповідно до приписів пп. 1-1 та 2 ч. 1 ст. 71 Бюджетного кодексу України податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та єдиний податок, що зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування, мають надходити до бюджету розвитку місцевих бюджетів [363]. Тому держава фактично не лише встановила систему місцевих податків та зборів і зберегла за собою контроль за відповідними фінансовими операціями, але і визначила форми витрат коштів, що надійшли за відповідними податками та зборами до місцевих бюджетів.

Отже, організаційно-правові механізми у сфері адміністрування загальнодержавних та місцевих податків є схожими, оскільки принципових відмінностей між місцевими та національними податками і зборами в Україні зараз немає. Після прийняття Податкового кодексу України 2010 р. встановлення місцевих податків і зборів перестало бути самостійним правом територіальних громад; воно є компетенцією, делегованою державою місцевим радам відповідно до приписів Податкового кодексу України. Це не сприяє реалізації прав місцевого самоврядування та унеможлиблює децентралізацію фіскальної системи України, за умови, що основна компетенція у сфері адміністрування місцевих податків і зборів належить ДПС України [359, с. 118].

При цьому невирішеними залишаються питання процедури прийняття місцевими радами рішень щодо місцевих податків і зборів та про надання певним самоврядним структурам компетенції із взаємодії з органами ДПС України. Відсутні правові форми координації діяльності ДПС України із фінансовими органами територіальних громад. Це свідчить про необхідність удосконалення нормативної бази, що має стати підґрунтям для окремих досліджень у межах науки муніципального права.

Можна вдосконалити організаційно-правові механізми у сфері місцевого оподаткування таким чином:

- 1) передати функцію контролю за справлянням місцевих податків і зборів фінансовим органам територіальних громад, для чого внести відповідні зміни до Податкового та Бюджетного кодексів України й Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», при чому питання формування таких фінансових органів та надання їм відповідних повноважень слід віднести до компетенції місцевих рад;

- 2) прийняти урядовою постановою Типове положення про фінансовий орган територіальної громади з метою визначення процедур його участі у процесах розроблення проектів рішень про місцеві податки і збори, його взаємодію із податковими органами України та порядок здійснення цим органом фінансового контролю;

3) затвердити Наказом Міністерства Фінансів України Положення про порядок здійснення органами податкової міліції правоохоронної діяльності у співпраці з фінансовими органами територіальних громад.

## **2.5. Організаційно-правові заходи вдосконалення обслуговування великих платників податків**

Україна, як і будь-яка інша країна, прагне побудувати податкову службу, здатну ефективно виконувати своє головне призначення – забезпечувати своєчасне і повне надходження всіх податків, передбачених податковим законодавством, з найменшими витратами під час їх адміністрування. Тому вдосконалення податкової системи України спрямоване на формування оптимальних відносин між платниками податків і державою. Найважливішим напрямом цієї роботи є поліпшення якості податкового адміністрування великих платників податків (далі – ВПП). Група ВПП наразі незадоволена станом організаційно-правового забезпечення їх відносин з податковою службою більше, ніж інші групи, адже ВПП і досі не отримують належного сервісу, що відповідав би європейським стандартам обслуговування. Отже, актуальними і вкрай важливими є питання формування належного нормативно-правового забезпечення організації та методів обслуговування і контролю за діяльністю ВПП з урахуванням характерних їм особливостей.

У багатьох країнах ВПП забезпечують більшу частину податкових надходжень до бюджету. Йдеться про бюджетоутворюючі підприємства, провідні компанії і промислові об'єднання, промислово-фінансові групи тощо. Критерії віднесення платників податків до категорії великих чітко визначено в підп. 14.1.24 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України. Це – юридична особа, в якій обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 500 млн. гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що

контролюються органами ДПС, за такий самий період перевищує 12 млн. гривень. До того ж згідно з ч. 7 ст. 55 ГК України «суб'єкти господарювання залежно від кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік можуть належати до суб'єктів... великого підприємництва». Такими «є юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України». Так, журнал «Корреспондент» опублікував у 2012 році рейтинг двадцяти ВПП України, до першої трійки яких увійшли НАК «Нафтогаз України», «Метінвест» і «Філіп Морріс» [365].

За даними прес-служби ДПС України, ВПП забезпечують дві третини податкових надходжень до державного бюджету країни. У 2011 році в Україні до держбюджету від ВПП 67 % усіх надходжень, у 2012 році – від 70 % до 86 % усіх податкових надходжень. У досягненні позитивної динаміки цього показника значну роль відіграло виділення групи ВПП як самостійного об'єкта податкового адміністрування.

Ураховуючи вирішальну роль ВПП у стабільному наповненні бюджетів усіх рівнів та у формуванні привабливого інвестиційного клімату, одним із головних завдань держави в особі ДПС України є створення сприятливого середовища для їх діяльності і сплати податків. Такий підхід спрямовано на сприяння добровільній сплаті податків серед ВПП.

З метою належної організації роботи органів ДПС з ВПП та на виконання п. 64.7 ст. 64 Податкового кодексу України Міністерство фінансів України затвердило порядок формування Реєстру ВПП [366], а податкова служба – Реєстр ВПП на 2013 рік [367]. Цікаво, що до Реєстру ВПП України в 2012 році увійшло 1359 господарюючих суб'єктів, що на 20 % більше, ніж у 2011 році, а в 2013 році – 1486 господарюючих суб'єктів, що майже на 9 % більше, ніж у 2012 році. Отже, у 2013 році кількість ВПП збільшилась на 127 підприємств.

До теперішнього часу в Україні майже не існує наукових робіт, в яких досліджувалися б питання обслуговування ВПП. Одна з причин такої ситуації – складність отримання інформації про діяльність ВПП, до того ж більшості ВПП властива участь у складних податкових правовідносинах, що мають спільні ознаки: 1) велика кількість взаємопов'язаних суб'єктів (організацій, підприємств, філій тощо), які при цьому географічно істотно віддалені; 2) участь у різноманітних операціях, пов'язаних зі складністю чи невизначеністю застосовування податкового законодавства; 3) значна кількість угод за участю офшорних компаній, часто з пов'язаними компаніями, застосування трансфертних цін; 4) безліч операцій у щоденній діяльності; 5) використання складних фінансових інструментів і схем; 6) залучення податкових консультантів з метою зменшення податкового навантаження [368].

Усвідомлення цих особливостей та аналіз практики участі ВПП у податкових правовідносинах дозволяють стверджувати, що ВПП як основні бюджетоутворюючі підприємства водночас є ризиком для ефективного податкового адміністрування. Для усунення цього ризику організація роботи з ВПП є одним із важливих аспектів роботи податкових служб різних країн.

Для підвищення ефективності роботи з мобілізації платежів до бюджетів та забезпечення стабільності надходжень, удосконалення обслуговування ВПП та контролю за їх діяльністю в податкових відомствах різних країн створюються спеціалізовані багатофункціональні підрозділи для роботи з ВПП. Спеціальні підрозділи по роботі з ВПП були створені в 21 з 30 країн – членів Організації економічного співробітництва і розвитку. Головною перевагою створення таких структурних одиниць є те, що в них обслуговується невелика кількість підприємств, і тому значна увага приділяється індивідуальному податковому супроводженню кожного. Супроводження ВПП означає не лише їх краще обслуговування, але, насамперед, більш ефективний контроль за сплатою податків та якісне юридичне супроводження рішень податкових органів.

Слід відмітити, що у світовій практиці є поширеними три основні моделі податкового сервісу для ВПП: через єдиний офіс з обслуговування ВПП, через офіс із регіональними філіями та через декілька автономних спеціалізованих інспекцій [369]. Так, організаційна структура Управління податкових зборів Великобританії охоплює головний офіс керівника Управління, розташований у штаб-квартирі управління в Лондоні, що складається з п'яти основних підрозділів, зокрема відділу ВПП (який відповідає за роботу з великими компаніями будь-яких галузей економіки). У Німеччині в кожному з місцевих податкових відділів створено групи (чисельністю до 100 чоловік), які здійснюють функції контролю за звітністю та сплатою податків великими компаніями і підприємствами. У Нідерландах налічується приблизно 10 тис. компаній, що класифікуються як великі. Ними займається Департамент великих компаній. При цьому методи роботи з платниками податків в інспекціях по юридичним особам та інспекціях по великим компаніям істотно відрізняються. В інспекціях першого виду податкові інспектори працюють з групами підприємств, а в інспекціях другого виду – з окремими компаніями. У РФ була створена трирівнева система податкового адміністрування великих платників податків (на федеральному, міжрегіональному та регіональному рівнях).

Аналіз результатів створення відділів ВПП у зарубіжних країнах дозволяє виділити такі суттєві позитивні зміни: значно покращились ідентифікація та знання про ВПП та їх діяльність; більш вчасними та точнішими стали подані декларації та сплачені платежі ВПП; почали швидше виявляти платників податків, які не виконують податкові вимоги щодо подання декларацій та сплати податків; аудиторські перевірки стали більш ефективними і спрямованими на певні сектори економіки, а також проводяться більш кваліфікованими аудиторами; знизилась сума заборгованостей; більш кваліфікований персонал почав вирішувати складніші проблеми; платники податків почали отримувати більш якісні послуги; були створені дієві механізми розпізнавання невідповідностей і корупційних дій [370].

Такі кроки значно покращують процедури адміністрування податків і зборів для бюджетоутворюючих підприємств, зокрема податку на додану вартість [371]. Водночас Міжнародний валютний фонд (далі – МВФ) вказує, що створення та функціонування окремих підрозділів податкового адміністрування ВПП не вдасться досягти без послідовної політичної та управлінської підтримки, а також без загальної реформи податкового адміністрування. Підкреслюється особлива роль податкового адміністрування, критерієм якого служить дотримання платником податків податкового законодавства [372].

МВФ виділяє такі критерії, яким має відповідати підрозділ по роботі з ВПП: ефективна правова база діяльності, чіткі та прості критерії відбору ВПП, стандартизовані та прозорі процеси роботи, адміністрування в одному підрозділі всіх ВПП, адміністрування всіх податків, крім місцевих, виконання найбільш важливих адміністративних функцій, контроль і звітність перед головним офісом податкової адміністрації, гідна оцінка роботи і гідна винагорода співробітників підрозділу, в тому числі з метою зменшення ризику корупції, дієва система підготовки й удосконалення кваліфікації співробітників підрозділу, вироблення і використання системи оцінки ефективності роботи підрозділу [373].

Для України формування цілісної системи обслуговування ВПП є одним з важливих напрямів процесу розвитку та вдосконалення податкової системи.

Створення системи обслуговування ВПП у нашій державі почалося з 2000 року шляхом утворення спеціалізованих державних податкових інспекцій (далі – СДП) по роботі з ВПП. Однак цією системою були охоплені не всі платники податків, які належали до цієї категорії. До того ж тривалий час існували недоліки в супроводі ВПП, серед яких мали місце розпорошеність кваліфікованих спеціалістів, зайвий вплив на процес адміністрування податків владних структур, відповідальних за прийняття рішень, територіальних органів влади тощо. Тому в рамках реформування податкової системи держави назріла нагальна потреба створити сучасну цілісну систему обслуговування ВПП, яка могла б максимально спростити процес спілкування ВПП з органами ДПС,



забезпечити платникам податків високий рівень податкового обслуговування за постійного вдосконалення системи адміністрування податків.

Важливим фактором ефективного обслуговування ВПП є належне правове регулювання їх взаємодії з органами ДПС. Так, 17.01.2011 р. Голова ДПС України О. В. Клименко підписав Наказ № 45 «Про підпорядкування СДП», прийнято Постанову Кабінету Міністрів України «Про утворення Центрального офісу з обслуговування великих платників податків» від 18.01.2012 р. № 42. Відповідно до цього акту на базі СДП по роботі з ВПП у м. Києві на правах окружної ДПС було утворено як юридичну особу публічного права територіальний орган ДПС – Центральний офіс з обслуговування ВПП (далі – Центральний офіс), що є дотриманням рекомендацій міжнародних експертів, які неодноразово озвучувались, зокрема Світовим банком та МВФ.

Фактично завдяки вищевказаним нормативно-правовим актам розпочато перший етап переведення великого бізнесу на обслуговування в Центральний офіс. Контроль за процесом супроводження ВПП здійснює Центральний офіс у м. Києві, який виступає представником інтересів ВПП на загальнонаціональному рівні, відслідковуючи тенденції економіки та враховуючи пропозиції великих бізнес-структур. Утім, деякі представники великого бізнесу у створенні єдиного Центрального офісу бачать тільки бажання посилити контроль та збільшити відрахування до бюджету [374].

Наказом ДПС України від 08.05.2012 р. № 388 «Про внесення змін до наказів ДПС України» була затверджена організаційна структура Центрального офісу з закріпленням функцій і процедур за структурними підрозділами. Згідно з Наказом ДПС України від 15.05.2012 р. № 409 «Про організацію функціонування окружної державної податкової служби – Центрального офісу з обслуговування ВПП» спеціалізовані органи ДПС, які здійснюють податкове супроводження ВПП, підпорядковуються Центральному офісу, що дозволяє досягти централізації адміністрування податків, які надходять від ВПП. При цьому Центральному офісу підпорядковуються десять територіальних спеціалізованих інспекцій, які з 2013 року планується скоротити до семи на

користь розширення сервісної інфраструктури. Тому незалежно від регіону та галузевої приналежності своїх підприємств ВПП отримують належний сервіс. «Це успішний податковий тренд, це практика багатьох розвинутих країн світу» [375].

Утворення Центрального офісу є стандартом адміністрування в розвинених країнах. На думку податківців, у Центральному офісі для його клієнтів важливо сконцентрувати спеціалістів по роботі з ВПП, кваліфікація яких є вищою, ніж у регіональних інспекціях, що дозволить вирішувати складні проблеми, а ВПП зможуть одержувати більш якісні послуги. Серед переваг існування Центрального офісу слід виділити такі: можливість отримати від податкової служби гарантоване високоякісне обслуговування, отримання роз'яснень, довідок, установлення прямих контактів (у телефонному режимі та через мережу Інтернет) для консультацій, мінімізація часу на подання податкової звітності, звірка розрахунків із бюджетом, поліпшення податкового супроводження, розвиток партнерських відносин. Крім того, впровадження зазначених стандартів обслуговування з часом має бути забезпечено і для всіх платників податків (принцип рівності) [376, с. 155].

Таким чином, мета створення Центрального офісу – забезпечення адекватності сплати податків і зборів ВПП шляхом удосконалення управлінської структури ДПС, розробки й впровадження нових стандартів адміністрування та надання податкових сервісних послуг за рахунок створення прозорих, рівних умов ведення бізнесу, максимального спрощення бюрократичних процедур, що мінімізує ризики наповнення державного бюджету. На сьогодні для ДПС України важливо побудувати організаційну, кадрову й правову політику становлення Центрального офісу. Для цього найближчим часом слід вирішити такі проблеми: стандартизувати процедури, поліпшити методологію обслуговування, надати якнайбільше сервісних послуг великому платникові й максимально уникнути ризиків у наповненні державного бюджету. При цьому в роботі Центрального офісу головний акцент має робитися на аналітичному, а не на фіскальному підході під час планування

контрольно-перевірочної роботи ВПП. Це дозволить максимально скоротити кількість перевірок і перейти виключно на ризико орієнтований підхід під час проведення податкового контролю.

Недоліками запровадження Центрального офісу слід визнати такі.

Згідно з Програмою економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [377] понад 60 % обсягів зведеного бюджету має забезпечуватись за рахунок доходів місцевих бюджетів. У разі підпорядкування СДПІ по роботі з ВПП Центральному офісу ускладнюється планування податкових надходжень на регіональному рівні. На думку З. С. Варналія, більш доцільним є запровадження норми щодо взяття на облік і супроводження ВПП-підприємств, які виробляють підакцизні товари, в органах ДПС за місцем перебування основних виробничих потужностей [378]. Отже, необхідно методично опрацювати це питання, аби уникнути викривлення оцінки макропоказників розвитку окремого регіону.

Невдоволення деяких ВПП пов'язується також із тим, що переведення на облік у СДПІ вимагає від них додаткових адміністративних витрат, які обумовлюються серед іншого необхідністю регулярної присутності представників ВПП за місцем перебування СДПІ, пересиланням туди всіх необхідних документів тощо. Особливо загострилися зазначені проблеми у зв'язку з реорганізацією СДПІ у містах Кривому Розі, Миколаєві та Сімферополі.

Необхідність підтримки комунікації з інспекціями, що перебувають в іншому регіоні, без наявності ефективних засобів такої взаємодії може призвести до негативних оцінок роботи ДПС і влади в цілому як з платниками податків, так і з міжнародними організаціями. Оскільки системи дистанційного звітування та інформаційного супроводження не відпрацьовано, і програмні продукти є новими та невипробуваними, перш ніж запроваджувати таке скорочення, необхідно реалізувати пілотний проект [379].

Подальшого вдосконалення в Україні потребує також механізм втрати статусу ВПП. У зарубіжній практиці, як правило, існує певний перехідний період (рік), протягом якого компанія, що перестала відповідати певним критеріям, вважається ВПП.

Завданням створення єдиного централізованого офісу ДПС є усунення надмірного тиску на платників податків у регіонах. Тепер СДПІ по роботі з ВПП безпосередньо підпорядковуються центральному органу ДПС України, що має як зменшити бюрократичну тяганину, так і знизити вплив місцевої влади на великий бізнес. Утім, діяльність СДПІ для ВПП визнана Рахунковою палатою України неефективною, оскільки СДПІ не змогли поставити на облік усіх ВПП, через що бюджетні кошти витрачалися не за призначенням.

Отже, незважаючи на те, що саме спеціалізовані органи ДПС визначаються Податковим кодексом України такими, що здійснюють податкове супроводження ВПП (ч. 20.1.37 ст. 20), значна частина ВПП тривалий час залишалася на обліку в податкових органах, які не могли в повному обсязі здійснювати їх податкове супроводження. Що ж стосується обліку в СДПІ всіх 100 % ВПП, то, незважаючи на наявність такої норми у Податковому кодексі України, керівництвом ДПС України у 2012 році було вирішено відмовитися від примусового переведення ВПП на спеціалізоване обслуговування до СДПІ. Податківці справедливо вважають, що цей процес має бути добровільним, а те, що приблизно третина ВПП залишається на обліку в районних ДПІ, називають явищем тимчасовим. На думку керівництва ДПС України, до переходу в СДПІ спонукають як структурні зміни в межах початкового етапу створення єдиного централізованого офісу, так і впровадження проєктів «Горизонтальний моніторинг» та «Електронний кабінет платника» [380].

Горизонтальний моніторинг, який уже апробовано в Україні у 2011 році, допускає запровадження принципово нової філософії спілкування податкових органів саме із сумлінними платниками податків, заснованої на довірі та взаєморозумінні. Електронний кабінет платника податків як новий засіб дистанційного взаємозв'язку з платниками податків (він має назву система

«Податковий блок», програмне забезпечення якої зараз проходить офіційне тестування), дозволить ВПП одержувати послуги дистанційно за допомогою ІТ-технологій, що максимально зменшить вплив людського фактора під час організації процесу податкового обслуговування та контролю [369]. Приєднавшись до системи «електронного кабінету» і застосовуючи електронний підпис, платникам податків, по суті, не доведеться відвідувати податкові органи, а це і економія коштів на поїздки та відрядження, і мінімізація корупційних ризиків [380]. З іншого боку, в інспекторів і координаторів, які організують податкове супроводження великих підприємств по окремих галузях економіки, теж є переваги: без зайвих витрат часу на відрядження до підприємства для звірок, відволікань на співбесіди тощо з'являється достатньо часу для детального вивчення всіх аспектів діяльності підприємств на місці, що сприятиме оперативному, прозорому, зрозумілому і зручному обслуговуванню ВПП [369].

У разі успішного запровадження таких нововведень у 2013 році з'являться всі передумови для безболісного переходу всього великого бізнесу в єдиний централізований офіс. Саме тоді для користувачів загальнонаціонального офісу почне працювати принцип «all inclusive» [369].

Т. І. Єфименко справедливо вважає, що успішна реалізація проекту окремого обслуговування ВПП може бути забезпечена завдяки поєднанню трьох наступних складових: 1) висока професійна підготовка фахівців податкової служби, які будуть працювати з ВПП; 2) високі стандарти надання послуг ВПП; 3) якісний та оперативний контроль за сплатою податків. Результатом реалізації цих складових у рамках проекту «Створення в Україні Офісу з обслуговування великих платників податків» буде розширення бази оподаткування в середовищі ВПП за рахунок сприяння добровільній сплаті податків і вдосконалення роботи із запобігання ухиленню від оподаткування [379].

Цей проект, як і будь-яка інша реформаторська ідея, потребує інституційного забезпечення, яке складають: 1) інституційно-правове

забезпечення (від аналізу чинної нормативно-правової бази до розробки й прийняття нових нормативних актів, починаючи з наказів ДПС, наказів Мінфіну, постанов Кабінету Міністрів України, указів Президента аж до прийняття законів); 2) інституційно-організаційне забезпечення (саме воно є найбільш дискусійним) – важливо визначити модель організаційної структури органів ДПС з урахування відповідних положень адміністративної реформи, але утворювати податкові округи слід, дотримуючись рівномірного розподілу ВПП; 3) інституційно-кадрове забезпечення – важливо здійснити якісну та ефективну професійну підготовку персоналу, зокрема підбір кадрів, які мають не лише фахову спеціальність, а і галузевий фах відповідно до специфіки роботи ВПП; високий рівень кваліфікації має охоплювати загальну і правову культуру податківців та рівень кваліфікації з точки зору фінансової або економічної культури<sup>9</sup>. Отже, необхідно розробити чітку Концепцію організації Центрального офісу з обслуговування ВПП.

На цей час адміністрування найбільших платників податків здійснюється на підставі загальних положень Податкового кодексу України. Уся специфіка податкового адміністрування цієї категорії платників податків відображається в підзаконних актах, які іноді не відповідають положенням Податкового кодексу України. Тим не менш, в адмініструванні ВПП існують суттєві особливості. Тому систему податкового адміністрування ВПП (особливо організацію та методи обслуговування і податкового супроводження ВПП), а також питання їх взаємодії з органами ДПС необхідно закріпити на законодавчому рівні шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України [376, с. 157].

Таким чином, правове забезпечення обслуговування ВПП у цілому та діяльності єдиного Центрального офісу зокрема має бути спрямовано на вдосконалення існуючих механізмів податкового супроводу й контролю, стандартизацію (уніфікацію) процедур податкового супроводу, покращення методології обслуговування, надання якомога більших сервісних послуг ВПП і

---

<sup>9</sup> Питання удосконалення кадрового забезпечення окремих підрозділів ДПС України розглядалися автором у декількох наукових публікаціях [381, с. 348–358; 382, с. 155–158].

максимальне уникнення ризиків у наповненні державного бюджету. Усе це дозволить досягти розумного балансу між інтересами великого бізнесу й держави. Лише за таких умов ДПС України працюватиме для платника і на вимогу платника податків, втілюючи світові стандарти податкового сервісу.

У рамках роботи Центрального офісу податківцями заплановано застосовувати такі технології взаємодії, як:

1) електронний аудит (Е-Аудит), який охоплює обробку спеціалізованим програмним забезпеченням з поглибленими основами статистики й статистичного аналізу бухгалтерського обліку платника податків;

2) створення «електронного кабінету» платника податків, де буде міститися максимальний обсяг податкової інформації для нього;

3) упровадження «горизонтального моніторингу», механізм здійснення якого передбачає активну участь платника податків у процесі проведення податкового контролю. Зупинимося на розгляді останньої новації докладніше.

Більшість науковців до методів податкового контролю відносить перевірку, ревізію, обстеження, інспекцію та спостереження. До традиційних методів контролю органів ДПС України вчені-юристи додають моніторинг [383, с. 136–137].

У словниках термін «моніторинг» тлумачиться як безперервне стеження за яким-небудь процесом з метою виявлення його відповідності бажаному результату [54, с. 538], регулярне спостереження, збір і аналіз інформації з метою вивчення будь-яких процесів [384, с. 255] тощо. У науковій літературі моніторинг визначається як регулярне відстежування процесу, явища за відповідною методикою з метою одержання більш повної та докладної інформації про нього й прийняття на підставі цього обґрунтованого рішення [385, с. 125].

Моніторинг являє собою різновид державного податкового контролю, його пасивну (на відміну від оперативного податкового контролю) форму. Головним завданням моніторингу є отримання об'єктивної інформації про поточну діяльність платників податків, у тому числі контроль податкових надходжень

[257, с. 44]. При цьому моніторинг платників податків проводиться шляхом застосування системи спостережень за фінансово-господарською діяльністю для визначення їх реальної бази оподаткування та аналізу обґрунтованості формування собівартості товарів (робіт, послуг) і дотримання фінансового законодавства [386, с. 88]. Він здійснюється під час звітного періоду шляхом перевірки бухгалтерського і податкового обліку, первинних документів і проведення інвентаризацій [7, 77].

Моніторинг – це система спостережень протягом податкового року за господарюючими суб'єктами для забезпечення контролю і своєчасного виявлення, оцінки, попередження та усунення негативних явищ.

Застосування моніторингу пов'язують із відслідковуванням ситуації чи процесу у сфері управлінської діяльності, відстежуванням впливу прийнятих управлінських рішень і правових актів на існуючі суспільні відносини. При цьому як методи такої діяльності використовуються не стільки перевірки та ревізії, скільки спостереження та аналіз [295, с. 433]. Проведення останніх на високому професійному рівні допомагає уникнути постійних перевірок об'єктів контролю безпосередньо на місцях.

Моніторинг ВПП, як правило, здійснюється шляхом аналізу їх фінансово-господарської діяльності з метою визначення реальної бази оподаткування, контролю дотримання податкового законодавства і застосування ринкових цін з метою здійснення контролю під час трансферного ціноутворення [261].

Слід зазначити, що моніторинг як один з методів поточного податкового контролю за діяльністю платників податків і, зокрема, ВПП може бути горизонтальним і вертикальним. При цьому горизонтальний контроль є більш дієвим, ніж вертикальний (класичний) – він зменшує адміністративні і виконавчі навантаження, а також покращує податковий клімат [387].

Метод «горизонтального моніторингу» був розроблений і впроваджений ДПС України з метою попередження виникнення проблемних питань і вдосконалення обслуговування ВПП. Світовий досвід (горизонтальний



моніторинг успішно введено, зокрема в Нідерландах, Німеччині, Австрії, Словенії) свідчить про значні переваги застосування цього методу.

Горизонтальний моніторинг означає брати на себе відповідальність і чекати того ж самого від інших, створення культури консультування, співробітництва, участі та, насамперед, довіри [388]. Отже, головна умова горизонтального моніторингу – взаємне розуміння і взаємна довіра [387].

Метод «горизонтального моніторингу» – це передусім новий рівень спілкування з платниками податків, головною метою якого є не тотальний контроль за діяльністю суб'єкта господарювання та комплексний аудит усіх його операцій, а попередження здійснення платником податків ризикових операцій і визначення факторів (причин), що їх зумовлюють. Тобто, орган ДПС (відповідна СДПІ по роботі з ВПП) за згоди платника податків безкоштовно опрацьовує інформацію про його фінансові операції та заздалегідь указує на можливі ризикові розрахунки й операції, а також на сумнівних контрагентів, що їх здійснюють [389].

Суть нового методу податкового контролю полягає в тому, що між конкретним підприємством, що належить до категорії ВПП, і центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, укладається спеціальна угода – меморандум, в якому закріплюються взаємні зобов'язання сторін. Меморандум передбачає, що підприємство в режимі on-line повідомляє особистому податковому інспектору про всі податкові ризики, радиться з ним, і лише після відповіді інспектора здійснює господарську операцію. Таким чином, інспектор у режимі реального часу отримує достовірні відомості про діяльність підприємства, тож у податковій служби немає потреби регулярно перевіряти цього платника податків. Важливо, що платник податків не зобов'язаний безумовно погоджуватися з інспектором, а у разі виникнення спірних питань має право звернутися до суду. Крім того, держава не може примусити платника податків укласти таку угоду про контроль – це виключно ініціатива господарюючого суб'єкта [387].

Конкретний ВПП, погоджуючись на експеримент, має продемонструвати повну прозорість своєї діяльності та готовність тісно співпрацювати з органами ДПС і забезпечити надання вичерпної інформації щодо своєї підприємницької діяльності. ДПС України, в свою чергу, іде назустріч таким суб'єктам господарювання шляхом удосконалення системи їх обслуговування та мінімізації свого втручання у їх поточну діяльність [390].

У разі впровадження горизонтального моніторингу як елемента нового сервісу вводиться електронний аудит. Він передбачає комплекс контрольних заходів податкового органу, який базується на обробці даних спеціалізованим програмним забезпеченням з поглибленими основами статистики та статистичного аналізу бухгалтерського обліку платника податку. Крім того, вводиться податкове посередництво – можливість визнання податковими органами висновків аудиторських компаній, які відповідають певним критеріям та стандартам, а також надання відповіді на запитання платника податку у максимально стислі терміни [390].

31 серпня 2011 року між Аудиторською палатою України та ДПС України підписано Генеральну угоду про співробітництво та взаємодію у процесі проведення аудиторськими фірмами аудиту податкової звітності платників податків [391], в якій передбачено звільнення платників податків – учасників проекту від податкового контролю з боку ДПС за умови, що їх податкова звітність буде підтверджена аудиторською фірмою (п. 3.1, п. 5.1).

Цей експериментальний проект передбачає розкриття платниками податків у режимі on-line окремої власної облікової інформації та підготовку і подання податкової звітності. Облік і звітність таких платників податків підлягає щорічному аудиту вітчизняними аудиторськими фірмами, що належать до Асоціації аудиторів України. Планується, що критерії та стандарти проведення податкового аудиту будуть прописані в Положенні з національної практики «Завдання з аудиту податкової звітності», проект якого розроблено відповідно до п. 6.1.1 вищевказаної Генеральної Угоди [392]. Передбачається, що з початку проведення експерименту головна увага органів ДПС має бути сконцентрована

на відстеженні й аналізі податкових ризиків під час проведення фінансово-господарських операцій для виявлення ознак порушення вимог законодавства [390].

Механізм здійснення горизонтального моніторингу передбачає активну участь платника податків у процесі експерименту. Між конкретним ВПП та центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, укладається Меморандум, в якому визначаються відносини між ними. Крім того, за умови участі в експерименті горизонтального моніторингу та виконання всіх вимог, передбачених укладеним Меморандумом, ДПС України може використати своє право скоротити або навіть взагалі відмовитися від проведення документальних планових перевірок таких платників податків [393].

Звісно ж, така форма роботи має значні переваги. Замість традиційних перевірок контроль здійснюється через надання інформації (переважно в електронній формі), яка дозволяє податковому органу моніторити господарську діяльність платників податків. Безперечною перевагою горизонтального моніторингу є опрацювання податкових ризиків у «режимі реального часу».

Передбачається розширити сервісні функції, необхідні для максимально сприятливої роботи підприємств. Йдеться про створення Інтернет-порталу для ВПП, на якому платник податків після ідентифікації зможе ознайомитися з податковою інформацією про себе. Таким чином, учасник проекту уникає необхідності проводити звірку розрахунків [389].

До інших переваг, що отримують податкові органи та ВПП, укладаючи угоди про горизонтальний моніторинг, слід віднести такі:

- 1) підприємство заздалегідь буде повідомлено про наслідки тієї чи іншої угоди, отже, керівництво, яке відповідає за податкові ризики, може себе убезпечити;
- 2) оперативне реагування органу ДПС на проблеми платника податку призводить до прискорення внесення чіткості стосовно різних питань

оподаткування і підвищення ефективності та результативності роботи податкового відомства;

3) платник податків має право оскаржити позицію інспектора й, отримавши рішення суду, здійснити господарську операцію без ризику;

4) підприємство може швидко отримати інформацію про масштаби своєї фінансової відповідальності, а в податкової служби у такому разі не виникає потреби проведення перевірки діяльності підприємства за минулі податкові періоди;

5) кваліфікована перевірка аудиторської компанії, яку ДПС України пропонує провести підприємствам, матиме для них позитивний ефект, адже вона може допомогти навести лад у первинній бухгалтерській документації та виявити допущені помилки, що, в свою чергу, призведе до покращення справ на підприємстві [394]. До того ж відбувається заміна існуючого постаудиту платника поточним моніторингом діяльності, тобто, є можливість проведення незалежного аудиту;

6) підприємство отримує право проводити аудиторські перевірки набагато рідше, більш того, податкова служба може оперативно знайти рішення проблем минулих років, а існуючі податкові питання вирішуються в найкоротші терміни. Обсяг ресурсів, витрачений податковою службою на контроль підприємств, які уклали угоду про горизонтальний контроль, є незрівнянним з тим обсягом, який доведеться витратити у разі вертикального контролю;

7) горизонтальний моніторинг призводить до зменшення кількості заперечень та апеляцій, оскільки всі проблемні питання обговорюються заздалегідь, а також зростає якість послуг і привілеїв, що надаються податковим відомством;

8) зменшується адміністративне навантаження на платників податків під час виконання обов'язкових податкових процедур через взаємний постійний моніторинг податкових ризиків. Це позитивно впливає на дотримання платниками податків вимог закону та сприяє збільшенню привабливості України як об'єкта для інвестицій;

9) запровадження горизонтального моніторингу сприятиме налагодженню партнерських відносин між податковою службою та платниками податків шляхом своєчасного реагування й попередження здійснення ними ризикових операцій, які можуть призвести до порушень податкового, валютного чи іншого законодавства, контроль за яким здійснюється органами ДПС. «Йдеться про перехід на інший рівень спілкування з платниками податків... один із напрямів ефективної співпраці з бізнесом. Адже довіра до сумлінного та соціально відповідального бізнесу – основні ідеї, закладені в цей проект» [389];

10) запровадження принципу довіри у відносинах органу ДПС та ВПП, зокрема збільшення довіри до податкових документів останнього, призводить до мінімізації втручання у поточну діяльність ВПП з боку податкових органів і як наслідок – до суттєвого зменшення, а згодом можливо, і повної відсутності планових і позапланових перевірок;

11) це нова форма співпраці між податківцями та підприємцями, вона застосовується у розвинених європейських державах, надає покращений сервіс платникам податку та великі можливості виявляти на ранній стадії (опрацювання інформації про фінансові операції у режимі реального часу) ризики і проблеми, через які податківці можуть висунути претензії підприємцю через певний час;

12) завдяки цій послугі усуваються перешкоди в діяльності ВПП через запровадження електронних процедур адміністрування та мінімізацію суб'єктивного людського фактору податкових органів [395]. Запровадження горизонтального моніторингу передбачає надання ВПП таких послуг та електронних сервісів, як подання звітів в електронному вигляді, спільне формування законодавчих ініціатив, попередження проведення сумнівних операцій, автоматичне відшкодування ПДВ, зіставлення даних по галузевих навантаженнях тощо [396, с. 957].

Автор цього дослідження вважає, що введення «горизонтального моніторингу» як одного з методів здійснення податкового контролю може суттєво покращити відносини зразка «платник податків – податкова інспекція»

і сприяти зменшенню корупційної складової в таких відносинах, але у нього є й недоліки.

М. С. Мухін критично оцінює перспективу успішного впровадження в РФ горизонтального моніторингу, зазначаючи, що «немає жодної гарантії, що система горизонтального моніторингу (або її аналог) у нашій країні зможе функціонувати. Проблема у виконавцях» [387, с. 67]. А. Є. Анохін також вважає, що в сучасних умовах російської дійсності така форма податкового контролю, як горизонтальний моніторинг, є нежиттєздатною [387, с. 68]. Дійсно, радитися з питань мінімізації податкових ризиків вітчизняні суб'єкти господарювання вважають за краще з незалежними податковими консультантами. У цьому деякі вбачають головну перевагу від запровадження системи «горизонтального моніторингу» [397].

Очевидно, що будь-яка співпраця з податковими органами передбачає відмову від сумнівних з точки зору закону операцій та легалізацію основної частини бізнесу, що значно збільшить податкове навантаження.

Головною проблемою для успішного втілення горизонтального моніторингу в Україні є відсутність нормативно-правового регулювання цього питання. Оскільки згідно з Конституцією України (ст. 19) податкові органи як органи державної влади діють на підставі, у межах повноважень й у спосіб, передбачені Конституцією та законами України, існує ризик визнання договору про здійснення горизонтального моніторингу недійсним і, відповідно, неможливості забезпечення виконання зобов'язань податкового органу за цим договором у примусовому порядку [393].

Підписання Меморандумів (чи укладання інших договорів) про здійснення горизонтального моніторингу сьогодні є «джентльменською угодою», виконання якої залежить виключно від розсуду сторін. Тому в реаліях чинного податкового законодавства України буде помилкою вважати, що завдяки впровадженню горизонтального моніторингу та щорічного незалежного аудиту підприємствам вдасться уникнути додаткових перевірок або санкцій від податкових органів, оскільки вітчизняне законодавство не містить норм, які

передбачали б права податкових органів на укладення з платниками податків договорів щодо здійснення горизонтального моніторингу, та не закріплює обов'язку органів ДПС дотримуватися будь-яких зобов'язань у зв'язку із застосуванням методу «горизонтального моніторингу» на тому чи іншому підприємстві. Дійсно, керівництво ДПС України обіцяє брати висновки (звіти) аудиту за основу під час перевірок та використовувати їх для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДПС (п. 6.2 Генеральної угоди про співробітництво і взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08.2011 р.), проте в жодному нормативно-правовому акті не вказано, що податкова служба повинна погоджуватися з такими висновками.

Крім того, аудиторська перевірка не може дати гарантованих засобів захисту від претензій податкових органів у разі їх виникнення, на які, можливо, розраховує платник, замовляючи таку перевірку. Лише податкова служба має право контролювати дотримання податкового законодавства, правильність нарахування податків, повноту і своєчасність внесення у відповідні бюджети податків, зборів та інших обов'язкових платежів, установлених законодавством.

З практичної точки зору, горизонтальний моніторинг породжує додаткові ризики для бізнесу у площині захисту конфіденційної інформації та впливу податкового органу на вибір контрагентів [393].

Незважаючи на те, що податкове законодавство захищає від розголошення конфіденційну інформацію, в тому числі комерційну таємницю платника податків, в умовах високого рівня корупції в Україні не можна виключати ситуації, коли знайдеться якийсь податківець, котрий свідомо використовує отриману інформацію у власних інтересах, передавши її нечесному конкуренту. Тому важливо на законодавчому рівні встановити відповідальність фахівців податкової служби за розголошення конфіденційної інформації про своїх клієнтів [396, с. 959].

Досить поширеною на сьогодні є практика позбавлення платника податку права на бюджетне відшкодування ПДВ з посиланням на той факт, що його

контрагенти за ланцюгом поставки займаються діяльністю, спрямованою на штучне створення податкового кредиту (фіктивні підприємства). Тому за таких умов податкові органи можуть запропонувати платнику податку працювати (не працювати) з певними контрагентами. І тут знову-таки чимала відповідальність за надання такої пропозиції покладається на фахівців-податківців. Вона має містити у собі лише дійсно перевірену інформацію про діяльність контрагента. Якщо в такій пропозиції буде закладена «корупційна складова», витрати платників податку на закупівлю товарів, робіт чи послуг можуть зрости [393].

Таким чином, існують побоювання, що корупційні дії можуть трансформуватися з одного виду в інший і будуть чинитися через посередників-аудиторів. Це може призвести до створення нової корупційної схеми, коли податківці будуть «тісно» працювати з аудиторами. Але можливою є і більш складна схема, яка мимоволі виникне внаслідок того, що право проводити аудит податкової звітності ВПП зможуть мати тільки конкретні фірми, що відповідають певним вимогам і мають змогу отримати такий дозвіл в Аудиторській палаті України. Йдеться про законопроект № 10270 від 26.03.2012 р. [398]. На думку експертів, яку слід підтримати, лише незначна кількість підприємств схоче мати стосунки з аудиторами, що залежать від ДПС. До того ж витрати на аудіювання податкової звітності не гарантують, що податківці не почнуть перевірку підприємства, проте вони напевно стануть частиною собівартості послуг аудиторів, за які доведеться платити платникам податків [399].

Вищевказані факти вимагають закріпити всі формальні умови (критерії, підстави, вимоги) для застосування горизонтального моніторингу та відповідальність сторін за порушення угоди (штрафи, повернення підприємства в систему вертикального контролю та ін.) на законодавчому рівні, що дозволить нормативно врегулювати відносини ВПП і ДПС. Такий підхід вимагає внесення відповідних змін як до Податкового кодексу України, так і до нормативно-правових актів, що регулюють діяльність аудиторів в Україні. Необхідно буде також прийняти Постанову Кабінету Міністрів України, яка регламентуватиме



впровадження горизонтального моніторингу в Україні. У ній слід запропонувати надійний механізм і виписати всі процедури впровадження та функціонування горизонтального моніторингу. Крім того, для ефективного управління системою горизонтального моніторингу податкової служби необхідно розробити чіткі інструкції для посадових осіб податкових органів, які будуть працювати за програмою горизонтального моніторингу.

### **Висновки до другого розділу**

Зважаючи на те, що Податковий кодекс України не містить окремої статті, яка б визначала систему суб'єктів податкових правовідносин, а їх правовий статус закріплено в окремих його нормах, побудовано деталізовану систему суб'єктів податкових правовідносин, запропоновано їх авторську класифікацію та визначено критерії, яким мають відповідати всі суб'єкти податкових правовідносин.

З'ясовано, що положення, які визначають компетенцію митних органів у податкових правовідносинах здебільшого закріплені в підзаконних нормативних актах, а у Митному кодексі України вони прописані нечітко, стосуються тільки здійснення митної справи і не мають безпосереднього зв'язку із податками (зборами).

Встановлено, що основні завдання Державної казначейської служби України виходять за межі регулювання податкового права. Вказаний державний орган не може бути учасником податкових правовідносин через те, що оперує бюджетними коштами вже після того, як здійснився перехід права власності від платників податків до держави. Наголошено, що Пенсійний фонд України та фонди соціального страхування не є суб'єктами податкових правовідносин, адже вони адмініструють лише єдиний внесок та збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, які не мають до податків і зборів ніякого відношення, адже не відповідають ознакам останніх.

Зроблено висновок, що банки належать до групи осіб, які сприяють сплаті податків та мають особливий статус серед осіб, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав платників податків. Доведено, що на банківські установи покладено виконання низки специфічних публічно-правових обов'язків, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування всієї податкової системи, і на відміну від інших платників податків вони наділені додатковими правами у податкових правовідносинах.

З'ясовано, що фактичні відмінності у правовому статусі податкового агента від правового статусу платників податків, дозволяє його виділити як окремого суб'єкта податкових правовідносин.

Оскільки представник платника податків користується правами, встановленими Податковим кодексом України для платників податків і несе аналогічну відповідальність, зроблено висновок про тотожність правових статусів платника податку та його представника і, відповідно, про відсутність необхідності виділення останнього як самостійного суб'єкта податкових правовідносин.

Підкреслено, що держава в системі суб'єктів податкових правовідносин має абсолютну податкову правосуб'єктність, яка реалізується через органи державної влади, наділені загальною (представницькі та виконавчі органи державної влади) та спеціальною (ті органи, для яких діяльність у сфері оподаткування є спеціальною або становить частину їх компетенції) компетенцією. Розглянуто правовий статус податкових і митних органів.

Вказано, що чітке формулювання й деталізація прав органів ДПС є передумовою зменшення фактів зловживань з боку податківців. Утім, подальше розширення прав податкових органів може стати загрозою розвитку підприємництва в Україні. Здійснено групування прав ДПС з урахуванням змін, які зазнали ці права під час кодифікації податкового законодавства. Виявлено дублювання певного виду прав у різних пунктах (підпунктах) ст. 20 Податкового кодексу України. Наголошено на необхідності закріплення в Податковому кодексі України вичерпного переліку прав та обов'язків

податкових органів. Встановлено, що хоча законодавець окремо не виділяє у Податковому кодексі України обов'язки органів ДПС, що є негативним фактором, який сприяє зловживанню з їх боку, але деякі їх права є водночас і обов'язками.

Розглянуто правовий статус платника податків як сукупність податкових обов'язків, прав та відповідальності, що зумовлюють його правове становище в податкових правовідносинах. Запропоновано розрізняти загальний правовий статус, яким наділяються всі платники податків незалежно від їх індивідуальних і групових особливостей, та спеціальний, що впливає з приналежності особи до виділеної за певними критеріями (організаційно-правова форма, вид діяльності, кількість працюючих, обсяг виручки тощо) категорії платників податків або пов'язаний зі сплатою конкретного податку.

Зазначено, що умови виникнення у платника податків обов'язків щодо сплати податків і зборів, закріплені в Податковому кодексі України (підп. 63.3.3. п. 63.3 ст. 63), потребують уточнення. Підтримано думку вітчизняних учених, що конкретні обов'язки платника виникають за наявності об'єкта оподаткування у платника та наявності фактів, що породжують обов'язок щодо сплати податку. Доведено, що юридична невизначеність правового статусу платника податків (наявність обов'язків, встановлення відповідальності без набуття всіх прав) може призвести до оскарження судових рішень у справах між органами ДПС та платниками податків стосовно порушення прав останніх. Розроблено авторську класифікацію прав і обов'язків платників податків. Зроблено висновок, що права платників податків, котрі захищають інтереси останнього, у податковому законодавстві закріплено в неповному обсязі.

Доведено, що встановлення місцевих податків і зборів є компетенцією, делегованою державою місцевим радам відповідно до положень Податкового кодексу України, а не самостійним правом територіальних громад, ускладнює реалізацію прав місцевого самоврядування та унеможлиблює децентралізацію фіскальної системи України. З'ясовано, що невирішеними залишаються

питання процедури прийняття місцевими радами рішень щодо місцевих податків і зборів та про надання певним самоврядним структурам компетенції із взаємодії з податковими органами України. Відсутні правові форми координації діяльності податкових органів України із фінансовими органами територіальних громад, що свідчить про необхідність удосконалення нормативної бази, яка має стати підґрунтям для окремих досліджень у межах науки муніципального права. Запропоновано вдосконалити організаційно-правові механізми у сфері місцевого оподаткування.

Розглянуто питання формування належного організаційного, кадрового й нормативно-правового забезпечення обслуговування ВПП у цілому й діяльності єдиного централізованого офісу зокрема. Підкреслено, що поліпшення якості податкового адміністрування ВПП залежить від належного сервісу, який повинен відповідати європейським стандартам обслуговування. З'ясовано, що більшості ВПП властива участь у складних податкових правовідносинах. Визначено переваги й недоліки створення й функціонування Центрального офісу з обслуговування ВПП. Наголошено на важливості впровадження нових інноваційних податкових сервісів – «Горизонтальний моніторинг» та «Електронний кабінет платника податків».

При вивченні моніторингу як одного із методів поточного податкового контролю за діяльністю платників податків виявлено, що горизонтальний контроль є більш дієвим, ніж вертикальний (класичний): він зменшує адміністративні та виконавчі навантаження, покращує податковий клімат, підвищує рівень дотримання вимог з боку платників податків, збільшує ефективність і результативність дій податкових органів. Наголошено на необхідності нормативно-правового регулювання горизонтального моніторингу в Україні, зокрема, встановити відповідальність посадових осіб податкової служби за розголошення охоронюваної законом таємниці.

### РОЗДІЛ 3.

## МЕХАНІЗМ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ

### 3.1. Спеціальний податковий режим як вид податкового режиму

Сучасний етап реформування оподаткування в Україні здійснюється в умовах динамічних змін найважливіших параметрів економічного, соціального та політичного життя суспільства. Разом із тим, процеси, що відбуваються у зв'язку з реалізацією податкових правовідносин, отримують неоднозначні, а іноді протилежні трактування внутрішнього змісту, що неодмінно позначається на якості їх адміністративно-правового регулювання. Це безпосередньо стосується і спеціальних податкових режимів.

Потреба в таких режимах зумовлюється необхідністю обліку з метою оподаткування специфіки окремих груп платників податків і сфер діяльності, в яких вони функціонують. На сьогодні існує потреба в адаптації правових механізмів кожного зі спеціальних податкових режимів до реальних умов оподаткування, виявленні прихованих дефектів їх адміністративно-правового регулювання, з'ясуванні особливостей порядку їх реалізації тощо. Тому визначення головних характеристик спеціальних податкових режимів та особливостей їх застосування є досить актуальним і має практичну значущість.

Досліджуючи правову природу спеціальних податкових режимів, необхідно перш за все проаналізувати правове значення терміна «режим» з метою подальшого визначення змісту спеціального режиму як різновиду правового режиму, що використовується податковим законодавством.

У довідковій літературі термін «режим» тлумачиться як «система заходів, правил, запроваджуваних для досягнення певної мети» [54, 1021]; установлений порядок життя і діяльності для досягнення певних цілей [400, с. 11].

Поняття «режиму» в наукових працях розглядається по-різному: як законність, як порядок, як соціальний режим певного об'єкта чи виду діяльності, закріплений правовими нормами і забезпечений сукупністю юридичних засобів. Багатозначність поняття «режим» свідчить про його міжгалузевий характер і про застосування його в різних сферах наукового знання.

Е. Ф. Шамсумова вказує, що режим – це комплексне системоутворююче встановлення порядку, що відображає сукупність реально існуючих суспільних відносин, які виникають у процесі життєдіяльності із взаємодії саморегульованих і водночас регульованих систем у певний проміжок часу, на певній території, щодо певного об'єкта [401, с. 78]. На думку К. В. Андрієвського, режимом є системне встановлення і забезпечення порядку, що відображає відповідний етап розвитку суспільних відносин під час взаємодії як саморегульованих процесів, так і регульованих підсистем на певному проміжку часу і на певній території держави [402, с. 16–17].

Ключовим у словосполученні «спеціальний податковий режим» є слово «режим», що разом із віднесенням спеціальних податкових режимів до сфери правових явищ дає підставу припустити, що спеціальний податковий режим є різновидом правового режиму.

Поняття «правовий режим» є універсальним, оскільки відображає ознаки суб'єктів права; є неоднозначним, оскільки може мати різне змістове навантаження залежно від сфери наукового дослідження, особливостей авторського підходу до проблеми тощо. Крім того, термін «правовий режим» уживається в різних галузях права для характеристики об'єкта правовідносин.

Теорія правової науки дає різні визначення терміна «правовий режим» (С. С. Алексєєв, Д. М. Бахрах, Н. І. Матузов і А. В. Малько, В. І. Сенчіщев [403, с. 211; 404, с. 410; 405, с. 18; 406, с. 140]). Правовий режим – це «закріплені в законодавстві права, обов'язки і відповідальність, система заходів, що використовуються для досягнення поставленої мети, система правового впливу, яка полягає в специфіці прийомів регулювання, і його механізм» [400, с. 47].

Правовий режим є одним з ефективних правових механізмів управління процесами, які відбуваються у соціально-економічному, політичному, культурному, інформаційному та інших сферах життя і діяльності українського суспільства, що дозволяє найбільш швидко й ефективно реагувати на істотні зміни соціальної обстановки.

За допомогою правових режимів визначається правовий стан тих чи інших об'єктів правовідносин, особливості правового статусу суб'єктів, політичний і державний стан. Правові режими активно використовуються для правового регулювання суспільних відносин у різних сферах. Зокрема, у податковому праві використовуються такі терміни, як «режим оподаткування», «загальний режим оподаткування», «спеціальний податковий режим», «пільговий режим оподаткування», «інші режими оподаткування». Але оперуючи цими поняттями, законодавець, вчені й практики часто не розкривають їх значення або трактують неоднаково.

Правові режими запроваджуються законодавством для врахування специфіки й особливого характеру груп суспільних відносин, а також для створення особливих підходів до регулювання тих сфер, які неефективно чи недоцільно регулювати в загальному порядку. Саме правовий режим дозволяє якнайкраще забезпечити комплексний спосіб регулювання відповідних суспільних відносин. Головне завдання правових режимів – регламентація особливим чином конкретних сфер суспільних відносин з приводу певних об'єктів і суб'єктів правовідносин.

У правовому режимі можна виділити особливу систему правового регулювання, яка має спільний предмет і була створена для досягнення певної мети. Таке уявлення про правовий режим дозволяє проаналізувати співвідношення окремих правових режимів, визначити їх індивідуальні ознаки. Таким чином, кожен із правових режимів індивідуалізується метою, а також особливою сукупністю юридичних засобів, що становлять систему правового регулювання певної сфери суспільних відносин.

Адміністративно-правовий режим – це певне поєднання адміністративно-правових засобів регулювання, що проявляється в централізованому порядку, імперативному методі правового впливу та юридичній нерівності суб'єктів правовідносин [192, с. 246]. Головними елементами адміністративно-правового режиму є: 1) метод правового регулювання, який в адміністративному праві ґрунтується на централізованому засобі та імперативному типі регулювання і виражається в юридичній нерівності суб'єктів правовідносин; 2) особливі адміністративно-правові засоби встановлення та форми виникнення прав та обов'язків, способів юридичного впливу, захисту прав, процедурно-процесуальних форм тощо; 3) принципи, загальні положення адміністративного права, такі як участь громадян в управлінні державними справами, забезпечення та захист прав і свобод людини, інтересів держави; 4) особливість адміністративного законодавства, яке характеризується наявністю великої кількості правових норм, що регулюють значний обсяг різноманітних соціальних відносин, пов'язаних з державним управлінням; 5) установлення поряд із загальногалузевим правовим режимом внутрішньогалузевих правових режимів: режиму секретності, митного режиму, режиму державного кордону, режиму вільних економічних зон, режиму здійснення певних видів підприємницької діяльності, паспортного режиму та ін. [192, с. 246].

Характерно, що такі визначення виходять з оцінки правового режиму як особливого порядку правового регулювання, що забезпечує поєднання юридичних засобів і створює певний зв'язок для суб'єктів права. Якщо акцентувати увагу на важливих специфічних рисах правового режиму, за його рамками залишаються організаційно-правове й організаційно-технічне забезпечення його використання, права й обов'язки суб'єктів, які мають здійснювати реалізацію цього правового режиму й застосовувати (у разі потреби і за наявності об'єктивних передумов) заходи примусу.

Отже, на підставі аналізу визначень понять «режим», «правовий режим», «адміністративно-правовий режим» можна з упевненістю стверджувати, що правовий режим у сфері оподаткування – це система умов і методик здійснення



правового регулювання податкових відносин, спрямована на конкретні види суб'єктів та об'єктів, і покликана регламентувати податкові відносини, вводити їх у певні рамки.

Слід зауважити, що в словниках відсутнє визначення «податкового режиму» як окремої категорії. Податковий кодекс України, що містить у своєму понятійному апараті термін «режим», також не дає його формального визначення.

Варто погодитися з позицією деяких дослідників, які стверджують, що «ідеальною слід визнати ситуацію, коли правовий режим цілком закріплено в єдиному нормативному акті» [407, с. 20], що сприяє спрощенню аналізу законодавства, дозволяє детально опрацювати механізм правового регулювання тих чи інших правовідносин, а також комплексно оцінювати зміни, які вносяться до відповідних розділів під час зміни законодавства.

У теорії податкового права досліджуються різні аспекти податкового режиму як комплексної багатофункціональної загальнотеоретичної категорії.

Так, категорія «податковий режим» як сукупність загальних умов і правил функціонування податкової системи держави відображає її характерні риси, а її правовий зміст містить у собі матерію не лише податкового права, але й окремих елементів інших сфер правової системи (державного, адміністративного та інших галузей права), а також інших напрямів суспільного знання. У такому розумінні термін «режим» за своєю суттю є складовою частиною інших, більш об'ємних категорій, що характеризують державу та її політику (політичний, економічний режим).

Поняття «податковий режим» в окресленому значенні часто використовується у більш вузькому розумінні, орієнтованому на юридичні аспекти податкової проблематики, охоплюючи всю сукупність податкових правил країни або їх частину, що стосується будь-якої окремої галузі діяльності (державного регулювання), наприклад «податковий режим інвестицій», «податковий режим зовнішньоторговельних операцій». Таке використання терміна «податковий режим» є цілком закономірним, враховуючи, з одного

боку, загальнолексичний зміст і багатогранність самого поняття «режим», а з іншого – важливу роль податкової системи в сучасному механізмі державного регулювання.

На сьогодні податковий режим може розглядатися як різновид спеціальних адміністративно-правових режимів [408, с. 87–88]. Така характеристика податкового режиму уявляється допустимою в контексті вузького цільового підходу, за якого акцент робиться на публічно-правовій, адміністративній природі податкових відносин, витлумачуючи податковий режим як спеціальний організаційно-правовий інститут правової системи державного управління (у правовому механізмі державного регулювання, у сфері економіки та соціального розвитку). У рамках цього підходу податковий режим може бути представлений одним із функціональних публічних (адміністративних) режимів, що використовується в конкретній сфері державного управління.

Правова основа регулювання податкових режимів безпосередньо пов'язана з фінансовою системою. У зв'язку з цим податковий режим у більш широкому сенсі можна розглядати як частину фінансово-правового регулювання, різновид фінансово-правового режиму. Беручи до уваги важливу роль податкової складової у сфері державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності (далі – ЗЕД), податковий режим у цілому може виступати як спеціальний режим регулювання зовнішньоторговельної діяльності, а в більш вузькому значенні – як спеціальний режим митного регулювання.

Поняття «податковий режим» у літературі також використовується для позначення складових частин внутрішньої структури податкового права. За такого підходу податковий режим розглядається як інституційний елемент податкового права, тобто сукупність юридичних положень, які є взаємопов'язаними внаслідок спільності ознак виду (типу) суспільних відносин, що ними регулюються і визначають правовий статус різних груп платників податків, умови оподаткування окремих об'єктів (їх категорій), порядок сплати податків у певних ситуаціях тощо [409, с. 22–23]. Податковий режим, котрий розглядається у такому (вузькому) значенні, визначається як інститут

податкового права, що виступає спеціальним комплексним юридичним явищем, узагальнюючою правовою характеристикою, правовою формою регулювання груп податкових відносин, пов'язаних єдиною об'єктно-цільовою основою [410, с. 71–72]. Це знаходить своє відображення у функціональному (практичному) та у формальному плані: податковий режим охоплює відносно самостійні сфери регулювання суспільних відносин, правова основа яких містить у собі значний обсяг юридичних норм. Однак науковці залишають невирішеною проблему розмежування податково-правових режимів та інститутів податкового права [411, с. 33].

Поняття «податковий режим», яке використовується для позначення галузевого податкового режиму охоплює певний комплекс юридичних інструментів, які забезпечують виконання функцій податкової системи і досягнення обраної мети впливу на соціальні відносини. Податковий режим у цьому значенні також є різновидом публічно-правових режимів, одним із видів спеціального галузевого юридичного режиму [412, с. 298–299].

Отже, в науковій літературі під правовим режимом розуміють значну кількість (комплекс, набір, сукупність) різних правових явищ, чи правових норм, чи суспільних відносин, чи права та обов'язки, чи правових засобів. Незалежно від характеру переваг, визначаючи компоненти правового режиму, практично кожен учений проявляє схильність прив'язувати його складові до певної ланки, що об'єднує їх у єдине ціле. Так, В. Ю. Жданова, поділяючи останню позицію, вбачає у податковому режимі сукупність потенційних правових наслідків, можливість настання яких передбачено нормами права для досягнення якоїсь спільної для них мети правового регулювання [413, с. 38]. Водночас не виключаються також інші шляхи використання терміна «податковий режим». Існуючі підходи до визначення податкового режиму, як правило, не є взаємовиключними.

Отже, податковий режим є складним у структурному розумінні явищем. Однак більшість дослідників розглядає його як єдиний для всіх суб'єктів податковий правовий режим галузі, розділений на конкретні правові режими

(Н. С. Іващенко, О. С. Матінов [414, с. 66; 415, с. 41]). Тому однією з базових проблем у дослідженні правових режимів у податковому праві є проблема їх множинності або єдності та, як наслідок, їх співвідношення [411, с. 33].

Визнання наявності в податковому праві єдиного правового режиму, властивого галузі, що охоплює підпорядковані правові режими, є, на погляд автора цього дослідження, більш обґрунтованим підходом, який знаходить своє підтвердження в загальній теорії права [416, с. 105]. Тобто правовий режим галузі й окремі правові режими, які існують усередині галузі, співвідносяться як частини і ціле. При цьому окремі правові режими в рамках галузі в усіх випадках підпорядковуються загальногалузевим правилам і принципам. Справедливим це твердження є і для податково-правових режимів.

Характеризуючи податковий режим як спеціальний галузевий режим, можна відзначити, що він: базується на принципах, основних засадах, що лежать у підґрунті податкового права; змістовно вбирає в себе сукупність правових норм, що забезпечують регулювання податкових правовідносин і загальний порядок оподаткування; ґрунтується на імперативному методі регулювання, у якому домінують позитивні зобов'язання, що зумовлюють нерівність суб'єктів податкових правовідносин, необхідність дотримуватися встановлених розпоряджень, які максимально обмежують можливість цих суб'єктів на свій розсуд набувати прав та обов'язків; передбачає спеціальні юридичні засоби (інструменти) регулювання, що визначають підстави виникнення прав та обов'язків, механізмів юридичного впливу та способів захисту прав; формалізується у положеннях особливої галузі законодавства і Податковому кодексі України.

Наведений перелік містить лише основні елементи галузевого режиму податкового права і, безумовно, не є вичерпним. Також, беручи до уваги відсутність єдиного підходу щодо визначення місця у правовій системі податкового права і законодавства, запропонована характеристика його галузевого режиму є недосконалою.

Правовий режим оподаткування – об'єктний правовий режим, що дозволяє

забезпечити комплексність впливу у вигляді сукупності регулятивних, охоронних і процесуально-процедурних засобів, що характеризують особливе поєднання дозволів, обмежень (заборон) і вимог (обов'язкових умов), які є головними елементами (способами) правового регулювання застосування режиму. Указані елементи лежать у підґрунті юридичного механізму застосування податкового режиму, пов'язуючи його із загальними економічними, політичними, організаційними та іншими засадами системи регулювання суспільних відносин.

З урахуванням загальнотеоретичного поняття правового режиму й елементів, податково-правовий режим являє собою закріпленій у податковому законодавстві України порядок правового регулювання податкових відносин, обумовлений предметом і методом податкового права, що виражається в певному поєднанні правових засобів, які є невід'ємним елементом механізму правового регулювання податкових правовідносин, спрямований на досягнення збалансованості приватного та публічного інтересів під час встановлення, обчислення й сплати податків з метою створення певних умов (сприятливих або обмежувальних) для реалізації прав та обов'язків суб'єктів податково-правових відносин.

Запропоноване визначення поняття податкового режиму дозволяє виділити наступні його ознаки. Податковий правовий режим: 1) має нормативне правове закріплення, тобто встановлюється податковим законодавством України у тому значенні, як воно розуміється у ст. 3 Податкового кодексу України; 2) має на меті регламентувати податкові відносини; 3) являє собою порядок правового регулювання, що складається з юридичних засобів і характеризується певним їх поєднанням; 4) створює конкретний ступінь сприятливості (іноді – обмежень) для задоволення інтересів суб'єктів податкового права. Утім, будь-який правовий режим обумовлюється інтересами держави, яка зацікавлена в отриманні більше надходжень коштів до бюджету, в тому числі податкових, а платники податків прагнуть сплачувати податки і збори в меншому розмірі або ж взагалі не сплачувати їх.

Загальногалузевий правовий режим податкового права є елементом конституційно-правового режиму держави. Тому принципи, що діють у рамках конституційно-правового режиму, є імперативними для галузевого режиму і визначають зміст принципів податкового права.

Одним із завдань функціонування податкового правового режиму є сприяння реалізації певних конституційно-правових гарантій, до яких належать: 1) конституційно-правовий режим стабільних умов господарювання; 2) конституційно-правові принципи рівності й рівного податкового тягаря; 3) принцип дотримання справедливого балансу приватних і публічних інтересів у сфері оподаткування, основа якого полягає у правових та економічних обмеженнях прав громадян і організацій у вигляді вилучення частини їх власності державою [411, с. 36].

На сучасному етапі розвитку теорії податкового права принцип справедливого балансу приватних і публічних інтересів можна визначити як створення такого режиму галузі податкового права, за якого задоволення інтересів держави у стабільних, необхідних і достатніх надходженнях до бюджету буде одночасно дозволяти платникам податків після оподаткування відтворити, продовжити і надалі розвивати підприємницьку діяльність.

Правовий режим галузі податкового права, будучи загальним, містить у собі як елементи різні податково-правові режими, підпорядковані загальногалузевим податково-правовим принципам.

Дослідження правових режимів у податковому праві є неможливим без їх класифікації. Класифікація податково-правових режимів дозволяє виявити своєрідність певного режиму оподаткування, визначити його місце у системі різних податково-правових режимів та його співвідношення з ними. Окремі спроби здійснити таку класифікацію здійснювалися у працях науковців М. Н. Злобіна, Н. С. Іващенко, О. О. Іконнікова, О. С. Матінова, О. А. Шахмамєтьєва та ін. [417, с. 66; 418, с. 102–103; 414, с. 66; 411, с. 38–40; 415, с. 40–41; 410, 68–70].

Виходячи з існуючої класифікації правових режимів, що ділить їх на

первинні (загальні) і вторинні, сам податковий правовий режим можна розглядати як первинний правовий режим, оскільки податкове право має свій предмет правового регулювання, використовує специфічний метод правового регулювання й особливий юридичний інструментарій, зумовлений публічно-правовою природою податкового права, базується на комплексі унікальних принципів.

Водночас М. П. Кучерявенко виділяє вторинні податково-правові режими, які, на його думку: 1) є різновидом первинних, скоригованих з урахуванням пільг, звільнень у сфері оподаткування та формуються з урахуванням додаткових прав чи обов'язків; 2) уточнюють первинні податково-правові режими відповідно до певного виду платника (юридичні й фізичні особи та ін.) і конкретного типу податків (непрямі, прибуткові, майнові тощо), але на рівні вторинних податкових режимів певні законодавчі приписи, що стосуються конкретних платників, набувають характеру додаткових суб'єктивних прав або обов'язків; 3) у межах вторинних податково-правових режимів система заборон, дозволів і зобов'язань трансформуються у відповідні права та обов'язки уповноважених і зобов'язаних суб'єктів [44, с. 24].

Для виділення різних видів податкових режимів у правовому механізмі оподаткування в Україні, можуть використовуватися різноманітні підстави (критерії, ознаки). Найбільш значущі з них ті, що дозволяють дати змістовні системні класифікації податкових режимів і можуть використовуватися окремо або комплексно.

Податкові режими можуть бути диференційовані залежно від:

1) функцій механізму правового регулювання – на матеріальні й процесуальні (процедурні);

2) правового регулювання порядку обчислення і сплати податків і зборів – на режими оподаткування та інші податково-правові режими, що регулюють загальні питання оподаткування;

3) застосування або незастосування загального порядку визначення елементів податку (податків) стосовно певної категорії платників податків або

виду економічної діяльності – на загальні та спеціальні;

4) об'єкта оподаткування – режими оподаткування майнових об'єктів (майна, майнових прав, угод із цінними паперами) та режими оподаткування певних видів діяльності (діяльності банків, страхових організацій, професійних учасників ринку цінних паперів);

5) правового статусу суб'єктів оподаткування:

а) цивільно-правового статусу суб'єктів: правовий режим оподаткування неприбуткових установ та організацій, приватних підприємців, фізичних осіб тощо;

б) приналежності суб'єкта до податкової юрисдикції України: режим оподаткування юридичних та фізичних осіб резидентів і нерезидентів (іноземної компанії, організації, у тому числі постійного представництва нерезидента);

в) наявності чи відсутності взаємозв'язку між учасниками правовідносин: правовий режим оподаткування незалежних один від іншого суб'єктів, правовий режим оподаткування взаємозалежних осіб;

б) наявності права застосовувати встановлені податковим законодавством переваги та пільги: загальний та пільговий режим оподаткування [412, с. 303].

Виділення податкових режимів в окремі групи або поділ їх за типами має юридичне значення для з'ясування їх ролі у механізмі оподаткування, вивчення їх правової регламентації та визначення можливостей застосування податкових режимів на практиці.

Окремі інструменти реалізації стимулюючого потенціалу податкової системи такі, як податкові пільги та прискорена амортизація, відповідно до Податкового кодексу України пропонується застосовувати в рамках спеціальних правових режимів. Такі режими встановлюються та застосовуються виключно у випадках і в порядку, визначених ст. 11 Податкового кодексу України.

Поняття «спеціальний податковий режим» є новелою податкового законодавства, закріпленою в Податковому кодексі України, і однією з



центральної категорії податкового права. Термін «спеціальний» у словниках тлумачиться як такий, що належить до роду, виду, окремих випадків, подробиць предмета [419, с. 290], який чимось виділяється серед інших; не такий, як інші; особливий [420, с. 417]. Спеціальні податкові режими є інститутом податкового права, що в цілому регулює певні правовідносини, встановлює, а також визначає правове поле закріплених податковим законодавством режимів, що відрізняються від загального порядку оподаткування.

Використання визначення «спеціальний» щодо податкового режиму обумовлюється розглядом податкового режиму як правового інституту, інтегральної частини правового механізму регулювання оподаткування, в якому цей інститут «матеріалізується» через цілепокладання, зв'язок із певними групами та сферами суспільних відносин. Саме потенційну значущість для цього інституту специфічної мети та зв'язку і відображає його визначення «спеціальний», конвертуючи позначення окремих видів податкових режимів у їх конкретне позначення (режим оподаткування нерезидентів, податковий режим спадщини) [421, с. 100].

Застосування законодавцем поняття «спеціальний податковий режим» передбачає наявність якогось «загального режиму оподаткування». Однак Податковий кодекс України не містить на це вказівки. Поділ на загальну і спеціальну системи оподаткування або на загальний і спеціальний податкові режими зумовлюється необхідністю виділення із встановленого для всіх категорій платників податків порядку виконання обов'язку зі сплати податків спеціального спрощеного порядку сплати податків для окремих категорій осіб.

Під загальним податковим режимом, з правової точки зору, слід розуміти сукупність правових норм, що регулюють виникнення, зміну або припинення податкових обов'язків осіб на підставі встановлених елементних складів конкретних загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що стягуються як на території держави, так і на її окремих місцевих утвореннях. У рамках загального режиму оподаткування в особи виникає обов'язок зі сплати тієї

кількості податків і зборів, що визначається передусім наявністю в неї відповідної кількості об'єктів оподаткування.

Виділення спеціального режиму оподаткування стає можливим виключно у зіставленні із загальним, за яким вони співвідносяться як часткове і загальне [414, с. 66].

На думку автора цього дослідження, в цих податкових відносинах більш доцільно використовувати термін «спеціальний податково-правовий режим», а не термін «спеціальний податковий режим». Це пов'язано з тим, що поняття «спеціальний режим» виражає взаємозв'язок правової форми та змісту податкових відносин, що свідчить про більшу точність і логічність використання саме терміна «спеціальний податково-правовий режим».

Спеціальні податково-правові режими мають певні відмінності. По-перше, конкретний спеціальний податковий режим стосується більш вузької сфери податкових правовідносин, що дозволяє розглядати його зміст у рамках загального режиму регулювання податкових відносин. По-друге, встановлення такого режиму ґрунтується на спеціальних податково-правових нормах, які мають пріоритет у відносинах між загальними і спеціальними.

Спеціальні податкові режими є активним, динамічним інструментом податкової політики, що служить головним чином для реалізації її стимулюючих завдань. Звідси походить розуміння спеціальних податкових режимів як важливого елементу податкової системи, що є стимулюючим чинником підприємницької активності окремих груп платників податків.

З наукової точки зору, спеціальні податкові режими можна визначити як сукупність правових норм, що встановлюють таку зміну загального порядку виникнення, виконання та припинення виконання особою своїх податкових обов'язків, яка призводить до значного спрощення зазначеного загального порядку, в тому числі шляхом заміни всієї сукупності обов'язків зі сплати низки податків обов'язком зі сплати єдиного платежу, до зменшення розмірів податкових вилучень, а також до повного або часткового звільнення від сплати податків і зборів.

З практичної точки зору спеціальні податкові режими мають велике економічне і соціальне значення, будучи дієвим економічним інструментом держави з регулювання окремих галузей економіки в межах податкової політики.

Відповідно до ст. 11 Податкового кодексу України спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів. Він може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів.

Перелік спеціальних податкових режимів закріплено розділом XIV «Спеціальні податкові режими» Податкового кодексу України, а саме: 1) спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва; 2) фіксований сільськогосподарський податок; 3) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; 4) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності. На підставі цього деякі науковці стверджують, що склад спеціальних податкових режимів обмежується вказаними податками і зборами та не передбачає включення до нього окремих податкових режимів, які містяться у податковому законодавстві [422, с. 306–307].

Однак розділ XIV Податкового кодексу України не містить виключного переліку спеціальних податкових режимів. Підтвердженням цього є те, що «система оподаткування при виконанні угоди про розподіл продукції може бути визначена як спеціальний податковий режим, при якому встановлюється особливий порядок сплати податків і зборів, а стягування ряду податків і зборів замінюється розподілом виробленої продукції між державою й інвестором» [25, с. 584]. Така угода про розподіл продукції відноситься до спеціальних податкових режимів, оскільки вона містить всі його ознаки [423, с. 79], якими є: 1) це – система заходів з оподаткування, яка має відокремлений від інших

систем характер (є окремою системою взаємовідносин між державою та інвестором у сфері сплати податків і зборів); 2) він застосовується до окремих категорій платників (інвесторів, які є учасниками угоди про розподіл продукції між ними та державою); 3) передбачає звільнення від сплати окремих податкових платежів (протягом дії угоди про розподіл продукції, стягнення з інвестора загальнодержавних і місцевих податків і зборів, крім податків на додану вартість, на прибуток підприємств, на доходи фізичних осіб і плати за користування надрами для видобування корисних копалин, замінюється розподілом виробленої продукції між державою та інвестором); 4) застосовується у певний податковий період (діє протягом строку дії угоди про розподіл продукції) [424, с. 94].

Крім того, ст. 209 Податкового кодексу України допускає можливість застосування спеціального режиму оподаткування ПДВ у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства. Спеціальний режим оподаткування у цій сфері діє відповідно до підп. 4 п. 2 розділу XIX «Прикінцеві положення» Кодексу до 31 грудня 2017 року [25, с. 425]. Поділяють вказану позицію також Г. Нагорняк та Ю. Вовк [425, с. 144]. Вищевказаний податковий режим за своєю суттю є спеціальним податковим режимом, адже відповідає всім головним ознакам останнього та «безпосередньо пов'язаний з... фіксованим сільськогосподарським податком і доповнює його в частині особливостей справляння податку на додану вартість сільськогосподарськими підприємствами» [426, с. 865].

З приводу приналежності інших податкових режимів до спеціальних (зокрема, офшору, оподаткування інвестиційних проектів на територіях спеціальних (вільних) економічних зон, інвестиційних проектів на територіях пріоритетного розвитку, технологічних парків і наукових парків) у науковців немає єдиної позиції.

Таким чином, двозначність законодавчих норм, які регулюють склад спеціальних податкових режимів, створює плутанину в питанні віднесення до них тих чи інших складових [422, с. 309]. Тому доцільно доповнити

Податковий кодекс України нормою, в якій установити конкретний склад спеціальних податкових режимів, як у Податковому кодексі Російської Федерації [247].

Відповідно до п. 11.1 ст. 11 Податкового кодексу України, «спеціальні податкові режими встановлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначених виключно даним Кодексом». Фактична заборона адміністративно-правового регулювання спеціальних податкових режимів на рівні підзаконних нормативно-правових актів усуває можливі прояви бюрократизму, корупції та зловживань у цій сфері. Крім того, встановлення та впровадження спеціальних податкових режимів не стосується встановлення та запровадження нових податків.

Поняття спеціального податкового режиму передбачає можливість встановлення для кожного зі спеціальних податкових режимів конкретних груп платників податків. Наприклад, у рамках загального податкового режиму встановлюються такі платники, як фізичні особи, організації тощо, а в рамках спеціальних податкових режимів – сільськогосподарські товаровиробники, індивідуальні підприємці, що займаються певним видом діяльності. Ознакою спеціального податкового режиму в науковій літературі називають ступінь сприятливості або несприятливості задоволення інтересів суб'єктів права, під якими розуміють платників податків або податкові органи. Спеціальний податковий режим – це найбільш простий, але не обов'язково пільговий механізм у суб'єктному і територіальному плані.

Спеціальний податковий режим створюється в рамках спеціальної (і не обов'язково пільгової) системи оподаткування для обмежених категорій платників податків та видів діяльності (але не територій), обов'язково охоплює єдиний податок як центральну ланку і супутню йому обмежену кількість інших податків та зборів, замінити які єдиним податком або недоцільно, або неможливо. Хоча як спрощена система спеціальний податковий режим, порівняно із загальним режимом оподаткування, можна розглядати як

особливий механізм податкового регулювання визначених сфер діяльності. Проте це вторинна, а не первинна сутнісна ознака спеціального режиму.

Спеціальний податковий режим слід розглядати з двох методологічних позицій – як організаційно-фінансову категорію управління об'єктивними податковими відносинами та як особливу форму (механізм) податкового регулювання. Як організаційно-фінансова категорія спеціальний податковий режим має дві складові: з одного боку, її зміст становить рух вартості (об'єктивні фінансові відносини) в податковій формі, з іншого боку, це категорія особливої організації оподаткування, що будується на спеціальних принципах, та управління податковим процесом у чітко визначених сферах діяльності (суб'єктивна сутність). Як організаційно-фінансова категорія спеціальний податковий режим має будуватися на певних принципах – справедливість, ефективність, нейтральність, стабільність тощо.

Спеціальні податкові режими застосовуються з метою створення більш сприятливих економічних умов функціонування різних форм підприємницької діяльності, зменшення податкового навантаження на суб'єктів підприємництва, спрощення системи оподаткування, системи обліку та звітності для суб'єктів підприємництва, стимулювання розвитку сільського господарства України, створення справедливості в оподаткуванні окремих суб'єктів господарювання, податкового регулювання тієї чи іншої галузі економіки, спрощення податкового адміністрування тощо. Отже, встановлення спеціальних податкових режимів служить зрештою цілям зміцнення і подальшого розвитку вітчизняної економіки і є реалізацією регулюючої функції податку (її стимулюючою підфункцією) [427, с. 27].

Ураховуючи, що спеціальний податковий режим є лише альтернативою загальному режиму оподаткування, вирішення питання про його застосування за загальним правилом залежить від волі платника податків. Функціонування спеціального податкового режиму перебуває у прямій залежності від тих переваг і позитивних наслідків, що настають для платника податків, який перейшов на такий режим. Наприклад, привабливість спрощеної системи

оподаткування, а отже, і зацікавленість платників податків у її застосуванні полягає у звільненні останніх від сплати низки основних податків [428].

Оскільки застосування спеціальних податкових режимів за загальним правилом є правом, а не обов'язком платників податків, головне завдання під час їх запровадження – це визначення переваг такого режиму для зацікавлених осіб. При цьому такі переваги повинні, з одного боку, бути суттєвими, щоб стимулювати зацікавлених осіб до застосування спеціальних податкових режимів, а з другого – сприяти досягненню цілей установа спеціальних податкових режимів. За інших обставин, стимул, закладений у спеціальному податковому режимі, не діятиме (неефективний, «мертвий» стимул), або ті негативні наслідки, яких зазнає бюджет у результаті введення певного спеціального податкового режиму, не будуть економічно чи соціально виправданими.

Виходячи з викладеного, можна виділити спільні риси, властиві всім спеціальним податковим режимам: 1) застосовуються лише окремими категоріями платників податків, які відповідають установленим критеріям, зазначеним у відповідних розділах Податкового кодексу України; 2) пов'язані із здійсненням платником податку підприємницької діяльності; 3) їх застосування звільняє платника від обов'язку сплати низки загальнодержавних та (або) місцевих податків; 4) застосовуються у відповідний податковий період; 5) засновані на особливому порядку визначення елементів оподаткування, вираженому в установлених обов'язкових елементах як самостійного податку, що не належить до загальної системи податків і зборів, так і сплати окремих податків (система оподаткування при виконанні угод про розподіл продукції); 6) засновані на наданні платникам податків переваг порівняно з іншими платниками податків, які сплачують податки і збори в загальному порядку, з метою спрощення ведення бухгалтерського обліку і зниження податкового тягаря; 7) застосовуються поряд з іншими передбаченими чинним законодавством режимами оподаткування (загальним податково-правовим режимом або іншими різновидами спеціального податково-правового режиму);

8) запровадження чи скасування спеціального податкового режиму регламентується виключно Податковим кодексом України [421, с. 102].

Порівняно зі звичайною системою оподаткування, спеціальні податкові режими мають як певні переваги, так і деякі недоліки, які необхідно враховувати під час їх законодавчого коригування й під час прийняття платником рішення щодо їх застосування.

Спеціальні податкові режими можуть породжувати низку негативних ефектів, а саме: 1) вносити викривлення у розподіл ресурсів, створюючи переваги для одних видів економічної діяльності перед іншими і впливаючи тим самим на відносні ціни; 2) призводити до ускладнення податкового законодавства; 3) призводити до збільшення адміністративних витрат, пов'язаних із контролем за дотриманням податкового законодавства; 4) спричиняти нерівномірний розподіл податкового тягаря і посилювати, таким чином, несправедливість в оподаткуванні; 5) надавати суб'єктам господарювання незалежно від ефективності їх господарської діяльності переваги у конкурентній боротьбі та спонукати тих суб'єктів господарювання, які позбавлені пільг, шукати інші способи зменшення податкових зобов'язань чи ухилятися від податків як єдиного способу покращення своїх конкурентних позицій; 6) сприяти ухиленню від сплати податків; 7) породжувати ланцюгову реакцію боротьби інших галузей і суб'єктів господарювання за пільги, спонукаючи останніх використовувати наявні ресурси не на підвищення ефективності господарювання, а на лобіювання своїх інтересів в уряді і парламенті з метою отримання податкових пільг; 8) мати низьку адресність і виходити за межі початкових цілей їх надання [429, с. 126].

До переваг застосування спеціальних режимів слід віднести наступні: 1) зниження податкового навантаження на певні сфери економіки й спрощення процедурних питань, що сприяє вивільненню значної частини господарських операцій з тіньового сектора економіки; 2) підвищення інвестиційної активності населення, малого та середнього підприємництва; 3) відмова від використання схем ухилення від сплати податків за загальною системою



оподаткування з метою мінімізації коштів, що сплачуються державі [430, с. 235]; 4) спрямованість на стимулювання розвитку малого й середнього підприємництва, що сприяє формуванню середнього класу та вирішенню соціальних та економічних проблем; 5) реалізація регулюючої функції оподаткування, зокрема стимулювання росту обсягів діяльності й ефективного використання наявних ресурсів; 6) дерегуляція підприємницької діяльності, яка істотно знижує витрати держави на адміністрування податків і зборів, зменшує відповідні витрати контролюючих органів внаслідок скорочення переліку податків та зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються платниками податків, а також зменшує ризик виникнення помилок і застосування штрафних санкцій; 7) розвиток конкурентного середовища й демонополізація економіки тощо.

З погляду платника податку, до переваг існування спеціальних податкових режимів слід віднести: 1) можливість самостійного і свідомого вибору одного з режимів оподаткування, що збільшує ступінь їх свободи у виборі стратегії розвитку та в прийнятті господарських рішень; 2) зменшення податкового навантаження; 3) скорочення форм податкової звітності й спрощення податкового обліку, що сприяє зниженню непродуктивних витрат; 4) зменшення кількості перевірок за окремими напрямками оподаткування, а отже і зменшення ймовірності порушень податкового законодавства й застосування фінансових санкцій.

Отже, під спеціальним податковим режимом слід розуміти особливий порядок обчислення і сплати податків та зборів протягом певного часу, встановлений з метою стимулювання розвитку галузей господарювання й заснований на зниженні податкового тягаря та (або) надання інших переваг певним категоріям платників податків, включно із звільненням від обов'язку зі сплати окремих податків і зборів.

Як висновок, слід зазначити, що:

1) категорія «правовий режим оподаткування» має комплексний характер, і є складною та багатофункціональною категорією, яка виступає одним з

елементів податкового права і є невід'ємною частиною механізму правового регулювання податкових відносин;

2) установлений в Україні правовий режим оподаткування ґрунтується на положеннях чинного податкового законодавства, а також на нормах міжнародних угод з податкових питань, є диференційованою системою правил справляння податків залежно від статусу платника податків, виду діяльності, характеру операцій та інших факторів;

3) у рамках правового регулювання оподаткування поняття «податковий режим» може розглядатися як сукупність загальних правил функціонування податкової системи держави, як галузевий юридичний режим, як інституціональна форма податкового права тощо;

4) Податковий кодекс України, формально закріпивши склад спеціальних податкових режимів у розділі XIV «Спеціальні податкові режими», не відносить до них чимало податкових режимів, які за своїми ознаками мають до них належати. Тому доцільно, враховуючи досвід країн пострадянського простору, доповнити ст. 11 Податкового кодексу України нормою, в якій визначити конкретний предметний склад спеціальних податкових режимів.

### **3.2. Адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів)**

Одним із механізмів підвищення ефективності податкової системи держави, запорукою якісних змін податкових відносин є злагоджена, впорядкована управлінсько-розпорядча діяльність, яка здійснюється у сфері адміністрування податків. Адміністрування податків є складною категорією, що охоплює сукупність організаційних дій державних органів з формування такого податкового середовища, яке б забезпечувало задоволення потреб держави зі сталого наповнення бюджету податковими платежами та створення сприятливих податкових умов для платників податків. Водночас адміністрування податків виступає не лише як організуюча основа

оподаткування, воно є особливим різновидом суспільних відносин, що виникають між платниками податків і державними органами, уповноваженими здійснювати адміністрування податків.

У країнах з високим рівнем ухилення від податків (а Україна належить саме до таких країн), доцільною та пріоритетною є реформа не тільки податкової системи, а й адміністрування податків. Саме питання адміністрування податків та зборів – подання звітності, проведення перевірок, облік платників податків, відповідальність тощо – є «найболючішим» питанням для платників податків. Тому головним завданням у податковій сфері має бути не розмір податкових ставок, а спрощення системи адміністрування податків, зокрема зменшення адміністративних витрат, пов'язаних з управлінням податками і дотриманням податкового законодавства та витрат платника податку на виконання його податкових зобов'язань [431, с. 143].

Неефективність адміністрування податків обумовлюється незадовільним правовим регулюванням у цій сфері – це недосконалість юридичної техніки під час їх розробки, існуючі неузгодженості та суперечності деяких правових норм, відсутність або нечіткість деяких визначень, що перешкоджають розкрити суть конкретних правових явищ, подій і дій. На жаль, указані недоліки властиві Податковому кодексу України, оскільки його швидка підготовка та поспішне прийняття призвели до недосконалості деяких норм, існування прогалин і суперечностей.

Недоліки в системі управління податковими надходженнями призводять до збільшення податкових правопорушень, сприяють розширенню масштабів ухилення від сплати податків і відходу бізнесу в тіньовий сектор економіки, розбалансованості дій уповноважених державних органів, результатом чого є утворення значних сум заборгованості до бюджетів усіх рівнів, що свідчить про необхідність ужиття дієвих заходів, спрямованих на підвищення результативності та ефективності системи адміністрування податків. Якість адміністрування податків впливає на адміністративно-організаційні заходи, що

проводяться з метою вдосконалення оподаткування, і служить умовою успішного проведення податкової політики держави.

Питання вдосконалення адміністрування податків залишається актуальним і досі. Про це свідчить низка законопроектів, які розроблено та зареєстровано для розгляду після набуття чинності Податковим кодексом України, останніми з яких є «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів» від 02.10.2012 р. № 11285 [432] та «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів» від 02.10.2012 р. № 11284 [433].

Порядок адміністрування податків на законодавчому рівні регламентується у розділі II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» Податкового кодексу України, аналіз положень якого дозволяє зробити висновок, що підходи законодавця до його побудови містять значну кількість помилок і прогалин. Положення кодексу не містять легального визначення поняття «адміністрування податків», не закріплюють принципів, на яких має ґрунтуватися така діяльність, форм і методів її здійснення.

Така побудова правових норм свідчить про порушення правил законодавчої техніки, зокрема тих, які стосуються формулювання і закріплення понятійно-категоріального апарату та конструкції правових норм. Порушення основних вимог законодавчої техніки зумовлює складнощі в процесі правозастосування, що негативно впливають на регулювання податкових відносин і, як наслідок, дискредитує органи державної влади.

Адміністрування податків є однією з центральних категорій податкового права, що відображає його своєрідність і місце в правовій системі держави. Для з'ясування значення терміну «адміністрування» необхідно звернутися до його етимологічного тлумачення. У довідковій літературі поняття «адміністрування» (фр. *procedure*, від лат. *procedo* – проходжу, просуваю [434, с. 470]) тлумачиться як: бюрократичне керування за допомогою наказів і розпоряджень замість конкретного керівництва [511, с. 8]; управління, організація, виконання,

здійснення, нагляд (контроль), а також організаційно-розпорядча діяльність керівників та органів управління, що здійснюється шляхом наказів і розпоряджень [79, с. 33]; **таке, що охоплює** сферу державного управління, *що містить у собі/і включає в себе* поняття «демократичного врядування» [435, с. 17]; передбачення, організація, розпорядження, керування та контроль [436, с. 12]; інституції, що здійснюють функції управління у різних сферах суспільного життя, а також як система органів виконавчої влади та назва конкретних органів виконавчої влади тощо [180, с. 59].

У науковій літературі одночасно застосовуються два терміни: поняття «податкове адміністрування» й «адміністрування податків». Більшість науковців і практиків вживають ці поняття як рівнозначні, але не звертають особливої уваги на те, що вони є різними. Автор цього дослідження вважає, що поняття «податкове адміністрування» та «адміністрування податків» необхідно розмежовувати, адже вони не тотожні за своїм змістом і обсягом.

О. С. Найденов зазначає, що податкове адміністрування – це форма реалізації управлінської діяльності органів державної влади у сфері податкових відносин за допомогою використання сукупності законодавчо визначених методів і процедур у межах встановлених функцій та компетенції, спрямованих на вдосконалення податкового механізму з урахуванням узгодження інтересів держави і платників податків [437, с. 10]. Схожої думки дотримується і М. А. Федоровська [438, с. 6].

А. Б. Золотарьова вважає, що податкове адміністрування є складним поняттям, котре охоплює низку процесів, які здійснюються у сфері справляння податків і зборів. У вузькому розумінні, податкове адміністрування – це діяльність податкових органів щодо здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства платниками податків, а у широкому – це сукупність процедур, що забезпечують державне управління у сфері оподаткування. Однак, науковець зазначає, що другий підхід до розуміння податкового адміністрування є більш точним, бо термін «адміністрування» означає не тільки

процеси контролю, але й процеси комплексного управління відповідною сферою [439, с. 7].

У широкому розумінні поняття «податкове адміністрування» розкриває і Д. В. Ігнат'єв, який вказує, що воно являє собою систему управління податковими відносинами, представлену узгодженою діяльністю законодавчих органів влади щодо визначення елементів податкової системи, виконавчих органів влади, уповноважених у сфері справляння податків і зборів, щодо організаційно-методичного забезпечення податкового контролю, а також судових органів з вирішення податкових спорів, функціонування якої покликане забезпечити реалізацію податкової політики держави [440, с. 11]. Однак така думка науковця є дискусійною і більшість вчених вважають, що податкове адміністрування, як виконавчо-розпорядча діяльність, здійснюється лише органами виконавчої влади.

Якщо ж розглядати податкове адміністрування в широкому розумінні, як діяльність, що втілює податкову політику держави і забезпечує виникнення, розвиток, зміну і припинення податкового обов'язку, то така діяльність, на перший погляд, має охоплювати й правотворчість. Утім правотворчість здійснюється ще до самого процесу правового регулювання і тому не належить до його механізму [441, с. 36].

Варто погодитися з думкою Т. О. Єфімової, яка зазначає, що податкове адміністрування являє собою систему практичного здійснення стратегічних положень, вироблених в рамках податкової політики держави у формі конкретних дій учасників податкових відносин [442, с. 7]. Таке визначення, на відміну від інших, тлумачить податкове адміністрування не як вид діяльності, близький за складом до податкового контролю або управління оподаткуванням, а наділяє його певними особливостями та надає йому самостійного значення.

Автор цього дослідження вважає, що податкове адміністрування необхідно розглядати як елемент податкової політики держави і його можна визначити як урегульовану нормами права діяльність уповноважених державних органів у податковій сфері, спрямовану на реалізацію ефективної податкової політики.

Податкова політика характеризується перманентною діяльністю уповноважених органів державної влади і місцевого самоврядування щодо створення ефективного механізму правового регулювання шляхом прийняття відповідних нормативних правових актів та спрямована на формування дохідної частини бюджету, а також на розвиток і регламентацію податкових правовідносин [443, с. 187]. Податкова політика формує організаційний механізм податкової системи і визначає зміст адміністрування податковою системою [444, с. 204]. Податкове адміністрування – це один із засобів реалізації податкової політики держави, оскільки є комплексним та дієвим правовим явищем, що охоплює різні методи впливу на суб'єктів податкових правовідносин з метою забезпечення виконання законодавства про податки і збори, упорядкування податкових правовідносин, своєчасного й повного акумулювання грошових коштів до бюджетів усіх рівнів з можливістю застосування державного примусу [443, с. 187].

Одним із головних завдань податкової політики є формування такої моделі правового впливу на відносини, ~~що виникають у процесі встановлення, обчислення та сплати податків~~ (податкові відносини), яка дозволяла б збалансувати публічні та приватні інтереси різних учасників економічних відносин, забезпечуючи виконання органами публічної влади своїх законодавчо визначених функцій найбільш ефективним чином і з мінімальними витратами, зменшуючи втручання у право приватної власності та позитивно впливати на розвиток економічних відносин.

Поняття «адміністрування податків» закріплено на законодавчому рівні, однак не розкрито, що негативно впливає на правозастосовну діяльність та вимагає від науковців надати йому доктринального тлумачення. Зауважимо, що таке визначення містить обов'язкову ознаку, яка характерна для владно-розпорядчої діяльності, – наявність у податкових правовідносинах владного суб'єкта, уповноваженого державою на виконання відповідних завдань у сфері оподаткування. Залежно від змісту цього терміну в науці можна виділити два різних за обсягом підходи до його визначення – вузький та широкий.

Цікавою для наукового аналізу є точка зору А. О. Селіванова, який розглядає поняття «адміністрування податків» у контексті співвідношення із поняттям «справляння податків». Справляння податків учений визначає як «правовідносини, що зумовлюють виконання податкових зобов'язань платниками податків та здійснення уповноваженими органами держави контрольних функцій щодо своєчасності, вірогідності, повноти нарахування та сплати лише тих податків і зборів, які віднесено до їх відання». Юридичну категорію «адміністрування податків» науковець розкриває, як правовідносини, що складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [445, с. 35]. Таким чином справляння податків є ширшим поняттям, яке охоплює й адміністрування податків.

В. Б. Марченко зазначає, що розуміння адміністрування податків як адміністрування примусового погашення податкового боргу має право на існування та свою сферу застосування. Водночас вчений наголошує, що можна і доцільно використовувати й більш широке розуміння адміністрування податків як діяльності органів, уповноважених у сфері справляння податків щодо здійснення контрольно-наглядової діяльності, вжиття відповідних заходів відповідальності, а також здійснення організаційних заходів щодо реалізації податкових зобов'язань [446, с. 207]. А. С. Ластовецький вважає, що «адміністрування податків» – це механізм, що містить систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів (обов'язкових платежів) [447, с. 37]. Т. О. Проценко розрізняє такі категорії адміністрування: адміністрування податків як систему законодавчо визначених взаємовідносин держави, що є головним учасником створення податкового середовища, і платників податків та адміністрування процесів оподаткування як систему забезпечення виконання функцій податків в існуючих умовах господарювання [448, с. 28–29]. Однак варто зазначити, що



адміністрування процесів оподаткування розглядається вченим як діяльність, яку уповноважені здійснювати саме органи оподаткування.

Ураховуючи те, що для адміністрування податків як владно-розпорядчої діяльності характерним є обов'язкова наявність владного суб'єкта, не можна погодитися з пропозиціями науковців (А. Г. Іванов, В. Б. Марченко, С. П. Позняков [449, с. 5; 450, с. 122; 364, с. 12 та ін.]), які розглядають адміністрування податків як процесуальну діяльність платників податків.

Утім поняття «адміністрування податків» не тотожне поняттю «адміністративна діяльність», для якого характерним є примусовий характер, можливість самостійно здійснювати організаційні, фізичні та інші заходи примусу, спираючись на силу. Під час здійснення адміністративної діяльності перевага надається наказовим формам і методам, а також вертикальному підпорядкуванню. **Що стосується адміністрування податків, то в його основі закладено принцип добровільного виконання податкового обов'язку платником податку.**

На підставі викладеного можна сформулювати таке визначення адміністрування податків – це виконавчо-розпорядча діяльність, яка здійснюється податковими органами у межах встановленої компетенції, реалізується у законодавчо визначених формах і спрямовується на організацію застосування норм податкового законодавства, здійснення контролю за його дотриманням, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджету податків і зборів, здійснення заходів, спрямованих на оптимізацію управлінських процесів, забезпечення виконання платниками податків покладених на них зобов'язань з метою ефективного функціонування всієї податкової системи.

**Основні складові адміністрування податків**, що визначаються у розділі II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» Податкового кодексу України, є такими: податкова звітність, податкові консультації, податковий контроль, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби, перевірки,

погашення податкового боргу платників податків, застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав, відповідальність, пеня.

Виходячи з розуміння цього терміну як управлінської діяльності органів виконавчої влади, слід зазначити, що державно-владна ознака має для цієї діяльності конститутивне значення. Тому до адміністрування як діяльності уповноважених контролюючих органів можна віднести такі складові: листування з платником податків, повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань, податкові консультації, податковий контроль, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДПС, податкові перевірки, погашення податкового боргу і застосування заходів відповідальності. Такі види діяльності, як податкова звітність, визначення суми податкових зобов'язань та їх сплата, а також оскарження рішень контролюючих органів повністю або переважно здійснюються самими платниками або іншими суб'єктами й у загальнозживаному розумінні не можуть розглядатися як адміністрування. Розміщення їх у розділі під назвою «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» свідчить про бажання законодавця відобразити цілісний процес справляння податків, який охоплює адміністрування з боку контролюючих органів і діяльність платників та інших суб'єктів податкового права щодо виконання податкових зобов'язань [450, с. 121].

О. О. Іванова розглядає адміністрування податків як комплекс заходів податкового контролю, спрямованих на недопущення і припинення можливих податкових правопорушень, систему заходів щодо забезпечення прав платників податків і водночас створення для них максимально комфортних умов функціонування, що сприяють здійсненню господарської діяльності та зручності сплати податків і зборів [451, с. 27]. З цього приводу В. Б. Марченко справедливо зазначає, що адміністрування податків безпосередньо спрямовано на забезпечення виконання податкових зобов'язань і, як реалізація повноважень

податкових адміністраторів, змістовно охоплює організаційні, контрольні та правоохоронні функції у сфері справляння податків [446, с. 205].

Відтак, поняття «адміністрування податків» і «податковий контроль» не слід ототожнювати, адже за змістом адміністрування податків є ширшим, ніж податковий контроль. Адміністрування податків являє собою складну систему, структурними елементами якої є планування, керівництво, облік, контроль, включно з механізмом притягнення до податкової відповідальності. При цьому в науковій літературі більшість авторів виділяє податковий контроль як відокремлений елемент у структурі адміністрування податків (А. І. Пономарьов [452, с. 217] та ін.). Дійсно, податковий контроль є найважливішою умовою ефективного адміністрування податків, адже його здійснення спрямоване на забезпечення правильності обчислення, своєчасності та повноти надходжень податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів.

Таким чином, адміністрування податків є складним міжгалузевим публічно-правовим інститутом, що являє собою систему правових норм, спрямованих на регулювання суспільних відносин, які виникають між податковими органами та платниками податків стосовно нарахування та сплати податків, здійснення податкового контролю, примусового стягнення податкового боргу та притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень. Податковий кодекс України регламентує специфіку порядку адміністрування окремих податків і зборів (обов'язкових платежів).

Основними ознаками адміністрування податків, на думку Д. Е. Фадеева, є: підзаконний характер діяльності, яка здійснюється відповідно до закону; процесуальний характер діяльності; можливість самостійно здійснювати заходи примусу в адміністративному порядку, а також заходи податкової відповідальності; юридична нерівність суб'єктів [453, с. 38].

О. А. Шарапова деталізує перелік ознак адміністрування податків як діяльності уповноважених органів і виділяє серед них такі: 1) цільовий характер діяльності уповноважених органів, що проявляється в забезпеченні досягнення цілей, визначених державною податковою політикою і встановлених

законодавством про податки і збори; 2) регламентований характер діяльності, виражений у наявності процесуальних і процедурних норм; 3) підзаконність діяльності, оскільки вона здійснюється на підставі й у межах законодавчо визначених норм; 4) регулярний, постійний характер діяльності; 5) вторинний характер відносно законодавчої діяльності; 6) наявність адміністративно-владних повноважень в уповноважених органів; 7) здійснення контролю за діяльністю вимог податкового та іншого законодавства у випадках, передбачених законом [454, с. 38].

Перелік ознак, запропонованих цими вченими не є достатньо вичерпним, а тому потребує доктринального уточнення. Необхідно зазначити, що адмініструванню податків притаманні такі риси: 1) публічно-правова діяльність, що здійснюється від імені держави спеціальними органами в межах визначеної законом компетенції; 2) виконавчо-розпорядча діяльність, яка спрямована на реалізацію правових норм; 3) підзаконний характер – здійснюється на підставі, в межах та у спосіб, передбачені законом; 4) наявність адміністративно-владних повноважень у суб'єктів, що здійснюють адміністрування та їх юридична нерівність з іншими суб'єктами; 5) можливість податкових органів застосовувати заходи адміністративного примусу та міри відповідальності в адміністративному порядку до порушників податкового законодавства.

Важливим методологічним аспектом в дослідженні адміністрування податків є визначення **об'єкта та суб'єктів адміністрування податків**.

*Відносини, що складаються у процесі адміністрування податків є різновидом податкових правовідносин, тому **об'єкт** адміністрування податків є видовим відносно поняття об'єкту податкових правовідносин. Враховуючи те, що адміністрування податків є владно-розпорядчою діяльністю, його об'єкт має свою специфіку. Не всі дії платників податків є об'єктом адміністрування податків. Платники податків хоча й вступають у відносини з державою з приводу сплати податків, але безпосереднього управлінського впливу на них як суб'єктів господарювання контролюючі органи не*

здійснюють. Адже не будучи управлінськими податкові правовідносини ґрунтуються на функціональному, а не на вертикальному чи горизонтальному підпорядкуванні. Виняток становлять лише порушення податкового законодавства, які є підставою для застосування заходів адміністративно-правового примусу.

Для визначення кола суб'єктів адміністрування податків необхідно чітко розуміти зміст цієї виконавчо-розпорядчої діяльності. Оскільки поняття податкове адміністрування та адміністрування податків не є тотожними, то групи їх суб'єктів не можуть бути однаковими.

І. І. Кучеров виділяє такі органи податкового адміністрування: органи, які відповідають за здійснення податкової політики; органи, які безпосередньо стягують податки та збори, а також контролюють їх сплату; органи (особи), що володіють окремими повноваженнями в податковій сфері [455, с. 209].

О. С. Титов зазначає, що структуру податкового адміністрування складають податкові органи, уповноважені державою здійснювати податкове адміністрування і особи, які сприяють податковому адмініструванню [444, с. 242] (фізичні та юридичні особи, котрі володіють інформацією про платника податків, необхідною для обчислення податків і від дій яких залежить реалізація прав і належне виконання обов'язків платників податків та уповноважених органів).

*До осіб, які сприяють адмініструванню податків, І. І. Кучеров відносить органи реєстрації, банки, експертів, спеціалістів, перекладачів, понятих і свідків [304, с. 232]. Органами реєстрації є: 1) органи, які здійснюють реєстрацію фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб; 2) органи, які реєструють фізичних осіб за місцем проживання; 3) органи реєстрації актів цивільного стану; 4) органи, що здійснюють облік і (або) реєстрацію нерухомого майна; 5) органи, які здійснюють облік та (або) реєстрацію користувачів природними ресурсами, а також ліцензування діяльності, пов'язаної з користуванням цими ресурсами. Діяльність цих органів в основному не спрямована на справляння податків і зборів, але пов'язана зі*

*здійсненням інших важливих дій, які є юридичними фактами і в майбутньому можуть стати підставою для виникнення податкових правовідносин.*

Виходячи з того, що податкове адміністрування необхідно розглядати як елемент податкової політики, до суб'єктів податкового адміністрування можна віднести Кабінет Міністрів України і Міністерство фінансів України. Однак ці органи безпосередньо не здійснюють адміністрування податків, а забезпечують реалізацію податкової політики і координують діяльність податкових органів<sup>10</sup> (п. 3 ч. 1 ст. 116 Конституції України [240], Указ Президента України «Про Положення про Міністерство фінансів України» від 08.04.2011 р. № 446/2011 [216], Положення про Державну податкову службу України, затвердженого Указом Президента України від 12.05.2011 р. № 584/2011 [156]).

Що стосується поняття **«суб'єкти адміністрування податків»**, то Податковий кодекс України його не закріплює. Однак, законодавець використовує такі терміни, як контролюючі органи та органи стягнення. Відповідно до ст. 41 Податкового кодексу України контролюючими органами є органи ДПС та митні органи. Органами стягнення є виключно органи ДПС, які уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах своїх повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень (п. 41.2 ст. 41 Податкового кодексу України).

Відтак, перелік органів, уповноважених здійснювати адміністрування податків (такі органи ще називають адміністраторами податків), чітко визначений законодавцем. Інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, у тому числі на запит правоохоронних органів. Тому не можна погодитись з думкою Г. М. Давидова і О. М. Любченко, відповідно до якої до підсистеми адміністраторів податків пропонують відносити, окрім податкових органів,

---

<sup>10</sup> Слід зазначити, що положення підп. 12.3.6 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, згідно з яким Міністерство фінансів України затверджує форми податкових декларацій (розрахунків) з місцевих податків та зборів, а у разі потреби надає методичні рекомендації щодо їх заповнення, наділяє цей орган не властивими йому функціями. Адже до повноважень Міністерства фінансів України належать питання формування та забезпечення реалізації державної фінансової, податкової політики, координації діяльності податкових органів, а не адміністрування податків і зборів.

більшість інших державних служб, що взаємодіють з податковими органами [456, с. 169].

*Таким чином, до суб'єктів адміністрування податків належать: 1) органи, які уповноважені здійснювати адміністрування (контролюючі органи та органи стягнення); 2) платники податків – 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 згідно з Податковим кодексом України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з Податковим кодексом України; 3) особи, які сприяють сплаті податків і зборів (банки, податкові агенти, суб'єкти інформаційних відносин, збирачі податків та зборів).*

Адміністрування процесів оподаткування об'єднує комплекс заходів, спрямованих на виконання нормативно-правових актів і є тим інструментом, за допомогою якого забезпечується формування фінансових ресурсів держави, котрі дозволяють їй проводити планомірну й ефективну фінансову політику. До того ж, адміністрування податків є індикатором, що відображає ефективність існуючої системи податків і зборів у процесі планування, організації та контролю за надходженням податкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів, а за необхідності – і застосування заходів відповідальності (у разі виявлення порушень). З його допомогою можуть бути виявлені суперечності щодо порядку сплати та збору податків, недоліки процесу взаємодії платників податків і держави, типові порушення правових норм, що регулюють питання формування грошових фондів, і їх причини, встановлюватися ефективність існуючої системи податків і зборів з точки зору кількісних та якісних показників, визначатися шляхи вдосконалення законодавства, оцінюватися правильність сформованих ідей і думок.

Адміністрування податків як вид виконавчо-розпорядчої діяльності податкових органів ґрунтується на відповідних принципах. Розділ II

«Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» Податкового кодексу України не закріплює легального поняття «принципи адміністрування податків», не визначає принципів, на основі яких має здійснюватися адміністрування податків, однак установлює основні засади податкового законодавства України.

Принципом адміністрування податків слід вважати базову умову, що визначає ефективність організації роботи з мобілізації податкових платежів у бюджетну систему і виконання податкового законодавства. С. Г. Пепеляєв справедливо зазначає, що максимальна реалізація основних принципів має бути проголошена метою діяльності цих органів, адже саме принципи лежать в основі оцінки законності конкретних дій і рішень податкової адміністрації [457, с. 46].

На думку О. А. Шарапової, адміністрування податків базується на загальних принципах, як-то: законність, рівність перед законом, добровільне виконання податкового обов'язку, право на захист законних інтересів і прав, гласність та захист відомостей, які становлять податкову таємницю, презумпція невинуватості платників, невідворотність юридичної відповідальності за допущені правопорушення [454, с. 38]. А. Е. Сердюков вважає, що головними принципами, на яких має базуватися адміністрування податків, є справедливість, передбачуваність та ефективність [458, с. 10].

Важливо констатувати, що у сфері податкового адміністрування не можуть функціонувати принципи, аналогічні тим, які здавна існують у сфері оподаткування. Управління в сфері оподаткування, як і публічне управління взагалі, навряд чи можна відобразити в декількох лаконічних принципах. Адміністрування податків швидше являє собою пошук адекватних шляхів вирішення управлінських проблем [459, с. 96]. У зв'язку з відсутністю законодавчо визначеного переліку принципів адміністрування податків автор цього дослідження пропонує доповнити розділ II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» Податкового кодексу України статтею, в якій закріпити принципи адміністрування податків (див.: додаток А). У підґрунті



здійснення адміністрування податків має лежати принцип пріоритетності інтересів платників податків, що полягає в наданні податковими органами комунікаційних послуг у сфері оподаткування.

Адміністрування податків передбачає дві стадії: стадію добровільного виконання податкового обов'язку платником податку або адміністративно-примусового виконання та стадію притягнення до податкової відповідальності.

Аналіз змісту поняття «адміністрування податків» як виду публічно-правової діяльності необхідно здійснювати шляхом дослідження методів і форм його здійснення. Методи адміністрування податків – це способи та прийоми цілеспрямованого впливу на податкові відносини. З методами адміністрування податків тісно пов'язані й форми адміністрування податків, що являють собою типові зовнішньо виражені організаційні, функціональні напрями діяльності податкових органів, які здійснюються на підставі та в межах закону.

У наукових колах склались різні думки щодо питання, які способи та прийоми можна вважати методами адміністрування податків. О. А. Шарапова розглядає такі методи податкового адміністрування: планування, нормативно-правове регулювання, контроль (включно з обліком і реєстраційними діями), забезпечення виконання обов'язків зі сплати податків, у тому числі шляхом застосування санкцій [454, с. 38].

На думку К. С. Бельського, державні органи, здійснюючи податкове адміністрування, застосовують такі методи: 1) метод податкового адміністрування, що забезпечує добровільне виконання платником податків обов'язку зі сплати податків; 2) примусові методи справляння податків; 3) податковий контроль [460, с. 35]. Ю. І. Петров виділяє три основні типи методів: методи адміністративного примусу, регульованих альтернатив і дружнього партнерства [461, с. 23]. Важливо зазначити, що останнім часом поширення набуває метод регульованих альтернатив, який є найбільш оптимальним шляхом розвитку співробітництва між платниками податків та органами, які здійснюють їх адміністрування, оскільки надає платникам

податків свободу вибору варіантів юридичної форми ведення їх діяльності, визначених у законодавчому порядку.

Аналізуючи міжнародний досвід побудови продуктивного співробітництва між платниками податків і податковими органами важливо зазначити, що запорукою ефективного адміністрування податків є поступовий перехід від примусових, силових методів до відносин співробітництва, дружнього партнерства з платниками податків. Однак найчастіше такі методи адміністрування податків лише декларуються на законодавчому рівні й не мають практичного підґрунтя для ефективної реалізації, являючи собою правову фікцію.

Отже, головними методами адміністрування податків є податкове планування, податкове регулювання та податковий контроль. Кожному з цих методів притаманні свої форми реалізації, покликані забезпечувати вирішення відповідних завдань адміністрування податків.

Податкове планування як метод адміністрування податків є сукупністю форм, які використовуються суб'єктами адміністрування для вироблення, прийняття й оцінки управлінських рішень, що будуть спрямовані на забезпечення потреб бюджету. У процесі податкового планування проводиться оцінка податкового потенціалу, прогнозуються обсяги податкових надходжень, визначається розмір бюджетного дефіциту, розробляються контрольні завдання різних рівнів і визначається розподіл податкових ставок і пільг.

Податкове планування в системі адміністрування податків може бути стратегічним або перспективним (податкове прогнозуванням) і тактичним (поточне планування) [462, с. 68]. Стратегічному плануванню притаманні такі форми, як прогнозування обсягів податкових надходжень до консолідованого бюджету та розподіл прогнозованих обсягів податкових надходжень між бюджетами. Формами тактичного планування є розробка проектів податкових надходжень за рік у розрізі бюджетів усіх рівнів і контрольних завдань щодо порядку та строків виконання податкового обов'язку.

Найскладнішою конструкцією в системі адміністрування податків є податкове регулювання, в якому стикаються економічні інтереси суб'єктів податкових правовідносин, особливо держави і платників податків. В основу податкового регулювання покладено систему заходів оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань, які мають бути економічно обґрунтованими та виваженими.

Податкове регулювання реалізується в різних формах, спрямованих на збалансування доходів і видатків бюджетів усіх рівнів. Ураховуючи мету й сферу застосування, можна виділити такі форми податкового регулювання: система податкового стимулювання (зміна строку сплати податку, надання податкового кредиту, відстрочки або розстрочки зі сплати податків), система податкових пільг (заходи, спрямовані на зменшення бази оподаткування до нарахування податку та збору, зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору, знижен<sup>ої</sup> ставки податку та збору, звільнення певних категорій осіб від сплати податків і зборів), система санкцій (фінансові, адміністративні та кримінальні).

Значення податкового регулювання постійно зростає, адже саме податкове регулювання спрямовано на врівноваження особистих, корпоративних і громадських економічних інтересів учасників податкових правовідносин та припинення податкових правопорушень.

Податковий контроль як метод адміністрування податків є важливою умовою ефективного адміністрування податків і відображенням його змісту, оскільки являє собою систему заходів, які вживаються уповноваженими органами відповідно до закону й у межах повноважень з метою забезпечення правильності нарахування, своєчасності та повноти сплати податків і зборів, дотримання вимог податкового та іншого законодавства. Саме здійснення податкового контролю дозволяє державі враховувати і контролювати повноту і своєчасність надходження податкових платежів до бюджету, зіставляти їх величину з потребами у фінансових ресурсах, а отже, є індикатором дійсного стану функціонування податкової системи та вказує на необхідність її

реформування, забезпечує визначення напрямків вдосконалення і способів реалізації правового механізму щодо найбільш ефективного формування, розподілу та використання фінансових ресурсів держави.

Питанню форм податкового адміністрування приділяли увагу різні вчені (А. Г. Іванов, А. І. Модяєва [463, с. 92; 464, с. 72] та інші). Утім, слід зазначити, що Податковий кодекс України не містить поняття «форми адміністрування податків». Податковий контроль як метод адміністрування податків здійснюється на підставі та у спосіб, визначений податковим законодавством. У ст. 62 Податкового кодексу України законодавець застосовує термін «способи» здійснення податкового контролю, а не форми. Отже, це питання потребує подальшого наукового дослідження та ретельного аналізу.

Актуальним для дослідження залишається питання вдосконалення законодавства, яке регламентує адміністрування податків таким чином, щоб забезпечити збільшення кількості платників податків, які добровільно та своєчасно виконують податкові обов'язки і дотримуються податкового законодавства. Цієї мети можна досягти за умови побудови такої моделі адміністрування податків, яка була б прозорою і зрозумілою для платників податків та ґрунтувалася б на раціонально керованій системі аудиту, ефективній системі збору податків (включно з примусовим стягненням), бухгалтерського обліку та реєстрації всіх несплачених платежів, комплексному обслуговуванні платників податків і програмою навчання, які допоможуть знизити витрати платників податків на дотримання податкового законодавства.

Оцінка ефективності роботи податкових органів має здійснюватися на підставі низки критеріїв. Одним з головних має бути якість обслуговування платників податків.

Попередня й нинішня система адміністрування базуються на засадах тотального контролю, який дозволяє в ручному режимі контролювати окремих платників податків. виправити її можна лише шляхом зміни філософії адміністрування податків. Один із можливих варіантів – впровадження системи контролю відхилень, за якою контролюються лише ті суб'єкти економіки, котрі

ухиляються від сплати податків. Сумлінних платників податків слід звільнити від перевірок. Для цього повинно відбутися реформування підходів і принципів діяльності органів ДПС, які варто спрямовувати насамперед на попередження порушень податкового законодавства [431, с. 144].

Ефективне адміністрування податків забезпечує можливість здійснити правильне прогнозування обсягів податкових надходжень, обґрунтовано планувати дохідну частину бюджету, заздалегідь визначати забезпеченість і дефіцит бюджету, визначати необхідність введення або скасування окремих видів податків, повноту їх сплати та інші параметри, що в остаточному результаті дозволяє здійснити аналіз фінансової політики держави, яка проводиться. Таким чином, адміністрування податків дозволяє оптимізувати процеси формування державного та місцевих бюджетів, упорядкувати податкові правовідносини, створити необхідні умови, в тому числі сформулювати певні ідеї, запропонувати законопроекти тощо, необхідні для реалізації податкової політики держави.

З метою вдосконалення процесу адміністрування податків особливу увагу необхідно приділяти найбільш широкому впровадженню новітніх інформаційних технологій. Інформатизація та комп'ютеризація адміністрування податків піднесе на якісно новий рівень організаційну складову цього процесу, сприятиме його уніфікації й спрощенню та підвищить його ефективність.

Принцип співпраці та довіри має стати підґрунтям для побудови продуктивних відносин між платниками податків і податковими органами, запорукою підвищення ефективності адміністрування податків. Однак така співпраця є можливою лише за умови чіткого визначення та захисту прав платників податків, закріплення їх гарантій, що і сприятиме створенню атмосфери взаємної довіри, адже для ефективного функціонування податкової системи потрібен високий ступінь співпраці з платниками податків, досягнути якого можна лише тоді, коли платники податків вважатимуть систему справедливою, їх основні права будуть не лише закріплені законом, а і гарантуватиметься суворе дотримання цих прав.

Поряд з фіскальною роллю адміністрування податків має виконувати активну стимулюючу функцію. Тому слід змінювати критерії оцінки ефективності діючої системи адміністрування податків (наразі домінуючим є зростання рівня надходжень до бюджету). Головними показниками оцінки системи адміністрування податків слід вважати не лише скорочення витрат платників податків, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків, або економію витрат держави на здійснення податкового контролю, але і показник функціонування господарюючих суб'єктів у податковому середовищі [443, с. 188].

Важливим критерієм ефективності адміністрування податків є і можливість створення сприятливих умов для розвитку інноваційного сектору економіки. Податкова система не повинна здійснювати неправомірний тиск на економіку держави, головною її метою має стати досягнення оптимального балансу між стимулюючою функцією та її фіскальною складовою.

Удосконалення податкового адміністрування не може вичерпуватися лише постійними поправками до Податкового кодексу України. Саме тому актуальним залишається питання формування чітких організаційних структур, процедур і системи відносин, які б забезпечили простоту, ефективність та оперативність виконання обов'язків зі сплати податків і зборів з одночасним гарантуванням та суворим дотриманням прав і законних інтересів платників податків.

Умовами підвищення якості адміністрування податків є необхідність удосконалення організаційної структури податкових органів, зміцнення їх матеріально-технічної бази, зміна концепції відносин податкових органів і платників податків, підвищення кваліфікації кадрів, використання нових технологій контрольної роботи та розробка якісних професійних стандартів діяльності працівників податкових органів.

Отже, перспективним напрямком удосконалення податкового адміністрування є модернізація структури самих податкових органів. Доцільним є створення спеціальних аудиторських підрозділів, до функцій яких

належатиме розгляд заперечень платників податків та досудове врегулювання спорів. Крім того, поступово функції адміністрування та контролю необхідно передавати центральним підрозділам податкових відомств і водночас скорочувати штати працівників. У регіонах варто залишити лише структурні підрозділи, які виконуватимуть функцію суто обслуговування платників податків. Цим шляхом пішли податкові служби Естонії, Латвії та Литви [431, с. 144–145].

Важливим також залишається питання розробки спрощеної моделі сплати податків і зборів та обліку платежів в інформаційній системі податкових органів, яка забезпечила б підвищення ефективності адміністрування за рахунок надання можливості платникам сплачувати всі грошові зобов'язання незалежно від податку чи збору, за якими вони виникли, одним чи декількома платіжними дорученнями на відповідні казначейські рахунки. Функціонування такої моделі дозволило б скоротити витрати фінансів і робочого часу платників податків на формування й виконання банками платіжних доручень на перерахування податків і зборів до бюджетів, створило б прозору систему розрахунків платників податків з бюджетами і водночас забезпечило б зменшення сум нарахованих штрафних санкцій і пені на суми боргу.

Слід зазначити, що варто запровадити систему адміністрування податків, спрямовану на захист законних прав та інтересів громадян [465, с. 91–92]. Тому, законодавцю необхідно здійснювати постійні кроки у напрямку лібералізації податкового законодавства, а саме: спростити норми Податкового кодексу України, які регулюють питання адміністрування податків та зборів, що сприятиме більш ефективній взаємодії податкових органів та платників податків, дозволить підвищити рівень довіри платників податків до контролюючих органів і навпаки.

Провідними напрямками вдосконалення процесу адміністрування податків мають стати:

1) удосконалення податкового законодавства шляхом усунення колізій, прогалин, конкретизації прав обов'язків та відповідальності платників податків, а також повноважень податкових органів та відповідальності їх посадових осіб;

2) спрощення податкової звітності, встановлення правила, яке існувало до прийняття Податкового кодексу України, про те, що у разі надсилання податкової декларації поштою, ця декларація вважається прийнятою в день її отримання відділенням поштового зв'язку від платника податків;

3) практична реалізація принципу пріоритету та забезпечення захисту прав і законних інтересів платників податків;

4) удосконалення регулювання питань адміністративного арешту майна, зокрема скорочення підстав для арешту майна;

5) установа вимоги щодо продажу майна, яке перебуває у податковій заставі, виключно на підставі рішення суду;

6) виключення норми, яка передбачає, що податкова соціальна пільга не може бути застосована до доходу самозайнятої особи від здійснення підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності, як такої, що дискримінує підприємців і самозайнятих осіб;

7) удосконалення податкового контролю, у тому числі шляхом автоматизації окремих процесів, аж до автоматизованого відбору платників податків для перевірок;

8) постійне підвищення кваліфікаційного рівня працівників податкових органів;

9) проведення роз'яснювальної та попереджувально-профілактичної роботи з платниками податків, формування у громадян переконання, що сумлінне виконання податкового обов'язку є не лише необхідним, а і корисним внеском для суспільства;

10) широке впровадження в практичну діяльність податкових органів новітніх електронних інформаційних технологій;

11) удосконалення передавання і прийому податкової інформації, поширення електронного обміну даними, автоматизація перевірки та аналізу



податкової інформації, усунення необхідності повторного надання тих самих документів платниками податків у різні інстанції податкових органів;

12) створення та забезпечення ефективного функціонування надійної системи досудового (адміністративного) розгляду правових спорів з платниками податків.

Істотним кроком у вдосконаленні адміністрування податків може стати постійний діалог законодавчої та виконавчої влади з платником податку, а також ефективно функціонуюча система взаємодії податкових органів з іншими правоохоронними органами (митними органами, органами внутрішніх справ). При цьому така взаємодія не повинна бути формальною, а має спиратися на реальну правозастосовну практику.

Постійне вдосконалення Податкового кодексу України у поєднанні з ефективним адмініструванням з боку податкових органів може послужити гарантією визначеності, справедливості і недискримінації для платників податків, а це, в свою чергу, створить сприятливий клімат для припливу прямих іноземних інвестицій в Україну.

### **3.3. Адміністративні процедури у сфері податкових правовідносин та особливості їх реалізації**

Сьогодні управлінська система України перебуває на стадії конструктивних якісних перетворень, необхідність яких обумовлюється тим, що існуюча в Україні система державного управління залишається в цілому неефективною, вона поєднує як інститути, що дісталися у спадок від радянської доби, так і нові інститути, що сформувалися у період її незалежності. Ця система є внутрішньо суперечливою, незавершеною, громіздкою і відірваною від людей, внаслідок чого існуюче державне управління стало гальмом у проведенні соціально-економічних і політичних реформ [466]. У зв'язку з цим у «Концепції адміністративної реформи в Україні» наголошується на

необхідності вироблення нової управлінської ідеології, спрямованої на оновлення адміністративної культури, формування готовності управлінського персоналу до прийняття рішень в умовах зростаючої свободи дій та підвищення особистої відповідальності з орієнтацією на служіння громадянам. Слід ідентифікувати, стандартизувати та оприлюднити певні види державних послуг з метою поліпшення і спрощення порядку їх надання (дерегуляція), делегування повноважень іншим управлінським рівням і секторам (децентралізація і деконцентрація), а також удосконалення управлінських процедур та запровадження достатніх апеляційних інституцій і механізмів, зокрема стосовно оскарження дій державних службовців [466]. Тобто, сутність адміністративної реформи полягає в комплексній перебудові існуючої в Україні системи державного управління всіма сферами суспільного життя, в тому числі сферою оподаткування.

Важливим моментом «Концепції адміністративної реформи в Україні» є те, що в ній акцентується увага не лише на змінах у матеріальній основі управління, а також на нагальній необхідності вдосконалення саме процедурних питань здійснення управлінської діяльності.

Усі ці перетворення потребують відповідного правового забезпечення. А оскільки йдеться про сферу державного управління, очевидно, що ключове місце у правовому забезпеченні цієї реформи відводиться саме адміністративному праву, яке є фундаментальною галуззю українського публічного права, органічно пов'язаною з виконавчою владою, являючи собою, з одного боку, її правові засади, а з іншого – важливий засіб, інструмент її здійснення. На сучасному етапі розвитку нашого суспільства метою адміністративно-правового регулювання є встановлення і регламентація таких відносин громадян, в яких кожній людині має бути гарантовано реальне додержання у сфері виконавчої влади прав і свобод, що їй належать, а також ефективний захист цих прав і свобод у разі їх порушення [466].

Проблематику адміністративної процедури розробляли такі науковці, як В. Б. Авер'янов, О. Ф. Андрійко, О. М. Бандурка, Д. М. Бахрах, Ю. П. Битяк,

В. М. Гаращук, І. П. Голосніченко, Л. В. Коваль, А. Т. Комзюк, І. В. Опришко, П. С. Пацурківський, Д. В. Приймаченко, А. О. Селіванов, В. П. Тимощук, В. К. Шкарупа та ін. Однак, незважаючи на значну наукову цікавість до окресленої проблеми, багато її аспектів усе ще залишаються дослідженими фрагментарно та потребують істотного наукового опрацювання. Зазначене стосується адміністративної процедури у сфері податкових правовідносин, якій, на думку автора цього дослідження, в юридичній літературі приділяють недостатньо уваги, що, в свою чергу, не сприяє створенню якісного нормативного підґрунтя для її ефективної реалізації.

Саме тому з метою подальшого дослідження цього питання необхідно з'ясувати сутність адміністративної процедури як правової категорії.

У довідковій літературі термін «процедура» (фр. *procedure*, від лат. *procedo* – проходжу, просуваю [434, с. 470]) тлумачиться так: будь-яка тривала, послідовна справа, порядок, обряд; офіційно встановлений чи узвичаєний порядок здійснення, виконання або оформлення чого-небудь; встановлена, узвичаєна послідовність дій для здійснення або оформлення якоїсь справи; офіційний порядок дій, виконання, обговорення чого-небудь [467, с. 577; 419, с. 526; 54, с. 1179; 468, с. 543].

Зважаючи на викладене та погоджуючись із Н. В. Галіциною, можна визначити, що в загальному аспекті процедура – це певна сукупність дій або операцій, за допомогою яких реалізується той чи інший процес або етап, стадія, що виражає зміст відповідної технології [469, с. 166]. Потрапляючи у сферу правового регулювання, процедура набуває статусу правової (юридичної), тобто вона є встановленим нормою права порядком (послідовністю) здійснення юридично значущих дій у тій чи іншій сфері суспільного життя. Так, І. В. Панова у своїх дослідженнях стверджує, що юридична процедура – це врегульований законодавством порядок виконання юридичних дій, спрямованих на досягнення юридичного результату [470, с. 28]. Також заслуговує на увагу позиція Р. С. Тихого, який вважає, що юридична процедура – це нормативна регламентація здійснення правової діяльності, пов'язаної з

реалізацією прав та обов'язків учасниками суспільних відносин, а також вирішенням юридичних справ [471, с. 23]. О. Д. Святоцький та В. В. Медведчук, аналізуючи юридичну процедуру реалізації прав людини, визначають її як установлену законом і спрямовану на здобуття людиною певних особистих чи соціальних цінностей послідовність та узгодженість дій уповноважених суб'єктів, а також зміст, обсяг, форми, способи, методи та строки вчинення таких дій [472, с. 77].

Серед науковців існує також думка, що правова процедура – це система правових відносин, утворюваних у певній послідовності та спрямованих на досягнення правового результату, який може виражатися у формуванні юридичних норм або припиненні певних правовідносин (головних для процедури), запобіганні правопорушенням [473, с. 19]. На думку автора цього дослідження, таке визначення юридичної процедури не відповідає її сутності, адже Р. С. Алімов виходить із того, що процедура являє собою певні правовідносини, тоді як вона є, перш за все, формою, що опосередковує процес реалізації тих чи інших правовідносин. Форма виражає внутрішній зв'язок і спосіб організації взаємодії елементів і процесів явища як між собою, так й із зовнішніми умовами, зовнішній вигляд, зовнішній обрис, будову, структуру чого-небудь, систему організації чого-небудь (наприклад, форма правління), встановлюваний зразок чого-небудь, шаблон [474, с. 394]. Тобто сама по собі юридична процедура не є правовідносинами, вона є системою норм, вимог і правил, за якими мають здійснюватись певні правовідносини та завдяки яким вони набувають упорядкованого й цілеспрямованого вигляду. В. М. Протасов слушно зауважує, що процедура потрібна для: регламентації процесу правового примусу, що здійснюється в межах охоронних правовідносин; процедурного опосередкування тих регулятивних норм, які взагалі не можуть бути реалізовані без допомоги належної процедури; оптимізації процесу реалізації регулятивних норм [475, с. 90].

Тож, процедура є ні чим іншим, як інструментарієм, покликаним сприяти суб'єктам відповідних правовідносин у здійсненні їх завдань і мети через

установлення найбільш доцільного й ефективного порядку (послідовності) реалізації цими суб'єктами своїх прав, виконання обов'язків і повноважень у певній сфері суспільного життя.

Процедурні особливості реалізації тих чи інших правовідносин залежать від того, нормами якої галузі права вони регламентуються. Оскільки предметом цього дослідження є податкові правовідносини, то особливу роль відіграє адміністративно-правова процедура, адже саме адміністративне право регулює правовідносини у сфері публічного (державного та громадського) управління [476, с. 34]. Ю. П. Битяк характеризує адміністративне право як галузь права (сукупність правових норм), що регулює з метою реалізації завдань і функцій держави суспільні відносини управлінського характеру, які виникають у сфері виконавчої та розпорядчої діяльності органів виконавчої влади, внутрішньоорганізаційної діяльності інших державних органів, а також у процесі здійснення громадськими організаціями та їх органами зовнішніх юридично владних повноважень [477, с. 20–21]. Науковець зазначає, що адміністративне право є самостійною галуззю права, за допомогою якої держава регулює однорідні суспільні відносини у сфері державного управління, розвиває і зміцнює його демократичні засади. Адміністративне право постає необхідним і важливим інструментом управління соціальними процесами в суспільстві [477, с. 22].

Чинне законодавство не дозволяє сформулювати чітке уявлення про сутність адміністративної процедури, через те що не містить її офіційного визначення. Очевидно, що ці питання має прояснити Адміністративно-процедурний кодекс України, на необхідності розроблення та прийняття якого вказується в Концепції адміністративної реформи в Україні. Згідно з положеннями цього проекту адміністративна процедура – це визначений законодавством порядок адміністративного провадження, а адміністративне провадження – це сукупність послідовно здійснюваних адміністративним органом процедурних дій і прийнятих процедурних рішень з розгляду та вирішення адміністративної справи, що завершується прийняттям адміністративного акта і його виконанням

[478].

В. П. Тимощук визначає адміністративну процедуру як установлений законодавством порядок розгляду та вирішення адміністративними органами індивідуальних адміністративних справ [479, с. 24]. На думку Ю. О. Тихомирова, адміністративну процедуру слід розуміти як «нормативно встановлений порядок здійснення уповноваженими суб'єктами права послідовно здійснюваних дій з метою реалізації їх компетенції та надання публічних послуг. Її призначенням є обмеження вільного розсуду і запровадження алгоритмів дій службовців, посадових осіб, державних і муніципальних структур, громадян та юридичних осіб» [191, с. 214].

У довідковій літературі поняття адміністративної процедури тлумачиться у вузькому та широкому значеннях. Згідно з першим адміністративна процедура – це порядок розгляду та вирішення уповноваженим органом державної влади (переважно органом виконавчої влади) конкретних індивідуальних справ, пов'язаних зі зверненнями громадян та організацій до відповідного органу з метою реалізації чи захисту своїх прав і законних інтересів. Адміністративна процедура регулюється законом або підзаконним нормативним актом (правила розгляду скарг громадян, правила реєстрації юридичних осіб, правила видачі ліцензій, дозволу на носіння, зберігання, перевезення зброї тощо) [480, с. 10]. У більш широкому розумінні адміністративна процедура є порядком здійснення органом виконавчої влади, посадовою особою встановлених для них повноважень (порядок розроблення, обговорення й прийняття правового акта, оформлення документа, що має юридичне значення, порядок прийому особи на державну службу, проходження атестації та оформлення відповідних документів, порядок розгляду матеріалів про заохочення службовців, про притягнення до дисциплінарної відповідальності; порядок оформлення контрольно-наглядової діяльності тощо) [480, с. 10].

А. І. Філатова пропонує під адміністративною процедурою розуміти нормативно-правове закріплення (правову модель) певних видів діяльності, що реалізуються в межах адміністративних правовідносин і виражаються в певній

установленій законом правовій формі [481, с. 92]. Л. Л. Попов вважає, що адміністративна процедура – це організаційно-процедурна діяльність, що здійснюється органами виконавчої влади в процесі реалізації своїх функцій [482, с. 222].

Досліджуючи адміністративну процедуру, не можна не відзначити, що в юридичній літературі досі не існує єдиної точки зору з приводу співвідношення таких зовнішньо схожих юридичних категорій, як «процедура» та «процес», і досить часто перше розглядається лише у контексті другого.

Так, наприклад, Д. М. Бахрах вважає, що юридичний процес – це один з різновидів процедури, причому найбільш досконалий. Процедура владної державної діяльності стає її найбільш досконалою формою – юридичним процесом, коли вона регулюється загальними правилами та правовими нормами і, що дуже важливо, регулюється повно, детально. Наявність окремих процесуальних норм і навіть їх низки ще не перетворює офіційну процедуру на юридичний процес. Діалектичне перетворення кількості на якість відбувається тоді, коли виникає розгорнута регламентація владної діяльності системою процесуальних норм [483, с. 219].

На відміну від попереднього автора, Б. М. Лазарєв, виходить із того, що поняття процесу є ширшим за поняття процедури. Він зазначає, що юридична процедура – це процесуальна форма, яка визначає стадії юридичного процесу, їх цілі, послідовність, конкретні дії на кожній стадії, підстави вчинення та взаємозв'язок цих дій, а також способи їх оформлення і фіксації [484, с. 5].

А. В. Реут дотримується так званого «традиційного розуміння юридичного процесу», визначаючи правову процедуру як систему, що орієнтована на досягнення конкретного правового результату, котра складається з послідовно змінювальних моделей поведінки, внутрішньо структуровану правовими відносинами, ієрархічно побудовану і динамічно розвинуту [485, с. 238].

На думку І. П. Голосніченка, адміністративний процес – це врегульований адміністративно-процесуальними нормами порядок здійснення суб'єктами адміністративного права виконавчої влади та вирішення індивідуальних

адміністративних справ відповідними органами та їх посадовими особами, а також спорів, що виникають між органами виконавчої влади та іншими суб'єктами адміністративно-правових відносин [486, с. 48–49]. У межах цього процесу науковець розрізняє два види (напрямки) державної діяльності, а саме:

1) адміністративно-процедурну діяльність, яку пов'язує з діяльністю органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування в разі виконання останніми делегованих державою виконавчих функцій;

2) адміністративно-юрисдикційну діяльність, тобто процесуальну діяльність державних органів та органів місцевого самоврядування, які діють на тих самих засадах, що і в першому випадку, щодо вирішення адміністративно-правових спорів і реалізації адміністративної відповідальності за порушення норм матеріального адміністративного права [486, с. 49].

Деякі дослідники не розрізняють юридичну процедуру та юридичний процес (В. І. Камінська, М. С. Строгович та ін. [487, с. 65; 488, с. 29]). Так, на думку Ю. І. Мельникова, поняття «процес» і «процедура» за своєю суттю обидва є юридичними, що визначають порядок діяльності із застосування норм матеріального права, тоді «процес» є практично рівнозначним «процедурі», яка не є якісно іншим явищем. Важливим є не ізольоване поняття процесу та процедури, а той зміст, який у кожному окремому випадку вкладається в ці поняття. Саме порядок діяльності із застосування норм матеріального права і є тією обставиною, яка споріднює поняття «юридичний процес» та «юридична процедура». Тому будь-яка процедура здійснення юридично значущих дій має визнаватись юридичним процесом перш за все на тій підставі, що вона є юридичною формою опосередкування суспільних відносин з реалізації матеріальних прав та відносин [489, с. 13–15].

Кожна з вищевикладених наукових точок зору заслуговує на увагу й має як позитивні, так і негативні аспекти. Проте, на думку автора цього дослідження, слід підтримати правників, які розглядають досліджувані категорії не як тотожні чи взаємопоглинаючі, а як самостійні юридичні явища, що перебувають у тісному зв'язку. Зокрема, у цьому контексті доречно згадати



позицію С. С. Алексєєва, який наголошував, що не кожна врегульована правом процедура здійснення юридичних дій може називатися юридичним процесом, що історично склався у законодавстві, на практиці і в науці. Науковець також відзначає, що об'єднання юридичних процедур діяльності всіх державних органів під рубрикою «процес» знекровлює, вихолощує це багате та змістовне поняття [490, с. 122–123]. Також варто згадати думку В. А. Тарасова, який пише, що між поняттями «процес» і «процедура» різниця полягає не лише в термінології, а і в тій формі, в якій має вирішуватись конкретна справа. Процедура – це форма правового регулювання діяльності відповідних органів, що за наявності певних причин може набути форми процесу [491, с. 112–113].

Формулюючи поняття адміністративно-правової процедури взагалі й у сфері податкових правовідносин зокрема, слід погодитися з думкою В. М. Горшенєва, який стверджував, що вся діяльність адміністративних органів держави має бути організована так, щоб її результати досягалися ефективно, швидко та з максимальною зручністю для всіх, кого це стосується. Це стає можливим тоді, коли існують досконалі правила, які визначають усю процедуру такої діяльності. Отже, зрозуміло, що процедурно-процесуальні форми та норми, які регламентують їх у галузі позитивної (а не правоохоронної) діяльності органів держави, мають не менш важливе значення, ніж у галузі юрисдикційній [492, с. 209].

Таким чином, на підставі викладеного можна дійти наступних висновків:

– по-перше, правова процедура – це самостійне юридичне явище, сутність якого полягає у сприянні реалізації прав, свобод, законних інтересів, обов'язків та повноважень суб'єктів через законодавче закріплення порядку вчинення ними юридично значущих дій;

– по-друге, адміністративна процедура – це встановлений нормами адміністративного й адміністративно-процесуального права порядок здійснення суб'єктами-носіями владних повноважень свого функціонального призначення, який проявляється у вчиненні ними логічно послідовних, юридично значущих дій, спрямованих на досягнення певної мети [493, с. 103].

Слід зазначити, що в юридичній літературі крім адміністративних процедур та процесу, часто йдеться про податкові процедури та податковий процес. З приводу співвідношення таких категорій серед дослідників немає єдиної точки зору. Так, у певних випадках правники розмежовують процес і процедуру, а у деяких – між ними проводиться певна аналогія, виходячи з того, що «...процесуальне право – це завжди право, що встановлює певну процедуру... це право, що визначає процес, тобто рух, розвиток діяльності органів і осіб» [488, с. 44–45].

Існує точка зору, прихильники якої пропонують вживати поняття «процедура» як родове поняття, а поняття «юридичний процес» вважають рівнозначним поняттю «процесуальна процедура». Таку позицію, зокрема, підтримує Д. В. Вінницький [494, с. 89].

На думку автора цього дослідження, найбільш слушною та ґрунтовною є точка зору М. П. Кучерявенка, що податкова процедура і податковий процес є автономними механізмами [495, с. 389–391]. Науковець відзначає, що податкові процедури закріплюють порядок реалізації приписів матеріального податкового права в поведінці учасників податкових правовідносин і безпосередньо пов'язані, опосередковані матеріальними податково-правовими нормами. Податкові процедури є нормативно врегульований та установлений порядок поведінки, що поєднує нормативне регулювання (насамперед) і організаційне (у деяких випадках не врегульоване правовими нормами). Податкові процедури – закріплений порядок поведінки учасників податкових відносин. У той же час податковий процес являє собою врегульовану послідовність дій зі здійснення податкових процедур. Він проявляється в реалізації податкових процедур, виконанні юридично значущих дій, які ґрунтуються на вимогах податково-процедурних норм. Податковий процес – це реальна діяльність зі здійснення порядку поведінки, закріпленої приписами податкових процедур [496, с. 29]. Така позиція науковця щодо співвідношення податкової процедури та податкового процесу за своїм змістом співпадає з поглядами О. В. Кузьменко [497, с. 179–180].

Отже, процедура являє собою змістовну складову як адміністративного, так і податкового процесу, або ж «формалізований бік» процесуальної діяльності [498, с. 139]. При цьому, як слушно зауважує В. В. Чернетченко, основними ознаками податкового процедурного права є: а) відносна автономність у системі норм податкового права; б) похідний характер від матеріальних податково-правових норм; в) реалізація матеріальних податково-правових норм; г) регулювання процедурними механізмами активної поведінки суб'єктів при реалізації податкового обов'язку, на відміну від процесуальних механізмів, які виникають у спірних правовідносинах; д) регулювання податково-процедурним правом матеріальної процедури у податкових правовідносинах [498, с. 138].

Аналізуючи наведене, слід відмітити, що податковій галузі права також властиві власні процедури та процес, тому може виникнути питання: яким чином вони співвідносяться із адміністративними процедурами та процесом. Єдиного погляду серед правників щодо вказаної проблеми немає. Так, одні вчені (наприклад, Г. В. Петров) визначають податковий процес як державно-управлінську діяльність у всьому різноманітті її проявів та сукупність дій, що здійснюються податковими органами (їх посадовими особами) для реалізації покладених на них завдань і функцій [208, с. 11]. Інші дослідники (наприклад, Ф. Х. Банхаєв) розглядають податковий процес як частину бюджетного або фінансового процесу [499, с. 16].

На думку автора цього дослідження, податкові та адміністративно-правові процедури – це самостійні правові явища, які не слід ані ототожнювати, ані відмежовувати одне від одного, також не варто стверджувати, що податковий процес та процедури цілком реалізуються в межах адміністративного процесу та процедур відповідно. У цьому контексті справедливою є думка М. П. Кучерявенка: існують процедури, які не виражають винятково податкову природу (нормотворчі, регулятивні, охоронні процедури) та такі, що властиві тільки податковому праву (облікові податкові процедури; процедури сплати податків і зборів; процедури податкової звітності; процедури податкового

контролю; податкові процедури адміністративного узгодження) [496, с. 29].

Доцільно підтримати таку точку зору вченого, при цьому слід зауважити, що податкові процедури у певному сенсі є адміністративними, оскільки вони мають імперативний характер, супроводження їх реалізації та нагляд за їх дотриманням здійснюється органами виконавчої влади, одним із їх завдань є організація та забезпечення злагодженого та прозорого механізму управління рухом коштів від платників податків до державного бюджету, тобто ці процедури мають управлінський, а отже, адміністративно-правовий характер. Разом з цим, економічний характер відносин, які опосередковують виключно податкові процедури, не дозволяє в повній мірі розглядати їх як адміністративні.

Відтак специфіка адміністративних процедур у податковому праві обумовлюється особливостями податкових правовідносин, якими є врегульовані нормами податкового права фінансові правовідносини, що виникають з приводу справляння податків та інших обов'язкових платежів податкового характеру з юридичних і фізичних осіб до державного й місцевих бюджетів, а також до державних цільових фондів [67, с. 32]. О. П. Орлюк визначає податкові правовідносини як такі, що «виникають на підставі податкових норм, які встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі, та у зв'язку з юридичними фактами, учасники яких наділені суб'єктивними правами та несуть юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів і цільових фондів та поданням податкової звітності» [95, с. 77].

З викладеного можна констатувати, що адміністративні процедури у податковій сфері супроводжують або обслуговують відносини, що виникають між державою та іншими суб'єктами податкового права з приводу руху коштів від грошових фондів платників податків і зборів до бюджетів і централізованих грошових фондів держави. Метою адміністративних процедур у податковому праві є встановлення найбільш доцільного, надійного та ефективного порядку взаємодії контрольних органів та платників податків, бо наявність чіткої

науково обґрунтованої процедури унеможливилює розпорошення дій з боку органів контролю та гарантує досягнення максимально позитивного результату з найменшими витратами ресурсів, а необхідність суворої процедури забезпечує захист прав і законних інтересів платників податків від можливих зловживань і проявів свавілля з боку повноважних суб'єктів. Якщо вдається до ґрунтового аналізу чинного законодавства України, то можна дійти висновку, що юридичну процедуру як процесуальну основу діяльності всіх повноважних органів та посадових осіб без винятку закріплено у ст. 19 Конституції України. Тобто, фактично та чи інша юридична процедура, незалежно від того, чи реалізується вона у сфері податкового, адміністративного, кримінального, цивільного або іншої галузі права, є фактором дотримання принципу законності.

Головним нормативно-правовим актом, що закріплює процедурні питання у податковому праві, є Податковий кодекс України, аналіз норм якого, а також положень деяких інших нормативно-правових актів дозволяє поділити всі процедури, що опосередковують реалізацію (практичне втілення у життя) їх норм, на неюрисдикційні та юрисдикційні (охоронні).

Неюрисдикційні процедури пов'язуються із забезпеченням суб'єктами податкових правовідносин правомірної поведінки. Деякі правники називають цей вид процедур адміністративно-розпорядчими, адміністративно-правонаділяючими [500, с. 18; 501, с. 370–377; 502, с. 7]. Указані процедури опосередковують управління суспільними відносинами, які існують у межах вимог норм адміністративного, податкового, фінансового та інших галузей права.

Прикладом цього виду процедур є ті процедури, що визначають строки та порядок подання податкової звітності, ведення обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, порядок подання органам ДПС інформації про платників податків, об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, для забезпечення ведення їх обліку, а також обчислення та справляння податків і зборів, порядок

проведення податкових перевірок тощо [503].

Особливого значення адміністративні процедури набувають під час здійснення повноважними суб'єктами податкового контролю. Роль адміністративної процедури у цьому випадку полягає у тому, щоб чітко визначити можливі варіанти поведінки компетентного суб'єкта під час податкового контролю з метою раціонального використання ресурсів, та недопущення зловживань і проявів свавілля з його боку до підконтрольного суб'єкта.

Юрисдикційні або охоронні процедури реалізуються, коли існує порушення чи загроза порушення норм податкового законодавства. Згідно із ч. 2 ст. 109 Податкового кодексу України учинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, установлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою настання фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності [23].

Звернутися до охоронних процедур у випадках, передбачених законодавством, може не лише компетентний державний орган, а і особа – платник податків. Так, ст. 56 Податкового кодексу України закріплює, що в разі, коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених цим Кодексом або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення [23].

Отже, слід відзначити, що управління у сфері оподаткування є одним із пріоритетних напрямків державної діяльності, яка полягає у забезпеченні трьох основних складових: 1) стабільне й економічно ефективне для держави і платників податків правове поле; 2) оптимальний процес адміністрування справляння податків; 3) контроль (і його ефективність) за своєчасною і повною

сплатою податків юридичними та фізичними особами. Одним із важливих етапів на цьому шляху є встановлення чітких адміністративних процедур реалізації норм податкового законодавства, які сприятимуть створенню комфортних умов взаємодії державних органів та суб'єктів-платників податків, забезпеченню ефективного функціонування виконавчих структур, їхньої відкритості, прозорості процесу підготовки й прийняття управлінських рішень, обмеженню адміністративного свавілля і посадових зловживань.

### **3.4. Контроль у сфері податкових правовідносин**

Сучасний рівень розвитку суспільних відносин у сфері оподаткування, а також постійне вдосконалення вітчизняного податкового законодавства передбачають необхідність наукового аналізу перманентних правових змін й осмислення тих організаційно-економічних механізмів, які використовуються державою для реалізації своїх інтересів під час здійснення податкових вилучень. Найбільш значущим у цьому плані є контроль, який поруч з іншими організаційно-правовими заходами (облік, звернення громадян тощо) покликаний забезпечити результативність адміністративної реформи в органах ДПС України й ефективність функціонування всього державного механізму.

Багатовіковою практикою оподаткування вироблено різні форми і методи контролю за збором податків і дотриманням податкового законодавства, що зумовлювалося розвитком економічних і правових інститутів. Увесь перебіг історичного розвитку держави свідчить, що податки тією чи іншою мірою є невід'ємною складовою процесу державного управління [444, с. 3], головною метою якого є забезпечення відповідності роботи державного органу управлінським рішенням щодо реалізації державної політики в тій чи іншій сфері [504, с. 61].

У контексті суперечливості публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування держава, захищаючи публічні інтереси, змушена застосовувати

спеціальний механізм взаємодії з кожним платником податків, який, зрештою, покликаний забезпечити належну поведінку кожної особи з виконання нею податкового обов'язку [505, с. 88]. Саме контроль є функцією державного управління, за допомогою якого здійснюється зворотний зв'язок між об'єктом і суб'єктом управління. У процесі управління контроль не тільки завершує весь процес управління (керування), але є одним з елементів планування, що дає початок новим управлінським рішенням. Ефективний контроль передбачає постійну взаємодію з усіма іншими функціями управління (планування, прогнозування, координація, регулювання тощо). Результатом контрольної діяльності може бути вдосконалення системи управління, коригування плану, зміна системи звітності тощо.

Категорія контролю довгий час використовується в різних галузях науки, але дослідники не виробили єдиного підходу до поняття контролю, у зв'язку з чим можна говорити про диференційований підхід до аналізу сутності контролю. Так, сутність контролю полягає:

1) у перевірці відповідності діяльності учасників суспільних відносин установленим у суспільстві приписам, у межах яких вони мають діяти; у зборі, вивченні й оціненні інформації щодо законності і доцільності дій підконтрольного об'єкту з виконання покладених на нього завдань з метою усунення можливих відхилень об'єкту від заданих параметрів [506, с. 81];

2) у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання [507, с. 6];

3) у регулярній перевірці дотримання законодавства, виявленні порушень господарської дисципліни [508, с. 69];

4) у виробленні та здійсненні ефективного, вчасного керуючого впливу, який має забезпечити досягнення заданої мети, виключити відхилення від запланованого; правова концепція сутності контролю зводиться до способу забезпечення законності, до перевірки дотримання правових норм [509, с. 54];



5) у тому, що суб'єкт управління здійснює облік і перевірку того, як керований об'єкт виконує його вказівки. Отже, контроль – комплексна функція управління, що охоплює функції обліку, оцінки, аналізу [510, с. 2].

У довідниковій літературі термін «контроль» визначається як: «перевірка відповідності контрольованого об'єкта встановленим вимогам; складова частина управління економічними об'єктами та процесами з метою перевірки відповідності спостережуваного стану об'єкта бажаному та необхідному положенню, передбаченому законами, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами» [511, с. 569]; «перевірка, облік діяльності кого-, чого-небудь, нагляд за кимось» [512, с. 884]; «нагляд над чим-небудь із метою перевірки» [513, с. 311]; «перевірка, спостереження з метою перевірки; ті, хто займаються перевіркою, контролери» [514, с. 256]; «перевірка, облік, спостереження за чим-небудь; установи, особи, які перевіряють будь-яку іншу організацію або відповідальну особу, звітність тощо; заключна функція управління [515, с. 358].

В юридичній довідниковій літературі контроль (від французького «controle» – список, що має дублікат для перевірки) розглядається як одна з форм здійснення влади, яка забезпечує дотримання встановлених приписів [180, с. 68], виконання законів, рішень тощо [180, с. 323].

З етимологічної точки зору поняття «контроль», крім перевірки або спостереження з метою перевірки, означає і протидію будь-чому небажаному, тобто вимірювання впливу цієї протидії чи якогось небажаного впливу. Саме таке значення контролю найбільш точно відображає його роль у процесі управління [516, с. 113].

Контроль – це складова частина управління економічними об'єктами і процесами, що полягає в спостереженні за об'єктами з метою перевірки відповідності спостережуваного об'єкта бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями та іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами [517, с. 241].

Відповідно до ст. 1 Лімської Декларації керівних принципів контролю, прийнятої на IX Конгресі Міжнародної організації вищих контрольних органів у 1977 р., контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності і економності управління фінансовими ресурсами, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні, ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому [518, с. 42–51].

Складна природа інституту контролю має різноманітні прояви і дозволяє аналізувати його з різних позицій. У наукових дослідженнях контроль розглядається як: функція, метод, форма діяльності органів управління; сукупність прийомів і методів, що застосовуються органами управління; завершальна стадія процесу управління; форма зворотного зв'язку, за допомогою якої керуюча система отримує необхідну інформацію про стан керованого об'єкта [179, с. 130]; система спостереження і перевірки функціонування керованого об'єкта [519, с. 81; 520, с. 8]; спеціальний спосіб забезпечення законності і дисципліни [521, с. 3]; один з елементів державного управління [584, с. 356]; обов'язковий елемент будь-якої галузі державного управління [69, с. 88]; визначальний елемент системи менеджменту [522, с. 14]; стадія управлінського циклу [523, с. 47]; особлива функція державного управління; сукупність проваджень, що становлять зміст адміністративно-правового примусу [524, с. 129]; основна функція податкового адміністрування [525, с. 9]; процес, що забезпечує досягнення цілей організації та ін. [526, с. 167]; інститут [527, с. 7] тощо.

Крім того, поняття «контроль» розглядається у широкому (соціальний контроль як сукупність політичних, економічних та ідеологічних процесів і методів, що забезпечують стабільність суспільства та державного ладу, дотримання соціального порядку тощо) і вузькому (перевірка виконання рішень

організацій вищого рівня управління, рішень і розпоряджень різних рівнів управляючої системи, дотримання організаційних, економічних та інших нормативів, виконання планових рішень, дотримання законності, дисципліни тощо) аспектах [528, с. 119].

Контроль також можна уявити як взаємодію двох підсистем – суб'єктів контролю та об'єктів контролю, тобто як контролююча і контрольована підсистеми. Звідси контроль як невід'ємна складова будь-якого процесу управління покликаний забезпечити належне функціонування керованого об'єкта.

Автор схиляється до тієї позиції, що контроль є невіддільним і безпосередньо пов'язаним з управлінською діяльністю та погоджується із твердженням, що «сутність і зміст контролю не можуть бути ґрунтовно розкриті у відриві від сфери управлінської діяльності, яку він обслуговує. У реальній дійсності немає контролю взагалі, а є контроль конкретного змісту і конкретних форм» [529, с. 47].

Отже, контроль можна охарактеризувати як одну з функцій управління, що являє собою систему спостереження і перевірки, а іноді та протидії небажаному функціонуванню керованого об'єкта з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень, виявлення ступеню їх реалізації, наявності відхилень і несприятливих ситуацій, про які доцільно своєчасно проінформувати компетентні органи, котрі здатні вжити заходів до поліпшення стану справ.

Як специфічна управлінська форма контроль має наступні завдання: а) він здійснюється як за процесом, так і за результатом дій; б) важливо не лише викривати порушення, а і відзначати добре зроблену роботу; в) контроль – не самоціль, а інструмент управління [504, с. 61].

Мета контролю полягає в тому, щоб на основі раціонального використання наявних ресурсів визначити рівень відповідності (невідповідності) кількісних і якісних показників затвердженим нормативним значенням розвитку підконтрольної системи. Результатом контролю є проведений аналіз

зіставлення фактично отриманих даних з нормативними значеннями, на підставі якого вносяться корективи в діяльність підконтрольного суб'єкта і за необхідності розробляються пропозиції щодо корекції діяльності системи управління в цілому [522, с. 15].

У сфері правового регулювання контроль використовується як механізм, за допомогою якого перевіряється відповідність поведінки і діяльності контрольованих (підконтрольних) суб'єктів (державних органів, організацій і фізичних осіб) приписам правових норм. У зв'язку з цим контроль дозволяє усувати недоліки у функціонуванні об'єктів управління, оцінювати дисципліну виконання законодавчих актів, оцінювати, наскільки ефективним є саме правове регулювання управління, про те, які зміни необхідно внести в нормативні акти для підвищення ступеня їх виконання, про те, наскільки норми правових актів відповідають сутності і закономірностям регульованих суспільних відносин.

Організаційні форми контролю у сфері оподаткування мають відповідати вимогам ч. 2 ст. 19 Конституції України [240].

Специфіка методу правового регулювання контрольних відносин відображає пріоритет суб'єкта контролю, який втілює державну волю в контрольних правовідносинах. Звідси і особливий спосіб формування контрольних правовідносин – вони в усіх випадках виникають з ініціативи контролюючої сторони без волі контрольованої особи [530, с. 330].

А. В. Головач, аналізуючи стан чинного вітчизняного законодавства, довів, що законодавець не завжди відрізняє поняття «нагляд» та «контроль». На думку науковця, якість правового регулювання цих двох видів діяльності державних органів суперечить науковій думці про сутність контролю та нагляду [531, с. 321]. «Маємо смисловий збіг цих термінів, суть яких висловлюють головним чином, використовуючи слова «перевірка» і «нагляд». У всіх цих поняттях виділяється головне в контрольній діяльності – перевірка, тобто діяльність організуючого характеру, яка полягає у обстеженні, з'ясуванні, отриманні інформації. Але контроль – це не лише перевірка, але і

спостереження з метою перевірки, тобто не тільки активна діяльність, спрямована на з'ясування якихось результатів, а і діяльність багато в чому пасивна, яка полягає у спостереженні, вивченні та ін.» [526, с. 165].

Головною ознакою відмінності контролю від нагляду є перевірка доцільності діяльності підконтрольного суб'єкта. Якщо під час контрольної діяльності оцінюються законність і доцільність усіх дій і заходів суб'єкта, який перевіряється, то в разі нагляду здійснюється лише перевірка законності. У зв'язку з цим поняття «контроль» є ширшим за змістом, ніж поняття «нагляд». За цією ознакою діяльність податкових органів з перевірки дотримання податкового законодавства можна визначити як контроль за законністю і доцільністю дій у процесі формування бюджетів та інших грошових фондів держави на всіх рівнях управління.

Ще однією ознакою, що дозволяє відмежувати контрольні заходи від наглядових, є ознака ініціативності. Так, іманентною характеристикою контрольної діяльності є необхідність здійснення періодичного керуючого впливу, адекватного відхиленням від намічених проміжних станів системи. На відміну від діяльності органів нагляду (прокуратури), діяльність податкових органів спрямовано на постійну, тривалу перевірку дотримання платниками податків податкового законодавства і не обумовлено надходженням у розпорядження податкових органів інформації, що свідчить про вчинення правопорушень. Перевірка дотримання податкового законодавства здійснюється за ініціативою податкових органів, за допомогою процедурно-процесуальної діяльності, основу якої складають обґрунтовані й адаптовані прийоми, засоби і способи. Оскільки постійний облік і перевірка того, як керований об'єкт виконує владні вимоги і приписи, є сутнісною рисою державного контролю, з цієї точки зору діяльність податкових органів можна назвати контрольною.

Наступною ознакою, що дозволяє відмежувати контроль від нагляду, є критерій втручання в оперативну чи господарську діяльність підконтрольних суб'єктів для усунення недоліків, а також можливість самостійного

притягнення їх до відповідальності на відміну від суб'єкта нагляду [509, с. 57; 295, с. 455; 532, с. 295; 533, с. 102].

Особливістю контрольних правовідносин є те, що під час здійснення податкового контролю податкові органи втручаються в діяльність суб'єктів у певних випадках, і таке втручання має обмежений характер (наприклад, проведення документальної позапланової виїзної перевірки закріплено у п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України). Але в таких випадках об'єктом владного втручання можна охопити лише ту діяльність суб'єкта, що безпосередньо пов'язана з виконанням норм права, перевірка додержання яких здійснюється податковим органом, і в разі виявлення порушення податкового законодавства, податковий орган самостійно вирішує питання про притягнення порушників до відповідальності.

Контроль будується на лінійній (адміністративній) або функціональній (у рамках певної функції) владі. Оскільки управління в соціальному сенсі пов'язане з категорією владарювання, то контроль як управлінська функція також є владною діяльністю, що впливає на вчинки й дії учасників управлінського процесу. Як правило, здійснення владних повноважень з перевірки дотримання обов'язкових приписів іменується в юридичній літературі реалізацією функцій контролю або контрольною функцією. На відміну від контролю, нагляд не засновується на стосунках влади і підпорядкування. У цьому сенсі показовим є прокурорський нагляд, під час здійснення якого перевіряється виконання установами, підприємствами, організаціями правових приписів [534, с. 21]. Контролю властива також активна форма влади, яка дозволяє не лише виявляти порушення законності, але і безпосередньо усувати їх.

Контроль як форма державної управлінської діяльності відрізняється від нагляду тим, що він є повсякденним і безперервним (переважно це стосується відомчого контролю), здійснюється як органами всіх гілок влади, так і численними спеціально створеними для цього контролюючими органами. Інакше кажучи, контрольні функції є неодмінним атрибутом компетенції будь-

якого органу державного управління, тоді як нагляд є спеціальним, особливим видом правоохоронної діяльності, де самі по собі наглядові функції не з'являються [531, с. 341]. Наглядові функції мають спеціальний характер, оскільки нагляд полягає у здійсненні спостереження за виконанням не всього комплексу правових актів, а лише низки спеціальних правил, норм, установлених законами та підзаконним нормативним актам [526, с. 166–167; 535, с. 250–252].

Виходячи з розглянутих ознак, діяльність податкових органів щодо здійснення податкового контролю за своєю природою належить до контрольної діяльності, оскільки поєднує в собі ознаки і критерії, властиві контролю.

Автор цього дослідження приєднується до точки зору науковців, які вважають, що «усі інші, окрім прокуратури органи незалежно від їх назви (пожежний, пробірний або інший нагляд) є органами державного контролю, а не нагляду» [531, с. 341], а «наглядові функції з боку держави залишаються тільки за прокуратурою. Інші органи, незважаючи на їх назву, здійснюють контроль (повний або усічений), а не нагляд» [540, с. 54]. Отже, діяльність уповноважених державних органів щодо здійснення контролю у сфері оподаткування, спрямовану на перевірку дотримання податкового законодавства, слід розглядати як контрольну діяльність і відрізняти її від наглядової.

Контроль у сфері податкових правовідносин можна класифікувати за видами. Однак, незважаючи на те, що цьому питанню в доктрині адміністративного й податкового права приділяється значна увага, єдиного підходу до його вирішення немає. Це обумовлюється різноманіттям критеріїв, покладених у підґрунтя існуючих класифікацій видів контролю. Серед них: природа суб'єктів контролю, їх завдання, зміст контрольної діяльності, характер контрольних повноважень, характер відносин суб'єкта контролю з підконтрольним об'єктом, стадії управління, на яких здійснюється контроль, юридичні наслідки контролю тощо. Аналізуючи існуючі класифікації видів контролю, можна зробити висновок, що порушена проблема потребує

спеціального дослідження, а результатом її вирішення має стати визначення на законодавчому рівні видів контролю.

Автор цього дослідження пропонує класифікувати контроль у сфері податкових правовідносин за суб'єктом (групою суб'єктів) його здійснення на: державний контроль, що охоплює контролюючі дії всіх без винятку державних структур і поглинає собою контроль у царині державного управління, та громадський (недержавний) контроль, який здійснюють громадські організації, ЗМІ, трудові колективи, профспілки тощо. У сукупності вони становлять контроль соціальний [520, с. 46].

В юридичній літературі державний контроль розглядається як: 1) функція контролюючих органів (його суб'єктів), спрямована на перевірку виконання завдань підконтрольними структурами (об'єктами контролю) з метою отримання інформації про стан додержання вимог і своєчасного коригування процесу роботи для досягнення максимально ефективного результату [504, с. 63]; 2) форма здійснення державної влади [536, с. 216], одна з функцій державного управління, яка здійснюється виключно державними органами та їх посадовими особами [537, с. 298].

Державний контроль полягає у спостереженні та перевірці розвитку суспільної системи й усіх її елементів відповідно до визначених напрямів, а також попередженні та виправленні можливих помилок і неправомірних дій, що перешкоджають такому розвитку [297, с. 349]. Указаний вид контролю поширюється на соціально-культурну, адміністративно-політичну діяльність, міжгалузеве державне управління як одне з його найважливіших елементів, основного способу забезпечення законності і дисципліни, дисциплінуючого чинника у діяльності державного апарату й інших підконтрольних державних структур і поведінки громадян [538, с. 22].

Головним у соціальному призначенні державного контролю є недопущення відхилень поведінки об'єкта управління від заданих правовими нормами правил і нормативів [526, с. 167].



Підвидами державного контролю є парламентський, президентський, урядовий контроль, контроль міністерств та відомств, контроль місцевих державних адміністрацій та інших місцевих органів влади й судовий контроль. Не зупиняючись на розгляді кожного з цих підвидів державного контролю (адже їх дослідженню присвячено ґрунтовні праці О. М. Музичука [537], А. В. Головача [531] та інших учених), зазначимо таке. Об'єднуючим чинником вказаних підвидів контролю є те, що суб'єкти його здійснення представляють державу і, відповідно, називаються державними [537, с. 90]. Отже, державний контроль здійснюється лише державними органами у межах їх компетенції і відповідно до контрольних повноважень з метою виконання поставлених цілей і покладених на них завдань відповідно до податкового та іншого законодавства та спрямовується на забезпечення режиму законності й податкової дисципліни у діяльності підконтрольних суб'єктів.

Значна роль у сфері податкових правовідносин належить контролю, що здійснюється громадськістю (громадський контроль), адже як держава, так і громадянське суспільство повинні мати однакові повноваження, завдяки чому громадянське суспільство зможе ефективно боротися зі зловживаннями у сфері державного управління, оскільки контролює діяльність чиновницького апарату й допомагає виявити правопорушення у процесі функціонування державної влади [539]. Правовою підставою здійснення цього виду контролю є положення статей 5, 38 та 147 Конституції України, які обумовлюють необхідність функціонування ефективної системи громадського контролю у сфері податкових правовідносин. «За своєю суттю, а саме – за мірою впливу на підконтрольний об'єкт, міжнародний контроль є дещо близьким до громадського контролю, оскільки його суб'єкти не можуть втручатися у професійну діяльність підконтрольного об'єкта, притягнути його до відповідальності, а їх рішення мають рекомендаційний характер» [537, с. 74]. У вітчизняному законодавстві термін «громадський контроль» використовується у нормативно-правових актах, однак його легальної дефініції не існує, до того ж

це поняття досить часто ототожнюється із самоврядним та цивільним контролем [179, с. 208].

Громадський контроль не має державно-владного змісту, тому рішення громадських організацій за результатами перевірок переважно мають рекомендаційний характер. Це дало підстави стверджувати, що «діяльність громадських контролюючих органів контролем назвати можна тільки із значною долею умовності, оскільки в роботі багатьох із них відсутні обов'язкові ознаки контролю – право втручатися в оперативну діяльність того, кого контролюють, а також право самостійно притягати винних до правової відповідальності» [540, с. 91]. Водночас деякі громадські утворення мають досить істотні контрольні повноваження, які наближають їх до контрольних повноважень державних контролюючих органів – органів адміністративної юрисдикції. До таких належать утворення, відповідні представники яких мають повноваження складати протоколи про адміністративні правопорушення, застосовувати заходи адміністративного примусу, оформляти акти перевірок, які породжують юридичні наслідки, тощо [531, с. 372].

Сутність громадського контролю полягає в тому, що в передбачених законом формах і порядку громадяни (їх об'єднання) можуть ставити перед компетентними державними органами питання про виявлення та усунення фактів зловживань, корупції або інших порушень законності у сфері виконавчої влади, проведення заходів морально-виховного та правового характеру, що застосовуються до правопорушників, а також звертатися до повноважних органів щодо відновлення порушених прав і законних інтересів громадян та організацій і покарання винних у порушеннях осіб [506, с. 81].

У законодавстві та науковій літературі передбачено низку різних за правовим статусом суб'єктів громадського контролю. Частина з них за кількісним складом є колективними (політичні партії та громадські організації, професійні спілки, громадські та наглядові ради /колегії/, спостережні комісії, аудиторські фірми, трудові колективи тощо), а частина – індивідуальними, що реалізують свої контрольні повноваження одноособово (громадяни України,

іноземні громадяни, особи без громадянства, громадські інспектори, захисники на досудовому розслідуванні, представники та інші фахівці в галузі права, які надають правову допомогу за договором під час юрисдикційного процесу, журналісти ЗМІ, працівники правоохоронних органів тощо) [541, с. 86].

Суб'єктів громадського контролю, виходячи з характеру їх діяльності у сфері податкових правовідносин, можна об'єднати у три групи: 1) зовнішні, які не належать до організаційно-штатної структури органів ДПС – політичні партії, громадські правозахисні організації, окремі громадяни тощо; 2) внутрішні, що належать до організаційно-штатної структури органів ДПС – працівники податкових органів, трудові колективи, професійні спілки; 3) комплексні, що передбачають як зовнішніх, так і внутрішніх суб'єктів – громадські ради, наглядові ради, мобільні групи та інші.

Одним із напрямів модернізації ДПС України є створення системи їх взаємодії з громадськістю, оскільки «контроль ґрунтується на принципі зворотних зв'язків, які існують за будь-якої взаємодії суб'єкта й об'єкта в системі управління» [194, с. 128]. Так, створено постійно діючий колегіальний виборний консультативно-дорадчий орган – Громадську раду при Державній податковій службі України (далі – Громадська рада) [542], яка здійснює громадський контроль за врахуванням ДПС України пропозицій та зауважень громадськості, а також дотриманням нею нормативно-правових актів, спрямованих на запобігання та протидію корупції», сприяє врахуванню органом виконавчої влади громадської думки під час формування та реалізації державної політики (п. 2.3.8 Регламенту ДПС України) [543].

13 травня 2004 р. створено Міжвідомчу робочу групу з питань координації та для контролю за реалізацією проекту «Модернізація державної податкової служби України–1» як тимчасовий консультативно-дорадчий орган Кабінету Міністрів України [544], на яку покладено координацію роботи та контроль за виконанням заходів щодо реалізації Стратегічного плану розвитку. У її складі було утворено підгрупу зв'язків з громадськістю з метою інформування українського суспільства про діяльність ДПС і перебіг реалізації проекту

модернізації [545]. Забезпечення незалежної оцінки стану виконання цього плану здійснює Наглядова рада з питань реалізації проекту «Модернізація державної податкової служби України–1» [224].

При Кабінеті Міністрів України створено постійно діючий консультативно-дорадчий орган – Раду підприємців при Кабінеті Міністрів України, одним з основних завдань якої є підготовка пропозицій щодо формування державної економічної, податкової та митної політики, спрямованої на забезпечення захисту інтересів суб'єктів господарювання [546].

27 листопада 1998 року проголошено про створення Всеукраїнської громадської організації «Асоціація платників податків України» (далі – АППУ), що є добровільною неприбутковою неполітичною громадською організацією громадян України, громадян інших держав, осіб без громадянства. Її головними завданнями є: 1) захист законних прав платників податків, підвищення рівня їх знань з метою сприяння добровільній і своєчасній сплаті податків, підвищення соціального престижу українського платника податків; 2) представництво інтересів платників податків в органах державної влади, управління та місцевого самоврядування під час формування та реалізації державної податкової й економічної політики тощо.

З метою реформування за участю громадськості податкової системи України, співробітництва щодо захисту законних прав платників податків, контролю за додержанням податкового законодавства та запобіганням правопорушень у сфері податкових відносин тощо ДПС України та АППУ 17.02.2012 р. підписали меморандум про співпрацю [547], узгодили план спільних дій на 2012 рік [548], утворили спільну «Узгоджувальну комісію щодо розгляду проблемних (спірних) питань у сфері оподаткування» [549].

З метою забезпечення ефективної співпраці для створення сприятливих податкових умов розвитку підприємництва в Україні, контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів податків і зборів, запобігання правопорушенням у галузі податкових відносин, Український союз

промисловців і підприємців, Об'єднання організацій роботодавців України та ДПС України уклали Договір про співробітництво та координацію дій [550].

Усі вищевказані відносини з приводу взаємодії органів ДПС із громадськістю спрямовано на запровадження громадського контролю за діяльністю органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, посилення впливу інститутів громадянського суспільства на прийняття управлінських рішень та їх реалізацію, що має підвищити рівень суспільної компетентності і довіри до влади, стати гарантією становлення демократії в Україні [551].

Всеукраїнська професійна спілка працівників органів державної податкової служби як добровільна неприбуткова всеукраїнська громадська організація, що об'єднує працівників органів ДПС, у тому числі атестованих працівників податкової міліції, інших підприємств, установ та організацій, які визнають Статут цієї профспілки [552], для реалізації своєї мети і завдань здійснює контроль за дотриманням законодавства та інших нормативних актів про працю, її оплату, охорону праці та про житлове забезпечення, сприяє підвищенню рівня соціально-побутового обслуговування членів профспілки, укладає колективні договори та угоди з адміністрацією відповідних органів, державними, господарськими органами та контролює їх виконання, а також здійснює нагляд і контроль за створенням безпечних умов праці, забезпеченням належного службового побуту працюючих, усунення екологічно шкідливих, небезпечних факторів, які впливають на здоров'я людей і навколишнє середовище, дотриманням правил і норм виробничої санітарії і техніки безпеки, погоджує відомчі правила і норми охорони праці.

З метою гарантування суб'єктам інформаційних відносин реалізацію їх права на інформацію, широкого та кваліфікованого інформування населення з найважливіших питань діяльності ДПС України та податкового законодавства через ЗМІ, запровадження дієвого громадського контролю за діяльністю податкових органів Національна спілка журналістів України та ДПС України 4 червня 2008 року уклали Меморандум про співробітництво [553].

Важливим моментом реалізації співпраці, пропаганди податкового законодавства та висвітлення діяльності податкових органів є розробка стратегічних і тактичних планів роботи з громадськістю й ЗМІ, забезпечення їх висвітлення на телебаченні, радіо, у друкованих та електронних ЗМІ [554, с. 207]. Саме для цього в системі ДПС України створено Департамент взаємодії із засобами масової інформації та громадськістю.

Наведені вище приклади постійного налагодження взаємодії податкових органів і громадськості дозволяють охопити контрольними заходами всі підконтрольні об'єкти, отримати найбільш повну інформацію про підконтрольні суб'єкти й усі сфери їх діяльності, виявити існуючі недоліки та сформулювати відповідні пропозиції щодо їх усунення. Це зрештою має призвести до підвищення результативності, ефективності та дієвості податкового контролю.

Підставою (критерієм) для класифікації контролю у сфері податкових правовідносин є зміст контрольної діяльності або напрями його реалізації. Відповідно, виділяють фінансовий, банківський і податковий контроль, контроль за виконанням управлінських рішень тощо [555, с. 24]. Для цих видів державного контролю єдиними є мета й об'єкт контролю, однак вони мають різні завдання, форми та методи контролю, а також наслідки його здійснення [538, с. 26].

Податковий контроль є об'єктивною необхідністю для виконання податками своєї фіскальної функції [556, с. 6]. Мета податкового контролю – забезпечення постійного надходження доходів до бюджетів і державних цільових фондів у вигляді податкових платежів і створення умов, що перешкоджають ухиленню платників податків від сплати податків і сприяють виконанню завдань, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування податкової системи.

До головних завдань державного податкового контролю можна віднести спостереження за діяльністю платників податків, попередження можливих порушень, а також виявлення фактів податкового правопорушення, повернення

несплачених сум податків і зборів до бюджету та притягнення до відповідальності винних осіб.

Між суб'єктами податкового контролю та суб'єктами оподаткування – платниками податків існує прямий і зворотній зв'язок. Виходячи з цього, функцію податкового контролю можна визначити як форму зворотного зв'язку між суб'єктами податкових правовідносин, за допомогою якої уповноважені органи здійснюють вплив на платників податків шляхом проведення контролю з метою поповнення бюджетів і мінімізації порушень, з іншого – платники податків сприяють вдосконаленню діючих методів і процедур контролю.

Отже, сформована нині система органів – суб'єктів податкового контролю з їх функціями і повноваженнями характеризує податковий контроль з двох боків: як функціональний елемент механізму податкових правовідносин та системи управління ними та як частину більш загальної системи державного регулювання.

Податковий контроль слід розглядати у двох аспектах. У широкому аспекті податковий контроль – це сукупність заходів державного регулювання, за допомогою яких забезпечується проведення ефективної податкової політики. У вузькому аспекті податковий контроль – це контроль спеціально уповноважених державних органів за законністю та доцільністю дій платників податків у процесі фінансово-господарської діяльності, одним з результатів якої є сплата податкових платежів.

Податковий контроль може існувати лише як система взаємопов'язаних між собою елементів, що має наступні складові: форма державного управління, податково-правова норма, принципи податкового контролю, податкові контрольні правовідносини, форми, способи, і методи податкового контролю, уповноважені державні органи, діяльність яких спрямована на попередження, виявлення порушень податкового законодавства та притягнення до відповідальності, форма зворотного зв'язку, за допомогою якої податковий орган отримує необхідну інформацію про діяльність платника податків.

Ефективність податкового контролю характеризується рівнем мобілізації в бюджетну систему податкових доходів та інших обов'язкових платежів, повнотою обліку платників податків і об'єктів оподаткування, якістю податкових перевірок, зниженням кількості судових розглядів та скарг платників податків на дії суб'єктів податкового контролю, скороченням часу на контакти з платниками податків.

Дієвості податкового контролю можна досягти концептуальним підходом до його організації. Однією із складових концепції податкового контролю є підтримка балансу між правами й обов'язками платників податків і податкових органів [557]. Важливою ознакою концептуальності податкового контролю в Україні має бути чітка, детальна та несуперечлива правова регламентація форм, методів і процедур податкового контролю.

Концептуальний підхід до організації податкового контролю має проявлятися також у дотриманні принципу організації ефективного контролю, тобто контроль повинен бути економічно доцільним, а кошти, що виділяються на його організацію – відповідати його цілям.

Ефективність здійснення податкового контролю залежить від вибору законодавчо визначених форм, методів та видів податкового контролю, що дозволяє з найменшими зусиллями досягати найкращих результатів під час здійснення податкового контролю. Крім того, порушення встановленого законодавством порядку здійснення контрольних дій призводить до оскарження дій посадових осіб контролюючих органів, відміни скасування рішень, прийнятих за його результатами, тощо [558, с. 98].

З метою налагодження ефективного податкового контролю уповноваженими державними органами слід: 1) проводити аналітичну роботу, спрямовану на виявлення стереотипних комбінацій даних, що забезпечують цільовий відбір підконтрольних суб'єктів; 2) використовувати автоматизовані системи відбору платників податків для проведення перевірки із застосуванням складних математичних методів оцінки та відбору; 3) застосовувати ризико орієнтований підхід, який полягає у використанні системи відстеження



значущих показників, що характеризують діяльність окремого платника податків; 4) використовувати методи ризик-менеджменту, що потребує реалізації комплексу заходів, заснованих на оцінці впливу сукупності факторів ризику, управлінні ризиками через застосування окремих процедур податкового контролю; 5) забезпечувати достовірність даних про платників податків за допомогою розробки зрозумілих форм декларацій і чітких вимог до їх заповнення, які однаково сприймалися б платниками податків і податковими органами; 6) спрямовувати організацію контрольної діяльності податкових органів не на суцільний податковий контроль, а на цілеспрямоване виявлення, попередження і припинення податкових правопорушень; 7) визначити чіткі цілі та ключові напрямки контролю у сфері податкових правовідносин.

Утім, невирішеними і досить актуальними залишаються такі аспекти організації податкового контролю, як: 1) удосконалення правового забезпечення податкового контролю; 2) створення ефективної єдиної інформаційно-аналітичної бази платників податків та об'єктів оподаткування; 3) удосконалення механізмів і методів здійснення податкового контролю; 4) удосконалення ризико орієнтованої системи відбору платників податків для здійснення податкових перевірок; 5) забезпечення зростання ролі здійснюваного передперевірочного аналізу показників фінансово-господарської діяльності платників податків; 6) удосконалення окремих процедур і правил проведення податкових перевірок та відповідної подальшої реалізації їх результатів; 7) удосконалення системи взаємодії податкових органів з платниками податків та забезпечення ефективного зворотного зв'язку тощо. Зазначені заходи дозволять значно скоротити кількість перевірок суб'єктів господарювання, що здійснюються органами податкової служби, та підвищити їх якість.

Побудову ефективної системи податкового контролю необхідно здійснювати з урахуванням не тільки власного накопиченого історичного досвіду, але і досвіду зарубіжних країн, які до певного моменту сформували ефективні моделі податкового контролю [559, с. 86].

Виходячи з вищевикладеного можна зробити такі висновки.

1. До теперішнього часу в науковій літературі немає єдиної думки щодо розуміння сутності контролю, незважаючи на його схоже тлумачення різними дослідниками. Аналіз наукової літератури дозволяє зробити висновок, що диференційований підхід фахівців до трактування поняття «контроль» пояснюється тим, що дослідження цього соціального феномену здійснюється представниками різних наукових напрямів (філософських, управлінських, політичних, правових тощо), виходячи з поставлених перед ними завдань.

2. Контроль є важливим елементом будь-якої галузі державного управління. Організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими засобами, оскільки вона тягне за собою відповідальність перед суспільством. Саме об'єктивні потреби держави й органів місцевого самоврядування у грошових коштах вимагають забезпечення повного і своєчасного їх надходження у вигляді податків і зборів (інших обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів [560].

3. Контроль у сфері податкових правовідносин здійснюється уповноваженими державними органами та громадськими організаціями і закріплюється в приписах, що визначають діяльність і повноваження контролюючого суб'єкта. Держава, в свою чергу, наділяє ці органи відповідними повноваженнями по здійсненню конкретних дій і закріплює їх у нормах права.

4. Ураховуючи те, що між суб'єктами податкового контролю та суб'єктами оподаткування – платниками податків існує прямий і зворотній зв'язок, функцію податкового контролю визначено як форму зворотного зв'язку між суб'єктами податкових правовідносин, за допомогою якої керуючий (контролюючий) суб'єкт отримує необхідну інформацію про стан керованого (підконтрольного) об'єкта.

5. Оскільки Податковим кодексом України визначено, що контролюючими органами є лише органи митної та податкової служби, автор цього дослідження пропонує під податковим контролем розуміти діяльність, яка здійснюється

контролюючими (податковими і митними) органами, спрямовану на забезпечення дотримання податкового законодавства й виконання учасниками податкових правовідносин своїх обов'язків щодо правильності нарахування, утримання і перерахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів до відповідного бюджету.

### **3.5. Адміністративна відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування**

Інститут адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування виник у вітчизняному праві порівняно давно. З переходом країни до ринкової економіки й розвитком податкового законодавства адміністративна відповідальність почала посідати дедалі вагомніше місце серед заходів примусу, що застосовуються в цій сфері. На сьогодні кількість зареєстрованих правопорушень у сфері оподаткування значно зросла, що обумовлюється збільшенням тіньового сектора української економіки [561, с. 3]. Податковий кодекс України містить чимало положень, присвячених заходам примусу, в тому числі й відповідальності за порушення законодавства про податки та збори. Однак окремі аспекти адміністративної відповідальності за податкові правопорушення залишаються не вирішеними, що негативно впливає на функціонування та розвиток деяких інститутів податкового права, зумовлює невідповідність наукових підходів до розуміння сутності та значення правовідносин у зазначеній сфері.

Інститут адміністративної відповідальності має на меті не лише покарання винного, але й превентивне значення.

Питання щодо застосування юридичної відповідальності традиційно частіше, ніж інші інститути права, піддаються всебічним і ґрунтовним дослідженням, що свідчить не лише про значимість цього правового явища, а й про важливість його вивчення [562, с. 4]. Подальший розвиток податкового

законодавства є неможливим без виділення такого важливого питання, як податкові правопорушення. Це, власне, і стало одним із завдань Податкового кодексу України [563, с. 76]. Так, відповідно до ч. 1 ст. 109 Податкового кодексу України податкове правопорушення визначається як «протиправне діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи». Поряд з цим, у ч. 2 цієї статті зазначено, що порушення вимог, установлених Податковим кодексом, тягне за собою відповідальність, передбачену законодавством України.

Слід зазначити, що на сьогодні серед вітчизняних і зарубіжних вчених немає єдності поглядів щодо визначення, сутності та значення юридичної відповідальності, зокрема відповідальності у сфері оподаткування, що зумовлює застосування диференційованого підходу до розгляду цього правового феномену. Узагалі, найбільш поширеними визначеннями юридичної відповідальності є наступні: 1) міра покарання, яка застосовується до правопорушника шляхом позбавлення його певних соціальних благ або цінностей (матеріальних, духовних, особистих), які йому належали до факту правопорушення, від імені держави (суспільства) на підставі закону чи іншого нормативно-правового акту з метою попередження правопорушень та поновлення порушених суб'єктивних прав на матеріальні, а також духовні цінності [564, с. 121]; 2) застосування до винної особи, що вчинила правопорушення, заходів публічно-правового примусу, передбачених санкцією порушеної юридичної норми, у чітко визначеному для цього процесуальному порядку [565, с. 592]; 3) міра державного примусу, заснованого на юридичному та суспільному засудженні поведінки правопорушника, що виражається у встановленні для нього певних негативних наслідків у вигляді обмежень особистого та майнового характеру [60, с. 26]. Спільним для всіх цих визначень є наступне: по-перше, відповідальність пов'язана з державним примусом і

проявляється у негативних обмеженнях особистого, майнового, організаційного характеру, по-друге, застосовується лише до суб'єктів, які винні у вчиненні правопорушення, по-третє, підстави та порядок притягнення до відповідальності визначені законом.

У свою чергу, різновидом юридичної відповідальності є адміністративна, яку І. О. Галаган визначає як застосування до винних у вчиненні адміністративних проступків осіб в установленому порядку уповноваженими на те органами та посадовими особами адміністративних стягнень, сформульованих у санкціях адміністративно-правових норм, які передбачають державний і громадський осуд, осуд їх особистості та протиправного діяння, що проявляється в негативних наслідках, яких правопорушники зобов'язані зазнати з метою їх покарання й перевиховання, а також охорони громадського порядку у сфері державного управління [566, с. 41].

Визначенню адміністративної відповідальності приділяли уваги різні вчені, зазначаючи, що адміністративна відповідальність є: специфічна форма негативного реагування з боку держави в особі її компетентних органів на відповідну категорію протиправних проявів (передусім адміністративних проступків), згідно з якою особи, що вчинили ці правопорушення, повинні відповісти перед повноважним державним органом за свої неправомірні дії і понести за це адміністративні стягнення в установлених законом формах і порядку [567, с. 19]; форма реагування держави на правопорушення, яка проявляється в застосуванні повноважними державними органами, службовими особами, громадськістю до винної особи адміністративних санкцій у межах і порядку, встановлених законодавством; обов'язок правопорушника відповідати за свою протиправну поведінку і зазнавати за неї несприятливих наслідків, передбачених санкцією правової норми [568, с. 84]; особливий вид юридичної відповідальності, якій притаманні всі ознаки останньої (настає на підставі норм права за порушення правових норм, конкретизується юрисдикційними актами компетентних органів, пов'язана з державним примусом)» [404, с. 477]; репресивний вид відповідальності, де покарання має характер особистого

заснаання кари, а владний вплив спрямовується на волю правопорушника з метою певного психічного переживання ним кари, подолання певних мотивів, якими обумовлюється ірраціональна поведінка, та стимулювання мотивів, які мають схилити до поведінки, що узгоджується з правовими приписами» [569, с. 133]; сукупність матеріально-деліктних та адміністративно-процесуальних правовідносин [570, с. 55].

Автор цього дослідження вважає, що найбільш обґрунтоване і змістовне визначення адміністративної відповідальності має такий вигляд: «особливий різновид юридичної відповідальності, яка застосовується уповноваженими на те державними органами чи їх посадовими особами до осіб, що вчинили адміністративні проступки, на підставах і в порядку, встановлених нормами адміністративного законодавства й передбачає наслідки майнового, матеріального, морального, особистісного чи іншого характеру» [571, с. 346].

Наведені визначення відрізняються одне від одного смисловим навантаженням, але вони характеризуються спільними рисами, які притаманні також для адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, хоча і мають окремі відмінності. Варто охарактеризувати детальніше деякі з них.

I. Підставою адміністративної відповідальності є податковий проступок – протиправне, винне невиконання платником податків обов'язків, яке може полягати в наступному: 1) ухиленні від подання декларації про доходи (ст. 164-1 КУпАП); 2) порушенні законодавства з фінансових питань (ст. 164-2 КУпАП); 3) ухиленні від реєстрації в органах Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування України платників обов'язкових страхових внесків і порушенні порядку обчислення і сплати внесків на соціальне страхування (ст. 165-1 КУпАП) [572].

II. Податковий проступок має менший ступінь суспільної небезпечності, ніж злочин, що проявляється в такому: 1) обставини притягнення; 2) виховний вплив; 3) наслідки правопорушення; 4) різний суб'єктний склад.

Розглянемо деякі із зазначених обставин більш детально:

– адміністративна відповідальність відрізняється від кримінальної за фактичними підставами притягнення до відповідальності: однією з її фактичних підстав є склад адміністративного правопорушення, а однією з фактичних підстав кримінальної відповідальності є склад злочину;

– виховний вплив адміністративної відповідальності ґрунтується, насамперед, на швидкості реалізації покарання. Заходи адміністративної відповідальності застосовуються, як правило, відразу після встановлення особи, яка вчинила податкове правопорушення;

– за колом суб'єктів: як до адміністративної, так і до кримінальної відповідальності можуть притягатися фізичні особи, проте за цією ознакою відмінність адміністративної відповідальності від кримінальної полягає в тому, що до адміністративної відповідальності притягуються не тільки фізичні особи, але й установи та організації [573, с. 228].

III. Застосування адміністративного стягнення – це міра відповідальності, що використовується з метою виховання особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, в дусі додержання законів, а також для запобігання вчиненню нових правопорушень [574, с. 374]. У сфері оподаткування це можуть бути компенсаційно-відновлювальні заходи, штрафні (фінансові) санкції тощо.

IV. Адміністративне стягнення накладається уповноваженими на те державними органами чи їх посадовими особами (наприклад, посадовими особами органів ДПС України).

V. Це стягнення застосовується на підставі норм адміністративного права.

VI. У більшості випадків притягнення до адміністративної відповідальності за податкові правопорушення має характер позасудового розгляду. Правом його застосовувати наділені спеціально уповноважені податкові органи держави, від імені яких, відповідно до ст. 234-2 КУпАП, розглядати справи про адміністративні правопорушення і накладати адміністративні стягнення мають право начальники податкових інспекцій та їх заступники. У судовому порядку здійснюється розгляд справ про податкові

адміністративні правопорушення, передбачені ст.ст. 51-2, 164, 164-5, 177-2 КУпАП.

Застосування адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування має на меті спонукати платників податків суворо, повно і вчасно виконувати свої обов'язки щодо формування державного та місцевих бюджетів, тому що від цього залежать сталість фінансової системи, а отже, економічна, політична та соціальна стабільність суспільства й розвиток економіки [575, с. 184]. Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення – винної умисної або необережної дії або бездіяльності, що посягає на охоронювані законом суспільні відносини, за що законодавством передбачається адміністративна відповідальність. Такі діяння закріплені КУпАП. До адміністративної відповідальності можуть бути притягнуті громадяни й посадові особи, винні в порушенні податкового законодавства. Адміністративній відповідальності підлягають осудні особи, що досягли на час вчинення правопорушення шістнадцятирічного віку [576, с. 176–177]. Однак відповідно до принципу презумпції невинуватості особа вважається невинуватою у вчиненні податкового правопорушення, доки її вину не буде доведено в передбаченому законом порядку. Обов'язок по доведенню обставин, що свідчать про факт правопорушення у сфері оподаткування і винуватість особи в його вчиненні, покладається на податкові органи. Усі сумніви щодо доведеності вини особи, яка притягається до відповідальності у сфері оподаткування, мають тлумачитися на її користь.

До інших принципів, що покладені в основу притягнення особи до відповідальності у сфері оподаткування необхідно віднести такі: 1) ніхто не може бути притягнутий повторно до відповідальності за вчинення одного й того ж податкового правопорушення; 2) притягнення організації до відповідальності за вчинення податкового правопорушення не звільняє її посадових осіб за наявності відповідних підстав від адміністративної, кримінальної чи іншої відповідальності, передбаченої чинним законодавством;



3) притягнення особи до відповідальності за вчинення податкового правопорушення не звільняє її від обов'язку сплатити чи перерахувати належні суми податку, збору та пені.

Особа не може бути притягнута до адміністративної відповідальності за вчинення податкового правопорушення за наявності хоча б однієї з таких обставин: відсутність події податкового правопорушення; відсутність вини особи у вчиненні податкового правопорушення; вчинення діяння, яке містить ознаки податкового правопорушення, фізичною особою, яка не досягла на момент вчинення діяння шістнадцятирічного віку; закінчення строків давності притягнення до відповідальності за вчинення правопорушення у сфері оподаткування тощо (ст. 247 КУпАП) [577, с. 417].

Утім, правова регламентація адміністративної відповідальності у сфері оподаткування має низку невирішених проблем, що пов'язано з такими обставинами: 1) потребує зміни порядок притягнення платників податків до відповідальності за податкові правопорушення, оскільки передбачене чинним законодавством право посадових осіб податкових органів притягати платників до відповідальності є несумісним з принципом презумпції невинуватості останніх; 2) діяльності суду із притягнення осіб до адміністративної відповідальності слід надати процесуальну форму, властиву діяльності органу, що здійснює правосуддя, оскільки за правилами суд здійснює функції органу адміністративної юрисдикції; 3) розглядаючи апеляційну скаргу, вищий податковий орган має право винести постанову, яка обтяжує порівняно з оскаржуваним рішенням відповідальність платника; 4) процедура оскарження є дуже тривалою та забирає багато часу як у платника податків, так і в податкових органів [578, с. 176]. Поряд з цим, М. О. Мацелик наголошує на наявності таких: 1) різноманіття правових актів, що встановлюють адміністративну відповідальність за порушення податкового законодавства, та їх неузгодженість, а іноді й дублювання правових норм; 2) відсутність належної правової охорони певних цінностей у сфері оподаткування; 3) у більшості випадків суб'єктам підприємницької діяльності значно вигідніше сплатити

адміністративний штраф за наслідками перевірки, ніж здійснювати фінансово-господарську діяльність та вести податкову звітність відповідно до чинного законодавства; 4) система адміністративних правопорушень у сфері оподаткування містить велику кількість прогалин, які дозволяють уникати відповідальності за вчинення правопорушень у цій сфері; 5) відсутність в адміністративному законодавстві правових норм, аналогічних Кримінальному кодексу України, які передбачали б адміністративну відповідальність за схожі правопорушення, але меншої тяжкості [579, с. 12].

Подолати окреслені проблеми можна, перш за все, за рахунок:

- виявлення, аналізу та ліквідації невідповідностей і неузгодженостей між положеннями (нормами) законодавства, що встановлюють адміністративну відповідальність за порушення у сфері оподаткування;

- законодавчого закріплення принципу *non bis in idem*, що означає недопустимість одночасного притягнення особи, винної у вчиненні проступку, до адміністративної та кримінальної відповідальності;

- чіткого визначення прав, обов'язків та повноважень суб'єктів податкових правовідносин у Податковому кодексі України та в інших актах чинного законодавства України;

- законодавчого закріплення презумпції невинуватості суб'єкта податкових правовідносин у вчиненні проступку [570, с. 347–348].

Не менш важливим питанням для з'ясування правової природи адміністративної відповідальності у сфері оподаткування є розгляд її змісту. У податковому законодавстві йдеться про застосування до правопорушників штрафних (фінансових) санкцій і штрафів. Так, з етимологічної точки зору, санкція визначається як: 1) міра впливу, найважливіший засіб соціального контролю; 2) державний захід, який застосовується до порушника встановлених норм і правил; 3) частина правової норми, що містить вказівку на заходи державного впливу щодо порушника цієї норми; 4) у міжнародному праві – заходи впливу, що застосовуються до держави в разі порушення нею своїх міжнародних зобов'язань або норм міжнародного права; 5) затвердження чого-

небудь вищою інстанцією, дозвіл [580, с. 1178]. У свою чергу, О. А. Музика зазначає, що під фінансовою санкцією варто розуміти штрафний засіб державного примусу, виражений у грошовій формі, що має кратний чи абсолютно визначений характер і застосовується уповноваженим державним органом до порушника фінансово-правової норми з метою реалізації суспільних інтересів у сфері фінансової діяльності держави й органів місцевого самоврядування [581, с. 4].

В. Ю. Орехов вважає, що санкції можна звести до наступного: по-перше, санкція визнається необхідним структурним елементом або атрибутом будь-якої правової норми, що надає їй державно-владного характеру; по-друге, санкція – це складова частина норми права, що передбачає заходи примусового впливу та юридичну відповідальність як результат невиконання чи порушення норми; по-третє, санкція є не лише загрозою стосовно можливого правопорушника, але і правилом поведінки (диспозицією) відповідних державних органів, що реалізують цю загрозу у випадку правопорушення; по-четверте, санкція – це частина норми права, що містить не лише вид і міру можливого покарання за невиконання зобов'язань, визначених у диспозиції, але і вказівку на заходи заохочення за виконання рекомендованих дій. Таким чином, санкція є структурною частиною правової норми: 1) вказує на можливі наслідки (як негативні – відповідальність, покарання, примус, так і позитивні – заохочення, стимули) залежно від ставлення суб'єкта до правил поведінки, визначених диспозицією правової норми (правомірна поведінка чи правопорушення); 2) вона є встановленим державою заходом захисту, охорони і забезпечення дотримання та виконання суб'єктивних прав та обов'язків, передбачених правовою нормою [582, с. 9]. Доцільно зазначити, що необхідність застосування санкцій у податковій сфері обумовлюється наступними обставинами: по-перше, бюджетоутворюючим значенням податкових доходів; по-друге, закріпленням обов'язку зі сплати податків у законодавчих актах; по-третє, конституційним характером обов'язків зі сплати податків [582, с. 164].

Особливостями адміністративних санкцій є такі: 1) відсутність тяжких правових наслідків; 2) застосування адміністративних санкцій до менш тяжких податкових правопорушень; 3) адміністративні санкції не тягнуть судимості [315, с. 338–339]. У Податковому кодексі України виділяють три основні види санкцій: кримінальні, адміністративні та фінансові. Суб'єктами адміністративної відповідальності за податкові правопорушення є громадяни та посадові особи. Це, наприклад, керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій, на яких покладений обов'язок дотримання встановленого законом порядку ведення податкового обліку (ст. 163-1 КУпАП). Громадяни несуть відповідальність за неподання або несвоєчасне подання декларацій про доходи (ст. 164-1 КУпАП). Платники податків також можуть бути суб'єктами адміністративної відповідальності, якщо це фізичні особи (резиденти та нерезиденти України), які мають, одержують, передають об'єкти оподаткування або провадять діяльність чи здійснюють операції, що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом України. Платники податків – юридичні особи не можуть притягатися до адміністративної відповідальності, оскільки в разі порушення податкового законодавства для них наступає фінансова відповідальність, яка встановлена статтями 117–128 Податкового кодексу України.

До прийняття Податкового кодексу України деякі науковці (О. Белінський, В. М. Заріпов, О. М. Попов, В. Філіпов, та ін.) взагалі не виділяли такий вид відповідальності як фінансова, зазначаючи, що фінансових санкцій немає, тому не може бути й такої відповідальності [584, с. 18–20; 585, с. 120–144]. На підтвердження цього ці вчені вказували, що в п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України передбачено лише чотири види відповідальності: цивільно-правова, кримінальна, адміністративна та дисциплінарна. Однак Конституційний Суд України в рішенні від 30 травня 2001 р. № 7-рп/2001 у справі № 1-22/2001 (справа про відповідальність юридичних осіб) вказав, що п. 22 ч. 1 ст. 92 Основного Закону нашої держави безпосередньо не встановлює види юридичної відповідальності [586], тому цілком логічним є твердження, що

перелік юридичної відповідальності включає також й інші види, які прямо не передбачені в Конституції України.

Слід зазначити, що в науці фінансового права також існує певна суперечливість щодо тлумачення змісту фінансової відповідальності. Одні вчені відмічають, що фінансова відповідальність є синонімом поняттю «фінансова санкція», інші переконані, що це самостійна категорія [587, с. 52]. Однак прийняття Податкового кодексу України сприяло остаточному законодавчому закріпленню такого виду відповідальності, як фінансова. Визначаючи фінансову відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності, науковці зазначають, що головна її особливість полягає в тому, що, крім штрафних, фінансова відповідальність передбачає й правовідновлювальні санкції, які стимулюють виконання фізичними та юридичними особами обов'язків, передбачених податковим законодавством, а також забезпечують компенсацію шкоди, завданої державі в результаті їх протиправної поведінки [588, с. 143]. Автор цього дослідження підтримує думку М. П. Кучерявенка, який виділяє певні особливості фінансових санкцій, що не дають змоги ототожнювати їх із адміністративними і вказує, що фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства набуває таких форм: стягнення всієї суми прихованого або заниженого платежу в бюджет у формі податку; штрафу, що накладається податковим органом; пені, що стягується з платника за затримку сплати податку [589, с. 256]. На противагу цьому, Н. Ю. Онищук зазначає, що, фінансову відповідальність можна розглядати як певну родову конструкцію, котра має свої видові прояви – податкову та бюджетну відповідальність [590, с. 202]. Слід відмітити, що така позиція науковця потребує детального аналізу, оскільки є істотна відмінність характеру санкцій, передбачених за порушення норм Податкового та Бюджетного кодексів України. Так, якщо за вчинення податкових правопорушень основним видом відповідальності є штраф, то за порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися такі заходи впливу, як зупинення операцій з бюджетними

коштами; призупинення або зменшення бюджетних асигнувань; повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету; безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів тощо [363]. Водночас Бюджетний кодекс України взагалі не використовує конструкції «фінансова відповідальність».

Разом з цим, Л. В. Міщенко зазначає, що податкова відповідальність має фінансово-правову природу, до основних ознак, якої відносить «по-перше, її примусову природу, яка містить ознаки попередження та припинення неправомірної поведінки, по-друге, інститут фінансової санкції, види якої не обмежуються каральними заходами, а містять компенсаційні заходи, а по-третє, особливими видами фінансових санкцій» [591, с. 227–228]. Тому «податкова відповідальність – це система примусових заходів передбачених податковим законодавством, що здійснюється податковими органами, їх посадовими особами до зобов'язаних суб'єктів стосовно сплати податкових платежів, які застосовуються у встановленому процесуальному порядку і пов'язані з настанням до порушників негативних наслідків особистого, майнового та організаційного характеру з метою боротьби з правопорушеннями й іншими небажаними наслідками у сфері оподаткування» [592, с. 221]. Доцільно зазначити, що аналогічної позиції дотримуються більшість вчених, які є прибічниками концепції податкового права, як самостійної галузі права (наприклад, Н. С. Іващенко С. Г. Пепеляєв, З. Ф. Хусаїнов [593; 594; 595]). Утім, автор цього дослідження вважає, що податкове право є підгалуззю фінансового права, тому немає достатніх підстав окремо виділяти такий вид відповідальності, як податкову.

У науковій літературі висловлюється думка, що встановлення адміністративної відповідальності для юридичних осіб ставить під сумнів існування інституту фінансово-правової відповідальності [596, с. 202]. Так, О. В. Когут відмічає, що юридична особа є потенційно деліктоздатною, тобто вона може нести відповідальність, причому не лише цивільно-правову, а й адміністративну. У той час як цивільно-правова відповідальність використовує тільки один напрям впливу на юридичних осіб (лише через майно),

адміністративна – охоплює всі можливі напрями впливу [597, с. 74–75]. Однак відмінність адміністративної відповідальності від фінансової полягає в тому, що фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства має особливі санкції – штраф та пеня. Саме застосування пені як санкції відрізняє адміністративну відповідальність від фінансової. Водночас пеня, маючи особливу правову природу, традиційно розглядається як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку поряд із податковою заставою, адміністративним арештом майна [589, с. 203]. Утім поняття «фінансова санкція» рівнозначно поняттю «штраф» та «штрафна санкція», а пеня не визнається санкцією, а відтак не є елементом фінансової відповідальності [25, с. 358]. Полемічним є питання адміністративної відповідальності юридичних осіб. Це обумовлюється тим, що норми вітчизняного законодавства дозволяють обґрунтувати як одну, так і іншу, протилежну позицію, що зводиться до прийняття чи заперечення тези щодо можливості встановлення адміністративної відповідальності для юридичних осіб.

Спірним є і питання щодо співвідношення податкової та адміністративної відповідальності. Так, А. В. Бризгалін відзначає, що в правовій системі сформувалося досить чітко виражене правове явище – відповідальність за податкові правопорушення. Утім, така відповідальність є різновидом адміністративної [598, 7]. Водночас А. В. Зіміна вказує, що податковій відповідальності, яка має адміністративну природу, властиві певні ознаки, котрі відрізняють її від адміністративної. Однак, на думку науковця, податкова відповідальність є тільки особливим різновидом адміністративної відповідальності [599, с. 6]. На противагу цьому О. О. Гогін відмічає, що податкова відповідальність є самостійним видом юридичної відповідальності, тому що правове регулювання відносин у сфері податків і зборів, перш за все, визначається податковим законодавством. Тому податкове правопорушення, вчинене платниками податків, є первинним по відношенню до адміністративної чи кримінальної відповідальності [600, с. 8].

Відмінність податкової від адміністративної відповідальності полягає в тому, що вони мають різний перелік обставин, які пом'якшують чи обтяжують відповідальність, різні юридичні наслідки малозначності діяння в податковому й адміністративному провадженнях, різний строк давності притягнення до відповідальності тощо. Утім, наявність тільки певних специфічних ознак у санкціях конкретного виду відповідальності, не є підставою для надання такій відповідальності самостійного значення та віднесення її (податкової відповідальності) до самостійного виду. Тому, як правило, податкова відповідальність співпадає з адміністративною, що дає підстави стверджувати про адміністративно-правову природу відповідальності за податкові правопорушення.

Деякі науковці (В. О. Кінзбурська, О. В. Письменова, В. В. Стрельников) пропонують перенести склади податкових правопорушень, що закріплені в Кодексі Російської Федерації про адміністративні правопорушення (далі – КпАП РФ) у Податковий кодекс РФ [11]. На їх думку, такий спосіб уніфікації правової норми про адміністративну відповідальність в рамках Податкового кодексу РФ найбільш повно відповідає специфіці суспільних податкових правовідносин [601, с. 32-33; 602, с. 33-34; 603 с. 40]. Крім цього, ці вчені, посилаються на позитивний досвід зарубіжних країн, в яких інститут відповідальності у сфері оподаткування сконцентрувався лише в рамках податкового права (наприклад, у США на рівні федерації відповідальність за злочини у сфері оподаткування регулюється Кодексом внутрішніх державних доходів 1954 р.). Дійсно, притягнення до відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування в кожній конкретній країні ЄС відрізняється своїми особливостями. Так, адміністративні санкції за податкове правопорушення в деяких державах встановлюються не адміністративними кодексами, а нормами, які входять до податкового законодавства. У Франції, наприклад, правопорушення у сфері оподаткування встановлені Загальним кодексом про

---

<sup>11</sup> В Україні адміністративна відповідальність за податкові правопорушення передбачена такими статтями КУпАП: 156, 163-1, 163-2, 163-3, 163-4, 164-1, 164-2, 164-5, 166-6, 166-9.



податки 1950 р., у Німеччині – Положенням про податки 1977 р., а у Великобританії та Італії – окремими спеціальними законодавчими актами про податки [604, с. 345].

Автор цього дослідження вважає, що позиція науковців щодо перенесення складів податкових правопорушень, закріплених в КпАП РФ, до Податкового кодексу РФ є спірною, оскільки за такої ситуації нівелюється роль та значення КпАП РФ. Тому доцільно доповнити розділ другий Податкового кодексу України статтею, яка містить відсилочну норму до правових норм КУпАП щодо визначення виду і розміру покарання за правопорушення у сфері оподаткування. Також для уникнення колізій між податковим та адміністративним законодавством слід внести відповідні зміни до КУпАП, виокремивши правопорушення у сфері оподаткування у спеціальну главу КУпАП під назвою «Правопорушення у сфері податків, зборів та інших обов'язкових платежів». Схожої думки дотримуються І. І. Огороднікова, І. В. Чеховська [605, с. 194; 606, с. 20].

Також особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер, який полягає в необхідності відшкодування державі збитків, що виникли внаслідок недоотримання надходжень податків і зборів до бюджетів всіх рівнів. Тобто відповідальність за порушення податкового законодавства об'єднує дві різні моделі юридичної відповідальності: правовідновлюючу та штрафну. Саме тому у випадках вчинення податкового правопорушення платником податків – фізичною особою можлива ситуація, за якою одна особа за одне правопорушення буде притягнена як до фінансової, так і до адміністративної чи кримінальної відповідальності, оскільки вони є різними видами юридичної відповідальності [25, с. 359]. Зазначене не суперечить ст. 61 Конституції України, відповідно до якої ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення.

У ст. 24 КУпАП закріплено такі види адміністративних стягнень, які застосовуються за вчинення адміністративних правопорушень:

1) попередження; 2) штраф; 3) оплатне вилучення предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення; 4) конфіскація: предмета, який став знаряддям вчинення або безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення, грошей, одержаних внаслідок вчинення адміністративного правопорушення; 5) позбавлення спеціального права, наданого цьому громадянину (права керування транспортними засобами, права полювання); 5-1) громадські роботи; 6) виправні роботи; 7) адміністративний арешт [571].

З усіх видів стягнень, передбачених КУпАП, податковим органом надано право використовувати лише адміністративні штрафи. Поняття штрафу закріплено також у п. 14.1.265 ст. 14 Податкового кодексу України, згідно з яким це «плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності» [23]. Розмір штрафу визначається в межах, встановлених за вчинення відповідних правопорушень в сумах, або кратних певному показнику (неоподаткованому мінімуму доходів громадян, мінімальному розміру заробітної плати), або в національній грошовій одиниці (гривнях).

Розмір штрафу залежить від періодичності здійснення правопорушень. Зокрема, за умови повторного вчинення протягом року після накладення адміністративного штрафу однорідного правопорушення розмір штрафу зростає. У разі накладення такого стягнення законодавець диференціює поняття «момент вчинення» залежно від типу правопорушень. Для звичайних правопорушень під час обчислення строку накладення стягнення таким є момент вчинення правопорушення, у разі вчинення триваючого правопорушення – момент його виявлення. Строк, протягом якого може бути накладене стягнення, є однаковим в обох випадках – два місяці (ч. 1 ст. 38 КУпАП) [94, с. 339].

Отже, відносини, які виникають унаслідок притягнення до адміністративної відповідальності, тісно пов'язані з іншими суспільними відносинами, юридичними фактами та фінансово-правовими категоріями, що доповнюють поняття відповідальності за порушення законодавства у сфері оподаткування [476, с. 65].

Таким чином, адміністративна відповідальність у сфері оподаткування – це вид юридичної відповідальності, яка полягає в застосуванні податковими органами до особи, котра вчинила протиправне, винне (умисне або необережне) діяння (дію чи бездіяльність), що містить склад адміністративного правопорушення, адміністративних стягнень у межах і в порядку, встановлених КУпАП.

Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення – винного умисного або необережного діяння або бездіяльності, яке посягає на суспільні відносини, що охороняються законом. Для прийняття постанови про накладення адміністративного стягнення обов'язковою умовою є протокол про адміністративне правопорушення, який має відповідати вимогам ст. 256 КУпАП. Протокол підписують працівник податкового органу, який його складає, та правопорушник. За відсутності протоколу немає і будь-яких правових підстав для накладення адміністративного штрафу.

### **Висновки до третього розділу**

Охарактеризовано основні елементи податкового режиму як спеціального галузевого режиму. Розглянуто ознаки податкового режиму та здійснено його класифікацію на підставі різних критеріїв. Підкреслено, що в залежності від застосування або незастосування загального порядку визначення елементів податку (податків) відносно певної категорії платників податків, виду

економічної діяльності, характеру операцій та інших факторів податкові режими поділяються на загальні та спеціальні податкові режими; визначені їх основні відмінності. Запропоновано авторське визначення податково-правового режиму.

Розглянуто сутність спеціальних податкових режимів як правової категорії, окреслено їх мету та завдання. Визначено спільні риси, властиві всім існуючим в Україні спеціальним податковим режимам. Охарактеризовано переваги і недоліки спеціальних податкових режимів, котрі запропоновано розуміти як сукупність правових норм, що встановлюють таку зміну загального порядку виникнення, виконання та припинення виконання особою своїх податкових обов'язків, яка призводить до значного спрощення зазначеного загального порядку, в тому числі шляхом заміни сукупності обов'язків зі сплати низки податків обов'язком зі сплати єдиного платежу, до зменшення розмірів податкових вирахувань, а також до повного або часткового звільнення від сплати податків і зборів.

Зроблено висновок про доцільність подальшого реформування системи адміністрування податків у бік її спрощення.

Податкове адміністрування визначено як урегульовану нормами права діяльність уповноважених державних органів у податковій сфері, направлену на реалізацію ефективної податкової політики. Вказано, що податкове адміністрування потрібно спрямувати на формування чітких організаційних структур, процедур і системи взаємовідносин, що забезпечить простоту, ефективність та оперативність виконання суб'єктами господарювання своїх прав і обов'язків зі сплати податків і зборів.

Зазначено, що не слід ототожнювати поняття «податковий контроль» і «адміністрування податків», адже останнє включає в себе планування, керівництво, облік, в тому числі контроль та механізм притягнення до податкової відповідальності. З'ясовано, що перелік органів, уповноважених здійснювати адміністрування податків чітко визначений у Податковому кодексі України. Визначено суб'єктів адміністрування податків та специфіку об'єкта

адміністрування податків, а також найсуттєвіші ознаки, притаманні цьому виду виконавчо-розпорядчої діяльності. Охарактеризовано систему адміністрування податків в Україні та визначено основні напрями її вдосконалення.

Розкрито сутність адміністративної процедури як правової категорії. З'ясовано, що в юридичній літературі досі не існує єдиної точки зору з приводу співвідношення таких юридичних категорій, як «процедура» та «процес». Вказано, що адміністративна процедура – це встановлений нормами адміністративного й адміністративно-процесуального права порядок здійснення суб'єктами-носіями владних повноважень свого функціонального призначення, який проявляється у вчиненні ними логічно послідовних, юридично значущих дій, спрямованих на досягнення певної мети.

Встановлено відсутність серед дослідників єдиної точки зору з приводу співвідношення категорій «податкова процедура» та «податковий процес» і підтримано позицію, що вказані категорії є автономними механізмами. Зроблено висновок, що податкові процедури у певному сенсі є адміністративними, мають адміністративно-правовий характер. Разом з цим, економічний характер відносин, які опосередковують виключно податкові процедури, не дозволяє у повному обсязі розглядати їх як адміністративні.

Підкреслено, що встановлення чітких адміністративних процедур реалізації норм податкового законодавства сприяє створенню комфортних умов взаємодії державних органів та суб'єктів-платників податків, забезпеченню ефективного функціонування виконавчих структур, їхньої відкритості, прозорості процесу підготовки й прийняття управлінських рішень, обмеженню адміністративного свавілля і посадових зловживань.

Доведено, що діяльність уповноважених державних органів щодо здійснення контролю у сфері оподаткування доцільно розглядати як контрольну діяльність і відрізнити її від наглядової.

Запропоновано класифікувати контроль у сфері податкових правовідносин за суб'єктом (групою суб'єктів) його здійснення: державний, що охоплює контролюючі дії всіх без винятку державних структур і поглинає собою

контроль у царині державного управління, та громадський (недержавний) контроль, який здійснюють громадські організації, ЗМІ, трудові колективи, профспілки тощо. Охарактеризовано вказані види контролю.

Наведено приклади постійного налагодження взаємодії податкових органів та громадськості, які дозволяють охопити контрольними заходами всі підконтрольні об'єкти, отримати найбільш повну інформацію про підконтрольні суб'єкти й усі сфери їх діяльності, виявити існуючі недоліки та сформулювати відповідні пропозиції щодо їх усунення.

Запропоновано державний податковий контроль розглядати у двох аспектах. У широкому аспекті податковий контроль – це сукупність заходів державного регулювання, за допомогою яких забезпечується проведення ефективної податкової політики. У вузькому аспекті податковий контроль – це контроль спеціально уповноважених державних органів за законністю та доцільністю дій платників податків у процесі фінансово-господарської діяльності, одним з результатів якої є сплата податкових платежів.

Розглянуто погляди науковців щодо сутності й значення адміністративної відповідальності, охарактеризовано її ознаки та зосереджено увагу на окремих відмінностях, властивих адміністративній відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. Обґрунтовано тезу про відсутність достатніх підстав окремо виділяти такий вид відповідальності, як податкову.

Зроблено висновок, що адміністративна відповідальність у сфері оподаткування є видом юридичної відповідальності, яка полягає в застосуванні податковими органами до особи, котра вчинила протиправне, винне (умисне або необережне) діяння (дію чи бездіяльність), що містить склад адміністративного правопорушення, адміністративних стягнень у межах і в порядку, встановлених КУпАП. Вказано, що особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер.

## РОЗДІЛ 4.

### УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ

#### 4.1. Модернізація державного управління у сфері оподаткування

У процесі становлення України як демократичної, соціальної та правової держави визначальним інструментом організуючого впливу на суспільні відносини виступає державне управління. Проблема вдосконалення державного управління в демократичних країнах має на меті створення соціально-ефективного державного апарату, наближеного до потреб і запитів людей та побудованого на наукових принципах [607, с. 2].

Пріоритетним напрямом розвитку системи публічного управління є оптимізація структури та модернізація державних органів у сфері податкових правовідносин, провідне місце серед яких належить системі органів ДПС України. Відповідно, зростає стабілізуюча роль вітчизняної податкової системи як ефективного чинника забезпечення позитивної динаміки економічної стабільності країни. Однак наразі існує низка проблем, які значно гальмують розвиток податкових правовідносин, на вирішення яких і спрямовується діяльність всієї системи податкових органів. Серед них важливе значення мають: загрозна для національної безпеки зростання тіньової економіки, виникнення нових видів правовідносин в економічній та соціальній сферах, які зумовили появу нових складів правопорушень і збільшення їх кількості, поширення правового нігілізму, маргіналізація значної частини населення, зростання організованої злочинності в сфері зовнішньоекономічної діяльності, поширення контрабанди, виробництва «лівої» продукції, поширення нелегальної міграції та незаконної діяльності мігрантів в економічній сфері, у сфері надання послуг, торгівельній діяльності [608, с. 217].

Розвиток органів ДПС у сучасних умовах характеризується інтенсифікацією управління, якісними змінами стратегічних принципів і пріоритетних цілей, модифікацією засобів управлінської комунікації, посиленням інноваційних процесів, необхідністю партнерських відносин з платниками податків.

Одним з об'єктів державного впливу є податкові відносини, які формуються між державою та платниками податків у процесі сплати податкових платежів. Для належної організації цього процесу у кожній країні створюється власна система органів виконавчої влади. В Україні функцію мобілізації податкових платежів до бюджету покладено на податкові та митні органи. Серед суб'єктів податкового менеджменту найважливіше місце належить органам ДПС, які контролюють значну частину податкових надходжень до зведеного бюджету України та є одним із провідних органів державної виконавчої влади, що обстоює інтереси держави у правовідносинах між державою і платниками податків [609, с. 37].

Діяльність ДПС України розпочалася у період здобуття незалежності нашої держави. Протягом досить короткого періоду було сформовано централізовану ієрархічну систему підрозділів, які займалися справлянням податків. Проте реалії сьогодення вимагають модернізації як організаційної структури, так і функціональної діяльності ДПС. Про необхідність реформування податкової служби, підвищення ефективності її діяльності вказує Т. О. Проценко [610, с. 17], М. М. Весельський [611, с. 3] та інші вчені.

Податковими органами виконується цілий комплекс робіт для досягнення завдань, що надає можливість зацікавити платників податків в одержанні інформації з податкової тематики. Такою найоперативнішою формою роботи є відповіді на листи, телефонні дзвінки, особисті звернення платників податків до податкових органів та індивідуальні консультації [612, с. 72]. Однак сьогодні не можна стверджувати, що організація й діяльність податкової служби наблизились до європейського рівня. Характер відносин між органами податкового контролю і платниками податків можна визначити як такий, що



викликає взаємну недовіру. Причинами цього є довільні тлумачення податківцями податкового законодавства, перевищення меж службових повноважень, ігнорування презумпції невинуватості стосовно платників податків і вияви бюрократичного свавілля та корупції, що призводять до матеріальних бізнесових втрат.

Реформування державного управління у сфері оподаткування є комплексним, складним процесом, ефективність якого залежить від таких факторів: 1) послідовної та несуперечливої реформаторської політики держави, політичної волі до втілення реформи; 2) наявності у владі команди реформаторів, людей, здатних не лише ініціювати реформи, а і втілювати їх у життя засобами державного управління; 3) поетапного подолання корупції у системі державного управління та в інших сферах суспільного життя; 4) поєднання масштабної дерегуляції і технологічної модернізації, що є вдалою формою стимулювання економічного розвитку; 5) широке інформування громадськості про процес реформи та її наслідки для суспільства; 6) достатньо високого рівня довіри суспільства до реформ, що досягається шляхом прозорості їх реалізації.

Провідними напрямками реформування податкової служби є спрощення системи адміністрування податків, скорочення функцій і різних паперових довідок, радикальне зменшення кількості перевірок, перехід на «безконтактні» методи моніторингу підприємців і посилення аналітичної складової своєї роботи [613].

Реформування ДПС України потрібно пов'язувати з реформуванням усієї податкової системи. Останнім часом прийнято низку документів, спрямованих на зміни податкової політики. Однак під час реформування не було враховано специфічних особливостей соціально-економічного розвитку в Україні. Більшість нововведень у кінцевому результаті призвела до загострення проблеми з адмініструванням податків і зниження їх фіскальної ефективності [614]. Необхідно наголосити на тому, що в сучасних умовах Україна підтримує стосунки у сфері оподаткування з іншими державами, які застосовують чинні

європейські та світові стандарти, розроблені Організацією економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) й Організацією Об'єднаних Націй, завдяки чому забезпечується адаптація законодавства України з оподаткування до законодавства інших країн. Крім того, Україною укладено 60 міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування [615, с. 468].

Досвід зарубіжних країн свідчить про те, що за останні десятиліття в діяльності податкових служб відбувся перехід від фіскальних методів роботи, тобто контролю над платниками податків з метою недопущення заниження сум, що мають бути сплачені як податки, до методів, які попереджають порушення в системі оподаткування та сплати податків відповідно до законодавства. Взаємодія органів податкових служб цих країн з громадськістю відбувається на принципах партнерства, адже податківці працюють для громадян і суспільства в цілому і діють від їхнього імені. Згідно з цими стандартами відбувається і модернізація податкової служби України [616, с. 184]. Так, здійснення послідовних заходів з модернізації ДПС розпочалося у 1997 році з розроблення Концепції та Стратегічних напрямів розвитку державної податкової служби України. Проте ця Концепція не вирішила всіх проблем, наявних у податкових правовідносинах.

Починаючи з 1997 року, податкова служба займається пошуком найбільш ефективних важелів, які мають посприяти процесу вдосконалення роботи органів ДПС. З цього часу було сформовано Адміністративну раду та Робочу групу з розробки й упровадження проекту модернізації податкової служби, Управління розвитку та модернізації ДПС, Департамент розвитку та модернізації ДПС України, Внутрішню консультативну групу з впровадження Програми модернізації на центральному, обласному та районному рівнях [617], наглядову раду для здійснення незалежної оцінки прогресу впровадження Проекту модернізації податкової служби [618].

Крім того, розпочато експеримент зі створення та розробки нових підходів до питання примусового стягнення податкової заборгованості, прийнято Постанову Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2000 року № 1454 «Про

утворення Департаменту розвитку та модернізації державної податкової служби» [221], затверджено Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року [224], затверджено Концепцію вдосконалення організаційної структури державної податкової служби України [619], започатковано проект «Модернізація державної податкової служби України-1» [617], затверджено Концепцію реформування податкової системи України [620], підписано Меморандум податкових відносин між ДПА та Асоціацією платників податків України, а також план спільних дій на 2008 р. [621], затверджено Стратегію реформування податкової системи [622], прийнято Програму економічних реформ на 2010–2014 роки «Зможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [377] та низку програм і положень, спрямованих на реформування ДПС України, якими неодноразово змінювалися стратегічні орієнтири її розвитку. Більш детально етапи модернізації державного управління у сфері оподаткування розглянуто автором у монографії [258, с. 447–454].

Різномасштабність поглядів та нескоординованість позицій різних суб'єктів розроблення цих документів на тлі відчутних змін соціально-економічної та політичної ситуації в Україні й у світі зумовлюють нагальну потребу гармонізації стратегічного бачення розвитку ДПС України на основі консенсусу всіх зацікавлених сторін, що забезпечить чіткі орієнтири розробки низки майбутніх стратегій, розкриє вимоги до внутрішніх стандартів професійної діяльності державних службовців ДПС України в контексті євроінтеграції України [623, с. 7].

У науковій літературі також жваво обговорюється проект реформування ДПС України, який передбачає організаційну консолідацію податкових органів і перехід від податкових адміністрацій за адміністративно-територіальним принципом до податкових округів та міжрайонних інспекцій. Такі заходи, безсумнівно, сприятимуть покращенню фіскально-адміністративної системи держави за рахунок подолання проблеми громіздкості її управлінських структур та здешевлення процесів адміністрування податків і платежів. Проте

впровадження запланованого може породити нові проблеми з поточним забезпеченням доходів бюджетів усіх рівнів. Серед них: адміністрування місцевих податків і зборів, рівнозначність (наближеність) потенціалу областей у складі податкових округів (з метою рівномірного забезпечення доходів бюджетів усіх рівнів та вирівнювання розвитку регіонів) [624, с. 157].

На наявності значних проблем у сфері податкових правовідносин наголошує також О. М. Бандурка. На його думку стан податкової політики і податкового законодавства на сьогодні характеризується обставинами, через які податки і збори залишаються недостатньо ефективними, частина податків і зборів формується в залежності не від об'єкта оподаткування, а від напрямку їх використання (наприклад, внески в Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування, Державний інвестиційний фонд), сформовано різні позабюджетні фонди цільового призначення, що суттєво ускладнює сплату податків і суперечить інтересам платників податків. Політика виконавчої влади спрямовується виключно на наповнення бюджету за будь-яку ціну, що тримає значну частину економіки в тіні; основні проблеми вирішуються адміністративними заходами, посилюється роль органів ДПС, контрольно-ревізійного управління, Рахункової палати, інших контролюючих органів, ігноруються економічні стимули [625, с. 27]. Вирішити ці проблеми можна, перш за все, за рахунок формування стимулюючої податкової політики держави.

В. В. Мірошник указує на існування таких головних проблем діяльності ДПС у сфері податкових правовідносин: 1) податки не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави; 2) неоднозначність тлумачення податкового законодавства; 3) незацікавленість суб'єктів господарювання у зміні свого статусу як суб'єктів, що мають право використовувати спрощену систему оподаткування; 4) невідповідність витрат на адміністрування податкової системи; 5) неефективний механізм розподілу податкових надходжень між центральним і місцевими бюджетами [626, с. 60]. Як наслідок, відбувається збільшення інфляційних тенденцій. Збільшення податкового

навантаження або напрямів оподаткування призводить до зростання цін, а скорочення попиту (внаслідок зростання цін) стає причиною погіршення платоспроможності значної частини населення.

Сьогоднішній стан державного управління у сфері податкових правовідносин можна охарактеризувати як процес створення основ. За відносно короткий період було здійснено перехід до формування доходів бюджету на податковій основі, реформовано саму податкову систему. Однак зважаючи на те, що це формування ґрунтується на засадах значної централізації, то на сучасному етапі гостро постає питання наповнення нових форм оподаткування ринковим змістом [627, с. 71]. Доповнюючи перелік зазначених проблем, П. Ю. Буряк відзначає, що податкове законодавство в Україні майже повністю зосереджується на реалізації фіскального напрямку. При цьому статистика свідчить, що тягар сплати обов'язкових платежів лягає головним чином на сумлінних платників, які, зважаючи на рівень податкового тиску в нашій державі, не завжди здатні працювати безбитково і сплачувати відрахування до бюджету в повному обсязі. Законодавство України з питань справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів доцільно також впорядкувати в тій його частині, де визначаються процесуальні елементи діяльності органів ДПС. Нерідко складається ситуація, коли складні і заплутані алгоритми обчислення тих чи інших платежів призводять до суто арифметичних помилок унаслідок невисокої кваліфікованості працівників як органів ДПС, так і бухгалтерів суб'єктів обов'язкових платежів. Водночас висока кваліфікація цих працівників створює умови для зловживань у цій сфері [628, с. 293–294].

Т. О. Сидоренко зазначає, що головним завданням реформування та модернізації ДПС України є створення умов для забезпечення добровільного виконання платниками податків вимог податкового законодавства, повного та своєчасного надходження податків до бюджетів усіх рівнів, прозорості діяльності органів ДПС та створення нової інформаційної інфраструктури ДПС [629, с. 179–180]. У цілому погоджується із вищезазначеним, В. М. Чубай, зазначаючи, що кожний новий крок у податковому законодавстві має бути чітко

обґрунтованим, логічним, доступним для розуміння і здійснюватися лише у тому разі, коли доведено економічний ефект від такої новації та проведено глибокий і ґрунтовний аналіз ефекту від її застосування в українському податковому законодавстві, спираючись на досвід розвинених країн світу [630, с. 274].

На переконання І. А. Башинського, одним із шляхів побудови дієвої системи ДПС України є прискорення впровадження в рамках реалізації проекту «Модернізація державної податкової служби» інтегрованої автоматизованої інформаційно-аналітичної системи Державної податкової служби (ІАІАС ДПС), яка передбачає прозорість, прогнозованість й ефективність діяльності податкової системи, мінімальне втручання податківців у підприємницьку діяльність і максимальне зменшення впливу людського чинника на прийняття управлінських рішень (наприклад, відшкодування ПДВ в автоматичному режимі, управління рахунками через Інтернет тощо) [631, с. 132].

О. О. Чикаренко вважає, що для ефективного впровадження Програми модернізації державної податкової служби України необхідно здійснити низку змін, зокрема у самій структурі управління цією Програмою, її інформаційно-комунікаційному та навчально-методичному забезпеченні [632, с. 12].

На думку автора цього дослідження, основні заходи модернізації державного управління в сфері податкових правовідносин мають бути спрямовані на збільшення кількості платників податків, які добровільно дотримуються податкового законодавства. Тому всі заходи модернізації повинні ґрунтуватися на: 1) раціонально керованій системі аудиту; 2) ефективній системі збору податків (включно з примусовим стягненням), бухгалтерського обліку та реєстрації всіх несплачених платежів; 3) комплексному обслуговуванні платників податків і програмах навчання, які допоможуть знизити витрати платників податків на дотримання податкового законодавства. Якість усіх функцій податкової служби можна оцінити за тим, наскільки добре вони сприяють поліпшенню роботи в цих трьох сферах.

Податківцям варто зосередити свою роботу на здобутті довіри українських громадян і світового співтовариства до діяльності податкової служби. У зв'язку з цим ДПС України має активізувати власну модернізацію, для того щоб створити комфортні умови для кожного платника податків [633, с. 2]. Створення таких умов стимулюватиме вкладання вивільнених коштів у розвиток інвестиційної та інноваційної діяльності [634, с. 103].

Модернізація податкової служби стає нагальною необхідністю. Будучи за змістом поняттям багатограним, модернізація у податковій службі України перш за все передбачає «створення у суспільстві нової атмосфери взаєморозуміння і довіри між державою і громадянами з питань оподаткування, встановлення нових партнерських відносин між податковими органами і платниками податків, що ґрунтуватимуться на принципах добропорядності, неупередженості, прозорості та звітності» [635, с. 24]. Тому потрібна така модернізація системи, яка поєднала б життєздатну економіку держави та права платників податків.

Отже, метою модернізації державного управління в сфері податкових правовідносин є максимальне наближення моделі ДПС України до європейського рівня, досягнення взаємного порозуміння між податківцями та платниками податків, побудова відносин між ними на принципах неупередженості, законності, прозорості та добропорядності. Провідними напрямками модернізації є вдосконалення організаційної структури ДПС, її операційної діяльності, виконавчого управління, управління персоналом органів ДПС України, інформаційного забезпечення, взаємодії з іншими органами влади та покращення відносин із суспільством.

Слід розробити та ухвалити в найкоротші строки нову Концепцію реформування податкової системи України, в якій буде визначено провідні напрями модернізації та перетворень на найближчі декілька років. При цьому важливо розробити план і стратегію інформування всіх керівників і працівників ДПС, а також платників податків про конкретні цілі та завдання нового етапу податкової реформи в Україні.

За результатами місії наглядової ради в рамках Проекту модернізації державної податкової служби України підготовлено й оприлюднено Кінцевий звіт від 25.05.2012 р., в якому модернізація податкової системи України була оцінена за трьома різними напрямками: 1) впровадження адміністративних інформаційних систем; 2) організаційні зміни та розвиток людських ресурсів; 3) створення чесної та неупередженої культури податкової служби [636].

Отже, слід підтримати думку експертів наглядової ради, що у цілому ДПС України ще не вдалося трансформувати податкову систему таким чином, щоб вона стала сучасною, ефективною, дієвою, прозорою та неупередженою. Необхідно докласти додаткових зусиль для зміни організаційної культури ДПС, що послужило б підґрунтям для формування настроїв добровільного дотримання податкового законодавства в українському суспільстві.

9 червня 2011 року на засіданні Уряду України було розглянуто проект Розпорядження КМ України «Про схвалення Концепції та Програми розвитку Державної податкової служби та Державної митної служби на 2011–2014 роки» (Концепція передбачала самостійний розвиток податкової та митної служб, а також спільні проекти синхронного розвитку цих двох служб) [637]. Приводом до того став лист № 03-01/1413 від 17.05.2011 р., отриманий Кабінетом Міністрів України 30 травня 2011 р. від Адміністрації Президента, де наголошувалося на необхідності детально опрацювати пропозиції керівника Координаційного центру з упровадження економічних реформ О. Данилюка щодо створення Державної служби доходів шляхом об'єднання ДПС України, ДМС України та підрозділів Пенсійного Фонду України, що виконують функції з адміністрування збору єдиного соціального внеску.

За ініціативою Міністерства фінансів України пропонувалося скоротити кількість податкових інспекцій, створити спеціальні податкові суди для прискорення розгляду відповідних справ, єдину базу даних податкової та митної служби, національний офіс великих платників податків, що відповідає європейській практиці. В об'єднанні вищезгаданих структур автори пропозиції вбачають лише переваги: зниження адміністративних витрат на обслуговування



системи збору доходів, підвищення ефективності та прозорості системи збору доходів, поліпшення якості надання послуг суб'єктам господарювання. Однак у червні 2011 р. Кабінет Міністрів України відклав розгляд концепції реформування податкової та митної служби і створив робочу групу для її доопрацювання.

Слід зазначити, що питання об'єднання органів, задіяних у процесі адміністрування податків, було запропоновано ще у 2007 р. у Концепції реформування податкової системи Урядом України [620]. Так, у межах реформування системи адміністраторів податків і зборів передбачалося здійснити об'єднання адміністраторів за принципом спільного запровадження реалізації механізмів адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів) та проведення єдиної державної податкової, митної та бюджетної політики.

Наразі у Кабінеті Міністрів України обговорюються два стратегічних підходи до реформи ДПС та ДМС України. З одного боку, існують цілком консервативні проекти, подані самими службами, але є і зовсім революційні плани модернізації митниці та податкової шляхом створення єдиного фіскального органу на їх базі.

Таким чином, під егідою Міністерства фінансів України може бути створена одна структура, наділена повноваженнями як щодо планування бюджету, контролю всіх фінансових потоків країни, так безпосередньо і щодо виконання поставленого перед собою плану. Слід зауважити, що в рамках адміністративної реформи до складу Мінфіну вже включено Державну фінансову інспекцію. До того ж подвійне реформування укладається в контекст адміністративної реформи, яка передбачає усунення дублювання повноважень органів державної влади, забезпечення скорочення чисельності управлінського апарату та витрат на його утримання. Тим більше, що практика успішної діяльності об'єднаних служб існує у Великій Британії, Греції, Данії, Латвії, Естонії, Нідерландах, США, Угорщині тощо. Цим шляхом пішла і Грузія, яка за останні роки змогла досягти суттєвого зменшення корупції у фіскальній сфері [638].

Об'єднання Податкової та Митної служби в Україні назріло давно. Досвід західних країн<sup>12</sup> свідчить про те, що в державі має існувати єдиний орган, який відповідає за всі податки і збори. У зв'язку з тим, що в Україні існують дві структури, які час від часу підкоряються представникам різних політичних сил, що керують цими відомствами, виникає певний конфлікт, за рахунок якого деяким підприємцям вдається знаходити прогалини для не зовсім чесного ведення бізнесу (наприклад, для виведення валюти за кордон за рахунок фіктивного імпорту).

Прем'єр-міністр України М. Я. Азаров неодноразово виступав із заявами про реорганізацію Податкової та Митної служб шляхом їх об'єднання в єдину структуру [639]. На думку урядовця, після реформування податкова і митна служби працюватимуть на принципах партнерства з бізнесом, а не займатимуться виключно фіскальними заходами [640]. Такої ж думки дотримуються народний депутат С. А. Терьохін [641], экс-керівник ДПС України В. Ю. Захарченко [642]. Не виключають можливість злиття ДПС та ДМС України і Віце-прем'єр, міністр соціальної політики України С. Л. Тігіпко [643], Голова ДМС України І. Г. Калетник [644], Перший заступник глави адміністрації президента І. М. Акімова [645], В. І. Хорошковський [639; 646; 641].

Деякі фахівці вважають, що перші кроки до злиття цих структур вже були зроблені. Так, 21 травня 2012 р. голови ДПС України та ДМС України підписали угоду про інформаційне співробітництво, в рамках якої планується прискорити обмін фіскальними даними. Ця угода передбачає створення єдиного інформаційного простору, забезпечення обміну інформацією між відомствами в режимі on-line, наповнення інформаційних ресурсів даними, необхідними для контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків [647]. Обмін інформацією в режимі on-line дозволить виявляти сумнівних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, які використовують

---

<sup>12</sup> Слід зазначити, що є країни, в яких митні та податкові відомства існують відокремлено і працюють успішно, хоча є і позитивний досвід інших країн, де ці відомства об'єднано.

схеми мінімізації сплати податків, а завдяки аналізу вантажно-митних декларацій – виявляти спроби завищення або заниження митної вартості товару [648].

У напрямку об'єднання ДПС України та ДМС України (за версією Міністерства фінансів України) зроблено такі кроки: рекомендовано провести спільні виїзні перевірки суб'єктів ЗЕД, впроваджено передачу митними органами матеріалів для здійснення податковими органами заходів з погашення податкового боргу зі сплати митних платежів, передбачено надання митними органами правоохоронним органам, в тому числі податковій міліції, матеріалів про виявлені факти контрабанди товарів та інформації про порушення митного й податкового законодавства, передбачено отримання ДПС України від митних органів інформації про ввезені товари та суб'єктів ЗЕД [638], розширено співробітництво податкових і митних органів з метою забезпечення оперативного відшкодування ПДВ добросовісним експортерам [211, с. 55]. Однак, оцінюючи перелічені «кроки», складно погодитися, що їх спрямовано саме на об'єднання податкової та митної служб. Скоріш за все, варто вести мову про посилення, вдосконалення й пошук оптимальних форм міжвідомчої взаємодії між цими двома відомствами.

На думку автора цього дослідження, перспективним напрямом щодо оптимізації взаємодії між митними та податковими органами є їх реформування, в результаті якого буде об'єднано ДПС України та ДМС України в єдиний фіскальний орган, про що йдеться в проекті Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції та Програми розвитку Державної податкової служби та Державної митної служби на 2011–2014 роки» [637]. Об'єднання митних і податкових функцій в одному міністерстві має додати позитиву у справі стягнення податків і зборів до державного бюджету, налагодити чіткий контроль за діяльністю суб'єктів підприємництва з моменту ввезення ними товару й до моменту його реалізації на внутрішньому ринку, може призвести до скорочення перевірок бізнесу за рахунок їх комплексного характеру, подолання

недоліків у відносинах між податковою та митною службами, які використовували несумлінні платники податків.

Концентрація всіх функцій, пов'язаних з адмініструванням податкових та митних платежів, у рамках єдиної структури дозволить скоротити штат управлінського апарату, знизити адміністративні витрати і бюрократичні процедури, усунути дублювання діяльності двох відомств, і, таким чином, досягти більшої ефективності в роботі, а також мінімізувати ухилення від сплати податків і зборів. Наявність єдиного центру управління зробить процес прийняття рішень швидким та ефективним, і держава встигатиме реагувати на стрімкі зміни економічної кон'юнктури, актуальні тенденції та нагальні потреби платників податків.

Разом з тим, процес операційної і функціональної інтеграції Податкової та Митної служб має бути виваженим та обережним. Цінний досвід податківців та митників має в разі об'єднання дати синергетичний ефект у площині вдосконалення ефективності менеджменту, підвищення якості регуляторної політики, прийнятності для вітчизняних та зарубіжних інвесторів. Утім, ефективність роботи нового відомства буде залежати від правильного вирішення питання з кадровим потенціалом і тут головне – не втратити професійного підходу.

Об'єднання податкової та митної служб дозволить інтегрувати інформаційні бази цих служб, створити і використовувати єдину базу даних, що надасть можливість більш ефективного залучення коштів до бюджету, ускладнить ухилення від сплати податків і зборів, мінімізує проведення частих перевірок підприємців фіскальними органами та пришвидшить або ж взагалі скасує проходження підприємцями деяких податкових чи митних процедур, а також усуне перешкоди при взаємодії зазначених відомств та нівелює конфлікт інтересів.

Враховуючи те, що митна та податкова служби об'єднані майже в половині країн-членів ЄС, а також у 11 з 34 країн ОЕСР, варто зазначити, що у більшості європейських країн вони підпорядковуються Міністерству фінансів. Натомість

у разі створення в Україні паралельно з Міністерством фінансів України нового окремого Міністерства доходів і зборів України може виникнути потенційний конфлікт інтересів між збором податків і виробленням політики в цій сфері. Відповідно до ст.ст. 1, 6 і 7 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» [649], міністерства мають право формувати і реалізувати політику в профільній сфері, тобто Міністерство доходів і зборів України буде займатися не тільки збором податків, мита та єдиного соціального внеску (здійснювати їх адміністрування), але й буде формувати політику держави в цих питаннях. Зауважимо, що в інших країнах подібних конфліктів намагаються уникати. Так, в Канаді Агентство митниці та доходів Канади (Customs and Revenue Agency) адмініструє податки, але при цьому не впливає на податкову політику.

Таким чином, ідея об'єднання податкової і митної служб в єдине міністерство є прогресивною, але в Україні її успішній реалізації може перешкодити національна специфіка. Зокрема, Міністерству фінансів України фактично можуть залишитися тільки видатки, що є неприпустимим. Станеться так, що дві сторони процесу, абсолютно природно пов'язані, будуть розділені на два міністерства. Відбудеться розділення на дві політики – доходів і видатків. Більш того, з утворенням Міністерства доходів та зборів Міністерство фінансів України може перетворитися на технічну службу. У плані доходів Мінфін виконуватиме лише бухгалтерську функцію, тобто займатиметься лише обліком, а у плані видатків – перетвориться на статиста, який виконує розпорядження Прем'єр-міністра чи безпосередньо Президента. Отже, Міністерство фінансів України може втратити вплив на фінансову політику в країні.

Іншими недоліками об'єднання ДПС України і ДМС України є такі:

1) наявність у відомствах функцій, не властивих іншим відомствам. Робота ДПС України спрямована головним чином на контроль за сплатою податків і зборів. Поряд із цим відомство виконує і правоохоронні функції, займається обліком платників податків, сплатою податків тощо. У ДМС України, крім збору податків і мит, ще більше інших функцій. Це контроль за застосуванням

заходів тарифного та нетарифного регулювання, визначення митної вартості товарів, митний контроль, боротьба з контрабандою тощо. У разі об'єднання двох служб на митниці будуть знаходитися не лише митники, а й деякі митні поліцейські. Це – на додачу до пост-аудиту, передбаченого нещодавно прийнятим Митним кодексом України [281].

Пенсійний Фонд України пропонується приєднати до загальної структури частково, без підрозділів, що забезпечують нарахування та виплату пенсій. Однак ДПС України, ДМС України та Пенсійний Фонд України – це зовсім різні органи, які керуються у своїй діяльності різною державною політикою. На думку С. А. Терьохіна, «Пенсійний фонд жодного стосунку до фіскальних органів не має. Пенсійний фонд, за своєю суттю, – це страхова компанія» [650]. Утім, слід відзначити, що в 13 з 34 країн ОЕСР функції по збору податків та соціальних внесків повністю або частково об'єднано;

2) юридичні та фактичні труднощі об'єднання. Відсутність Концепції створення та функціонування нового об'єднання; різне розташування центральних відомств, різні системи підпорядкування органів, відсутність у Податковому та Митному кодексах України, Законі про єдиний соціальний внесок й інших нормативно-правових актах такого органу як Держслужби доходів, в зв'язку з чим доведеться вносити зміни до десятків законів і сотень підзаконних актів; вимагатиме великих обсягів капітальних вкладень в інфраструктуру, що невідомо, через який час вони повернуться за рахунок економії на адміністративних витратах, якої на практиці може і не статися;

3) збільшення складнощів для бізнесу. Таке об'єднання буде містити у собі потенційні загрози для підприємців. Зрозуміло, що ця небезпека не торкнеться великих платників податків, яким чинною податковою моделлю створено режим найбільшого сприяння. А ось малий та середній бізнес може залишитися сам на сам і зазнати певного тиску, не маючи жодних шансів уціліти;

4) поява відповідальної посади зі значним обсягом повноважень. Запропоноване об'єднання відомств призведе до того, що в країні з'явиться чиновник, через відомство якого проходитимуть 80–90 % доходів Зведеного

бюджету, а також доходи Пенсійного фонду, або близько 1/3 ВВП. На цю посаду має бути призначена компетентна, професійна, чесна, моральна, віддана справі людина, яка усвідомлюватиме всю повноту відповідальності за наповнення державного бюджету.

Розроблена Концепція реформування податкової системи України (далі – Концепція) у вигляді законопроекту «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України (щодо реформування податкової системи України)» [651] має забезпечити виконання президентської програми економічних реформ на 2010–2014 роки, стимулювати внутрішнє виробництво технологічної продукції, ліквідувати тіньову економіку, обсяг якої оцінюється в 350 млрд. грн. на рік [652, с. 10].

Метою Концепції є підвищення стимулюючої функції податків та ліквідація умов існування «тіньового сектору» економіки. Утім, презентована Концепція, на думку фахівців, викликає занепокоєння, оскільки є надзвичайно контроверсійною з огляду на характер пропонованих змін [653]. Поряд із прогресивними змінами Концепція містить низку пропозицій, які можуть суттєво ускладнити ведення бізнесу та звести нанівець наміри покращити й оптимізувати оподаткування в Україні. До останніх належать пропозиції запровадити податок з обігу, скасувати максимальну величину бази нарахування єдиного соціального внеску, відновити збір до Пенсійного фонду щодо операцій з купівлі іноземної безготівкової валюти за ставкою 3 %, встановити ліміт на кількість працівників, які працюють у малому бізнесі, й обов'язкову тарифікацію заробітних плат для суб'єктів недержавної власності [654], скасувати податкові пільги та уніфікацію податкових режимів (практичне знищення спеціальних режимів) та інше.

Отже, незважаючи на те, що в цілому напрямок найбільш повного використання стимулюючої функції податків, детінізації податків і фонду оплати є одним з найбільш перспективних для розвитку економіки України. Запропонований варіант реформування податкової системи не є комплексним і

не призведе до інтенсифікації розвитку територій та підвищення якості життя в населених пунктах.

Виходячи з вищевикладеного, до основних (загальних) напрямів модернізації управлінської діяльності ДПС у сфері податкових правовідносин слід віднести: оптимізацію організаційної структури в системі ДПС, створення ефективної електронної системи звітності, введення нових технологій і процедур, удосконалення системи адміністрування податків, а також спрощення механізму їх обчислення, підвищення кваліфікації як керівного апарату, так і працюючого персоналу в цілому, послаблення податкового тиску (зменшення ставки оподаткування), проведення комплексного аналізу діяльності ВПП і впровадження необхідних організаційно-правових заходів з удосконалення їх обслуговування, створення умов для надійного захисту прав платників податків, переорієнтація характеру функцій ДПС з фіскальної на стимулюючу, приведення законодавства у сфері податкових правовідносин у відповідність до європейських стандартів тощо.

Як конкретні (змістовні, практичні) рекомендації, пов'язані з модернізацією управління в сфері податкових правовідносин, слід запропонувати такі.

Першими кроками реформування податкової системи мають бути перехід до сплати податків безпосередньо господарюючими суб'єктами й забезпечення можливості контролю з боку громадян за використанням бюджетних коштів і впливу на нього. Насамперед йдеться про необхідність запровадження системи сплати податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску самими платниками податків. У такому випадку для запобігання проблем з адмініструванням і контролем А. П. Пінчук пропонує «передбачити можливість видачі працівником довіреності роботодавцю на адміністрування сплати ним податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску, яка є обов'язковою для виконання роботодавцем» [655]. Також доцільно впроваджувати стимули для повноцінної особистої сплати особами податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску у вигляді можливостей для



зменшення бази оподаткування на розмір здійснених витрат соціально-гуманітарного характеру (витрати на освіту, оздоровлення, соціальні та пенсійні накопичення).

Для забезпечення ефективного контролю з боку громадян за використанням бюджетних коштів і впливу на нього необхідно запровадити публічну звітність держави за збір та використання податків, їх декларування в Інтернеті в режимі on-line, вільний доступ засобів масової інформації (далі – ЗМІ) та громадськості до інформації податкової служби тощо; створити єдину систему документообігу в усіх органах влади та регіонального й місцевого самоврядування на основі уніфікованого програмного забезпечення і розташувати всі бази даних в одному державному Дата-центрі; забезпечити можливість доступу громадськості до всіх проектів рішень, за винятком тих, що становлять державну (податкову) таємницю, а також до всієї інформації про будь-які платежі у рамках витрачання бюджетних коштів (також за відповідним винятком); створити єдиний реєстр усіх адміністративних послуг з можливістю надання їх в електронній формі, а також усіх організацій державної, комунальної і муніципальної власності й усіх державних службовців з їх деклараціями про доходи і витрати (це ще і значний чинник унеможливлення корупції).

Крім того, основою ефективного адміністрування податку з доходу фізичних осіб та ефективного надання громадянам адміністративних і соціальних послуг має бути єдиний електронний реєстр громадян, на підставі якого має здійснюватись і контроль за сплатою податків, і надання громадянам адміністративних і соціальних послуг. У подальшому доцільним є впровадження персональних ID-карт (електронних паспортів з біометричними даними та цифровим електронним підписом і персональним рахунком у державній банківській установі) для ефективної взаємодії з громадянами, а також поступовий перехід до системи виключно безготівкових розрахунків у сфері правовідносин між громадянами задля забезпечення максимальної прозорості фінансових потоків.

Плани отримання податків за доходами слід замінити щорічними розрахунками, що ґрунтувалися б на ставках та інших інструментах податкової системи, незалежній статистиці та стану економіки, як це практикується в усіх сучасних світових економіках, адже використання планів за доходами створює як для ДПС у цілому, так і в межах самої установи родючий ґрунт для структурної та одноосібної корупції. «Мобілізація» коштів за таким планом породжує і відповідну мотивацію податкової служби – не «допомогти правильно заплатити податки», а «наповнити бюджет» за будь-яку ціну, незважаючи на закон, тим більш, що і суди майже не ухвалюють рішення на користь платників податків. Використання таких планів провокує хибну практику відмов у законному відшкодуванні ПДВ, маніпулювання з перенесенням збитків на майбутні періоди та вимагання передоплати податку на прибуток підприємств за один або кілька наступних років.

Необхідно зробити обов'язковим опублікування всіх роз'яснень податкового законодавства як на центральному рівні, так і всередині ДПС. Лише прозорість з одночасним покращенням якості податкового законодавства може допомогти запобігти зловживанням.

Передові методи роботи сучасних податкових служб полягають у необхідності робити все можливе, щоб залишатися поза політикою під час застосування податкового законодавства. Тому необхідно встановлювати справедливу, неупереджену та чесну практику застосування податкових законів. Для формування обізнаності із законами слід проводити навчання та інформаційні кампанії для працівників ДПС і громадськості. Сталою частиною своєї місії податкова служба має зробити виявлення тих, хто підриває громадську довіру, із застосуванням відповідних заходів реагування.

Заходи, спрямовані на боротьбу з шахрайством, мають ґрунтуватися виключно на аналізі ризиків і не повинні шкодити добросовісним платникам податків. Йдеться про випадки, масових відмов від відшкодування ПДВ, коли підприємства стають заручниками зловживань постачальників, які йдуть раніше

у ланцюгу постачання і на яких вони не мають впливу, а також обов'язкових перевірок за всіма збитковими деклараціями.

Важливо здійснювати ретельний моніторинг динаміки кількості платників податків і шукати пояснення змінам у кількості реєстрацій з різними податковими цілями, адже ДПС України має встановити причини постійного зменшення кількості платників податку на доходи фізичних осіб і вжити заходів щодо виявлення переходу у тіньовий сектор економіки, а також виявляти причини погіршення рівня добровільної сплати податків серед ВПП і розробити план заходів для відновлення довіри до адміністрування податків та сприяння добровільному дотриманню податкового законодавства.

Слід запровадити механізм надання попередніх роз'яснень з податкових питань, оскільки платники податків скаржаться на відсутність механізму пояснення положень Податкового кодексу України, через що вони мають сумніви щодо своїх зобов'язань та тлумачення закону. Їм складно передбачити податкові наслідки своєї господарської діяльності. Міжнародний досвід чітко показує, що наявність системи попередніх роз'яснень позитивно впливає на добровільне дотримання податкового законодавства. Крім того, ДПС України має вжити заходів для збільшення кількості та якості роз'яснень, які б являли собою позицію податкової служби. Задля формування передбачуваності, такі роз'яснення повинні бути обов'язковими для дотримання ДПС України. Податкова служба має також створити вичерпну базу даних з усіма поясненнями та роз'ясненнями з податкових питань, доступну для платників податків.

Важливо запланувати і передбачити фінансування заходів у сфері інформаційних технологій, організаційного розвитку та людських ресурсів, зокрема навчання та працевлаштування. З часом у ДПС запрацює нова загальнонаціональна інформаційна система, яка, з одного боку, призведе до зменшення кількості робочих місць, а з іншого – до потреби в більш професійних фахівцях податкової служби. Тому слід розробити довгострокові плани укомплектування штату та програми перепідготовки надлишкового

персоналу, ініціювати навчання працівників з метою підготовки до більш кваліфікованої роботи або вихід на пенсію тих, які не мають потенціалу для перепідготовки, а також визначити потребу в перерозподілі персоналу між органами ДПС.

Доцільно запланувати і передбачити фінансування завдань з експлуатації та функціональної підтримки нових інформаційних систем, адже після їх установа та запуску важливими завданнями стануть експлуатація та (функціональна) підтримка. Для виконання цих нових завдань треба створити спеціальну організаційну структуру. Одним із варіантів є переведення в таку нову організаційну структуру частини працівників департаменту модернізації, які за період виконання першої фази модернізації здобули необхідний досвід роботи у цьому напрямі.

Слід підкреслити важливість безперервності проведення опитувань платників податків. Більш корисним є повторне проведення того ж самого дослідження через тривалий період часу, ніж проведення спеціальних досліджень з різних питань. При цьому опитування платників податків має проводитися незалежними інститутами соціологічних досліджень або неурядовими організаціями на договірній основі. Також необхідно провести опитування усього персоналу ДПС України з тим, щоб визначити рівень його знань та усвідомлення концепцій, планів і подальших кроків модернізації. Це слугуватиме меті створення бази знань співробітників та сприятиме визначенню подальших заходів у цьому напрямі.

Таким чином, модернізація податкової служби сприятиме, перш за все, зменшенню управлінського апарату та здешевленню його утримання, рівномірному навантаженню на кожен діючий сегмент, чіткому розмежуванню прав та обов'язків, що усуне дублювання і паралельне виконання функцій, сприятиме оперативному й об'єктивному ухваленню рішень та підвищенню ефективності їх виконання [656, с. 210].

## 4.2. Організаційно-правові заходи із переорієнтації податкової діяльності з фіскальної на соціально-обслуговуючу

Збільшення надходжень до бюджету будь-якої країни з ринковою економікою відбувається як через удосконалення системи оподаткування та механізмів адміністрування податків, так і через створення сприятливого для платників податків середовища, що стимулює легальну діяльність, своєчасну і в повному обсязі сплату податків [657, с. 3].

Поліпшення якості обслуговування громадян – одне із завдань Концепції адміністративної реформи, яка визначає «послуги» як діяльність з обслуговування громадян, що полягає не лише в їх наданні, але й в ефективному функціонуванні органів влади [214]. Підставами для встановлення стандартів якості надання адміністративних послуг і для оцінки якості їх надання є критерії результативності, своєчасності, доступності, зручності, відкритості, поваги до особи та професійності. Разом із тим, стандарти якості надання адміністративних послуг мають регулярно переглядатися та поліпшуватися.

Пріоритети нашої діяльності зараз – це поліпшення сервісу для платників та відмова від фіскальних методів. Нове податкове законодавство, численні заходи щодо реорганізації роботи податкової служби покликані насамперед підтримати вітчизняний бізнес та стимулювати розвиток української економіки [658, с. 2]. Податкова служба не повинна допускати у своїй діяльності фіскального тиску на підприємців і перетворити ДПС України на державну сервісну службу для бізнесу, яка вирішувала б усі дискусійні питання на користь платників податків [659].

Президент України В. Ф. Янукович неодноразово наголошував на тому, що «уникнення фіскального тиску – стратегічне завдання колективу податкової служби» [660, с. 1] та поставив завдання підвищити дисципліну та якість послуг на рівні регіонів, закликав правоохоронців змінити ставлення до підприємців, а

також звернув увагу на якість самої державної служби, чесність чиновників, людяність у стосунках із громадянами [212].

Неухильне дотримання задекларованого принципу зниження фіскального тиску є вкрай важливим завданням ДПС України, яке має виконуватись «за допомогою заходів, що стимулюватимуть економічну активність вітчизняного бізнесу» [375], а не за рахунок посилення податкового навантаження чи фіскального тиску.

Особливо актуальними у цьому напрямі є подальше реформування інституту надання адміністративних послуг взагалі та органами ДПС України зокрема. Тому з метою створення доступних і зручних умов для реалізації й захисту прав, свобод і законних інтересів фізичних та юридичних осіб щодо отримання адміністративних послуг і запобігання проявам корупції під час надання таких послуг з ініціативи Президента України [661]. 6 вересня 2012 року Верховна Рада України прийняла Закон «Про адміністративні послуги», в якому визначені правові засади реалізації прав, свобод і законних інтересів фізичних та юридичних осіб у сфері надання адміністративних послуг [662].

Вказаний закон «сприятиме впорядкуванню та подальшому розвитку системи надання адміністративних послуг на чітко визначених правових засадах, що дозволить забезпечити потреби споживачів адміністративних послуг, захист гарантованих та охоронюваних законом їх прав та інтересів» [661]. Крім того, він має стати підґрунтям до розробки нормативно-правових актів у різних сферах державного управління, зокрема у сфері оподаткування. Хоча Кабінетом Міністрів України прийнято розпорядження від 14.09.2011 р. № 870-р. «Про затвердження переліку платних адміністративних послуг, які надаються Державною податковою службою» [663], утім існує нагальна потреба у визначенні на законодавчому рівні вичерпного переліку платних адміністративних послуг у сфері оподаткування, порядку їх надання та персональної відповідальності за ненадання чи неякісне їх надання тощо.

Рішенням Колегії ДПС України від 21.05.2012 р. № 1 ДПС України проголошується професійною організацією, що надає високоякісні послуги [664].

Дефініція «послуги» акцентує увагу на виконанні саме обов'язків держави перед приватними особами, спрямованих на юридичне оформлення умов, необхідних для забезпечення належної реалізації ними своїх прав та охоронюваних законом інтересів [665, с. 81].

На думку В. К. Колпакова, відносини адміністративних послуг, або «сервісні» відносини виникають у зв'язку зі зверненнями фізичних, юридичних чи інших колективних осіб до носія владних повноважень щодо реалізації суб'єктом звернення своїх прав, свобод і законних інтересів шляхом прийняття владного рішення [666, с. 18].

Надання своєчасних та якісних послуг платникам податків є одним із шляхів забезпечення прозорості та компетентності діяльності податкової служби.

Податкові послуги повинні надаватися податковими органами на наступних принципах: відкритості, безоплатності, доступності послуг для всіх платників податків, дотримання стандартів надання послуг та прав платників податків і податкових агентів, збереження та захисту інформації, своєчасності підготовки та правильності оформлення документів, відповідність розміру плати за деякі послуги економічно обґрунтованим витратам, пов'язаним з їх наданням, тощо [667, с. 236].

Важливим наразі є розгляд питання реформування інституту надання адміністративних послуг органами ДПС України, зокрема формування такої моделі відносин між органами ДПС та платниками податків, за якої останні відчуватимуть себе не прохачами, а споживачами якісних послуг [207, с. 397]. Йдеться про принцип переорієнтації діяльності органів ДПС із виконання суто фіскальних на обслуговуючі функції – надання послуг, що є своєрідною формою соціальної спрямованості діяльності органів ДПС.

Докорінна перебудова роботи податкової служби з фіскальної на максимально сприятливу для платників – чи не найголовніша стратегічна мета, на досягнення якої спрямовано Програму модернізації державної податкової служби України [668]. Для цього Головою ДПС України О. В. Клименко було визначено п'ять стратегічних напрямів, якими мають керуватися у роботі співробітники відомства. Передусім, це перетворення ДПС України на державну сервісну службу та подальше вдосконалення системи адміністрування податків, центром якої має стати саме платник [669]. На думку високопосадовця, «головною особливістю української податкової системи на сьогодні є її переорієнтованість на платника. Ми визначили дві складові розвитку – сервісні функції та стимулювання підприємництва через оподаткування» [670].

Отже, важливим кроком у напрямку перетворення ДПС України з фіскального органу на високоякісну державну сервісну службу європейського рівня є перебудова роботи податкової служби з фіскальної на максимально сприятливу для платників податків. Мета – забезпечити останнім комфортні умови для виконання конституційного обов'язку зі сплати податків і зборів та докорінно змінити ставлення суспільства до податкової служби. Тому на виконання Доручення Президента України «Щодо забезпечення вдосконалення порядку надання адміністративних послуг, підвищення їх якості, створення сприятливих і доступних умов для реалізації фізичними і юридичними особами прав на одержання таких послуг» від 15.08.2011 р. № 1-1/1792 [671], та Доручення Прем'єр-міністра України М. Я. Азарова «Про вдосконалення порядку надання адміністративних послуг» від 20.08.11 р. № 39859/1/1-11, керуючись ст. 10 Закону України «Про державну податкову службу в Україні», ст. 49 Податкового кодексу України, Указом Президента України «Про заходи із забезпечення додержання прав фізичних та юридичних осіб щодо одержання адміністративних (державних) послуг» від 03.07.2009 р. № 508/2009 [217], Постановою Кабінету Міністрів України «Про заходи щодо упорядкування адміністративних послуг» від 17.07.2009 р. № 737 [219], Розпорядженням



Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади» від 15.02.2006 р. № 90 [222, с. 167] тощо, Наказом Голови ДПС України О. В. Клименка від 10.02.2012 р. № 109 було затверджено Концепцію створення та діяльності центрів обслуговування платників податків (далі – ЦОПП), Рекомендації щодо оформлення приміщень ЦОПП, Рекомендації зі створення та функціонування ЦОПП та Рекомендований регламент ЦОПП [225].

Усі ЦОПП повинні надавати адміністративні послуги, консультації з питань податкового законодавства, здійснювати прийом звернень, кореспонденції тощо. Для цього усі сервісні установи податкової служби повинні мати у своїй структурі три обов'язкові секції: секцію прийому і видачі довідок та дозвільних документів, секцію прийому звітності і кореспонденції та секцію обслуговування платників податків. Також вводиться посада консультанта-модератора, який зобов'язаний допомагати людям у пошуку необхідної інформації на стендах, під час заповнення документів та ін. Важливо, що під час проектування сервісних центрів передбачається забезпечувати необхідні умови для осіб з обмеженими фізичними можливостями [672].

Зі створенням мережі цих центрів ДПС України впроваджує індивідуальний підхід до кожного платника податків, що має на меті зміну формату відносин та створення ефективної системи обслуговування. Тобто відбувається поступове перетворення (трансформація) податкової служби з фіскального органу на державну сервісну службу, орієнтовану на клієнта. У такій службі платник податків стає партнером, а служба працює для задоволення його, а не власних потреб.

Функціонування ЦОПП дозволить не лише покращити якість послуг, що надаються, а і скоротити час, який сьогодні витрачають платники податків на подання звітності. Відомо, що за дослідженням, проведеним у 2011 році експертами Світового банку і Price water house Coopers (PWC), Україна потрапила до двадцятки країн світу, податкова система яких вважається

найбільш недосконалою і заплутаною для платників податків, зокрема за кількістю платежів та витратами часу на подання декларацій. Виправити цю ситуацію має мережа ЦОПП, створена для покращення умов під час подання і перевірки податкової звітності [633], адже відомо, що кожний день до органів ДПС звертається багато платників податків з метою отримати консультацію, здати декларацію, виправити помилку в звітності, за необхідності – записатися на прийом і зустрітися з керівництвом інспекції. Тому створення нових сервісних центрів, відкриття нових операційних залів у районних податкових інспекціях, що діють за принципом «єдиного вікна», та облаштування існуючих приміщень з максимальним урахуванням усіх зручностей для платників податків дає змогу значно поліпшити процедуру обслуговування платників та мінімізувати витрати часу на подання документів [673].

Функціонування ЦОПП сприяло поліпшенню позицій України в рейтингу Doing Business-2013, який підготували Світовий банк і Міжнародна фінансова корпорація. Україна піднялася у світовому бізнес-рейтингу за параметром «оподаткування» з 183-го місця у 2011 році на 165-те у 2012 році [674].

Головними завданнями ЦОПП є впровадження якісно нової моделі функціонування податкової служби, застосування стандартизованих та прозорих форм і методів обслуговування платників податків, оперативна видача дозвільних документів, покращення адміністрування податків і зборів, удосконалення процесу приймання звітності від суб'єктів господарювання, забезпечення швидкого доступу платника до інформації. Такі сервісні послуги знизять рівень корупції та нарікання з боку платників податків, оскільки сьогодні значну кількість послуг платникам податків надають різні підрозділи, відділи та сектори податкових інспекцій. З відкриттям ЦОПП ці проблеми зводяться нанівець, адже весь комплекс послуг з адміністрування податків і зборів буде зосереджено в одному місці. За таких умов значно покращується обслуговування платників податків, що сприяє розвитку підприємництва та економіки держави. Отже, «зусилля податкової служби щодо покращення

якості послуг створюють можливість зберігати наявні людські ресурси – професіоналів-податківців та краще обслуговувати платників податків» [633].

Розвиток податкових теорій пов'язано з концепціями суспільного договору, відповідно до яких суспільство як колективний платник отримує у держави «послуги» за погодженими цінами [7, с. 2]. Виходячи з цього, ефективність податкових відносин доцільно досліджувати через коефіцієнт співвідношення фінансованих державою сум суспільних благ і трансфертних платежів до суми податкових платежів. Якщо цей коефіцієнт не опускається нижче 80 %, то можна говорити про те, що високий рівень оподаткування виправдовує себе, і висока гранична корисність вилучених державою обов'язкових платежів з фізичних та юридичних осіб не порушується [675, с. 2].

Невдоволення податковою системою відбувається через переконання платників податків в тому, що вони платять державі більше, ніж отримують від неї у вигляді публічних послуг. Його можна усунути, розробивши таку систему отримання державних доходів, яка забезпечувала б принцип адекватної оплати населенням одержуваних ним суспільних послуг, тобто забезпечити якщо не еквівалентний, то хоча б частково відшкодувальний характер податків. Суспільна відшкодовуваність наділяє податок якостями «соціального кредиту», що видається державі або місцевим органам влади для фінансового забезпечення їх діяльності [12, с. 14]. Тому чим більше збігаються надані послуги з потребами та пріоритетами платників податків, тим сильніше збільшується ймовірність того, що використання фінансових ресурсів буде ефективним [676, с. 21].

Перехід до вищого рівня розвитку податкових відносин передбачає формування якісно нових підходів у стосунках «платник податків – держава», у яких мають ураховуватись не лише фактори примусовості та обов'язковості, а і партнерства, взаємодопомоги та взаємоузгодженості їх інтересів, оскільки діяльність податкового інституту держави є вираженням суспільних інтересів та забезпечується за рахунок «податкового пожертвування» кожної особи [207, с. 397].

Автор цього дослідження вважає, що твердження «податок є ціною послуг держави» може бути застосовано для сучасних податкових відносин. Податок є результатом публічного договору між особою і державою, згідно з яким особа вносить плату за надані державою послуги. Податок – це також засіб соціалізації потреб, виведення індивідуальних, сімейних, групових та інших потреб на більш високий соціальний рівень [676, с. 13]. Тому платники податків повинні мати право на певний рівень відшкодування податків якісними та ефективними адміністративними послугами держави [667, с. 238].

Нині триває завершальна стадія реалізації Проекту щодо розробки та впровадження інформаційних систем «Податковий блок», «Управління документами», «Електронна картка платників податків», «Електронний кабінет платника податків», а також створення центрів обробки даних та сертифікації ключів, які мають значно розширити спектр послуг для платників податків, спростити систему адміністрування на всіх рівнях, звести до мінімуму необхідність безпосередніх контактів платників податків з працівниками органів ДПС і запобігти проявам корупції. Такі заходи сприяють створенню міцної, максимально прозорої системи обслуговування платників податків, яка передбачатиме індивідуальний підхід до кожного клієнта, спрощення процедур реєстрації платників податків і подання податкової звітності.

На думку автора цього дослідження, прозорість податкової системи має підвищуватися за рахунок опублікування на веб-сайтах правил, процедур і роз'яснень, надання інформації та допомоги через інформаційно-довідкову службу й електронну пошту, а також надання платникам податків обмеженого доступу до рахунків у режимі on-line. Зведення контактів між платниками податків та податковими інспекторами до мінімуму й усунення необхідності для платників податків відвідувати податкові органи за рахунок використання електронного подання документів і листування по електронній пошті має велике значення для заохочення дотримання податкового законодавства.

Необхідно докорінно змінити ставлення суспільства до податкової служби. Для цього остання повинна перетворитися із фіскального органу на державну

сервісну службу не лише за формою, але і переконати людей у кардинальній зміні формату роботи, стосунків із платниками податків та ставленні до підприємців. «Перш за все мають бути нарешті демонтовані застарілі, ще радянські норми репресивного права в стосунках держави та громадянина, держави та бізнесу» [212]. «Позитивні перетворення тільки тоді матимуть ефект, коли будуть відповідно оцінені громадою. Навпаки – провал в інформаційній роботі може звести нанівець всі зусилля. Репутація безпосередньо впливає на якість та результат роботи. На цьому принципі базується наша іміджева стратегія» [375]. Отже, потрібне системне інформування населення про роботу податкової, популяризація її діяльності. Для цього слід проводити Інтернет-конференції, Інтернет-семінари, відеосемінари, відеоінструкції, on-line-консультації тощо. Крім того, на базі спеціалізованого бухгалтерського порталу за участі всіх регіональних податкових служб реалізовано інноваційний проект on-line-консультацій «Черговий по країні». Ці матеріали розміщено на офіційному веб-сайті ДПС України та використано під час традиційних форм співпраці з платниками – семінарів, конференцій тощо [677].

Слід приділяти значну увагу зміцненню репутації та іміджу податкових органів. Платники податків повинні усвідомлювати, що саме за рахунок податкових надходжень забезпечується соціальний захист громадян, фінансування охорони здоров'я, освіти, а отже, податкова служба працює разом з ними, а не проти них. Тому робота органів ДПС України має спрямовуватись на створення позитивного іміджу податкової служби, невід'ємним складовим якого є розробка концепції власного бренду [678, с. 57].

Підвищити рівень довіри платників податків до податкових органів можна за допомогою проявів справедливості, неупередженості, чесності та професіоналізму, а також за рахунок розробки прозорих систем і процедур.

Обслуговування та навчання платників податків є важливими компонентами будь-якої сучасної системи податкового адміністрування, яка прагне максимізувати добровільне дотримання законодавства. Працівники

податкової служби повинні застосовувати підхід, орієнтований на послуги, а не на примусовий збір податків, коли платники податків сприймаються як клієнти, а не як об'єкти управлінського (владного) впливу. Органи ДПС України мають виконувати функцію консультативної служби, водночас показуючи бізнесу, де є ризики, аби він міг їх уникати [679, с. 3]. Податковим органам необхідно змінити своє ставлення до судових спорів з платниками податків, застосовуючи інститут позову лише тоді, коли вичерпано всі інші способи досягти згоди.

Новим пріоритетним напрямком у роботі податкової служби має стати ребрендінг податкової служби. Ребрендінг – це комплекс заходів по зміні бренда чи його складових, це новий рівень відносин між державною податковою службою та платниками податків, мета якого – створення стійкої асоціації з податковою службою як із державною сервісною службою [680].

Імідж податкової служби залежить не лише від кількості спеціально створених структур чи запропонованих сервісів, а від кожного працівника служби, який безпосередньо контактує з платниками податків. Словосполучення «державна податкова служба» повинно викликати у платників податків асоціації з гарним сервісом, доброзичливим ставленням, фаховими консультаціями, відсутністю корупції та ввічливістю персоналу. Перехід від фіскальних методів роботи до стимулювання добровільної сплати податків має стати одним із провідних напрямів податкової політики.

Органам (підрозділам) ДПС необхідно приділяти постійну увагу тим аспектам своєї діяльності, які сприятимуть повному надходженню державних коштів, – добровільній, а не лише примусовій сплаті податків [681, с. 266]. Для цього слід застосовувати нові форми та методики роботи з платниками податків, які мають позитивно вплинути на забезпечення добровільної сплати податків до бюджетів усіх рівнів, що дозволить розширити виконання соціальних програм держави [682].

Добровільна сплата податків має закладатись у процеси формування та модернізації ДПС України; вона є базою для проведення революційних проектів і виконання нових інноваційних завдань. Так, відповідно до

Стратегічного плану розвитку ДПС України на період до 2013 року подальший розвиток органів ДПС в умовах перетворень, що відбуваються в нашому суспільстві, має здійснюватись на усвідомленні необхідності кардинальної зміни філософії спілкування з платниками податків з фіскальної на таку, що стимулює до добровільної сплати податків [224].

Добровільне дотримання податкового законодавства має базуватися на таких підвалинах: надійна система аудиту (перевірки) звітів (декларацій) платників податків і журналів бухгалтерського обліку, раціональна система справляння податків (включаючи примусове стягнення), бухгалтерія та облік всіх платежів, які підлягають оплаті, комплексна програма обслуговування та навчання платників податків, яка скорочує вартість забезпечення дотримання законодавства для платників податків [683, с. 7].

Крім того, у керівництва ДПС України є нагальними є постановка і вирішення нового завдання – «перетворення українських митарів у сучасних цивілізованих податківців» [378]. Цього можна досягти завдяки проведенню постійної роз'яснювальної роботи, існуванню спрощеної системи оподаткування, а також високому рівню кваліфікації персоналу ДПС, починаючи із загальної та правової культури податківців і закінчуючи рівнем їх кваліфікації з точки зору фінансової та економічної культури.

На жаль, поки що в методах роботи вітчизняних податкових органів прослідковується спрямованість виключно на примусове адміністрування податкових платежів, тоді як затрати на забезпечення оптимального рівня свідомості (що передбачає добровільну сплату податкових платежів) є значно нижчими за затрати на забезпечення примусового адміністрування податків [684, с. 273]. Методи оподаткування розвинених країн спрямовані на формування і розвиток у платників податків громадської свідомості, орієнтованої на добровільне обчислення та сплату податків до бюджету [634, с. 102].

Отже, пріоритетними напрямками діяльності органів ДПС України на 2013 рік мають бути ребрендинг, іміджева й інформаційна робота, зміна філософії

спілкування між податковою службою та платниками податків з метою гармонізації існуючих відносин, які повинні вивести відомство на принципово вищий рівень, піднести авторитет і соціальну відповідальність податкової служби.

Автор цього дослідження вважає, що, крім вищевказаних напрямів роботи, керівництво ДПС України повинно поставити перед своїми службовцями наступні завдання: 1) максимально зосередитися на потребах і поведінці клієнта й підлаштовувати під них корпоративні цілі; 2) спрямовувати діяльність податкових органів на роботу з клієнтами так, щоб перебувати з ними в тісному взаємозв'язку, але при цьому виконувати поставлені перед ДПС України цілі; 3) спростити взаємодію з клієнтами (ясне і чітке керівництво має давати клієнту почуття впевненості), бути максимально доступними для зв'язку з клієнтами; 4) розробляти нові ефективні методи та технології для надання якісних послуг [678, с. 58].

Критерієм вирішення проблеми часткового обмеження майнових прав і свобод особистості, пов'язаного з обов'язковістю та примусовістю сплати податків, що призводить до виникнення податкового нігілізму в суспільстві, є формування гармонійних податкових відносин шляхом концентрації зусиль податкового органу в обслуговуючо-контролюючому напрямі [207, с. 397].

На думку автора цього дослідження, Кабінету Міністрів України варто розробити і прийняти Концепцію діяльності ДПС України з обслуговування платників податків, яка би визначила весь спектр послуг, що надається платникам податків, та основні напрями робіт, котрі здійснюватимуться податковими органами в цій сфері протягом кількох найближчих років. Такими послугами мають стати наступні: інформування платників податків, проведення заходів просвітницького характеру, податкова пропаганда, застосування звернень та оголошень до платників податків, підготовка різних видань у сфері оподаткування, забезпечення платників податків формами декларацій, різними нормативно-правовими та іншими документами інформаційного характеру тощо.



Концепція має передбачити розвиток сфери обслуговування платників податків на новому етапі, розширення сфери і підвищення якості послуг, що надаються платникам податків, а також застосування нових форм функціонального управління в цій сфері. Метою концепції має стати розвиток процесу добровільного дотримання податкового законодавства, розвиток підприємництва на загальнодержавному і місцевих рівнях, формування сприятливого бізнес-клімату шляхом побудови відносин з платниками податків на основі нових принципів – партнерства і взаємного співробітництва, використовуючи більш сучасні інформаційні технології.

Серед провідних напрямів розвитку обслуговування платників податків слід виділити такі: розширення застосування електронних послуг, популяризація використання ІТ-послуг, удосконалення податкових декларацій, спрощення їх складання, спрощення процесу оплати податків, застосування електронної оплати, організація профілактичних робіт для своєчасної оплати податків, розробка механізмів запобігання появі податкових боргів, удосконалення системи податкових апеляцій, удосконалення форм і методів обслуговування платників податків та підвищення професійного рівня співробітників, зайнятих у сфері обслуговування.

До основних напрямів підвищення ефективності обслуговування платників податків належать такі: 1) сприйняття платників податків як клієнтів із правами, закріпленими та систематизованими в податковому законодавстві України; 2) наявність балансу між примусовим збором податків і належним обслуговуванням як важливої передумови досягнення високого рівня податкових надходжень; 3) індивідуальний підхід до надання адміністративних послуг для задоволення потреб різних категорій платників податків залежно від рівня ризику суб'єктів господарювання та показників податкової поведінки; 4) підготовка кваліфікованих співробітників податкових органів для відповідей на запити платників податків, їх бухгалтерів і консультантів; 5) утворення централізованих інформаційно-довідкових служб для забезпечення узгодженого, високоякісного обслуговування, яке дозволяє спеціалізацію за

напрямами роботи; 6) доступність електронних послуг; 7) надання платникам податків спеціальних довідкових і консультативних послуг у центрах обслуговування платників податків, шляхом застосування телекомунікаційних мереж та Інтернет-технологій; 8) проведення регулярних консультацій з асоціаціями платників податків і фахівцями з податків з метою збору корисної інформації щодо проблем, з якими вони стикаються, і питань, які їх турбують і з приводу яких у платників податків виникають скарги; 9) моніторинг результативності надання послуг згідно з передбаченими стандартами результативності. Результатом моніторингу має стати вимірювання задоволеності клієнтів, і демонстрація підзвітності клієнтам за допомогою публікації рівнів досягнутої результативності порівняно з установленими стандартами [685].

Отже, коли йдеться про ефективну організацію обслуговування платників податків, мається на увазі визначення спектру наданих їм послуг, критеріїв їх надання, формулювання стандартів по кожному випадку (послузі) та їх дотримання.

Автор цього дослідження вважає, що здійснення зазначених вище заходів сприяє добровільному дотриманню податкового законодавства, розвитку підприємництва та формуванню більш сприятливого ділового середовища, а в результаті – збільшенню податкових надходжень до бюджету.

Виходячи з вищевикладеного, можна запропонувати такі висновки:

1. Одним із завдань ДПС України в умовах реформування є зміна пріоритетів у діяльності податкової служби з фіскальних методів роботи на обслуговування платників податків, тобто поліпшення якості та розширення спектру послуг, які надаються платникам податків, з метою допомогти їм виконати свої обов'язки, а також нівелювати втручання органів ДПС у господарську діяльність платників податків шляхом звуження контрольних повноважень.

2. Ефективність роботи податкових органів має оцінюватися на підставі відкритих критеріїв, що враховують у тому числі своєчасність та якість

обслуговування платників податків. Створення сприятливих податкових умов для платників податків стимулюватиме вкладання вивільнених коштів у розвиток інвестиційної та інноваційної діяльності [634, с. 102].

3. Надання адміністративних послуг у сфері оподаткування слід розуміти як комплекс правових, організаційних, інформаційних, освітніх та інших заходів, спрямованих на підвищення якості обслуговування платників податків шляхом поліпшення існуючих або впровадження нових інноваційних сервісів з метою допомогти у більш зручному декларуванні доходів та сплаті податків і зборів.

4. Податківцям варто спрямувати свою роботу на здобуття довіри вітчизняних платників податків і міжнародного бізнес-середовища до діяльності податкової служби. У зв'язку з цим ДПС України має активізувати власну модернізацію для того, щоб створити комфортні умови для кожного платника податків. Для цього необхідно перетворити (трансформувати) ДПС України з фіскального органу на державну сервісну службу, орієнтовану на задоволення потреб платників податків. Позитивним кроком до створення ефективної системи обслуговування платників податків і впровадження індивідуального підходу до кожного платника податків стало відкриття сервісних центрів (ЦОПП) як нової форми партнерської співпраці між суб'єктами податкових відносин.

5. З метою подальшого реформування системи надання адміністративних послуг органами ДПС України необхідні: 1) постійна координація діяльності обласних, міських і районних центрів надання адміністративних послуг; 2) формування загальнодержавного Реєстру адміністративних послуг; 3) функціонування єдиного веб-порталу адміністративних послуг тощо.

6. Слід якнайшвидше реалізувати програми, спрямовані на підвищення якості обслуговування платників податків. Йдеться про відкриття нових сервісних центрів, запровадження автоматизованої системи «Електронна картка платника податків», сервісів «Електронний кабінет платника податків» та «Управління документами», а також впровадження системи

самообслуговування платників податків через єдиний веб-портал органів ДПС України. Завдяки останній новації авторизовані користувачі зможуть отримати спеціальні електронні сервіси: on-line-моніторинг звітних даних, надходження платежів, податкового боргу, переплат та інших показників особистих рахунків, стан підприємств-контрагентів і їх реєстраційні дані, замовлення необхідних довідок, оперативне надання податкових консультацій тощо. «Відчуваючи переваги ІТ-технологій, платник має змогу не відвідувати податкові органи, при цьому нівелюються будь-які прояви бюрократизму і корупції при процедурі адміністрування податків та зборів, зокрема, відшкодування податку на додану вартість, при проведенні податкових перевірок, при отриманні довідок тощо» [369].

#### **4.3. Соціальне спрямування податкових правовідносин як новий орієнтир податкової політики держави**

Сучасний етап розвитку України передбачає реформування багатьох напрямів та аспектів суспільних відносин. Ці зміни відбуваються у двох напрямках: з одного боку, перебудова економічних відносин має здійснюватись раціонально, із забезпеченням дотримання існуючих пропорцій та відображенням нових тенденцій у розвитку економіки, з іншого – вони мають забезпечувати одну з головних вимог Конституції України, її соціальну спрямованість – розвиток і задоволення потреб людини [263, с. 3].

Держава, діючи в інтересах усього суспільства, реалізує різні внутрішні та зовнішні функції. Останні десятиліття свідчать про активне зростання тенденції в сфері взаємозв'язку соціальної функції держави із соціальною спрямованістю оподаткування.

Відповідно до ст. 1 Конституції Україна проголошена соціальною державою. Для здійснення державою своїх соціальних функцій важливим є рівень їх економічного, правового та організаційного забезпечення. Протягом

становлення соціальної держави в Україні відбувається пошук джерел і ресурсів для ефективного виконання соціальних зобов'язань держави перед особою і суспільством у цілому. Базу ресурсного забезпечення соціальних гарантій та зобов'язань держави забезпечує система оподаткування, однією з функцій якої є соціальна. При цьому ефективність методів і засобів реалізації соціальних зобов'язань держави залежить від рівня взаємозв'язку соціально-економічної, податкової та бюджетної політики [686, с. 3].

Податкова політика держави, відображена в Податковому і Митному кодексах України, повинна мати соціально-економічну спрямованість, розмежовувати податкові та міжбюджетні повноваження структур влади, сприяти зміцненню позицій і ролі платника податків, формувати й активізовувати його підприємницьку і соціальну роль.

Сучасна галузь адміністративного права України перебуває на етапі радикального реформування, передусім у напрямі запровадження людиноцентристської ідеології адміністративного праворозуміння. Це є неможливим без реалізації у правотворчій та правозастосовній діяльності органів ДПС України сучасних європейських принципів адміністративного права, зокрема принципу соціальної спрямованості управлінської діяльності [531, с. 120].

А. В. Головач, досліджуючи правову природу управлінської діяльності в органах ДПС України, справедливо зазначає, що «соціальна спрямованість – це необхідність для органів управління в процесі вироблення та реалізації управлінських рішень враховувати інтереси суспільства, галузі, конкретних організацій і соціально-професійних груп» [687, с. 117]. Отже, соціальне спрямування податкових правовідносин проявляється як у зовнішніх правовідносинах між податківцями та платниками податків, так і у внутрішніх правовідносинах персоналу службовців і пов'язується з виконанням органами ДПС України покладених на них функцій і завдань. Саме зовнішні правовідносини є предметом цього дослідження.

Соціальне спрямування діяльності органів ДПС України полягає у забезпеченні: 1) неупередженого, шанобливого та відповідального ставлення до основних прав, свобод, обов'язків, а також законних інтересів усіх платників податків; 2) рівних можливостей кожному платнику податків користуватися у відносинах з органами (підрозділами) ДПС передбаченим Конституцією і чинним законодавством України обсягом прав та обов'язків без будь-якої дискримінації та зловживань з боку цих органів; 3) здійснення з боку органів ДПС відповідних дій щодо реалізації прав, наданих платникам податків; 4) недопустимості порушення діями (бездіяльністю) та рішеннями органів ДПС прав, свобод і законних інтересів платників податків [681, с. 265].

Крім того, соціальне спрямування податкових правовідносин: 1) забезпечується встановленням та безпосередньою реалізацією основних засад (принципів) оподаткування, закріплених у ст. 4 Податкового кодексу України; 2) полягає у реалізації передбачених Податковим кодексом України прав суб'єктів податкових правовідносин, особливо платників податків; 3) гарантується закріпленням у податковому законодавстві низки відповідних двосторонніх обов'язків суб'єктів цих правовідносин, зокрема обов'язків перед платниками податків з боку органів та підрозділів ДПС; 4) обумовлюється встановленням юридичної відповідальності за вчинення податкового правопорушення, особливо з боку посадових осіб контролюючих органів; 5) проявляється у щоденній взаємодії між органами ДПС та платниками податків тощо.

Одним з основних пріоритетів діяльності сучасної податкової служби має бути налагодження ефективних партнерських відносин з платниками податків. Партнерські відносини між органами ДПС і платниками податків мають бути паритетними, рівними, взаємозацікавленими. Партнерство має бути вмотивованим так, щоб платник податків був зацікавлений у сплаті податків, а не в їх приховуванні; щоб система оподаткування сприяла розквіту економіки, приватного підприємництва, пробуджувала інтерес платника податків до

своєчасного і повного виконання конституційного обов'язку сплати податків [681, с. 266].

Податкові відносини слід будувати з дотриманням принципу рівноправності, враховуючи, що ДПС України має більше прав, ніж платники податків та як суб'єкт цих відносин користується ще і правом державного примусу. Тому говорити про партнерський характер податкових відносин можна лише з поправкою на необхідність посилення захисту прав, свобод і законних інтересів платників податків [681, с. 267].

На жаль, цьому не сприяє тактика органів ДПС судитися з підприємцями до найвищих інстанцій, не визнаючи помилок і не караючи винних працівників. До того ж певну занепокоєність викликає ситуація, коли близько 95 % рішень у судах приймається не на користь підприємців, а на користь органів ДПС. Експерти стверджують, що спостерігається правовий ухил у бік фіскальних органів [688]. Тому податкова стала розглядати позови не як традиційну частину своєї повсякденної роботи, а як крайній захід, що вживається лише тоді, коли вичерпано інші способи досягти згоди [689].

Сьогодні вимагає зміни пріоритетів у налагодженні відносин між податковою службою та платниками податків. Позитивним кроком у цьому напрямку є зобов'язання О. В. Клименка працювати над тим, щоб податкова служба «розуміла ідеологію бізнесу, була його партнером і, перш за все, розробляла сервісні послуги, які допоможуть більш прозоро декларувати доходи та сплачувати податки» [659].

Сьогодні важливо підтримувати певний алгоритм консультацій з підприємництвом, який має передбачати різні механізми зворотного зв'язку, обговорення і вирішення всіх питань, що стосуються відносин із платниками податків. Тому одним з найголовніших складових стабільного надходження платежів до бюджетів усіх рівнів є чітка та дієва співпраця податківців з платниками податків. Для цього слід застосовувати на практиці нові форми та методики роботи з платниками податків, які мають позитивно вплинути на виконання головного завдання податківців – забезпечення своєчасної, повної і

добровільної сплати податків до бюджетів усіх рівнів. Адже за умови, що податки сплачуватимуть усі – добровільно та сумлінно, буде створений стабільний фінансовий ресурс для виконання намічених урядових соціально-економічних програм та забезпечений належний рівень життя всіх громадян країни [690].

Ключова вада нашої податкової системи – неправильна філософія, заснована на тому, що кожен платник податку є потенційним правопорушником, який усіма засобами ухиляється від сплати податків. Україна повинна перейти до зовсім іншої моделі адміністрування – системи контролю «відхилень». Необхідно приділяти більше уваги ризико орієнтованій системі контролю, щоб зусилля інспекторів концентрувалися на несумлінних платниках податків, а добросовісні платники податків працювали в прозорому регуляторному середовищі, платили прийнятні податки і були впевненими у непорушності існуючих «правил гри». Лише тоді він стане головним двигуном економіки сучасної України [691, с. 248].

Незважаючи на прийняття Податкового кодексу, в Україні рівень оподаткування є високим порівняно з іншими країнами, що не сприяє розвитку приватного бізнесу й збільшенню кількості заможних громадян. Утім, ситуацію в податковій сфері можна виправити шляхом кардинальної зміни ідеології Податкового кодексу України.

Колізії та суперечності, які зустрічаються в Податковому кодексі України, ускладнюють не тільки виконання і застосування деяких податкових норм, а і в певних випадках їх розуміння й усвідомлення. Тому чинну податкову систему слід не реформувати, а трансформувати. Упевненість у трансформації податкової служби в службу європейського зразка у своїх виступах неодноразово висловлював голова ДПС України О. В. Клименко [692]. Для проведення кардинальних заходів у податковій сфері слід виходити з того, що людина є самодостатньою первинною цінністю, а держава має обслуговувати її інтереси [693]. Тому завдання держави полягає в тому, щоб створити таку податкову систему, яка утримувала баланс інтересів «людина – держава» у



стані стабільності, а не конфліктності, була ефективною і справедливою, в котрій примус та інші силові методи застосовувалися як виняток.

Першим кроком у цьому напрямку має стати значне зменшення кількості податків, що буде істотним полегшенням для бізнесу. За ініціативою урядовців спочатку планувалося їх скоротити з нинішніх 24 видів до 14 [694], згодом на підставі законопроекту щодо оптимізації податкового законодавства – з 23 до 9, скорочення кількості податкових звітних форм з 115 до 22, а також податкових платежів – з 184 до 48 на рік<sup>13</sup>. У вересні 2012 р. законопроект було направлено для проведення правової експертизи до Міністерства юстиції [695].

Крім того, одночасно з продовженням дерегуляції підприємницької діяльності та спрощення процедур адміністрування податків у 2012 році слід обмежити повноваження контролюючих органів та унеможливити зупинення господарської діяльності за рішенням чиновника. Рішення з цього приводу мають прийматися виключно судом і лише за наявності достатніх та доведених підстав [212]. Для цього необхідно внести відповідні зміни до Податкового кодексу України, заборонивши державним адміністраторам самостійно приймати рішення про зупинення діяльності суб'єктів господарювання.

Також важливо не припиняти пошук найбільш ефективних і раціональних форм і методів діяльності ДПС України, які дозволять забезпечити, з одного боку, належний контроль за повнотою та своєчасністю виконання платниками податків своїх податкових обов'язків, а з іншого – гармонізацію відносин між владою та суб'єктами господарювання [696, с. 3].

Щоб Україна мала змогу стабільно розвиватися, їй потрібно задіяти всі чинники економічного зростання і, насамперед, такий, як стимулювання приватної власності за допомогою податкових важелів та інструментів. Треба зняти з громадян надмірний податковий тягар і дати змогу власними силами

---

<sup>13</sup> Особливо важливим у цьому контексті є зменшення використання державою прихованих способів вилучення податкових доходів (так зване «квазіподаткування»). Серед них – випуск паперових грошей (з метою отримання емісійних доходів, як стягування «емісійного податку»), завищення вартості послуг державних органів (податки, замасковані під збори за реєстрацію, за різні дозволи, за видачу довідок тощо) та накопичення державного боргу (податок на майбутні покоління). При цьому такі неподаткові платежі (квазіподаток, прихований податок або податковий сурогат) і разові вилучення стягуються до бюджету на законних підставах.

заробляти й утримувати себе. Податкова система має всіляко підтримувати самозайнятість населення. Найкращим варіантом є заміна чинної системи оподаткування директивними податками, які стягуються автоматично.

Провідним напрямком сучасної державної політики у сфері оподаткування має бути створення умов для формування та самоорганізації середнього класу, який є гарантом стабільності, децентралізації управління та розвитку демократії. Саме середній клас виконує функцію соціального регулятора і є основою відтворення кваліфікованої робочої сили, але і він потребує чітких та прозорих «правил гри», які має забезпечити податкова політика держави [697, с. 4].

Дійсно, податкова політика України має бути націлена на формування міцного і численного середнього класу тому, що він виконує важливу соціальну функцію – забезпечує самозайнятість. Розвиток самозайнятості в широкому сенсі призводить до самоорганізації середнього класу, зростання доходів населення, створення ринкової інфраструктури, підвищення податкових надходжень.

Нині самозайнятість забезпечують малі підприємства. Для України цей сектор економічної активності може стати досить суттєвим поштовхом для економічного розвитку та суспільного добробуту в цілому. Він допомагає подолати недоліки реформ, знижує соціальну напруженість, забезпечує зайнятість населення, насичує ринок товарами та послугами, є стабільним джерелом податкових надходжень.

Податкова служба – один із ключових інститутів, що впливають на бізнес-клімат у країні. Тому слід усунути будь-які податкові перепони, які заважають підприємцям самотужки заробляти й утримувати свій бізнес (зменшити кількість податків, поліпшити якість їх адміністрування, змінити систему контролю за діяльністю платників податків тощо) [698, с. 172].

Отже, головна мета податкової системи і податкової реформи у цілому – всіляко сприяти формуванню середнього класу, який має становити більшу частину всього населення України, а не формуванню двополюсного суспільства

бідних і багатих, яке, на жаль, існує в Україні. Звідси цілком справедливою здається пропозиція О. І. Соскіна сформуванню нову економічну модель України – народного капіталізму, головною метою якої є формування в країні ефективної економіки й міцного середнього класу, що дає змогу задовольнити на розширеній основі індивідуальні потреби всіх громадян [699, с. 22].

Більшість фахівців зазначають, що на цьому етапі податкова реформа ще не є якісним проривом у системі оподаткування в Україні, оскільки вона являє собою не новий текст закону, а є, перш за все, новим поглядом на стосунки підприємця і держави, це баланс у відносинах, коли платник податків відчуває себе захищеним, коли захист права суб'єктів податкових відносин не лише виписано в законі, але він реально працює [213, с. 79].

Вітчизняна система оподаткування поки що має надмірну фіскально-каральну функцію і не достатньою мірою виконує стимулюючу, розподільну та соціальну функції. Утім, її завданням має бути стимулювання підприємницької діяльності і вільної конкуренції, сприяння розвитку економіки на інноваційно-інвестиційній основі, забезпечення зростання добробуту та зниження рівня соціального розшарування населення [213, с. 79].

Крім того, необхідно з урахуванням досвіду ринково орієнтованих країн розробити рекомендації, які б послабили антагонізм платників податків із владою і створили передумови для активізації наповнення бюджету. Для цього необхідно досягти консенсусу між платниками податків і владою, відкритості та діалогу в їх взаємостосунках і створити національні та регіональні інститути соціального партнерства, основними підрозділами яких є інформаційно-правові центри для всіх членів суспільства [1, с. 17].

Практика показує, що розмір податкових ставок в Україні є не найбільшим порівняно з іншими країнами. Проблема, скоріше, полягає в специфіці адміністрування й ефективності використання податкових надходжень за умов граничної корисності (маржиналізму) таких платежів для конкретних платників податків.

Підходи влади до вітчизняного бізнесу є найбільш показовими у сфері податкового регулювання, адже саме фінанси є тим інструментом, за допомогою якого держава найбільш ефективно впливає на процеси в суспільстві, будує свою політику. Відповідно, саме ця сфера є найбільш чутливою до політичних змін у суспільстві [213, с. 79–80]. Малий бізнес має постійно доводити своє вагоме місце в існуючій економічній моделі та змушувати Уряд України шукати компроміс із багатьох важливих для підприємців питань.

Центром податкової політики мають стати насамперед інтереси підприємця як законослухняного платника податків. Для цього необхідно забезпечити максимально ліберальне податкове законодавство з найбільш ліберальною адміністративною системою, яка не буде тиснути на бізнес. Платник податків має отримувати легальні можливості зменшувати своє оподаткування, оскільки таке зменшення є стратегічно вигідним для розвитку держави [691, с. 249–249].

Влада має зрозуміти, що не можна будувати законодавче поле на тлі підозри, що кожен підприємець тільки і думає про те, як порушити законодавство. В Україні багато хто не сплачує податки не лише тому, що вони великі, несправедливі та їх сума не відповідає тій корисності, що отримується від держави, а тому, що спрямованість і потреба держави в максимальному використанні фіскальної функції податків суперечать бажанням суб'єктів підприємництва в мінімальному податковому вилученні. Крім того, в основі небажання особи сплачувати податки лежить її турбота про власне існування, а не про стратегії. Поточним завданням віддається першочерговий пріоритет порівняно з реалізацією стратегічних цілей, особливо, якщо сприйняття розміру сплачуваних податків є незрівнянним із сприйняттям розміру державних благ (послуг), що надаються взамін. Практика організації оподаткування розвинених країн урахує цей фактор і намагається гармонізувати відносини платника податків і держави [213, с. 79].

Значним кроком на шляху поліпшення інвестиційного клімату в Україні, приведення національного законодавства у відповідність до європейських стандартів захисту прав особистості було прийняття Верховною Радою України 15 листопада 2011 р. закону «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності)» [700]. Завдяки прийняттю цього закону було створено передумови, щоб особи, які вчинили злочини у сфері економіки та господарської діяльності, повертали збитки, яких вони завдали державі, і в них були мотивації їх повертати.

Слід зазначити, що гуманізація є обов'язковою умовою мінімізації конфліктів у відносинах між платниками податків і податківцями, а, відповідно, і ризиків, важливим чинником зменшення вірогідності вчинення протиправних дій стосовно працівників органів ДПС України. Як слушно зауважує О. А. Долгий, гуманізацію відносин платників податків і податківців як елемент модернізації ДПС України, що сприяє мінімізації податкових конфліктів, у першу чергу слід вважати відповіддю на питання, яким чином силовий і правовий примус щодо сплати податків, котрий особливо часто супроводжується конфліктами між платниками податків і податківцями, що іноді переростають у протиправні дії проти останніх, можна перевести у добровільний [701, с. 122].

До причин, що сприяють виникненню конфліктів між платниками податків та контролюючими органами у сфері оподаткування, належить також мотивація роботи останніх, де ефективність їх роботи визначається кількістю та обсягами штрафів [634, с. 102].

Рушійною силою для переважної більшості як працівників податкової служби, так і платників податків є стимул вчиняти правомірні дії, корисні для колективу, суспільства й держави. Конституцією України та податковим законодавством встановлюються не лише обов'язки, а і права та гарантії їх реалізації. ДПС України зобов'язана не тільки здійснювати адміністрування податків та зборів, а і надавати допомогу платнику податків, заохочувати його

до виконання обов'язків, установлювати податкові пільги та звільнення від оподаткування у випадках, передбачених законодавством [290, с. 69].

На думку автора цього дослідження, платник податків як «роботодавець» держави через об'єктивну необхідність надання податковим відносинам характеру рівноправних стосовно держави має такі права-вимоги: 1) справедливість системи оподаткування з урахуванням принципу ефективності; 2) прозорість державних витрат і розширення форм громадського контролю (з урахуванням дії принципу відшкодування і повної прозорості у витрачанні податків); 3) поглиблення партнерських відносин платника податків і держави, відносин співробітництва; 4) гарантованість підтримки тієї підприємницької діяльності, яка продукує суспільно необхідні послуги, тощо [681, с. 267].

Як свідчить світовий досвід, здійснення будь-якої податкової реформи приречене на неуспіх, якщо населення не буде вважати її необхідною, ефективною та справедливою й не буде рішуче її підтримувати на всіх стадіях та етапах її проведення [702, с. 128].

На жаль, податкові органи схильні нехтувати принципами справедливості і недискримінації, закріпленими в Податковому кодексі України. Так, платники податків продовжують стикатися з випадками неправомірного і несправедливого, а деколи просто легковажного тлумачення і застосування Податкового кодексу податковими органами [703].

На думку В. Ф. Януковича, нагальним є практичне втілення принципу соціальної справедливості, адже світ сьогодні активно застосовує податкові важелі для зменшення соціального розшарування громадян [704]. Також Президент України звернув увагу на те, що в Податковому кодексі України зроблено перший крок у напрямі диференціації ставки податку на доходи фізичних осіб. Однак, на його переконання, ситуація в країні вимагає запровадження більш дієвих інструментів забезпечення соціальної справедливості. Слід підтримати Президента у тому, що на «основі ґрунтовних прогнозних розрахунків варто розширити шкалу прогресивного податку.

Зокрема, доцільно збільшити кількість щаблів цієї шкали, підвищивши ставку для найбільш заможних громадян. А головне – слід запровадити знижену ставку для людей з низьким рівнем доходів». Також варто розглянути й інші інструменти перерозподілу надвисоких доходів через податкові механізми. Йдеться, зокрема, про запровадження оподаткування товарів розкоші. На жаль, законопроект, який регулює це питання, постійно допрацьовується, а час його введення відкладається. Утім, у більшості країн уже давно діє такий податок, який виконує антикризову роль.

Отже, становлення демократичної, соціальної, правової держави і громадянського суспільства в Україні багато в чому залежить від підвищення рівня соціальної справедливості як неодмінної складової соціального спрямування податкових правовідносин.

Соціальна справедливість у податкових відносинах – це загальнолюдська цінність, що має свої національні особливості. Рівень соціальної справедливості є критерієм суспільного розвитку країни.

Принцип справедливості отримав своє закріплення і розвиток у документах міжнародних організацій. Форум з податкового адміністрування Комітету з фіскальних питань ОЕСР підготував документ «Права та обов'язки платників податків. Практична записка», в якому серед інших названо право платника податків «не платити більше податку, ніж установлено». Оскільки допускається зменшувати свої податкові зобов'язання за допомогою законного планування, держава повинна розрізняти форми податкового планування і форми податкової мінімізації, які суперечать законним інтересам. Платники податків мають право на розумну допомогу з боку податкових органів з тим, щоб мати можливість використовувати всі пільги та вирахування, надані їм законодавством [705]. У зазначеному документі підтверджується те, що принцип справедливості стосується, перш за все, суми податку, яка має бути однаковою для платників податків, що перебувають у рівних умовах, і може відрізнятися лише за рахунок урахування персональних особливостей і доходу.

Податкові органи повинні також забезпечувати, щоб ставлення до всіх платників податків було однаково справедливим, щоб не було порушень закону і щоб ефективно забезпечувалось виявлення випадків ухилення від сплати податків. Саме завдяки такому підходу зростає збирання податків і здійснюється правильне, повне й чітке управління всім процесом інформаційної і контрольної роботи податкових органів [151, с. 337].

З урахуванням складності та різноманіття проблем управління соціальною справедливістю в податкових відносинах система управління покликана виконувати такі найважливіші функції: 1) аналітичну – оцінка реальних і прогнозування потенційних загроз соціальної справедливості; 2) цілепокладання – визначення цілей і змісту діяльності щодо забезпечення соціальної справедливості, 3) організаційну – здійснення заходів щодо забезпечення соціальної справедливості [706, с. 63].

Проблема забезпечення соціальної справедливості в оподаткуванні є однією з частин загальної проблеми соціальної справедливості в суспільних відносинах, яка зародилася з моменту виникнення самих податків. Проте досі поняття податкової справедливості залишається найменш сталим і дискусійним. Дискусійність проблеми податкової справедливості обумовлюється граничною суб'єктивністю ідеї справедливості взагалі, а також різним розумінням її можливими і неможливими верствами населення. Історія оподаткування та теорії податків свідчить, що поняття податкової справедливості мало зовсім різний зміст на різних стадіях розвитку людського суспільства.

Соціальна (розподільча) функція податків є одним із головних інструментів реалізації принципу соціальної справедливості оподаткування. Головним інструментом реалізації соціальної функції податків і здійснення соціальної політики держави є спеціальні соціальні податки і внески, які акумулюються в бюджетних і позабюджетних фондах. За допомогою отриманих фінансових ресурсів держава фінансує програми пенсійного забезпечення, соціального страхування, медичного обслуговування та захисту



від безробіття. Реально такі програми виникли в розвинених країнах лише на початку ХХ століття, проте від тоді вони стрімко розвиваються. Зараз частка коштів, що спрямовуються на ці потреби, становить значну величину: від 18,5 % усіх доходів бюджету у Великобританії до 43 % у Франції.

Дискусійним серед науковців є питання про те, наскільки існуюча нині податкова система України є справедливою з позицій фізичних осіб – платників податків, наскільки ефективно вона вирішує завдання перерозподілу доходів і сприяє усуненню надмірної нерівності, створенню соціальної держави та запобіганню соціальних конфліктів.

У системі сучасних принципів оподаткування принципи рівності та соціальної справедливості є одними з найважливіших і фактично визнаються аксіомами. Разом з тим практична реалізація цих принципів є складною через суб'єктивність поняття справедливості, складність оцінки фактичного податкового тягаря, а також суперечливість самої системи принципів (наприклад, між принципами соціальної справедливості, фіскальної достатності, економічності оподаткування). Під час проведення податкових реформ необхідно шукати компроміс у реалізації принципів оподаткування, які б забезпечували побудову оптимальної податкової системи.

Соціальна (розподільча) функція податків тісно пов'язана з принципами рівності та соціальної справедливості, а їх практична реалізація є однією з найважливіших обов'язків соціальної держави. Установлюючи систему податків і зборів, держава здійснює розподіл доходів своїх громадян, направляючи частину фінансових ресурсів найбільш забезпеченої частини населення на підтримку малозабезпечених верств населення. Саме за рахунок такого перерозподілу забезпечується соціальна стабільність у країні.

Дотепер поняття податкової справедливості залишається найменш усталеним і дискусійним. Як показує аналіз, через те, що податок є не тільки економічною, правовою та соціальною, а і політичною категорією<sup>14</sup>, ставлення

---

<sup>14</sup> Дослідженню політичної сутності податку автором присвячено окрему наукову публікацію [707; с. 112–114].

до принципу справедливості в загальній системі принципів оподаткування, а також трактування його змісту і вибір методів його практичної реалізації, багато в чому визначається політичною, соціальною та економіко-правовою доктриною держави. Так, найважливішим питанням у виборі механізму прибуткового оподаткування завжди є питання, як досягти справедливості під час розподілу податків, за допомогою якого принципу – пропорційного чи прогресивного.

Нині поряд із загальноекономічними методами з підвищення добробуту всього населення, використання податкових механізмів для зниження рівня соціального розшарування населення має стати пріоритетом податкової політики держави. На жаль, система податкових пільг у результаті реформування в цілому змістилася в бік заможних верств населення. Тому справедливими є думки тих науковців, які пропонують переглянути соціально-економічну стратегію реформ, відмовитися від реалізації ліберальної моделі ринкової економіки на користь соціально-орієнтованої, підвищити роль держави у вирішенні проблем соціального захисту населення.

Існуючий механізм податкового контролю за відповідністю витрат фізичних осіб рівню їхніх доходів є найважливішим елементом забезпечення принципу соціальної справедливості у сучасних податкових системах розвинених країн світу і запорукою ефективності роботи перерозподільного податкового механізму. Аналіз механізмів такого контролю в розвинених країнах показує їх істотну різницю: в Європі (Великобританії, Франції, Швеції, Німеччини та ін.) контроль більш жорсткий, у США – він більш ліберальний. Однак у разі виявлення невідповідності витрат рівню задекларованих доходів наслідки для платника податків будуть однаковими – його притягнуть до відповідальності, аж до тюремного ув'язнення.

Відсутність ефективної системи контролю з боку податкових органів за відповідністю витрат фізичних осіб рівню їхніх доходів, а також дієвого механізму виявлення ухилення від сплати податків фізичними особами фактично спрямовано на надання особам з високими доходами можливості

приховувати від оподаткування свої доходи, що використовуються, в першу чергу, на придбання нерухомості, акцій, культурних цінностей та антикваріату. Відмова держави від контролю за відповідністю витрат рівню одержуваних (декларованих) доходів є фактичним порушенням принципу соціальної справедливості в оподаткуванні, оскільки обмежує права добросовісних платників податків та знижує ефективність діяльності держави з реалізації соціальної (розподільчої) функції податків.

З метою практичної реалізації цього положення необхідно в найкоротший термін доповнити Податковий кодекс України новими нормами, які визначали б механізм ефективного податкового контролю за відповідністю витрат фізичних осіб задекларованому рівню їх доходів. Доцільно під час розробки закону скористатися досвідом розвинених країн світу, в першу чергу Франції та Німеччини. Необхідно надати податковим органам право розраховувати на підставі результатів такого контролю передбачуваний дохід фізичних осіб і притягати до відповідальності за заниження доходу й ухилення від сплати податків. Також слід підтримати пропозицію В. В. Ковалю щодо введення до складу податкової міліції нового структурного підрозділу – спеціального підрозділу податкової міліції з контролю за доходами й витратами фізичних осіб з метою боротьби із незаконним збагаченням [708, с. 8].

Аналіз доцільності та ефективності проведення податкової амністії для порушників податкового законодавства показує принципово різні підходи до оцінки як самого заходу, так і різну ефективність під час їх проведення в різних країнах. Так, у Великобританії та Польщі податкова амністія визнається такою, що суперечить основам законодавства, яке встановлює рівність громадян. Інші країни (наприклад, Німеччина, Італія, Ірландія, Індія) за певних умов вважають можливим і доцільним проведення податкової амністії в різних її формах. Світовій практиці відомі приклади не лише позитивних результатів амністії (наприклад, в Ірландії у 1988 р., в Індії у 1997 р.), але і негативних (наприклад, у Німеччині в 2005 р.).

Можливість і доцільність проведення податкової амністії як інструменту податкової політики в тому чи іншому вигляді дозволяє зробити висновок, що для здійснення такої потрібне підтвердження її конституційності, оскільки, на думку автора цього дослідження, вона не відповідає ст. 67 Конституції України та порушує права добросовісних платників податків, а саме ч. 4 ст. 13 (рівність перед законом усіх суб'єктів права власності), ст. 21 (рівність усіх людей у правах) та ч. 1 ст. 24 Конституції України (рівність усіх громадян України перед законом).

Проведення податкової амністії порушує етичні норми, в першу чергу принцип соціальної справедливості в оподаткуванні, і може призвести до погіршення і без того невисокої податкової дисципліни в Україні. Крім того, проведення податкової амністії призведе до додаткового зростання розшарування населення, оскільки основну вигоду від неї отримають найбільш заможні верстви населення.

Через невідповідність проведення податкової амністії положенням Конституції України, Податкового кодексу України, а саме принципу соціальної справедливості оподаткування її здійснення є недоцільним. Єдиним винятком з цього загального правила можуть бути періоди, коли країна перебуває в стані економічної чи фінансової кризи (з метою їх якнайшвидшого подолання). Тому необхідно простимулювати повернення капіталів у національну економіку, тобто провести податкову амністію, яка в цьому випадку розглядається як важливий політичний акт, що не тільки зачіпає фіскальні інтереси держави, а і впливає на благополуччя всього суспільства. Однак у кожному разі для вирішення питання про принципову можливість проведення податкової амністії має існувати правова основа – відповідне законодавство й позитивне рішення Конституційного Суду України щодо законності проведення податкової амністії та відповідності її конституційним положенням.

Виходячи з вищевикладеного, можна зробити такі висновки.

1. Успіх проведення в Україні будь-яких реформ, у тому числі і податкової, і, як наслідок, підвищення рівня життя та добробуту населення країни багато в чому залежать від їх соціального спрямування [35, с. 20]. Це відповідає положенням Конституції України, відповідно до яких Україна була проголошена суверенною, незалежною, демократичною, соціальною та правовою державою (ст. 1), права, свободи та гарантії людини визначають зміст і спрямованість діяльності держави та її органів (ст. 3), а також сучасному розвитку українського суспільства у напрямі запровадження людиноцентристської ідеології адміністративного праворозуміння.

2. Податкова політика України вимагає реформування ідеології, пріоритетів діяльності та механізмів реалізації поставлених цілей. Завдання податкової реформи мають бути спрямовані на побудову сучасної конкурентоспроможної, соціально орієнтованої ринкової економіки, забезпечення сталого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі. Для цього варто відійти від принципу фіскалізму податкової політики та більш ефективно використовувати її регуляторний потенціал.

3. Соціальною складовою сучасної державної політики у сфері оподаткування, провідним її напрямком має бути створення умов для формування та самоорганізації середнього класу, який є гарантом стабільності, децентралізації управління та розвитку демократії. Автор цього дослідження вважає, що проблема реалізації податкової політики, її значення у формуванні та самоорганізації середнього класу вимагає свого окремого теоретичного осмислення і практичного вирішення.

4. Основу для малих і середніх підприємств має складати стимулюючий тип ідеології як засіб розвитку країни, підтримки цих підприємств, стимулювання їх діяльності, утвердження їхнього статусу як власників, роботодавців, вітчизняних товаровиробників і наповнювачів бюджету. Важливо, щоб податкові відносини були спрямовані насамперед на стимулювання розвитку цієї групи платників податків, а вже потім – на наповнення бюджету, а не навпаки.

5. В Україні вкрай недостатньо використовується потенціал благодійної діяльності, яка є суттєвим резервом пом'якшення негативних наслідків кризових процесів, соціального захисту найуразливіших груп населення, зменшення навантаження видатків на Державний бюджет<sup>15</sup>. Одна з головних причин цього – відсутність і в Податковому кодексі України, і в Законі України «Про благодійництво та благодійні організації» належного правового регулювання меценатської діяльності, яке б відповідало міжнародним стандартам. Тому необхідно запровадити податкові стимули для життєздатності й стабільного функціонування інститутів громадянського суспільства та юридичних і фізичних осіб як донорів таких інститутів.

#### **4.4. Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання податкових відносин та його застосування в Україні**

Курс на побудову ДПС України як сервісної служби європейського рівня вимагає постійного покращення податкового сервісу, створення простих і прозорих умов співпраці з платниками податків, побудови партнерських відносин із суб'єктами господарювання тощо. Найважливішим чинником у цьому напрямку має бути вивчення та ретельний аналіз особливостей податкових правовідносин, що існують в інших країнах. Як теоретична розробка питань оподаткування, так і фіскальна практика зарубіжних (особливо європейських) країн перебувають на високому рівні наукової та професійної культури. Тому адаптація знань і позитивного досвіду цих країн відповідають національним інтересам України.

Аналіз наукової літератури дозволяє нам стверджувати, що проблеми податкових правовідносин у зарубіжних країнах досліджувалися в працях таких учених, як В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов, Я. В. Литвиненко, В. М. Мельник, Л. О. Миргородська, О. Р. Радишевська, Л. В. Трофімова, І. Д. Якушик та ін.

---

<sup>15</sup> На думку автора це питання потребує свого окремого наукового дослідження.

Указаними науковцями розглядалися особливості податкових систем різних країн світу, їх сутність, специфіка утворення, ставки оподаткування та принципи побудови, визначалися позитивні та негативні риси окремих податкових систем, а також шляхи їх розвитку тощо. Однак питання, пов'язані з аналізом та запровадженням позитивного міжнародного досвіду в сфері оподаткування, зокрема, соціальне спрямування податкових правовідносин, розробка і впровадження нових інноваційних адміністративних послуг, які мають надаватися органами ДПС платникам податків, якісне перетворення податкової служби на службу сервісного типу тощо, практично не розглядалися. Тому, на думку автора цього дослідження, важливо проаналізувати особливості податкових правовідносин деяких зарубіжних країн у контексті застосування ними тих чи інших підходів до регулювання вказаних правовідносин, запозичення певних ідей та інститутів, які можуть призвести до появи нових форм і методів обслуговування платників податків.

У документі під назвою «Права та обов'язки платників податків. Практична записка», який розробив Форум з податкового адміністрування Комітету з фіскальних питань ОЕСР, вказано, що платники податків мають право на розумну допомогу з боку податкових органів з тим, щоб мати можливість використовувати всі пільги і відрахування, надані їм законодавством [705].

Так, податкові органи в США застосовують різноманітні форми допомоги платникам податків. Перш за все, їм надсилають комплект податкових документів: чисту форму податкової декларації, яку платник податків представляв у минулому році, інструкцію щодо її заповнення та зміни в податковому законодавстві, а також інформацію про те, де можна отримати додаткову допомогу. Податкові декларації та інші друковані матеріали, що стосуються оподаткування, можна отримати в будь-якій податковій інспекції, громадській бібліотеці та замовити поштою [709, с. 398].

Для здійснення цих функцій у США існують центри надання допомоги платникам податків Податкового Управління США (далі – IRS). Вказані центри

є місцями індивідуальної допомоги. Якщо ж платник податку проживає за межами Сполучених Штатів, то він може звернутися в одне з чотирьох посольств і консульств США. У цих відділеннях надають відповідь з питань оподаткування, допомагають з податковим рахунком або з поверненням переплачених податків, а також у підготовці податкових декларацій за поточний і попередній податкові роки. Платники податків, які перебувають за межами США, можуть також звертатися до IRS поштою [710].

Декларація прав платника податків, затверджена Міністерством фінансів США, покликана охороняти інтереси платників податків, надаючи їм чималі права. До основних прав платників податків належить, насамперед, право на отримання безкоштовної інформації та допомоги під час підготовки податкових документів. Служба внутрішніх доходів випускає щорічно більше 100 безкоштовних брошур, що містять інформацію з різних питань, пов'язаних зі сплатою податків. У багатьох громадських бібліотеках є відеозаписи з докладними інструкціями щодо заповнення податкових форм.

Управління консультування та обслуговування платників податків допомагає платникам податків орієнтуватися в податковому законодавстві, видає довідкові матеріали, випускає безкоштовні інформаційні видання з фінансової тематики, організовує спеціальні освітні програми для фермерів та власників малих підприємств. Службовці цього управління також надають безкоштовну допомогу в заповненні податкових декларацій людям з низькими доходами і похилого віку [709, с. 339].

Отже, висока ефективність податкової системи США базується на широкому використанні інформаційно-комунікаційних технологій, у тому числі вільного доступу податкових органів до інформаційних баз даних інших органів, які мають відомості про доходи, витрати, фінансові зобов'язання та фінансовий стан платників податків.

Корисним для вивчення є досвід організації взаємодії податкових органів США федерального та регіонального рівнів, зокрема щодо організації



податкового консультування платників, а також підготовки спеціалістів для державного і приватного секторів із питань оподаткування [711, с. 7].

Аудитори Департаменту казначейства з питань податкового адміністрування (TIGTA) виявили, що платники податків змушені довго чекати, щоб поговорити з асистентами в Центрах допомоги платникам податків і залишатися на безкоштовній телефонній лінії, щоб отримати відповіді на питання податкового законодавства. Тому голова Департаменту казначейства з питань податкового адміністрування Дж. Рассел Джордж наполегливо рекомендував Податковому управлінню внести зміни з метою покращення обслуговування платників податків [712].

У США платники податків повинні подавати органам податкового адміністрування всі відомості, що можуть бути використані під час визначення бази оподаткування, навіть якщо вони містять інформацію не на користь платника. Органи податкової служби мають право перевіряти житло, листування, в тому числі особисте, чого не дозволяється жодній іншій державній службі [713, с. 124].

Слід зазначити, що спроба підприємця у США зменшити свої податкові зобов'язання не є кримінальним злочином. Однак законним зменшенням податкових зобов'язань вважатиметься за умови, коли громадянин зменшує суми податків до сплати, не приховуючи своїх податкових зобов'язань і не подаючи навмисно неправильної інформації, тобто намагається представити факти так, щоб це дозволило зменшити суми або взагалі не сплачувати податки в межах закону [714, с. 43].

Цікавим є досвід Швеції, де реформування податкової роботи ведеться під гаслом «єдина декларація – єдиний рахунок – єдиний платіж – єдина адреса (платежу)». Усі громадяни Швеції мають єдиний фіскальний (соціальний) номер, який реєструється в податкових органах і замінює всі види державного обліку по лінії медичного та пенсійного забезпечення, органів внутрішніх справ, міждержавної міграції тощо. Крім того, податкова служба має доступ до

бази даних єдиного центру обліку та реєстрації об'єктів нерухомості, де містяться відомості про власників таких об'єктів.

Кожному громадянину в податковій службі відкривається особовий рахунок. Він ведеться як звичайний розрахунковий рахунок: за дебетом відображаються всі прямі податки, що нараховуються на нього, а за кредитом – всі суми переplat або повернень податку під час перерахування по завершенню звітного періоду. Сплата податку здійснюється платником податку на певні рахунки податкової служби в банках і на пошті. Платіж здійснюється на єдиний рахунок і єдиним платіжним дорученням. Потім податковий орган розподіляє отримані суми відповідно до нарахувань за окремими податками, відображеними в особистому рахунку платника податків. Можливі переplати по податках за бажанням платника податку перераховуються на його банківський рахунок [453, с. 24].

Підставою для сплати податків є повідомлення, що направляються податковим органом (щодо податку на нерухомість), або вже заповнені податкові декларації (з податку на прибуток). Складанням податкових декларацій займаються податкові органи, що збирають відомості про всі отримані особою доходи та стягнені під час їх виплати податки. Вказані дані включаються в податкову декларацію, в якій визначається і кінцевий розрахунок доплати податку або виявленого надлишку платежу. Платнику податків залишається лише підписати декларацію або заявити про свою незгоду та надати свої зауваження або поправки.

Для платників податків – юридичних осіб діє система сплати податків за єдиним особовим рахунком та за єдиним банківським рахунком податкової служби. Для компаній встановлено порядок внесення податкових платежів один раз на місяць (для компаній з річним обігом до 40 млн. крон) або двічі на місяць (для компаній з річним обігом понад цієї суми).

На Національне податкове відомство Швеції також покладено обов'язок надання допомоги платникам податків. Головна увага приділяється масово-

роз'яснювальній та консультативній роботі. Консультативне спілкування з платниками здійснюється здебільшого через комп'ютерну мережу [715].

Заслугує на окрему увагу існуюча в Швеції досить незвична (як для східноєвропейських країн) практика своєрідної «опіки» платника. Так, місцеві податкові відділи за місяць до настання терміну подання декларації зобов'язані надіслати її підприємству, нагадуючи таким чином платнику про його обов'язки, причому за допомогою комп'ютера здійснюється досить суворий контроль своєчасності таких «нагадувань».

Концепція єдиної декларації реалізується у формі переходу на єдину форму звіту з ПДВ, соціальних платежів і прибуткового податку, що утримується із заробітної плати працівників. У декларації відображаються і зобов'язання щодо акцизів, яке збирає податкове управління для компаній, зобов'язаних їх сплачувати.

У результаті введення спрощених режимів звітності та сплати податків платники податків отримали наступні переваги: скоротилася кількість податкових платежів, істотно спростився порядок сплати податків, відкривається можливість сплати податків по електронним каналам, прискорюється повернення грошових коштів за переплачені податки. При цьому державні органи скоротили свої витрати на збір та обробку інформації від платників податків, прискорився обіг коштів, різко знизилася кількість помилок в інформаційній системі тощо.

Стратегія роботи податкових органів Великобританії має яскраво виражену соціальну спрямованість. У центрі уваги перебуває клієнт-платник податків з його потребами і проблемами. Так, під час розробки або внесення змін до податкової політики держави, податкових процедур тощо обов'язково враховується позиція платників податків. Вона з'ясовується шляхом проведення опитувань, анкетування, а також за допомогою взаємодії з представниками платників податків – саморегулюючими професійними об'єднаннями. Отримані результати доводяться до відома керівництва Управління департаментом зі зв'язків з громадськістю та маркетингу.

Значний акцент робиться на спрощенні податкової документації, а також на створенні максимально зручного для платника податків процесу спілкування з податковими органами. Це виражається в можливості заповнення та подання декларацій в електронному вигляді і в режимі реального часу (on-line), виконанні податкового обов'язку (сплата податків і зборів) через Інтернет, отриманні індивідуальної консультації в єдиній національній телефонній службі або через Інтернет у режимі on-line з наданням платником податків усіх необхідних даних (суми доходів, особистих даних тощо). Лінія, по якій відбувається консультація, захищена паролем, що гарантує конфіденційність інформації. Для цього необхідно лише зайти на офіційний сайт Управління державними доходами і митницями (HM Revenue and Customs) та вибрати відповідне посилання [716, с. 78].

Важливим напрямом діяльності у Великобританії є податкове інформування та виховання платників податків. Актуальна інформація, наприклад терміни здачі звітності, правила заповнення податкових декларацій, інформація про послуги, що надаються податковою службою, порядок отримання податкових кредитів тощо доводиться до відома платників податків через друковані ЗМІ, радіо і телебачення чи Інтернет.

Для виконання поставлених перед Управлінням державними доходами і митницями Великобританії завдань його структурні підрозділи займаються розробкою і впровадженням нових технологій і методів роботи з платниками податків, застосовується «детектор брехні» [716, с. 78].

Діяльність Головного податкового управління Франції спрямована на підняття рівня роз'яснювальної роботи серед платників податків. Зокрема, набирає популярності інформування населення про послуги податківців через мережу телефонних довідкових служб. У більшості мерій, а також у громадських організаціях працюють інформаційні пункти, широко практикуються телевізійні передачі з відповідями на запитання щодо оподаткування, публікуються податкові довідники для підприємців, огляди

податкового законодавства. Досить стабільною є практика проведення зустрічей-консультацій з платниками податків.

Взагалі, відносини між податковим органом і платником податків у Франції побудовані у формі обміну думками, тобто кожна сторона доводить свою правоту, причому податковий орган зобов'язаний надати письмову відповідь на будь-які запити платника податків. Проте в разі регулярного невиконання платником своїх обов'язків податки можуть стягуватися з його рахунків у безспірному порядку [714, с. 42].

Крім того, терміни подання декларацій з усіх податків стандартизовано. Кожному платнику ПДВ надається пояснювальний буклет. Податкові інспектори несуть відповідальність за розповсюдження податкових декларацій серед платників і водночас відстежують своєчасність подання платниками звітності й готують зведені реєстри надходжень.

Основою доходів місцевих бюджетів Франції є майнові та земельні податки. Тому Головне податкове управління велику увагу приділяє розвитку кадастрової служби. Податківці Франції є відповідальними за ведення кадастрової документації, оцінку власності, контроль за використанням державної власності та власності фізичних осіб за їх дорученням, проведення операцій з передачі державної власності в оренду, продаж державної нерухомості, патрунування приватної власності, регулювання операцій з нерухомістю, підтвердження фактів передачі нерухомості, вдосконалення земельного законодавства. Слід наголосити, що в Україні такі завдання виконують різні служби. Це не дозволяє консолідувати їх зусилля для досягнення максимальної ефективності відповідної роботи та захисту майнових інтересів держави [715, с. 3–4].

Аналіз тенденцій реформування податкових служб розвинутих країн світу дозволяє зробити висновок, що їх провідним принципом є орієнтація на клієнта – платника податків і створення демократизованої державної інституції, що поступово переходить від суто фіскальної функції до стимулювання економічного розвитку країни [623, с. 2].

Отже, завданням податкових відомств у всіх розвинених країнах є стимулювання розвитку економіки, створення сприятливого бізнес-клімату, зменшення фіскального навантаження на бізнес і відмова від практики постійних змін до Податкового законодавства. На думку автора цього дослідження, перелічені чинники мають бути покладені в основу податкової політики в Україні. «На практиці це означає: якісний моніторинг стану економіки, високу точність прогнозів бюджетних надходжень, відсутність фіскального тиску» [375].

Як неодноразово зазначав Президент України В. Ф. Янукович, втілення європейських стандартів в усі сфери діяльності держави є нашим стратегічним курсом [375]. Підтримуючи прагнення України до подальшого наближення її податкового законодавства до законодавства ЄС, урахування позитивного міжнародного досвіду, зокрема країн ЄС, з метою підвищення ефективності оподаткування, низка експертів все частіше переймається питаннями, чи слід нам копіювати будь-яку з податкових систем, що діють сьогодні в країнах ЄС, чи допоможуть нам впровадження сучасних усталених європейських стандартів остаточно подолати наслідки фінансової та економічної кризи з метою забезпечити Україну від можливого другого її етапу? З цього приводу деякі науковці (наприклад, О. І. Соскін) вважають, що криза, яку наразі переживають країни ЄС, засвідчила вичерпаність і недієздатність традиційної податкової системи. Як приклад наводиться ситуація з можливим настанням дефолту в таких країнах, як Греція, Ірландія, Іспанія, Кіпр, Португалія тощо [693].

Отже, в жодному разі світова криза, яка ще остаточно не завершилася, не є результатом необачної податкової політики країн. Її подолання можливе лише у разі докорінної перебудови фінансово-економічного устрою світу. Водночас, щоб досягти позитивних зрушень в економіці або ж прискорити існуючі темпи економічного розвитку України, необхідно зважитися на радикальні й нестандартні заходи, які використовувалися, наприклад, у деяких нафтовидобувних та нових індустріальних країнах Південно-Східної Азії [213, с. 78]. До такого висновку підштовхує наступний факт.

Європейська бізнес-асоціація (далі – ЄБА) вважає податкове навантаження сьогодні найвищим за весь час незалежності України. У 2011 році податкові надходження збільшилися в частці ВВП до 25 % і продовжують зростати. Більшість членів ЄБА заявила, що податковий режим в Україні не сприяє розвитку і підтримці бізнесу. У цілому в ЄБА податкову систему України оцінили на 2,14 балів із п'яти можливих [717]. При цьому основні проблеми, які вплинули на негативні оцінки зарубіжних інвесторів щодо бізнес-клімату й умов ведення бізнесу в Україні, залишилися незмінними: фіскальний тиск, корупція, нестабільна політична ситуація напередодні виборів [718], високий рівень тінізації економіки, непрозорі схеми адміністрування податків і зборів, низький рівень довіри суспільства до податкової служби, а головне – концептуальна безсистемність подальшого розвитку країни та її податкової системи. Тому необхідно проаналізувати наслідки від впровадження нової податкової системи (з часу прийняття Податкового кодексу України) і розробити науково обґрунтовані підходи до її подальшого вдосконалення з метою вироблення ефективної податкової політики, покликаної стати дієвим антикризовим засобом [213, с. 78–79].

Не варто шукати універсальну формулу успішних реформ або сліпо копіювати чужий реформаторський досвід без урахування специфіки соціально-економічної ситуації в Україні, але уважне і ретельне вивчення цього досвіду, адаптування його до вітчизняних умов сприятиме більш результативному впровадженню системних реформ у нашій країні [719].

Президент України В. Ф. Янукович критикує контролюючі органи за зайвий тиск на малий і середній бізнес, штрафи, вигадані нарахування тощо [720]. Виникає питання: хто має професійно захищати платника податків в Україні?

Сьогодні більшість країн ОЕСР вже мають офіси податкового омбудсмена або аналогічні структури, головна функція яких – аналізувати скарги і запити платників податків та захищати їх за наявності впевненості у несправедливості або помилковому вирішенні справи. До юрисдикції податкового омбудсмена

також належить можливість тимчасово призупинити справу, подавати запити і рекомендувати відповідним посадовим особам, що можна зробити для виправлення ситуації.

У Канаді уряд Торі запровадив посаду податкового омбудсмена для контролю нового білля про права платника податків, який визначає, як Агентство з податків Канади взаємодіє з громадськістю. На думку уряду Канади, ця посада покликана збільшити відповідальність, поліпшити обслуговування людей податковим відомством і дати канадцам «нову гарантію того, що до них ставитимуться справедливо і з повагою» [721]. Омбудсмен повинен звітувати безпосередньо перед міністром національних доходів. Річний звіт він має надавати парламенту.

До повноважень омбудсмена належить розгляд скарг населення, що стосуються послуг податкового відомства, надання громадськості інформації про процес розгляду скарг. Водночас повноваження податкового омбудсмена суворо обмежено. Наприклад, він не вправі займатися скаргами, що стосуються податкової політики, податкового закону або рішень суду; може приступати до розгляду справи лише після того, як всі існуючі процедури по вирішенню скарг Агентства з податків Канади було вичерпано [722].

Посада податкового омбудсмена також існує у США, Великобританії та Австралії. У Великобританії омбудсмен вивчає скарги, що стосуються таких питань, як неналежне надання консультацій, відмова податкових органів відповісти на певні питання, порушення процедури, зневажлива поведінка, упередженість з боку посадових осіб податкових органів, помилки при розгляді претензій платників податків тощо.

У США функцію омбудсмена здійснює національний адвокат платників податків, який має повноваження виявляти та вирішувати проблеми платників податків зі службою внутрішніх доходів і пропонувати зміни до законодавства, що стосуються адміністративної практики. Перебуваючи під контролем служби внутрішніх доходів США, податковий омбудсмен є незалежним у своїй діяльності та підзвітним конгресу США, перед яким він звітує двічі на рік.



В Австралії омбудсменом є незалежний чиновник, уповноважений розглядати скарги на дії більшості державних установ федерального рівня, включно з Податковим управлінням. Омбудсмен є незацікавленою особою, яка в своїх рішеннях керується принципами справедливості. Він проводить розслідування та вживає заходів щодо заяв, які стосуються низки питань податкового адміністрування [723]. Маючи широкі повноваження під час розгляду скарг омбудсмен може зобов'язати державних службовців надати йому необхідні документи і відповіді на його запитання. Податковий омбудсмен приймає рішення про те, чи є дія або рішення Податкового управління (іншої державної установи) помилковими, необґрунтованими, несправедливими або дискримінаційними. Якщо омбудсмен зробить висновок, що службовці державної установи допустили помилку, він може рекомендувати відповідній установі виправити її або запропонувати свій варіант вирішення проблеми (наприклад, запропонувати установі пояснити свої дії або вибачитися, прийняти нове або змінити попереднє рішення, анулювати борг або виплатити компенсацію) [724].

Новий Податковий кодекс Грузії містить низку важливих новел, зокрема, введення інституту податкового омбудсмена (Уповноваженого з прав підприємців), якого призначає прем'єр-міністр за згодою Парламенту. Омбудсмен відповідає за дотримання прав і законних інтересів платників податків і налагодження ефективних відносин між державою і приватним сектором [725].

До функцій податкового омбудсмена також належить розгляд заяв і скарг, що стосуються порушення податкових прав. Він має право вимагати у податкових органів потрібну йому інформацію про платника податків та його претензії, і в разі виявлення факту порушення прав платника податків звернутися до відповідних органів і рекомендувати відновити порушені права [726]. Відповідно до Податкового кодексу Грузії омбудсмен не може реагувати на ті справи, які вже розглядалися в суді. Податковий омбудсмен раз на рік

представляє Фінансово-бюджетному комітету Парламенту Грузії свою доповідь про стан у сфері захисту прав платників податків [727].

В. В. Путін на інвестиційному форумі «Росія 2012» виступив з ініціативою запровадити в країні посаду уповноваженого із захисту прав підприємців («усіх підприємців, а не тільки іноземних інвесторів»). Введення інституту омбудсмена входить до складу «першого пакету» заходів щодо поліпшення інвестиційного клімату в країні, а відповідна особа буде наділена особливим процесуальним статусом. Передбачається, що уповноважений отримає право відстоювати інтереси підприємців в суді, розглядати їх скарги, а також вносити пропозиції до органів державної влади, також у нього буде право призупиняти чинність відомчих нормативних актів до рішення суду і (як забезпечувальний захід) звертатися до суду для оперативного призупинення дій чиновників [728].

Голова Податкового комітету міністерства фінансів Казахстану також підтримує ідею створення в республіці структури (спеціальної комісії на зразок рад), що спеціалізуватиметься на розгляді скарг (апеляцій) платників податків на дії податківців, аналізі чинних і розробці нових нормативно-правових актів у сфері оподаткування, та пропонує зробити її повністю незалежною від фіскальних органів країни. На думку урядовця, ця структура стане «третьою стороною» на зразок інституту омбудсмена, в якій будуть акредитовані незалежні громадські організації [729].

Сьогодні в Україні вже існують два омбудсмена: уповноважений Верховної Ради України з прав людини та Уповноважений Президента України з прав дитини. Враховуючи 165 позицію України у рейтингу країн з найскладнішою податковою системою<sup>16</sup>, протестні настрої певної частини населення («податковий майдан»), відсутність постійного діалогу підприємців і громадян з владою, низький рівень податкової культури та, найголовніше – корупцію в органах ДПС України, інститут податкового омбудсмена має стати

---

<sup>16</sup> Слід зауважити, що відповідно до рейтингу Світового банку та Міжнародної фінансової корпорації Doing Business-2013, який вийшов 23 жовтня 2012 року, Україна більше не є світовим аутсайдером у сфері оподаткування бізнесу, піднявшись відразу на 18 пунктів вгору – зі 183-го у 2011 році на 165-е місце у 2012 році. Утім, Doing Business 2013 переважно відображає ефект від ухвалення Податкового кодексу України, який набрав чинності ще в січні 2011 року.

важливим правозахисним механізмом та посередником у відносинах між платниками податків і державою.

Під час засідання президії Спільного представницького органу сторони роботодавців на національному рівні 19.08.2010 року було прийнято рішення опрацювати питання щодо створення інституту податкового омбудсмена та направити відповідне звернення до Президента України [730]. Пропозицію щодо запровадження цього інституту також висловлював Голова всеукраїнської громадської організації «Союз вкладників» С. М. Каплін [731].

З метою усунення суперечливих нововведень Податкового кодексу України народний депутат А. П. Яценюк у 2011 році [732] запропонував запровадити в Україні новий правозахисний інститут – Уповноваженого з питань захисту прав платників податків, на якого б поклалися функції здійснення моніторингу за виконанням податкового законодавства й додержанням прав платників податків.

Водночас у лютому 2012 року ДПС України та Асоціація платників податків створили спільну «погоджувальну комісію з розгляду проблемних (спірних) питань у сфері оподаткування». Її мета – розгляд можливих суперечностей у відносинах між бізнесом та податківцями за участю представників усіх зацікавлених сторін. Планується, що ця комісія стане своєрідним податковим арбітражем і дозволить неупереджено і всебічно вивчати всі неоднозначні ситуації у відносинах між платниками податків і податківцями, допоможе приймати зважені та узгоджені з усіма зацікавленими учасниками рішення [733].

Необхідність запровадження інституту податкового омбудсмена диктується внутрішньою потребою постсоціалістичного суспільства, де правова система не оформлена, а традиції державної служби не сформовані, де відбувається постійний тиск на підприємців з боку контролюючих органів, а професійного захисту вітчизняного платника податків не існує. Тому необхідно активізувати неформальні інститути суспільства, зокрема запровадити інститут підзвітного парламенту податкового омбудсмена, головне завдання якого –

захищати права платників податків. Новостворений орган має забезпечити ефективність функціонування податкової системи й стати гарантом забезпечення інтересів платників податків [734, с. 127–128].

Отже, податковий омбудсмен має стати провідним інститутом для представництва захисту прав і законних інтересів платників податків, а також для відновлення порушених прав.

Разом із тим, з метою уникнення потенційних конфліктів інтересів між різними структурними підрозділами фіскальних органів країни, інститут податкового омбудсмена слід створювати як окрему незалежну державну установу, на яку не буде поширюватися юрисдикція Міністерства фінансів України. Розпорошення повноважень податкового омбудсмена по низці державних органів є недоцільним і не сприятиме ефективному захисту прав і законних інтересів платників податків [735, с. 119].

З огляду на особливу важливість запровадження інституту податкового омбудсмена, питання його фінансування, створення та функціонування мають регулюватися на рівні закону. Для цього слід доповнити Податковий кодекс України відповідними положеннями. Одночасно із введенням посади податкового омбудсмена необхідно створити відповідний апарат. Повноваженнями щодо призначення та звільнення з посади податкового омбудсмена необхідно наділити Верховну Раду України, якій він буде підконтрольним і підзвітним.

До повноважень податкового омбудсмена (його апарата) має входити не лише розгляд скарг та апеляцій платників податків, пов'язаних з адміністративними аспектами діяльності органів ДПС (затримка у поверненні надмірно сплачених податків, несвоєчасне відшкодування ПДВ та ін.), але і розгляд заяв і скарг платників податків, пов'язаних з правопорушеннями співробітників податкових органів (зневажлива поведінка, недотримання робочого часу, порушення адміністративних інструкцій і наказів тощо). Втручання омбудсмена в повсякденну роботу податкових органів має бути

мінімальним, але треба значно підвищити прозорість їх діяльності та доступність для платників податків.

До головних завдань податкового омбудсмена мають належати такі:

1. Здійснення посередництва між підприємцями та Урядом України. Відомо, що існують налагоджені комунікації між урядовцями і ВПП. Останні час від часу проводять спільні зустрічі, наради, «круглі столи» та інші заходи з представниками уряду з метою впливу на ухвалення ними відповідних рішень. Водночас таких можливостей немає у представників малого бізнесу;

2. Надання допомоги платникам податків, які звернулися із заявою з приводу проблем у відносинах з податковими органами. Це означає, що у разі виникнення конфлікту між підприємцем і податковою службою та на підставі відповідного звернення омбудсмен (представник його апарату) повинен ужити всіх необхідних заходів для захисту чи відновлення порушених прав. При цьому омбудсмена слід наділити правом не розголошувати всю інформацію, що надійшла від особи, яка звернулася до нього;

3. Здійснення моніторингу за виконанням податкового законодавства й додержанням прав платників податків. Податковий омбудсмен має постійно вивчати податкове законодавство і причини виникнення проблем під час його застосування, а також надавати рекомендації щодо покращення податкового адміністрування, готувати пропозиції й проекти змін до відповідних законів і передавати їх безпосередньо до комітету Верховної Ради України з питань фінансів, банківської діяльності, податкової та митної політики. Мета – зробити Податковий кодекс України й інше податкове законодавство оптимальним для застосування всіма суб'єктами податкових правовідносин. Для цього апарат податкового омбудсмена повинен працювати спільно з підприємцями, науковцями, аудиторськими компаніями й експертами, що спеціалізуються на податковому законодавстві.

Податковий омбудсмен для виконання покладених на нього завдань має бути наділений такими правами: 1) здійснювати моніторинг діяльності органів ДПС; 2) перевіряти стан додержання встановлених законодавством прав

платників податків; 3) розглядати звернення платників податків щодо порушення їх прав органами ДПС та правопорушень, вчинених співробітниками податкових органів; 4) видавати доручення й ухвалювати рішення, обов'язкові для виконання всіма органами (підрозділами) ДПС з приводу припинення неправомірних, на його думку, дій чи скасування (призупинення) незаконних рішень; 5) направляти у відповідні органи подання у разі виявлення порушень прав платників податків; 6) звертатися до суду із заявою про захист прав і законних інтересів платників податків, а також особисто або через свого представника брати участь у судовому процесі у випадках та в порядку, встановлених законом; 7) створювати для виконання покладених завдань експертну раду тощо. Водночас органи ДПС та їх посадові особи, у разі незадоволення рішенням, прийнятим податковим омбудсменом, доцільно наділити правом звертатися до суду для остаточного вирішення адміністративного спору. У такому разі рішення суду для податкового омбудсмена має бути обов'язковим.

До головних обов'язків омбудсмена слід віднести такі: надання профільному парламентському комітету регулярних (квартальних) звітів про ситуацію щодо захисту прав фізичних та юридичних осіб у сфері оподаткування, а також виступ із щорічною доповіддю (звітом) про стан захисту прав платників податків на пленарному засіданні Верховної Ради України.

Таким чином, запровадження інституту податкового омбудсмена дозволить сприяти примиренню сторін податкових правовідносин у випадках порушення прав, вчинення неправомірних дій або прийняття незаконних рішень органами (посадовими особами) ДПС України стосовно платників податків.

#### **4.5. Інформаційно-аналітичне забезпечення реалізації податкових правовідносин**

Протягом тривалого часу у вітчизняній юридичній літературі питанню інформаційно-аналітичного забезпечення податкових правовідносин як одного з пріоритетних напрямів взаємодії між структурними підрозділами в органах ДПС України, податковою службою і платниками податків, органами виконавчої влади та іншими суб'єктами інформаційної взаємодії не приділялося достатньої уваги. Право на отримання інформації платниками податків, визначення джерел її надходження до органів ДПС, перелік такої інформації та періодичність її надання іншими органами державної влади і місцевого самоврядування, порядок обробки та використання податкової інформації тощо у наукових публікаціях були відображені епізодично, а його правове регулювання в різних законодавчих актах було «спрямовано, в основному, на проведення попередніх податкових розслідувань щодо окремих платників податку» [736, с. 3].

Прийняття Податкового кодексу України дозволило перетворити інформаційно-аналітичне забезпечення податкових правовідносин на цілісну систему, спрямовану на загальний аналіз результатів господарської діяльності платників податків. Серед завдань, котрі покликаний вирішити цей вид забезпечення податкових правовідносин, можна виділити такі: забезпечення покращення податкового адміністрування, спрямування податкового контролю на тих платників податків, які ухиляються від виконання податкового обов'язку, зменшення навантаження на сумлінних платників податків тощо.

Сутність поняття «інформаційно-аналітичне забезпечення податкових правовідносин» необхідно досліджувати через використання двох основних понять: інформаційного та аналітичного забезпечення, які, у свою чергу, варто розглядати через семантику термінів «інформація», «аналітика» та «забезпечення».

Термін «інформація» має багато значень: «інформація» (від латинського слова – *informatio* – роз'яснення, викладення) визначається, як повідомлення про які-небудь події, чиюсь діяльність; відомості, що є об'єктом зберігання, накопичення, переробки і передавання [737, с. 481]; відомості або повідомлення, що містять у собі нові дані, які сприймаються, переробляються і використовуються людьми для організації своєї діяльності [738, с. 76]; пов'язується з наявністю певної системи та процесами управління, що відбуваються в ній, при тому, що інформацією є лише ті відомості, які корисні для вирішення її завдань [739, с. 34].

Законодавче визначення інформації викладено у ст. 1 Закону України «Про інформацію» відповідно до якої інформація – це «будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді» [740]. Податкова інформація, будучи різновидом інформації, визначається у законі як «сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України» (ст. 16 Закону).

Податкова інформація є власністю держави і може використовуватись лише для визначених Податковим кодексом України цілей. Порядок подання такої інформації органам ДПС визначається Кабінетом Міністрів України [220].

Відомо, що джерело інформації – це система, компоненти якої забезпечують розміщення, доступність і цілісність інформації відповідно до її призначення [741, с. 27]. У ст. 72 Податкового кодексу України визначено джерела інформації, а також виключний перелік інформації, який надається платниками податків та податковими агентами, що обробляється, зберігається та може використовуватись у діяльності контролюючих органів.

Податкова служба повинна своєчасно забезпечувати платників податків об'єктивною та різносторонньою інформацією про свою діяльність. Водночас у наукових колах справедливо стверджують, що сьогодні склалася ситуація



асиметричної поінформованості у сфері оподаткування, тобто ситуація, за якої одна сторона податкових правовідносин має різний обсяг інформації про наміри, інтереси іншої сторони та засоби їх досягнення. Природа інформаційної асиметрії у податкових відносинах полягає у протилежності інтересів їх учасників. Зрозумілим є те, що прагнення платників податків – зменшення податкового тиску, тоді як податкові органи, виступаючи як фіскальні представники уряду, зацікавлені у збільшенні податкових надходжень до бюджету. У питаннях оподаткування існує навіть взаємна недовіра платників податків і податкових органів, що проявляється у приховуванні інформації.

Складність податкового законодавства та значне податкове навантаження провокують несиметричний обмін інформацією під час звітування платників податків про свої податкові зобов'язання перед податковими органами. Наявність труднощів щодо визначення й оцінки доходів і витрат, а також об'єкта оподаткування створює складнощі як для платників податків, так і підвищує витрати податкових органів на адміністрування податків, здійснення перевірок правильності обчислення та сплати податків до бюджету [684, с. 272].

Крім того, залишається актуальним і законодавчо не врегульованим питання щодо обов'язку податкових органів надавати органам державної влади та місцевого самоврядування персоніфіковану інформацію про суб'єктів та об'єктів оподаткування, якою володіє ДПС України.

До особливостей інформації, що використовується у правовідносинах між органами ДПС і платниками податків, можна віднести наявність суб'єктів та об'єктів інформаційних відносин. Суб'єкти інформаційних відносин в органах ДПС зазначаються в Концепції захисту інформації в органах державної податкової служби України, затвердженої Наказом ДПА України від 14.09.06 р. № 549 та погодженої Департаментом спеціальних телекомунікаційних систем та захисту інформації Служби безпеки України від 06.09.2006 р. [742]. До них належать такі: працівники органів ДПС України, фізичні та юридичні особи – платники податків, державні організації, установи, підприємства України, інші держави, їх громадяни та юридичні особи, міжнародні організації та особи без

громадянства. Об'єктами інформаційних відносин є документована або публічно оголошена інформація про події та явища в галузях економіки, міжнародній, соціальній та інших сферах [25, с. 332].

Виходячи з цього, інформаційно-аналітичні правовідносини в сфері оподаткування можуть виникати, змінюватися, припинятися між такими суб'єктами: структурними підрозділами ДПС України, податковими та іншими державними органами, податковою службою та платниками податків, податковою службою та громадськістю, податковою службою та ЗМІ.

Отже, можна поділяти інформаційно-аналітичні правовідносини у сфері оподаткування за суб'єктивним складом на такі: 1) внутрішні інформаційні відносини (наприклад, обмін інформацією про податкові правопорушення між податковою міліцією та іншими підрозділами ДПС); 2) інформаційні відносини з іншими органами державної влади (наприклад, обмін інформацією між ДПС України та ДМС України); 3) інформаційні відносини з платниками податків, громадськістю та ЗМІ. Слід зазначити, що питання взаємодії між суб'єктами внутрішніх інформаційних відносин розглянуто автором в окремій науковій публікації [187, с. 147].

Варто зауважити, що на Міністерство фінансів України покладено завдання щодо визначення й забезпечення впровадження єдиних методологічних засад інформаційно-аналітичного забезпечення управління державними фінансами, а також розробки порядку обміну інформацією між Міністерством фінансів України та центральними органами виконавчої влади, діяльність яких координується та направляється Міністром фінансів України [216].

Виходячи з принципів методології системного підходу, процеси проектування й здійснення діяльності в органах ДПС неможливі без постійного одержання, аналізу і використання інформації, яка має ґрунтуватися на належному інформаційному забезпеченні.

У науковій літературі термін «забезпечення» тлумачиться неоднаково [512, с. 684; 54, с. 280–281; 743, с. 22].

Фахівці в галузі правової інформації (В. М. Брижко, В. В. Дурдинець, Л. М. Задорожня, В. О. Зайчук, В. С. Цимбалюк, М. Я. Швець та ін.) звернули увагу на те, що слово «забезпечити» означає надати інформацію користувачу [744, с. 13]. Отже, інформаційне забезпечення слід розглядати насамперед як певний вид діяльності, що полягає у забезпеченні когось або чогось конкретними засобами. Саме тому від інформаційного забезпечення залежить ефективність управління податковою системою.

В юридичній літературі під забезпеченням діяльності податкових органів у широкому сенсі розуміють систему відповідно наукових і практичних напрямків оптимізації діяльності органів ДПС під час реалізації покладених на неї функцій [743, с. 23].

Фахівці з державного управління підкреслюють важливість отриманої інформації у разі її обробки, систематизації та виокремлення із загального обсягу одержаних даних [745, с. 16; 746, с. 163]. Тому поняття інформації, її вплив на ухвалення остаточного управлінського рішення у літературі нерозривно пов'язується з аналізом та синтезом, які мають місце у процесі аналітичної роботи [747, с. 293]. До того ж слово «аналітичний» тлумачиться у словниках як те, «що містить аналіз, детальний розбір чого-небудь; який служить для аналізу» [54, с. 17].

Аналітична робота в податковій службі здійснюється всіма підрозділами всіх рівнів у межах їх компетенції. Це постійна дослідницька діяльність, що охоплює широкий комплекс організаційних заходів і методичних прийомів для вивчення й оцінки інформації про стан дотримання податкового законодавства, результати практичної діяльності органів ДПС України з виконання поставлених перед ними завдань, а також про умови, у яких ці завдання виконуються [528, с. 89]. Прикладом такої діяльності є аналітичний звіт про результати п'ятого етапу опитування в межах внутрішнього моніторингу, що був проведений з 19 жовтня по 11 листопада 2009 року в органах ДПС України і підготовлений Департаментом розвитку та модернізації ДПС з метою визначення ефективності процесу управління людськими ресурсами й рівня

дотримання професійної етики в органах ДПС [748]. Також слід відзначити «Всеукраїнське опитування платників податків щодо оцінки діяльності органів ДПС України та якості обслуговування», яке проводилося регіональними органами ДПС протягом другої декади серпня 2012 року [749].

Опитування щодо якості надання послуг є головним інструментом зворотного зв'язку між платниками податків і керівництвом податкової служби, результати якого наглядно характеризують ситуацію, що склалась у процесі надання послуг. За результатами опитування щоквартально готуються звіти, які висвітлюються на веб-сайтах органів ДПС та в засобах масової інформації і в подальшому використовуються для вжиття невідкладних заходів, спрямованих на усунення недоліків у роботі податкових органів і забезпечення об'єктивного реагування на критичні зауваження громадян стосовно діяльності органів ДПС [750, с. 1].

На думку автора цього дослідження, пріоритетним у роботі податкової служби має стати виконання комплексу аналітичних функцій і процедур, спрямованих на забезпечення надходжень до бюджету замість статистичних функцій реєстрації, обліку платників та платежів і прийому податкової звітності.

Податковий кодекс України у п. 71.1 ст. 71 визначає інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності ДПС як комплекс заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання органами ДПС покладених на них функцій і завдань.

Інформаційно-аналітичне забезпечення – це динамічний процес, за допомогою якого інформація циркулює в системі управління. Інформаційні процеси тісно пов'язані з управлінськими та є підґрунтям для розробки й обґрунтування рішень щодо шляхів досягнення цілей управління. Як слушно зауважує Д. Я. Семир'янов «інформаційно-аналітичне забезпечення є поняттям більш ширшим та передбачає забезпечення системи управління, крім інформації, ще й знаннями, необхідними для виконання усіх функцій та завдань управління» [751, с. 6].

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДПС використовується інформація, що надійшла від суб'єктів, перелічених у ст. 71 Податкового кодексу України. Утім, для здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДПС може також використовуватися й інша інформація, яка надійшла до податкових органів з ініціативи джерела інформації або за запитом податкового органу [25, с. 338]. Так, джерелом інформації можуть бути рішення суду, результати контрольно-перевірочної роботи контролюючих органів тощо.

З метою покращення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДПС створюються відповідні інформаційні бази, перелік яких визначається ДПС України. Інформація, отримана податковими органами, може зберігатися в електронному вигляді в електронних базах даних і на паперових носіях, які мають знаходитися у спеціальних архівах. Деякі аналітичні матеріали, узагальнення, практика застосування, інші матеріали можуть перебувати в окремих виконавців за потребою. Персональна інформація про платників податків, яка перебуває в інформаційних базах даних контролюючих органів, не може бути розголошена. Порядок надання податкової інформації іншим учасникам інформаційних відносин чітко регламентовано чинним інформаційним законодавством.

У процесі аналізу інформаційних матеріалів формуються нові знання, на підставі яких приймається управлінське рішення щодо подальшої діяльності. Передавання, одержання, обробка та аналіз інформації й прийняття на їх основі управлінських рішень мають місце під час виконання практично всіх функцій, покладених на органи ДПС. Тому комунікаційні процеси (процеси обміну інформацією) і процеси прийняття відповідних рішень відіграють основну роль взаємопов'язаних між усіма ланками управління процесів [25, с. 332].

Мета інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДПС, полягає в тому, щоб на базі зібраних вихідних даних одержати опрацьовану, агреговану інформацію, яка має слугувати основою для прийняття відповідних управлінських рішень. Ця мета досягається шляхом вирішення таких завдань:

збирання первинної інформації, її зберігання, перерозподіл між структурними підрозділами органів та їх працівниками, підготовка до переробки, власне переробка, надання суб'єкту управління у переробленому вигляді, забезпечення прямих і зворотних зв'язків у її циркуляції тощо. За сучасних потоків інформації ефективне вирішення цих завдань є неможливим без використання засобів обчислювальної техніки та нових інформаційних технологій [752, с. 160].

Головними принципами інформаційно-аналітичного забезпечення у сфері оподаткування є такі: достовірність та повнота податкової інформації, контроль за своєчасністю сплати податків, захист від несанкціонованого доступу до інформаційної системи ДПС, стандартизація та уніфікація інформаційної сфери у взаємодії підрозділів ДПС і мінімізація помилок введення-виведення податкової інформації. Від ефективного інформаційно-аналітичного забезпечення податкових правовідносин залежать своєчасність і повнота поповнення державного бюджету, правильність сплати податків і зборів, своєчасність отримання податкової звітності та справедливості у правовідносинах з платниками податків [187, с. 144].

У підґрунті інформаційно-аналітичного забезпечення функціонування податкових правовідносин повинно бути інформаційно-аналітична діяльність органів ДПС, яка фактично є одним із способів здійснення податкового контролю (підп. 62.1.2 п. 62.1 ст. 62 Податкового кодексу України). Базою підвищення якості контролюючої роботи за рахунок диференційованого податкового контролю мають стати аналіз і накопичення аналітичної інформації за результатами попередніх перевірок підприємницьких структур щодо дотримання податкового законодавства [753, с. 205].

Інформаційно-аналітичне забезпечення податкових правовідносин має два аспекти. Воно охоплює як інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДПС, так і інформаційно-аналітичне забезпечення платників податків. Останні повинні знати, якими правами вони наділені, які податки і коли їм необхідно сплачувати, які податкові пільги можуть на них поширюватися, як

вони можуть діяти, щоб не порушити податкове законодавство. Тому платнику податків має надаватися повна і достовірна інформація про правильність заповнення декларації, обчислення податків, своєчасне виконання податкового обов'язку та можливі санкції за порушення такого обов'язку, адже це теж охоплюється інформаційно-аналітичним забезпеченням податкових правовідносин.

Яскравим прикладом інформаційно-аналітичного забезпечення податкових правовідносин є періодичне здійснення податковими органами узагальнення податкових консультацій, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов'язань, і затвердження наказом узагальнюючих податкових консультацій, які підлягають оприлюдненню (п. 52.6 ст. 52 Податкового кодексу України). Мета – надання підприємцям можливості знати єдину позицію ДПС України щодо спірних питань законодавства, замість існуючих листів з різними позиціями окремих структурних підрозділів ДПС України за тими самими питаннями або анонімними роз'ясненнями «Єдиної бази податкових знань».

Важливе значення в інформаційно-аналітичному забезпеченні податкових відносин має інформаційно-аналітична система, тобто суспільна структура, що охоплює інформаційні технології, інформаційні системи й інформаційні ресурси для здійснення інформаційно-аналітичної діяльності [754]. «Створення високопрофесійної, інформаційно розвиненої державної податкової служби в Україні шляхом розробки та впровадження програми розвитку інформаційної інфраструктури, передбачає... створення управлінської інформаційно-аналітичної системи ДПС України» [224]. До того ж, розробка системи інформаційно-аналітичного забезпечення формування і розвитку ефективних податкових відносин є передумовою гармонізації інтересів суб'єктів податкового процесу [613].

Інформаційно-аналітична система – це автоматизована організаційно-технічна система, в якій реалізується технологія накопичення, зберігання, обробки інформації з використанням технічних засобів її обробки (засоби

обчислювальної техніки і зв'язку), програмного забезпечення, а також відповідних методів і процедур [755].

Існуюча сьогодні інформаційно-аналітична система органів ДПС для автоматизації основних процесів адміністрування податків складається з окремих автоматизованих інтегрованих систем та автоматизованих робочих місць ДПС, частково або повністю інтегрованих, що дозволяють збирати податкову інформацію на районному рівні та передавати її спочатку на обласний рівень, а потім на центральний рівень. Однак поки що «користувачі не можуть ефективно працювати: самостійно формувати запити до центральної бази даних, проводити потрібний аналіз інформації» [756, с. 3].

Інформаційно-аналітична система в органах ДПС – це взаємопов'язана сукупність засобів, методів і персоналу, що використовуються для забезпечення збирання, зберігання, обробки, пошуку, аналізу і передачі інтелектуальної (правової, статистичної, аналітичної та іншої) інформації з метою прийняття рішень та виконання поставлених перед органами ДПС завдань і цілей. Ця система є підґрунтям для створення нових електронних сервісів для платників податків. Наразі офіційний веб-сайт ДПС України надає чимало сервісів, що суттєво спрощують навігацію для сумлінних підприємців (наприклад, «Форум», «Єдина база податкових знань», «Бази даних платників ПДВ», «Анульовані свідоцтва платників ПДВ» тощо).

Головна мета функціонування інформаційно-аналітичної системи в органах ДПС полягає в тому, щоб на підставі зібраних початкових даних отримати похідну, підсумкову інформацію, яка складатиме основу для підготовки відповідних управлінських рішень [757, с. 33].

До основних робіт, що мають виконуватися інформаційно-аналітичною системою, належать такі: планування стратегічного розвитку ДПС України, моделювання та прогнозування (створення імітаційних моделей впливу податкового законодавства на стан економіки в цілому та окремі її галузі), управління ризиками, аналіз ефективності діяльності структурних підрозділів ДПС, поточне планування, формування регламентних та структурованих звітів



із задовільним рівнем деталізації, виконання нерегламентованих, довільних запитів, візуалізація даних (подання інформації у вигляді списків /звітів/, графічних діаграм, графіків, малюнків, мультиплікативних зображень, таблиць тощо) [758].

Для подальшого вдосконалення взаємодії податкової служби з іншими правоохоронними органами, на думку автора, слід створити єдину інформаційно-аналітичну систему податкових і правоохоронних органів, адже одним з основних напрямів Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року є налагодження системи обміну оперативною та аналітичною інформацією з правоохоронними органами та іншими контролюючими організаціями, податковими органами країн світу з метою забезпечення захисту економічних інтересів України у галузі оподаткування [224].

Для забезпечення високої ефективності податкового адміністрування податкова система повинна працювати як добре налагоджений механізм, а отже – бути керованою. Ступінь керованості оподаткуванням значною мірою визначається тим, наскільки добре організовано збір, обробку та аналіз інформації для прийняття рішення. Інформаційні технології стають сьогодні найважливішим фактором забезпечення результативності роботи будь-якої системи, в тому числі й податкової.

Бурхливий розвиток інформаційних технологій і сучасних засобів зв'язку дозволяє не тільки різко підвищити ефективність роботи податкових органів, але й радикально змінити роль податкового механізму в цілому. На думку автора цього дослідження, слід урахувати досвід найбільш передових країн – повністю перейти до збору звітності платників податків з використанням електронних каналів зв'язку і відмовитися у зв'язку з цим від традиційної системи податкових інспекцій. Замість цього доцільно створити декілька центрів обробки податкової інформації<sup>17</sup>, в які безпосередньо має надходити

---

<sup>17</sup> Рекомендацію створити лише декілька центрів обробки документації висловила наглядова рада з питань реалізації Проекту модернізації державної податкової служби України у своєму Кінцевому звіті від 25.05.2012 р.

вся інформація про податки – як від платників податків, так і з інших джерел. Для забезпечення ефективності роботи центрів обробки інформації їх слід обладнати сучасними, потужними засобами, що передбачає вкладення значних інвестицій. Лише тоді можна буде сповна використовувати їх переваги [636].

Отже, подальший розвиток інформаційно-аналітичного забезпечення податкових правовідносин є неможливим без постійного вдосконалення інформаційних систем та інструментів аналізу, підвищення науково-технічного потенціалу, створення й управління інформаційними технологіями в центральних і регіональних (обласних) податкових органах. В основі цієї роботи – централізація обробки даних на регіональному та загальнонаціональному рівнях за рахунок створення центрів обробки даних.

Аналіз тенденцій розвитку податкових органів європейських держав доводить, що в сучасних умовах ефективного функціонування податкової системи є неможливим без використання новітніх електронних технологій. Саме тому активно розвиваються інформаційні й електронні системи, які дозволяють автоматизувати більшість функцій підрозділів ДПС України.

Починаючи з липня 2009 року подання, приймання та обробка податкової звітності до органів ДПС в електронному вигляді, у тому числі і через операторів електронної звітності, в Україні здійснюється в централізованій системі податкової звітності. Активне впровадження електронного декларування призвело до поліпшення позицій України в рейтингу Doing Business-2013, який підготував Світовий банк і Міжнародна фінансова корпорація, адже електронне декларування «допомогло скоротити кількість платежів і кількість часу, необхідного для їх здійснення» [759].

Запровадження електронної податкової звітності – це підвищення рівня обслуговування платників податків, зниження затрат і поліпшення їх звітності, полегшення процедур, спрощення отримання та обробки звітності, безконтактний метод, який унеможливує зловживання в податковій сфері. Подання звітності в електронному вигляді є не лише засобом забезпечення прозорості відносин між податковими органами і платниками податків, але і

питанням престижу для підприємства, яке демонструє свою позицію сумлінного платника податків.

Подання звітності в електронному вигляді має багато переваг як для платників податків, так і для податкової служби. Для податкових органів це оперативність обробки податкової звітності, спрощення адміністрування ПДВ, істотне скорочення часу на проведення перевірки правомірності заявлених до відшкодування сум ПДВ і забезпечення своєчасного відшкодування. Для платників це насамперед економія робочого часу й коштів на придбання бланків, гарантоване оперативне відстеження змін у формах звітності і не лише податкової, арифметичний контроль за показниками декларації, безпаперова технологія подання звітності, запобігання витрат часу на доставку під час подання звітності [760, с. 162]. Інші переваги подання податкової звітності в електронному вигляді розглядалися автором в окремій науковій публікації [761, с. 92–98]. Утім, у системі електронної податкової звітності існують і недоліки. З метою вдосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення функціонування податкових правовідносин доцільно зробити наступне.

1. Треба забезпечити платників податків якісною аналітичною інформацією, для чого необхідно докорінно оновити Веб-портал органів ДПС, який має складатися з трьох основних блоків: інформаційного, консультаційно-роз'яснювального та блоку електронних сервісів.

2. Слід впровадити систему «Податковий блок», яка складатиметься з чотирьох сегментів операційної діяльності податкової служби: реєстрації платників податків, обробки податкової звітності та платежів, обліку платежів та податкового аудиту у вигляді модернізованих процедур (форм). Її впровадження дозволить платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання по всіх податках і зборах, які є обов'язковими до сплати, та повністю запобігатиме виникненню помилок під час перерахування коштів. Податкова служба матиме реальну картину про стан розрахунків платників податків з бюджетами, а саме стане неможливою

ситуація, коли в одного платника податків одночасно за тим самим податком зараховується переплата, а за іншим – податковий борг.

Головною функціональною можливістю зазначеної системи має стати отримання й передача інформації в режимі on-line. Задля цього ДПС України наразі слід виконати такі заходи: а) організувати спільну роботу між суб'єктами інформаційних відносин з налагодження процесу отримання й передачі інформації, в т.ч. і в режимі on-line; б) внести зміни до нормативно-правових актів України з метою врегулювання процесу безперешкодного отримання й передачі податкової інформації, у т.ч. в режимі on-line, між суб'єктами інформаційних відносин. Це дозволить зробити процес обміну інформацією більш ефективним, а інформацію – актуальною. Реалізація цього процесу призведе до консолідації податкової інформації, скорочення затрат на обслуговування інформаційних систем, а також забезпечення швидкої адаптації до змін законодавчої бази.

Слід зазначити, що для ефективного функціонування підсистеми «Податковий аудит» необхідно завершити створення ризико орієнтованої системи адміністрування податків. Упровадження ризико орієнтованої системи адміністрування податків дозволить зменшити можливість суб'єктивного ставлення працівників органів ДПС до платників податків, збільшити рівень дотримання норм законодавства та призведе до підвищення рівня податкової дисципліни.

3. Потрібно розробити інформаційну систему «Управління документами», яка має забезпечити виконання всіх необхідних для податкової служби функцій, пов'язаних з обробкою документів (процесів управління, збору, реєстрації, передачі, накопичення, пошуку, обробки, архівації тощо). Запровадження автоматизованої системи управління документами дозволить: а) зекономити зусилля і час для обробки потоків інформації та документів, що надходять до податкової служби на всіх рівнях; б) підвищити прозорість процесів роботи з документами і забезпечити контроль за їх виконанням; в) заощадити час на пошук потрібного документа, його узгодження та

затвердження, запобігти втраті інформації; г) зменшити навантаження на працівників за рахунок автоматичного формування звітів; г) зменшити фінансові витрати на папір, друкуючі засоби, місця зберігання паперових документів; д) оптимізувати операційні процеси податкової служби; е) покращити якість обслуговування платників податків, забезпечити оперативну реакцію на звернення громадян, а також більш високий рівень безпеки та конфіденційності інформації. Впровадження системи управління документами слід здійснювати на всіх рівнях ДПС, у кожному структурному підрозділі. Упровадження системи управління документами забезпечить надійний фундамент для подальшого вдосконалення податкової служби України [762, с. 3].

4. Слід створити та впровадити систему оцінювання результативних показників діяльності органів ДПС України з метою забезпечення керівництва на всіх рівнях методами та засобами підтримки прийняття рішень, спрямованих на підвищення у кадровому складі мотивації щодо росту якості та ефективності адміністрування податків. Для цього необхідно розробити методіку оцінювання діяльності органів ДПС України та визначити наявність показників для автоматичного розрахунку критеріїв оцінки на центральному рівні ДПС України.

5. Необхідно створити на регіональному (обласному) рівні ДПС України Єдину базу даних про сумнівні фінансово-майнові операції, що сприятиме виявленню фактів економічних правопорушень ще на стадії їх підготовки. Така база даних вже існує в ДПС України, яка володіє необхідними технічними і програмними ресурсами та спеціалістами, а також великим обсягом інформації про юридичних і фізичних осіб [763, с. 4–5]. Також необхідно об'єднати інформаційну базу податкової та митної служб з тим, щоб запобігти ухиленню від сплати податків та митних платежів.

6. Слід здійснити модернізацію взаємодії суб'єктів податкових відносин в інформаційній сфері шляхом створення єдиної інтегрованої інформаційно-аналітичної системи ДПС, що може складатися з комплексу функціональних,

управлінських та інфраструктурних підсистем центрального й регіонального (обласного) рівня [187, с. 154]. Це дозволить забезпечити використання єдиної бази документів усіма структурами ДПС, зокрема реалізацію безперервного документообігу, повну автоматичну регламентацію дій користувачів, планування і розподіл завдань, контроль за їх виконанням, можливість системного управління, централізованого контролю діяльності кінцевих користувачів системи, розподіл і нормування навантажень, а також централізованого супроводу системи.

7. Необхідно вдосконалити механізм використання відомчих інформаційних ресурсів ДПС України для проведення аналітичних розробок з метою виявлення схем легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та ухилень від сплати податків, адже й досі існують проблеми у практичному використанні баз даних, які функціонують в органах ДПС. Відсутність належних технічних умов для використання всіх наявних баз даних ДПС, зокрема, відповідного програмного забезпечення, не дає в повному обсязі ефективно здійснювати якісні аналітичні дослідження діяльності суб'єктів господарювання, виявляти ризикові операції, нові схеми мінімізації сплати податків, легалізацію злочинно отриманих доходів, непродуктивний вивіз капіталів за кордон тощо [764, с. 3].

З метою подолання окреслених вище проблем потрібно розробити програмне забезпечення та створити єдину базу даних, яка дозволить оперативно отримувати повну інформацію, що характеризує діяльність того чи іншого суб'єкта господарювання, а також розробити порядок доступу до такого інформаційного ресурсу для окремих працівників аналітичних підрозділів органів ДПС.

8. Слід впровадити новітні інформаційні технології, які розвивають тісні партнерські відносини держави і платників податків, нові механізми звітування платників податків шляхом подання податкової звітності засобами електронного зв'язку, створення електронних реєстрів податкових накладних і використання аналітичних процедур для всебічного й оперативного аналізу

даних податкової звітності, що має стати для органів ДПС одним із важливих напрямків поліпшення процесу обслуговування платників податків, а також створення нових електронних сервісів для платників податків.

Остаточним підсумком розвитку електронних сервісів має стати створення персонального аккаунту кожного платника податків на офіційному Інтернет-порталі ДПС України – юридичної особи, приватного підприємця чи найманого працівника. Створення зручного інтерфейсу дозволить підприємцям за лічені хвилини та будь-коли сплатити податки та прозвітувати про це.

9. Необхідно ужити низку заходів з удосконалення системи приймання податкової звітності в електронному вигляді та через Інтернет. Через постійне збільшення чисельності користувачів потрібно вводити кілька нових потужних серверів для опрацювання інформації від платників податків. Крім того, варто врахувати низку зауважень і побажань щодо зручності інтерфейсу спеціалізованих програм, які висловлюються з боку підприємців.

Слід якнайшвидше розробити і запровадити новий сервіс, за допомогою якого всі фізичні особи-підприємці та звичайні громадяни, як платники податків, змогли б заповнювати й надсилати через Інтернет у податкову службу декларацію про майнове становище та доходи. При цьому важливо, щоб електронний ключ цифрового підпису й відповідне програмне забезпечення, надавалися платникам податків безкоштовно. Повідомлення-підтвердження («звіт про доставку») від податкової служби про прийняття надісланих в електронному вигляді декларації та звітів має оперативно відправлятися на електронну пошту платників податків або за допомогою SMS-повідомлення на їх особистий (вказаний у декларації) телефонний номер.

10. Потрібно налагодити електронне листуватися платників податків з органами ДПС щодо обігу вільних коштів або можливості переказу грошей, надати змогу подавати запити в електронній формі, а також можливість зайти на сервер податкової і побачити рух своїх коштів за різними видами податків, залишки грошей на рахунках, терміни нарахування тощо.

11. Слід розробити нормативно-правову базу, яка б регулювала використання добровільних універсальних електронних карток ідентифікації фізичних та юридичних осіб для надання адміністративних послуг за допомогою засобів телекомунікації, визначивши порядок випуску, видачі та обслуговування таких карток. Зокрема, у сфері податкових правовідносин слід розробити смарт-картку платника податків, що буде своєрідною ідентифікаційною персональною картою фізичної або юридичної особи, яка надаватиме доступ до персонального Електронного кабінету платника податків з метою отримання повної інформації про стан сплати податків. Смарт-картка дозволить своєчасно та зручно, використовуючи електронний цифровий підпис, заповнити й подати податкову звітність, внести зміни до неї та забезпечити актуальність даних про об'єкт оподаткування.

12. Потрібно якнайшвидше запровадити для платників податків сучасні інтегровані інформаційні системи в режимі on-line (інформаційно-пошукові, інформаційно-довідкові, інформаційно-управляючі /управлінські/, інтелектуальні інформаційні системи та системи підтримки ухвалення рішень), адже кожна з існуючих автоматизованих інтегрованих систем має свою локальну базу даних, інтеграція між якими відбувається не в повному обсязі та лише на центральному рівні. Тому стратегічним напрямком модернізації інформаційної інфраструктури є перехід від розподіленої до централізованої моделі організації роботи інформаційних систем (централізована система обробки податкової інформації).

Удосконаленню функціонування податкових правовідносин сприятиме інформаційно-технологічне нововведення, яке складається з підсистем «Податковий блок», «Управління документами», «Електронна картка» та «Кабінет платника податків», що дозволить сплачувати податки в режимі on-line, сприятиме формуванню податкової служби як державної сервісної служби, яка працюватиме з платником податків як з партнером (передусім для задоволення його потреб).



13. Варто впроваджувати програми щодо обслуговування платників податків з використанням нових ІТ-технологій з метою спрямування зусиль на створення такої податкової системи, яка зможе гармонізувати економічні інтереси держави і платників податків. Це сприятиме своєчасному та в повному обсязі надходженню платежів до бюджету без істотного навантаження на платників податків, завдяки наданню їм зручних, швидких і доступних послуг [657, с. 3].

14. Модернізацію взаємодії структурних підрозділів ДПС в інформаційній сфері слід здійснювати шляхом об'єднання Департаменту інформатизації та обліку платників податків й Інформаційно-довідкового департаменту ДПС в єдиний Департамент інформаційно-аналітичного забезпечення. До завдань новоствореного Департаменту можна віднести такі: а) організацію і здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДПС; б) створення умов для захисту інформації в комп'ютерних, інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних системах; в) організацію забезпечення безперебійної роботи та захисту від несанкціонованого доступу до інформаційної системи ДПС; г) організацію роботи електронних сервісів для платників податків; д) надання якісних адміністративних послуг у сфері оподаткування; е) організацію інформаційно-аналітичного забезпечення процесів адміністрування та їх автоматизацію тощо. Висловлена пропозиція ґрунтується на засадах забезпечення скорочення чисельності управлінського апарату та витрат на його утримання, підвищення ефективності державного управління тощо [765].

15. Необхідно вивчати та впроваджувати існуючі й відпрацьовані у світі найкращі зразки організаційних і технічних новацій, ідей і технологій, а також методик і механізмів, що призведе до радикальної перебудувати всієї роботи податкових органів на основі застосування сучасних інформаційних технологій зі значним зростанням ефективності й демократизації податкових правовідносин та зі значною економією у витратах. Мета – «створення ефективно функціонуючої податкової служби, яка базуватиметься на сучасних

інформаційних технологіях, володітиме потужним централізованим інформаційно-аналітичним апаратом, який дозволить виконувати функції планування, аналізу, моніторингу та контролю на більш високому рівні», а також «надання платникам податків широкого кола інформаційних послуг у вигляді безперервного технологічного процесу з мінімальним адміністративним втручанням» [766].

### **Висновки до четвертого розділу**

Наголошено на необхідності проведення модернізації як організаційної структури, так і функціональної діяльності ДПС, оскільки характер відносин між органами податкового контролю та платниками податків викликає взаємну недовіру. Визначено фактори, які впливають на реформування державного управління у сфері податкових правовідносин.

Проаналізовано стан і проблеми державного управління у сфері податкових правовідносин та окреслено головні очікувані результати модернізації ДПС України. Визначено сутність, мету, значення та провідні напрями модернізації державного управління у сфері податкових правовідносин. Обґрунтовано власну позицію щодо доцільності об'єднання податкової і митної служб у рамках однієї структури, наділеної повноваженнями як щодо планування бюджету, контролю всіх фінансових потоків країни, так безпосередньо і щодо виконання поставленого перед собою плану. Окреслено позитиви й недоліки такого об'єднання.

Розглянуто стандарти якості надання адміністративних послуг і критерії оцінки ефективності їх надання, а також заходи, спрямовані на кардинальну зміну філософії спілкування органів ДПС з платниками податків, направлені на стимулювання добровільної сплати податків.

Акцентовано увагу, що стратегічною метою модернізації ДПС України є докорінна перебудова роботи податкової служби з фіскальної на максимально

сприятливу для платників податків, що полягає у забезпеченні їх комфортними умовами для виконання конституційного обов'язку зі сплати податків і зборів та докорінної зміни ставлення суспільства до податкової служби.

Проаналізовано стан правового забезпечення надання адміністративних послуг у сфері оподаткування та нові організаційні форми співпраці між податковою службою і платниками податків, спрямовані на поліпшення процедур обслуговування платників та мінімізацію витрат часу на подання документів.

Запропоновано власне бачення заходів перетворення податкової служби із фіскального органу на державну сервісну службу. Зроблено висновок, що добровільна сплата податків повинна стати новою ідеологією і філософією, яка має закладатись у процесі формування та модернізації ДПС України. Для цього запропоновано не лише спростити податкове законодавство, знизити податки й змінити методи податкового адміністрування на відкритість та підзвітність суспільству, а і реформувати службу в орієнтовану на платників податків. Визначено пріоритетні напрями діяльності органів ДПС України на 2013 рік.

Визначено зміст соціального спрямування податкових правовідносин, котре проявляється як у зовнішніх правовідносинах між податківцями та платниками податків, так і у внутрішніх правовідносинах персоналу службовців та пов'язується з виконанням органами ДПС України покладених на них функцій і завдань.

Доведено необхідність кардинальної зміни податкової служби в службу європейського зразка, де людина є самодостатньою первинною цінністю, а держава обслуговує її інтереси. Запропоновано створити таку податкову систему, яка б забезпечила баланс інтересів «людина – держава» у стані стабільності, а не конфліктності, була ефективною і справедливою, в котрій примус та інші силові методи застосовувалися як виняток.

Зроблено висновок, що вітчизняна система оподаткування має надмірну фіскально-каральну функцію і не достатньою мірою виконує стимулюючу, розподільну та соціальну функції. Запропоновано переглянути соціально-

економічну стратегію реформ, відмовитися від реалізації ліберальної моделі ринкової економіки на користь соціально-орієнтованої, підвищити роль держави у вирішенні проблем соціального захисту населення.

Розглянуто різні підходи до оцінки доцільності й ефективності проведення податкової амністії. Окреслено негативні наслідки застосування податкової амністії в Україні.

Проаналізовано особливості податкових правовідносин деяких зарубіжних країн у контексті застосування ними тих чи інших підходів до регулювання вказаних правовідносин, а також можливість запозичення певних ідей та інститутів з метою вдосконалення існуючих та появи нових форм і методів обслуговування платників податків.

Розглянуто різноманітні форми надання допомоги платникам податків з боку податкових органів таких країн, як США, Швеція, Великобританія, Франція. Аналіз тенденцій реформування податкових служб розвинутих країн світу дозволяє зробити висновок, що їх провідним принципом є орієнтація на клієнта – платника податків і створення демократизованої державної інституції, що поступово переходить від суто фіскальної функції до стимулювання економічного розвитку країни.

Доведено, що завданням податкових відомств у всіх розвинених країнах є стимулювання розвитку економіки, створення сприятливого бізнес-клімату, зменшення фіскального навантаження на бізнес і відмова від практики внесення постійних змін до Податкового законодавства. Вказано, що перелічені чинники мають бути покладені в основу податкової політики в Україні. Наголошено на необхідності проаналізувати наслідки від впровадження нової податкової системи і розробити науково обґрунтовані підходи до її подальшого вдосконалення з метою вироблення ефективної податкової політики, покликаної стати дієвим антикризовим засобом.

Вказано, що основними завданнями інформаційно-аналітичного забезпечення є: покращення податкового адміністрування, спрямування податкового контролю на тих платників податків, які ухиляються від виконання

податкового обов'язку, зменшення навантаження на сумлінних платників податків тощо. Визначено, що інформаційно-аналітична система в органах ДПС – це взаємопов'язана сукупність засобів, методів і персоналу, що використовуються для забезпечення збирання, зберігання, обробки, пошуку, аналізу й передачі інтелектуальної (правової, статистичної, аналітичної та іншої) інформації з метою прийняття рішень та виконання поставлених перед органами ДПС завдань і цілей. Встановлено значення цієї системи у процесі створення нових електронних сервісів для платників податків (наприклад, «Форум», «Єдина база податкових знань», «Бази даних платників ПДВ», «Анульовані свідоцтва платників ПДВ» тощо).

Обґрунтовано доцільність активного використання новітніх електронних технологій, зокрема інформаційних і електронних систем, які дозволяють автоматизувати більшість функцій підрозділів ДПС України, чим забезпечують ефективне функціонування податкової системи. Підкреслено значущість і проаналізовано результати впровадження електронного декларування у вітчизняну податкову систему. Визначено переваги й недоліки подання звітності в електронному вигляді як для платників податків, так і для податкової служби.

## ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукової проблеми – удосконалення адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на досягнення поставленої мети.

1. Охарактеризовано сутність податкових відносин як правової категорії та її особливе місце у правовій системі України. Доведено, що податкові правовідносини, які охоплюють різноманітні сфери державних, майнових і владно-розпорядчих відносин, є складними, різноплановими й соціально значущими суспільними відносинами.

Наголошено, що податкові відносини мають багатоаспектний та комплексний характер, унаслідок різних форм і видів податків відрізняються специфікою, яка багато в чому обумовлюється нерозривністю економічного й публічно-правового змісту податків як головного джерела утворення державних фінансів через вилучення частини суспільного продукту. Доведено, що у ст. 1 Податкового кодексу України закріплено невичерпний перелік податкових відносин, на регулювання яких спрямований вплив його приписів, та запропоновано закріпити їх відкритий перелік.

Запропоновано розуміти податкові правовідносини як різновид суспільних відносин, які регулюються нормами різних галузей права, виникають на підставі юридичних фактів у процесі взаємодії суб'єктів податкових правовідносин з приводу встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини їхніх доходів у вигляді податків і зборів до відповідних бюджетів, а також під час здійснення податкового контролю, оскарження актів та рішень податкових органів, дій та бездіяльності їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

Визначено, що елементами структури податкових правовідносин є суб'єкт, об'єкт та зміст податкових правовідносин. Зроблено висновок, що юридичні факти не входять до структури податкових правовідносин, адже вони є передумовою виникнення, зміни чи припинення податкових правовідносин та окремою юридичною категорією, яка має власну систему, класифікацію і структурно-логічний зв'язок із податковими правовідносинами.

Обґрунтовано концепцію множинності об'єктів податкових правовідносин. Сформульовано поняття об'єкта податкових правовідносин, під яким пропонується розуміти благо, на котре спрямовано діяльність державних органів управління у сфері оподаткування та приватних суб'єктів податкового права з метою забезпечення поповнення бюджетів усіх рівнів для досягнення економічного та соціального ефекту. Підкреслено наявність тісного взаємозв'язку об'єкта і предмета податкових правовідносин. Вказано, що предмет податкових правовідносин, який встановлено у ст. 6 Податкового кодексу України, охоплює сукупність грошових коштів, котрі формують дохідну частину бюджетів у вигляді податкових надходжень, і виступає матеріальним змістом об'єкта податкових правовідносин; до предмета податкових правовідносин належать податок і збір.

Запропоновано під суб'єктом податкових правовідносин розуміти суб'єкта податкового права, який реалізовує свою правосуб'єктність. Стверджено, що суб'єкт права та суб'єкт правовідносин, з практичного боку, є однорідними категоріями.

Зміст податкових правовідносин визначено як систему суб'єктивних прав та юридичних обов'язків учасників податкових правовідносин, що виникають на підставі юридичних фактів та регулюються нормами податкового законодавства.

2. Зроблено висновок, що широко вживані правовою доктриною концепції юридичних фактів та фактичних складів у податковому праві як складові теорії юридичного позитивізму потребують удосконалення. Встановлено, що концепція юридичного факту, призначена насамперед для пояснення процесів

приватноправового характеру, не відповідає змісту публічного права, яким є податкове, а запропоновані дослідниками класифікації юридичних фактів не мають суттєвого практичного значення.

З'ясовано, що неможливість повного співставлення концепції юридичного факту та системи реальних податкових правовідносин призводить до застосування категорій податкових презумпцій і фікцій. Штучний характер презумпцій та фікцій, установлених законодавцем, не дозволяє погодитись із можливістю пояснення цих феноменів у рамках теорії юридичного факту, адже правові презумпції та фікції мають природно-правовий характер. Передумови й зміст виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин потребують подальших наукових досліджень, передусім у контексті поєднання позитивістського й природно-правового підходу з узгодженням відповідних теоретичних механізмів з концепцією ефективного податкового правозастосування.

3. Наголошено, що комплексне правове регулювання податкових відносин нормами різних галузей публічного та приватного права не встановлює чітких меж системи податкових правовідносин. Водночас, якщо виокремлення фінансово-правових, податкових та бюджетних відносин має, перш за все, теоретичне значення для розвитку системи науки фінансового права, то відмежування податкових від конституційних, адміністративних, цивільних і господарських правовідносин має суттєве практичне значення для визначення відповідної судової юрисдикції.

Встановлено, що проблемами, які ускладнюють застосування на практиці доктринальних моделей розмежування податкових правовідносин є: неповно та непослідовно визначена судова юрисдикція в цій сфері, нестабільність податкового законодавства та прагнення податкових органів додатково врегулювати й адмініструвати суміжні відносини, що не мають податкового характеру. Тому головним критерієм відмінності податкових правовідносин від інших наразі є факт їх урегулювання нормами податкового законодавства, а додатковими критеріями запропоновано вважати їх спеціальну захищеність



нормами податкового законодавства й можливість податкового правозастосування до суб'єктів та об'єктів цих відносин.

4. Зроблено висновок, що незважаючи на проведену кодифікацію, вітчизняна система оподаткування наразі залишається ускладненою, заплутаною, суперечливою та нестабільною. Наголошено, що практика постійного внесення змін та доповнень до податкового законодавства України свідчить, насамперед, про відсутність чіткої податкової політики держави або про хибність існуючої, адже закони, що встановлюють нові або ж змінюють існуючі правовідносини у сфері оподаткування, не повинні прийматися відповідно до поточних потреб у фінансуванні доходної частини бюджету, в порушення при цьому принципу стабільності оподаткування.

Підкреслено, що Податковий кодекс України поки що не виконує своє ключове завдання – формування ефективного та прогнозованого фіскального простору. Крім того, нестабільна фіскальна система підриває основу бюджетної моделі країни, провокує політичну незбалансованість і соціальну напруженість у суспільстві.

Недоліками правового регулювання податкових відносин, які потребують усунення, є: недосконалість юридичної техніки, існуючі неузгодженості й суперечності деяких правових норм, переважання відомчого підходу під час здійснення правового регулювання, відсутність або недосконалість визначень деяких правових понять, а також відсутність законодавчого закріплення чіткої системи нормативно-правових актів з питань оподаткування.

5. Розглядаючи систему суб'єктів податкових правовідносин, запропоновано до кола осіб, які сприяють сплаті податків і зборів, віднести суб'єктів інформаційних відносин (державні органи, що надають інформацію про платників податків, необхідну для нарахування податків і зборів) та збирачів податків і зборів, тобто уповноважених органів та осіб, на яких законодавством покладається обов'язок приймати від платників податків і зборів кошти на сплату податків і зборів та перераховувати їх до бюджету. На підставі аналізу Податкового кодексу України наведено вичерпний перелік

державних органів, що надають інформацію про платника податків, необхідну для нарахування податків і зборів до контролюючих органів. До цієї групи віднесено всі органи (окрім банків і фінансових установ), що видають відповідні свідоцтва, ведуть спеціальний облік таких платників податків та/або вирішують питання щодо надання пільг.

Запропоновано нормативно закріпити у Податковому кодексі України правовий статус збирачів податків та зрівняти їх у правах до платників податків, завдяки чому в разі недотримання установлених строків перерахування платежів вони будуть нести відповідальність за ст. 126 Податкового кодексу України «Порушення правил сплати (перерахування) податків».

Надано пропозицію доповнити Митний та Податковий кодекси України нормами, які окреслюють суб'єктний статус митних органів як органів спеціальної компетенції у податкових правовідносинах.

Встановлено, що питання відповідальності контролюючих органів не в повному обсязі врегульовані у Податковому кодексі України. Так, контролюючий орган несе відповідальність згідно із законом за несвоєчасність передачі органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів для виконання висновку про повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань платникам податків з відповідного бюджету. Наголошено на доцільності конкретизувати положення п. 43.5 ст. 43 Податкового кодексу України, адже незрозуміло, про яку відповідальність йдеться і згідно з яким саме законом.

Запропоновано закріпити обов'язок контролюючого органу письмово повідомити платника податків про виявлення помилково та/або надміру сплаченої суми грошового зобов'язання протягом поточного податкового періоду, роз'яснивши при цьому його права щодо цих коштів. Вказано на доцільність встановлення строків, в межах яких платник податків має скористатися своїм правом на повернення коштів чи їх зарахування, а також відповідальність контролюючих органів за порушення цих строків або

неповідомлення про факт переплати. Акцентовано увагу на необхідності доповнити главу 11 Податкового кодексу України статтями, які б регулювали питання відповідальності за податкові правопорушення.

6. Вказано, що виділення спеціального режиму оподаткування можливе виключно у зіставленні із загальним, за яким вони співвідносяться як часткове і загальне. Загальний податковий режим визначено як сукупність правових норм, що регулюють виникнення, зміну або припинення податкових обов'язків осіб на підставі встановлених елементних складів конкретних загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що стягуються як на території держави, так і на її окремих місцевих утвореннях. Під спеціальним податковим режимом запропоновано розуміти особливий порядок обчислення і сплати податків та зборів протягом певного часу, встановлений з метою стимулювання розвитку галузей господарювання і заснований на зниженні податкового тягара і (або) надання інших переваг певним категоріям платників податків, аж до звільнення від сплати окремих податків і зборів.

З'ясовано, що розділ XIV Податкового кодексу України не містить виключного переліку спеціальних податкових режимів, запропоновано доповнити ст. 11 Податкового кодексу України нормою, у якій визначити конкретний предметний склад спеціальних податкових режимів.

Доведено, що оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції та при спеціальному режимі оподаткування ПДВ у сфері сільського, лісового господарства і рибальства можна віднести до різновиду спеціального податкового режиму, адже їх характеристики відповідають всім головним ознакам останнього. З'ясовано, що питання приналежності інших податкових режимів (офшору, оподаткування інвестиційних проектів на територіях спеціальних (вільних) економічних зон, інвестиційних проектів на територіях пріоритетного розвитку, технологічних парків і наукових парків) до спеціальних є дискусійним і потребує свого окремого наукового дослідження.

7. Податкове адміністрування визначено як один із засобів реалізації податкової політики держави, оскільки є комплексним правовим явищем, що

охоплює різні методи впливу на суб'єктів податкових правовідносин з метою забезпечення виконання законодавства про податки і збори, упорядкування податкових правовідносин, своєчасного і повного акумулювання грошових коштів до бюджетів усіх рівнів з можливістю застосування державного примусу.

Адміністрування податків запропоновано розуміти як виконавчо-розпорядчу діяльність, що здійснюється податковими органами у межах встановленої компетенції, реалізується в законодавчо визначених формах і спрямовується на організацію застосування норм податкового законодавства, здійснення контролю за його дотриманням, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджету податків і зборів, здійснення заходів, направлених на оптимізацію управлінських процесів, забезпечення виконання платниками податків покладених на них зобов'язань з метою ефективного функціонування всієї податкової системи. Адміністрування податків розглянуто як складний міжгалузевий публічно-правовий інститут, що є системою правових норм, спрямованих на регулювання суспільних відносин, які виникають між податковими органами та платниками податків щодо нарахування та сплати податків, здійснення податкового контролю, примусового стягнення податкового боргу та притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

Запропоновано доповнити розділ II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» Податкового кодексу України статтею, якою закріпити принципи адміністрування податків. Акцентовано увагу на необхідності зміни критеріїв оцінки ефективності існуючої системи адміністрування податків, головними показниками якої має стати не лише скорочення витрат платників податків, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків, або економія витрат держави на здійснення податкового контролю, але і показник функціонування господарюючих суб'єктів у податковому середовищі.

8. Розглянуто питання співвідношення й розмежування понять «контроль» і «нагляд». На підставі ознак, що дозволяють відмежувати контроль від нагляду (перевірка доцільності діяльності підконтрольного суб'єкта, ініціативність, критерій втручання в оперативну чи господарську діяльність підконтрольних суб'єктів тощо), встановлено, що діяльність податкових органів щодо здійснення податкового контролю за своєю природою належить до контрольної діяльності, оскільки поєднує в собі ознаки і критерії, властиві контролю.

Встановлено, що державний контроль у сфері оподаткування здійснюється лише державними органами у межах їх компетенції і відповідно до контрольних повноважень з метою виконання поставлених цілей та покладених на них завдань відповідно до податкового та іншого законодавства та спрямовується на забезпечення режиму законності й податкової дисципліни у діяльності підконтрольних суб'єктів.

Розглянуто сутність громадського контролю та запропоновано суб'єктів громадського контролю, виходячи з характеру їх діяльності у сфері податкових правовідносин, об'єднати у три групи: 1) зовнішні, які не належать до організаційно-штатної структури органів ДПС – політичні партії, громадські правозахисні організації, окремі громадяни тощо; 2) внутрішні, що належать до організаційно-штатної структури органів ДПС – працівники податкових органів, трудові колективи, професійні спілки; 3) комплексні, що передбачають як зовнішніх, так і внутрішніх суб'єктів – громадські ради, наглядові ради, мобільні групи та інші.

Запропоновано під податковим контролем розуміти діяльність, що здійснюється контролюючими (податковими і митними) органами, спрямовану на забезпечення дотримання податкового законодавства й виконання учасниками податкових правовідносин своїх обов'язків щодо правильності нарахування, утримання і перерахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів до відповідного бюджету.

9. Наголошено на необхідності доповнити розділ другий Податкового кодексу України статтею, яка містить відсилочні норми до КУпАП в частині

визначення виду і розміру покарання за правопорушення у сфері оподаткування. З'ясовано, що для уникнення колізій між податковим та адміністративним законодавствами доцільно виокремити склади податкових правопорушень у спеціальну главу КУпАП під назвою «Правопорушення у сфері податків, зборів та інших обов'язкових платежів».

Зроблено висновок, що недосконалість правової регламентації адміністративної відповідальності у сфері оподаткування полягає в неузгодженості й дублюванні правових норм, наявності великої кількості прогалин у різних нормативних актах, які дозволяють уникати відповідальності за правопорушення, вчинені у цій сфері. Також потребує зміни порядок притягнення платників податків до відповідальності за податкові правопорушення. Визначено основні способи подолання окреслених проблем.

10. Наголошено на необхідності розроблення нової Концепції реформування податкової системи України, за якою визначити провідні напрями модернізації та перетворення на найближчі декілька років, а також план і стратегію інформування всіх керівників, працівників ДПС та платників податків про конкретні цілі й завдання нового етапу податкової реформи в Україні. Підтримано ідею об'єднання податкової та митної служб в єдиний фіскальний орган з обов'язковим оновленням стратегії і тактики їх роботи й проаналізовано наслідки такого об'єднання.

Визначено основні напрями модернізації управлінської діяльності ДПС: оптимізація організаційної структури в системі ДПС, створення ефективної електронної системи звітності, введення нових технологій і процедур, удосконалення системи адміністрування податків, а також спрощення механізму їх обчислення, підвищення кваліфікації працівників ДПС, послаблення податкового тиску (зменшення ставки оподаткування), проведення комплексного аналізу діяльності ВПП і впровадження необхідних організаційно-правових заходів з удосконалення їх обслуговування, створення умов для надійного захисту прав платників податків, переорієнтація характеру функцій ДПС з фіскальної на стимулюючу, приведення законодавства у сфері

податкових правовідносин відповідно до європейських стандартів тощо. Запропоновано низку конкретних практичних рекомендації, пов'язаних з модернізацією управління у сфері податкових правовідносин.

11. Встановлено, що одним із завдань ДПС України в умовах реформування є зміна пріоритетів у діяльності податкової служби з фіскальних методів роботи на обслуговування платників податків, тобто поліпшення якості та розширення спектру послуг, які надаються платникам податків з метою допомогти їм виконати свої обов'язки, а також нівелювати втручання органів ДПС у господарську діяльність платників податків шляхом звуження контрольних повноважень, що призведе до зменшення трансакційних витрат підприємців і видатків бюджету на утримання податкової служби.

Зроблено висновок, що твердження «податок є ціною послуг держави» має характеризувати сучасні податкові правовідносини, які забезпечують платникам податків право на певний рівень відшкодування податків якісними та ефективними адміністративними послугами держави.

Запропоновано розробити й прийняти Кабінету Міністрів України Концепцію діяльності ДПС України з обслуговування платників податків, якою визначити весь спектр послуг, що надаватимуться платникам податків, та основні напрями робіт, котрі здійснюватимуться податковими органами в цій сфері протягом кількох найближчих років. Такими послугами визначено: інформування платників податків, проведення заходів просвітницького характеру, податкова пропаганда, застосування звернень та оголошень до платників податків, підготовка різних видань у сфері оподаткування, забезпечення платників податків формами декларацій, нормативно-правовими та іншими документами інформаційного характеру тощо.

З'ясовано, що ефективна організація обслуговування платників податків включає визначення спектру та критеріїв наданих їм послуг, формулювання стандартів по кожному випадку (послузі) та їх дотримання.

Наголошено на необхідності якнайшвидшої реалізації програм, спрямованих на підвищення якості обслуговування платників податків, а також

впровадження системи самообслуговування платників податків через єдиний веб-портал органів ДПС України. Визначено основні напрями підвищення ефективності обслуговування платників податків.

12. Вказано, що інформаційно-аналітичне забезпечення податкових правовідносин має два аспекти: інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДПС та платників податків. Обґрунтовано необхідність об'єднання Департаменту інформатизації та обліку платників податків й Інформаційно-довідкового департаменту ДПС в єдиний Департамент інформаційно-аналітичного забезпечення. Наголошено на необхідності створення єдиної інформаційно-аналітичної системи податкових і правоохоронних органів та інших контролюючих органів з метою покращення процесів обміну оперативною та аналітичною інформацією між ними.

Встановлено, що для забезпечення платників податків якісною аналітичною інформацією потрібно: 1) докорінно оновити веб-портал органів ДПС, який має складатися з трьох основних блоків: інформаційний, консультаційно-роз'яснювальний та блок електронних сервісів; 2) впровадити систему «Податковий блок», яка складатиметься з чотирьох сегментів операційної діяльності податкової служби: реєстрації платників податків, обробки податкової звітності та платежів, обліку платежів та податкового аудиту у вигляді модернізованих процедур (форм); 3) розробити інформаційну систему «Управління документами»; 4) створити та впровадити систему оцінювання результативних показників діяльності органів ДПС України; 5) створити на рівні ДПС області Єдину базу даних про сумнівні фінансово-майнові операції.

13. На підставі аналізу досвіду деяких зарубіжних країн (Австралії, Великобританії, Грузії, США), що мають офіси податкового омбудсмена або аналогічні структури, доведено доцільність запровадження в Україні нового інституту захисту прав платників податків – податкового омбудсмена, який має забезпечити ефективність функціонування податкової системи, гарантувати додержання прав платників податків та/або відновлення порушених прав.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Шиш А. М. Аналіз розвитку податкових відносин : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / А. М. Шиш ; Нац. аграр. ун-т. – К., 2002. – 20 с.
2. Дадашева А. З. Налоги и налогообложение : учебное пособие / под ред. А. З. Дадашева. – М. : Вузовский учебник, 2007. – 285 с.
3. Бродский Г. М. Государство и налогообложение : автореф. дисс. на соискание учен. степени. докт. екон. наук : спец. 08.00.01 «Экономическая теория и история экономической мысли» / Г. М. Бродский ; Санкт-Петербург. ун-т экономики и финансов. – СПб., 2002. – 34 с.
4. Игнатьева О. В. Институциональное регулирование налоговых отношений в современной российской экономике : дисс. ... канд. екон. наук : 08.00.01 / Игнатьева Оксана Валерьевна ; Казан. гос. техн. ун-т им. А. Н. Туполева. – Казань, 2005. – 158 с.
5. Колесникова С. А. Налоговые отношения в экономической системе общества : дисс. ... канд. екон. наук : 08.00.01 / Колесникова Светлана Александровна ; Воронеж. гос. ун-т. – Воронеж, 2004. – 162 с.
6. Халфина Р. О. Обще учение о правоотношении. / Р. О. Халфина. – М. : Юр. лит., 1974. – 351 с.
7. Мошков С. С. Налоговые отношения в условиях реформирования современной российской налоговой системы : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. екон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / С. С. Мошков ; Марийский технический университет. – Йошкар-Ола, 2010. – 18 с.
8. Фінансове право України. Конспект лекцій [Електронний ресурс]. – Львів : Львівський національний університет ім. Івана Франка, 2009. – 271 с. Режим доступу : [http://www.vuzlib.net/fp\\_1/\\_index.htm](http://www.vuzlib.net/fp_1/_index.htm).
9. Петрова Г. В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования : дисс. ... докт. юрид. наук : 12.00.14 / Петрова Галина

Владиславовна ; Ин-т законодательства и сравнит. правоведения при Правительстве РФ. – М., 2003. – 460 с.

10. Колодина М. В. Система налогов субъекта Российской Федерации как часть налоговой системы Российской Федерации : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, информационное право, финансовое право» / М. В. Колодина ; Моск. гос. юрид. акад. – М., 2002. – 23 с.

11. Кустова М. В. Налоговое право России : учебник / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева ; отв. ред. и рук. авт. кол. Н. А. Шевелева . – М. : Юристъ, 2001. – 490 с.

12. Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник для студентов вузов / Ю. А. Крохина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-дана, 2009. – 463 с.

13. Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве / С. С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1966. – 187 с.

14. Белых В. С. Налоговое право России / В. С. Белых, Д. В. Винницкий. – М. : Норма, 2004. – 320 с.

15. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс : підручник / О. П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 528 с.

16. Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР / С. Д. Цыпкин. – М. : Государственное изд-во юридической литературы, 1955. – 78 с.

17. Климовская Т. С. Формирование эффективных налоговых отношений в условиях реформирования российской экономики : дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.01 / Климовская Татьяна Святославовна ; Московский государственный социальный университет – М., 2003. – 161 с.

18. Сапунова Н. С. Проблемы и основные направления совершенствования налогообложения в условиях инновационной модернизации российской экономики : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / Н. С. Сапунова ; Северо-Кавказская академия государственной службы. – Орел, 2010. – 24 с.

19. Брызгалин А. В. Справедливость как основной принцип налогообложения / А. В. Брызгалин // Финансы. – 1997. – № 8. – С. 28–31.

20. Гуреев В. И. Правовые проблемы совершенствования налоговой системы России : автореф. дисс. на соискание учен. степени докт. юрид. наук : спец. 12.00.12 «Финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование» / В. И. Гуреев ; Российская экономическая академия им. Г. В. Плеханова. – М., 1999. – 64 с.

21. Демин А. В. Налоговое право России : учеб. пособие / А. В. Демин ; Федер. агентство по образованию ; Краснояр. гос. ун-т ; Юрид. ин-т. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.

22. Карасев М. Н. Правовое регулирование налоговых отношений как форма реализации налоговой политики Российской Федерации : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / М. Н. Карасев ; Академия народного хозяйства при правительстве Российской Федерации. – М., 2003. – 26 с.

23. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011, № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.

24. Теремецький В. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права / В. І. Теремецький // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2012. – Вип. 1. – С. 115–126. – (Серія юридична).

25. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. : Т. 1 / кол. авт. ; [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К. : Мін-во фінансів України ; Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 448 с.

26. Теремецький В. І. Податкове планування: поняття та основні ознаки / В. І. Теремецький // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2011. – № 3 (54). – С. 268–275.

27. Теремецький В. І. Податкові відносини як правова категорія / В. І. Теремецький // Європейські перспективи. – 2012. – № 1. – Ч. 2. – С. 160–166.

28. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник / М. П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.

29. Про виконавче провадження : Закон України : від 21 квітня 1999 р., № 606-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/606-14>.

30. Тадеєв А. А. Спорные аспекты сущности и понятия налогового правоотношения в Российской Федерации / А. А. Тадеєв, В. А. Парыгина // Налоги и налогообложение. – 2005. – № 7. – С. 39–46.

31. Лебединский Н. А. Индивидуальный предприниматель как субъект налоговых правоотношений : автореф. дисс. соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Н. А. Лебединский ; Моск. гос. юрид. акад. – М., 2006. – 23 с.

32. Тропская С. С. Правовой статус налогоплательщика – физического лица в Российской Федерации : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Тропская Светлана Сергеевна ; Рос. акад. правосудия. – М., 2007. – 201 с.

33. Барашян Л. Р. Институт налоговой ответственности: вопросы теории и практики : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Л. Р. Барашян ; Ростовском юридическом институте МВД России. – Ростов-на-Дону, 2007. – 28 с.

34. Затулина Т. Н. Конституционно-правовые основы регулирования налоговых отношений в Российской Федерации: вопросы теории и практики : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.02 «Конституционное право; муниципальное право» / Т. Н. Затулина ; Рос. акад. гос. службы при Президенте РФ. – Москва, 2008. – 21 с.

35. Верстова М. Е. Концептуальные основы обеспечения налоговыми и правоохранительными органами исполнения налогоплательщиками своих обязанностей : автореф. дисс. на соискание учен. степени докт. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / М. Е. Верстова ; Акад. управления МВД России (М.). – М., 2008. – 42 с.

36. Петрова Г. В. Современные проблемы развития теории и практики правового регулирования налогообложения в финансовой деятельности государства / Г. В. Петрова // Журнал российского права. – 2002. – № 8. – С. 22–26.

37. Самсонова А. Е. Сложные и комплексные правоотношения в финансовом праве / А. Е. Самсонова // Финансовое право. – 2010. – № 6. – С. 13–16.

38. Покатаєва О. В. Правова природа загальнодержавних податків та зборів в Україні: стан, протиріччя та перспективи реформування : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Покатаєва Ольга Вікторівна ; ХНУВС. – Харків, 2012. – 343 с.

39. Крохина Ю. А. Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – 720 с.

40. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2001. – 360 с.

41. Котенко А. М. Договірне регулювання відносин у сфері оподаткування / А. М. Котенко // Фінансове право у ХХІ сторіччі: здобутки та перспективи : збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 4–7 жовтня 2011 р.) : Ч. II / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2011. – С. 128–131.

42. Харитоновна О. І. Поняття і ознаки публічних правовідносин / О. І. Харитоновна // Вісник Академії правових наук України. – 2002. – № 1. – С. 36–46.

43. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Перепелиця Марія

Олександрівна ; Нац. юр. академія України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2001. – 184 с.

44. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія / М. П. Кучерявенко. – К. : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.

45. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. – М. : Госюриздат, 1960. – 193 с.

46. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. : Т. II : Введение в теорию налогового права / М. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004. – 600 с.

47. Советское финансовое право / под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. – М. : Юрид. лит., 1982. – 424 с.

48. Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права / П. С. Пацурківський. – Чернівці : ЧДУ, 1998. – 275 с.

49. Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : дисс. ... докт. юрид. наук : 12.00.14 / Винницкий Данил Владимирович ; Уральская гос. юрид. академия. – Екатеринбург, 2003. – 436 с.

50. «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» : Постановление Конституционного суда РФ : от 17 декабря 1996 г., № 20-П [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=12790>.

51. Соловьёв В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Соловьёв Владимир Алексеевич ; Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при правительстве РФ. – М., 2002. – 195 с.

52. Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / В. Ф. Евтушенко ; Всерос. гос. налог. акад. Мин. фин. РФ. – М., 2006. – 25 с.

53. Алексеев С. С. Общая теория права : курс в 2-х томах / С. С. Алексеев. – М. : Юридическая литература, 1982. – Т. 2. – 359 с.
54. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. : Ірпінь ; Перун, 2004. – 1440 с.
55. Большой энциклопедический словарь / ред. А. М. Прохоров, А. П. Горкин. – М. : Большая Российская энциклопедия; СПб. : Неринт, 2002. – 1434 с.
56. Скакун О. Ф. Теорія держави і права (Енциклопедичний курс) : підручник / О. Ф. Скакун. – Х. : Еспада, 2006. – 776 с.
57. Теремецький В. І. До проблеми визначення структури податкових правовідносин у теорії та законодавстві / В. І. Теремецький // Бюлетень з обміну досвідом роботи. – 2012. – № 190. – С. 97–108.
58. Цвік М. В. Загальна теорія держави і права : [підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів] / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін. ; за ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришіна. – Х. : Право, 2009. – 584 с.
59. Иоффе О. С. Правоотношения по советскому гражданскому праву / О. С. Иоффе. – Ленинград : ЛГУ, 1949. – 144 с.
60. Иоффе О. С. Вопросы теории права / О. С. Иоффе, М. Д. Шаргородский. – М. : Госюриздат, 1961. – 484 с.
61. Кечекьян С. Ф. Правоотношение в социалистическом обществе / С. Ф. Кечекьян. – М. : Изд-во АН СССР, 1958. – 186 с.
62. Протасов В. Н. Правоотношение как система / В. Н. Протасов. – М. : Юрид. лит., 1991. – 142 с.
63. Теремецький В. І. Проблема визначення об'єкта у структурі податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2012. – № 1. – С. 302–309.
64. Гега П. Т. Основи податкового права : навч. посіб. / П. Т. Гега, Л. М. Доля. – 3-тє вид., виправл. і доповн. – К. : Т-во «Знання» ; КОО, 2003. – 302 с.

65. Мальцев В. А. Налоговое право : учебник для студ. сред. проф. учеб. заведений / В. А. Мальцев. – М. : Издательский центр «Академия», 2004. – 240 с.
66. Белоусов Д. С. Налоговое право : конспект лекций / Д. С. Белоусов. – М. : АйПиЭр Медиа, 2011. – 133 с.
67. Лучковська С. І. Фінансове право : навч. посібник для студ. економ. спец. вищих навч. закладів / С. І. Лучковська. – К. : КНТ, 2010. – 296 с.
68. Марченко В. Б. Податкове право : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В. Б. Марченко, М. Ф. Легкова. – К. : КНЕУ, 2004. – 225 с.
69. Цимбалюк А. В. Податкове право / А. В. Цимбалюк, Ю. І. Аністратенко. – Ірпінь, 2008. – 1018 с.
70. Вильнянский С. И. Лекции по советскому гражданскому праву : Ч. 1 / С. И. Вильнянский. – Х. : ХГУ, 1958. – 339 с.
71. Яичков К. К. К учению о гражданском правоотношении / К. К. Яичков // Вестник МГУ. – 1956. – № 1. – С. 129–140. – (Серия экономики, философии, права).
72. Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права / Н. М. Коркунов. – 8-е изд. – СПб. : Изд. юрид. кн. маг. Н. К. Мартынова, 1909. – 354 с.
73. Ермолаева Е. В. Объект правоотношения: историко-теоретическое исследование : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теория и история права и государства, история правовых учений» / Е. В. Ермолаева ; Казанский государственный университет им. В. И. Ульянов. – Казань, 2004. – 25 с.
74. Венгеров А. Б. Теория государства и права : учебник / А. Б. Венгеров. – М. : Новый юрист, 1998. – 560 с.
75. Чуркин А. В. Объект налогообложения: правовые характеристики : учебное пособие / А. В. Чуркин. – М. : Юристь, 2003. – 120 с. – (Сер. «Библиотека налогового юриста»).
76. Основин В. С. Советские государственно-правовые отношения : монография / В. С. Основин. – М. : Юрид. лит., 1965. – 168 с.



77. Крохина Ю. А. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв ред. д.ю.н., проф. Ю. А. Крохина. – М. : Норма, 2003. – 641 с.

78. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Савченко Леся Анатоліївна ; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Харків, 2002. – 455 с.

79. Бандурка О. М. Податкове право : навч. посіб. / О. М. Бандурка, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К. : Центр учбової л-ри, 2012. – 312 с.

80. Рева Д. К вопросу об объекте контрольно-налогового правоотношения / Д. Рева // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 4. – С. 59–62.

81. Вострикова Л. Г. Финансовое право : учеб. для вузов / Л. Г. Вострикова. – Изд. 3-е, перераб. и доп. – М. : Юстицинформ, 2007. – 376 с.

82. Економічна енциклопедія : у 3 т. : Т. 2 / ред. кол. С. В. Мочерний (відп. ред.). – К. : Вид. центр «Академія», 2001. – 848 с.

83. Дубоносова А. С. Правове регулювання об'єкта оподаткування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А. С. Дубоносова ; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2009. – 20 с.

84. Затулина Т. Н. Конституционно-правовые основы регулирования налоговых отношений в Российской Федерации: вопросы теории и практики : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.02 / Затулина Татьяна Николаевна ; Рос. акад. гос. службы при Президенте РФ. – Ростов-на-Дону, 2008. – 21 с.

85. Дудин А. П. Объект правоотношений (вопросы теории) / А. П. Дудин. – Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 1980. – 80 с.

86. Шершеневич Г. Ф. Общая теория права : учебное пособие : в 2 т. : Т. 2 / Г. Ф. Шершеневич. – М. : Юрист, 1995. – 805 с.

87. Налоговое право : учебник / Е. Ю. Грачева, М. Ф. Ивлиева, Э. Д. Соколова. – М. : Юристъ, 2005. – 223 с.

88. Яговкина В. А. Налоговое правоотношение: теоретико-правовой аспект : дисс... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Яговкина Вита Александровна ;

Московский государственный институт международных отношений (университет) МИД России. – М., 2003. – 24 с.

89. Кучерявенко Н. П. Объект налогового правоотношения и объект налогообложения: содержание и соотношение понятий / Н. П. Кучерявенко // Финансовое право. – 2003. – № 3. – С. 11–13.

90. Фінансове право : підруч. / Алісов Є. О., Воронова Л. К., Кадькаленко С. Т. та ін. ; керівник авт. колективу і відп. ред. Л. К. Воронова. – Х. : Консум, 1998. – 496 с.

91. Кучерявенко Н. П. Научно-практический комментарий к Закону Украины «О системе налогообложения» / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Консум, 1998. – 125 с.

92. Віхров О. П. Фінансове право : конспект лекцій / О. П. Віхров, С. О. Ніщимна. – Чернігів : ЧДІЕУ, 2002. – 280 с.

93. Химичева Н. И. Финансовое право : учебник / под ред. Н. И. Химичевой. – М. : Бек, 1995. – 525 с.

94. Кучерявенко Н. П. Налоговое право / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Консум, 1998. – 447 с.

95. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. / О. П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.

96. Теремецький В. І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин [Електронний ресурс] / В. І. Теремецький // Форум Права. – 2011. – № 4. – С. 741–748. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11tvicpp.pdf>.

97. Землин А. И. Налоговое право : учебник / А. И. Землин. – М. : Форум ; Инфра-М, 2005. – 304 с.

98. Миляков Н. В. Налоговое право : учебник / Н. В. Миляков. – М. : Инфра-М, 2008. – 383 с. – (Сер. Высшее образование).

99. Куций О. А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес;

фінансове право; інформаційне право» / О. А. Куций ; Одес. нац. юрид. акад. – О., 2004. – 19 с.

100. Староверова О. В. Процессуальное налоговое правоотношение: понятие и характерные особенности / О. В. Староверова // Закон и право. – 2004. – № 8. – С. 27–29.

101. Піддубна Д. В. Правове регулювання обліку платників податків як елемент податкової діяльності держави : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Д. В. Піддубна ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Г. Шевченка. – К., 2008. – 20 с.

102. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник / Л. К. Воронова. – К. : Прецедент ; Моя книга, 2006. – 448 с.

103. Еналеева И. Д. Налоговое право России : учебник / И. Д. Еналеева, Л. В. Сальникова. – М. : Юстицинформ, 2006. – 314 с.

104. Теремецький В. І. Загальна характеристика елементів структури правовідносин / В. І. Теремецький // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 1 (9). – С. 175–188.

105. Кучерявенко М. П. Основи податкового права : навч. посібник / М. П. Кучерявенко. – Х. : Нац. юрид. акад. України, 2003. – 412 с.

106. Баландіна В. Г. Юридичні факти в податковому праві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. Г. Баландіна ; Держ. НДІ М-ва внутр. справ України. – К., 2009. – 21 с.

107. Популярна юридична енциклопедія / В. К. Гіжевський, В. В. Головченко, В. С. Ковальський та ін. – К. : Юрінком Інтер, 2002. – 528 с.

108. Кикоть Г. В. Юридичні факти в системі правовідносин : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / Г. В. Кикоть ; Національна академія наук України інститут держави і права ім. В. М. Корецького. – К., 2006. – 19 с.

109. Малько А. В. Механизм правового регулирования / А. В. Малько // Правоведение. – 1996. – № 3. – С. 59; Самсін І. Норми права в механізмі вирішення податково-правового спору / І. Самсін // Публічне право. – № 4. – 2012. – С. 54–62.

110. Потапчук І. М. Роль юридичних фактів у податковому праві / І. М. Потапчук // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. – 2005. – № 65–66. – С. 98–100. – (Сер. Юридичні науки).

111. Елизарова Н. В. Налоговое право / Н. В. Елизарова. – М. : МИЭМП, 2010. – 204 с.

112. Стрельников В. В. Правовой режим пени в налоговом праве : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / В. В. Стрельников ; Воронеж. гос. ун-т. – Воронеж, 2003. – 22 с.

113. Карасева М. В. Финансовое правоотношение : автореф. дисс. на соискание учен. степени док. юрид. наук : спец. 12.00.12 «Финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности» / М. В. Карасева ; Воронеж. гос. ун-т. – Воронеж, 1998. – 41 с.

114. Ивлиева М. Ф. К понятию налога и объекта налогообложения / М. Ф. Ивлиева // Вестник Московского университета. – 1997. – № 3. – С. 37–40. – (Серия 11 : Право).

115. Карасева М. В. Финансовое правоотношение : монография / М. В. Карасева. – М. : Норма, 2001. – 41 с.

116. Баландіна В. Г. Юридичні факти в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Баландіна Вікторія Григорівна ; Держ. НДІ М-ва внутр. справ України. – К., 2009. – 21 с.

117. Мирошникова Ж. Ю. Функции юридических фактов по российскому законодательству : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Мирошникова Жанна Юриевна ; Ростовский юридический институт МВД РФ. – М., 2005. – 180 с.

118. Сипюков В. Н. Юридические факты в системе общественных отношений : автореф. дисс. на соискание ученой степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Административное право и процесс; финансовое право; информационное право» / В. Н. Сипюков ; Свердловский юридический институт им. Р. А. Руденка. – Свердловск, 1984. – 19 с.

119. Алексеев С. С. Проблемы теории права : курс лекций : в 2 т. : Т. 1 : Основные вопросы общей теории социалистического права / С. С. Алексеев. – Свердловск : СВЮ Институт, 1972. – 396 с.

120. Исаков В. Б. Фактический состав в механизме правового регулирования : учебник / В. Б. Исаков – М. : Саратов. ун-т, 1980. – 127 с.

121. Красавчиков О. А. Юридические факты в советском гражданском праве / О. А. Красавчиков – М. : Госюриздат, 1958. – 184 с.

122. Чернадчук В. Д. Стан та перспективи розвитку бюджетних правовідносин в Україні : монографія / В. Д. Чернадчук – Суми : Університетська книга, 2008. – С. 87–91.

123. Теорія держави і права : навч. посібник / О. М. Головка, І. М. Погрібний, О. В. Волошенюк та ін. ; за заг. ред. І. М. Погрібного. – Х. : ХНУВС, 2010. – 276 с.

124. Исаков В. Б. Проблемы теории юридических фактов : автореф. дисс. на соискание учен. степени доктора юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теория и история права и государства; история учений о праве и государстве» / В. Б. Исаков ; Свердловский юридический институт им. Р. А. Руденко. – Свердловск, 1985. – 27 с.

125. Вишневский А. Ф. Развитие учения о юридических фактах как основаниях возникновения правоотношений / А. Ф. Вишневский // Современные проблемы правовых отношений : сборник науч. трудов. – М. : Акад. МВД РФ, 2008. – С. 35–39.

126. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография / И. И. Кучеров. – М. : ЮрИнформ, 2009. – 473 с.

127. Гордєєв В. В. Поняття та підстави класифікації фактичних складів у адміністративному судочинстві України / В. В. Гордєєв // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 1. – С. 96–106.

128. Рева Д. Н. Контрольно-налоговые правоотношения и юридические факты / Д. Н. Рева // Право і безпека. – 2003. – № 4. – С. 160–164.

129. Шуба В. В. Адміністративно-правові відносини в діяльності органів прокуратури України: загальнотеоретичні аспекти : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Шуба Володимир Васильович ; Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ. – Дніпропетровськ, 2006. – 225 с.

130. Фоминова Н. А. Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях / Н. А. Фоминова. – М. : Новая правовая культура, 2008. – 128 с.

131. Мошков С. С. Налоговые отношения в условиях реформирования современной российской налоговой системы : дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Мошков Станислав Сергеевич ; Марийский технический университет. – Йошкар-Ола, 2010. – 18 с.

132. Душакова Л. А. Правовые фикции : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Душакова Леся Анатолиевна ; Волгогр. акад. МВД России. – Волгоград, 2004. – 199 с.

133. Никиташина Н. А. Юридические предположения в механизме правового регулирования: правовые презумпции и фикции : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Никиташина Наталья Александровна ; ХГУ им. Н. Ф. Катанова. – Абакан, 2004. – 203 с.

134. Марохин Е. Ю. Юридическая фикция в современном российском законодательстве : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Марохин Евгений Юрьевич ; Северо-Кавказский гос. технич. ун-т. – Ставрополь, 2004. – 204 с.

135. Курсова О. А. Фикции в российском праве : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Курсова Оксана Александровна ; Нижегородская академия. – Нижний Новгород, 2001. – 210 с.

136. Ляпина О. А. Фикции в налоговом праве / О. А. Ляпина // Современные проблемы теории налогового права. – Воронеж : Изд-во ВГУ, 2007. – С. 143–149.

137. Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве : монография / Д. И. Щекин. – М. : Академический правовой университет, 2002. – 256 с.

138. Бабін І. І. Презумпції та фікції в податковому праві : навч. посібник / І. І. Бабін. – Чернівці : Рута, 2009. – 319 с.

139. Будько З. М. Презумпція невинуватості в податковому праві [Електронний ресурс] / З. М. Будько // Форум права. – 2011. – № 1. – С. 142–148. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11bznvpp.pdf>.

140. Іванський А. Правові фікції як прийом юридичної техніки у правовому регулюванні фінансових правовідносин / А. Іванський // Право України. – 2011. – № 3. – С. 236–242.

141. Бабін І. І. Юридичні фікції в податковому праві / І. І. Бабін // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2008. – Вип. 461 : Правознавство. – С. 89–92.

142. Барон Ю. Система римского гражданского права : в 6 кн. / Ю. Барон. – СПб. : Юридический центр Пресс, 2005. – 1100 с.

143. Перепелица М. А. Значение финансовой правосубъектности как основного свойства субъекта финансового права / М. А. Перепелица // Проблемы законності. – 2009. – № 106. – С. 108–117.

144. Гиззатуллина Г. Н. Межотраслевые связи гражданского и налогового права в регулировании деятельности налоговых органов / Г. Н. Гиззатуллина // «Черные дыры» в Российском законодательстве. – 2006. – № 3. – С. 341–343.

145. Гиззатуллина Г. Н. Гражданско-правовое регулирование деятельности налоговых органов : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.03 «Гражданское право; предпринимательское право;

семейное право; международное частное право» / Г. Н. Гиззатуллина ; Казанський юридический институт. – Казань , 2007. – 23 с.

146. Шуба В. В. Адміністративно-правові відносини в діяльності органів прокуратури України: загальнотеоретичні аспекти : автореф. дис. на здобуття наук.ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. В. Шуба ; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2007. – 225 с.

147. Нонко А. В продолжение профессиональной дискуссии относительно норм гражданского и налогового права в аспекте применения статьи 228 ГК / Артур Нонко // Юридическая практика. – 2011. – № 18–19. – С. 6–7.

148. Евтушенко В. Ф. Понятие и признаки налогового правоотношения в аспекте современного налогового права / В. Ф. Евтушенко // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 2–5.

149. Карасева М. В. Налоговое и гражданское право: некоторые аспекты взаимосвязи (по материалам судебной практики) [Электронный ресурс] / М. В. Карасева. – Режим доступа : <http://justicemaker.ru/view-article.php?id=14&art=1857>.

150. Пепеляев С. Г. Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Юристъ, 2005. – 591 с.

151. Кашин В. А. Налоги и налогообложение. Актуальные проблемы налоговой политики и налогового администрирования : учебное пособие / В. А. Кашин, А. В. Аронов. – М. : Магистр, 2009. – 576 с.

152. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права / Д. В. Винницкий. – М. : Норма, 2000. – 192 с.

153. Парыгина В. А. Проблемы понятия и механизма нормативно-правового регулирования налоговых правоотношений в Российской Федерации : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Парыгина Вера Анатольевна ; Московский гуманитарный университет. – М., 2004. – 254 с.

154. Бакун О. В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин в умовах переходу до ринкової економіки : автореф. дис. на здобуття наук.



ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. В. Бакун ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2000. – 16 с.

155. Шувалова Е. Б. Налоговое право / Е. Б. Шувалова, Н. Ю. Глубокова, Е. И. Сычева. – М. : МЭСИ, 2003. – 120 с.

156. Про Положення про Державну податкову службу України : Указ Президента України : від 12 травня 2011 р., № 584/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/584/2011>.

157. Теремецький В. І. До питання про проблеми розмежування податкових та інших правовідносин / В. І. Теремецький // Наше право. – 2012. – № 2. – Ч. 3. – С. 115–120.

158. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 р., № 2747-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>.

159. Курбатов А. Основные формы взаимодействия гражданского и налогового законодательства / А. Курбатов // Хозяйство и право. – 1996. – № 6. – С. 57–62.

160. Карасева М. Налоговое и гражданское право: судебные правовые позиции и судебное толкование / М. Карасева // Налоги и финансы. – 2010. – № 11. – С. 36–40.

161. Борбич І. Нормативно-правові відносини між учасниками бюджетного процесу: поняття, перспективи розвитку / Ірина Борбич // Підприємництво, господарство і право. – 2008. – № 3. – С. 72–73.

162. Чернадчук В. Класифікація об'єктів бюджетних правовідносин / Віктор Чернадчук // Підприємництво, господарство і право. – 2007. – № 4. – С. 87–91.

163. Ковалевская Н. С. Соотношение норм части первой Налогового кодекса РФ и гражданского законодательства [Електронний ресурс] / Н. С. Ковалевская. – Режим доступу : <http://www.yurclub.ru/docs/tax/article1.html>.

164. Польшсон Р. Введение в шведское налоговое право / Р. Польшсон ; под ред. Д. В. Винницкого. – М. ; Екатеринбург : Полиграфист, 2006. – 167 с.

165. Шувалова Е. Б. Налоги и налогообложение : учебное пособие / Е. Б. Шувалова, Е. И. Сычева, Е. Г. Кучумова. – М., 2005. – 260 с.

166. Скворцов О. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / О. В. Скворцов, Н. О. Скворцова. – М. : Академия, 2003. – 240 с.

167. Киреенко А. П. Налоговое право : конспект лекций / сост. А. П. Киреенко. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2006. – 72 с.

168. Федорчук О. М. Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку : автореф. дис. на здобуття наук ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. М. Федорчук ; Національна академія держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2003. – 20 с.

169. Єфімов О. Цивільний кодекс і податкові відносини: чи дійсно вони такі далекі один від одного? / Олександр Єфімов // Юридичний журнал. – К. : Юстініан, 2008. – № 6. – С. 86–90.

170. Нонко А. В. Алгоритм взаимоотношений с фискалами / А. В. Нонко // Юридическая практика. – 2011. – № 30. – С. 5.

171. Цивільний кодекс України : від 16 січня 2003 р., № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

172. Господарський кодекс України : від 16 січня 2003 р., № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

173. Господарський процесуальний кодекс України : від 6 листопада 1991 р., № 1798-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1798-12>.

174. Михайлов О. Н. Административно-правовое регулирование налоговой сферы Российской Федерации : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право,

информационное право» / О. Н. Михайлов ; Российская таможенная академия. – М., 2001. – 24 с.

175. Яковенко О. О. Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції управління : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. О. Яковенко ; Київський університет внутрішніх справ. – К., 2007. – 18 с.

176. Теремецький В. І. Поняття адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування / В. І. Теремецький // Держава та регіони. – 2012. – № 1. – С. 50–54. – (Серія : Право).

177. Козырина А. Н. Актуальные проблемы теории и практики финансового права Российской Федерации / [под ред. А. Н. Козырина]. – Система «Гарант», 2009. – 327 с.

178. Яковчук М. Ю. Адміністративно-правове регулювання страхової діяльності в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Яковчук Михайло Юрійович ; Національний університет державної податкової служби України. – Ірпінь, 2009 – 244 с.

179. Стеценко С. Г. Адміністративне право України : навчальний посібник / С. Г. Стеценко. – К. : Атика, 2007. – 624 с.

180. Юридична енциклопедія : в 6 т. / [ред. кол. Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. – К. : Енциклопедія, 2003. – Т. 5 : П-С. – С. 40–41.

181. Авдюгін Р. Г. Забезпечення прав людини в Україні: міжнародні та національні засоби забезпечення / Р. Г. Авдюгін // Актуальні проблеми держави і права. – 2010. – Вип. 52. – С. 299–304.

182. Рабінович П. М. Основи загальної теорії права та держави : навчальний посібник / П. М. Рабінович. – 5-те вид. зі змінами. – К. : Атика, 2001. – 176 с.

183. Голосніченко І. П. Попередження корисливих проступків засобами адміністративного права / І. П. Голосніченко. – К. : Вища школа, 1991. – 207 с.

184. Горош Ю. В. Проблемы правового регулирования налоговых отношений в системе государственного управления : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.02 / Горош Юлия Вадимовна ; Рос. акад. гос. службы при Президенте РФ. – М., 1998. – 145 с.

185. Лазарев В. В. Общая теория права и государства : учебник для юрид. вузов / В. В. Лазарев. – М. : Юрист, 1994. – 348 с.

186. Теремецький В. І. Сутність та особливості взаємодії податкової міліції з іншими структурними підрозділами державної податкової служби України / В. І. Теремецький, В. Ф. Коваль // Європейські перспективи. – 2012. – № 2. – Ч. 1. – С. 94–100.

187. Теремецький В. І. Основні напрямки модернізації взаємодії структурних підрозділів ДПС в інформаційній сфері / В. І. Теремецький, В. Ф. Коваль // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 2 (9). – С. 142–157.

188. Козлов Ю. М. Административное право : учебник / [под ред. Ю. М. Козлова, Л. Л. Попова]. – М. : Юристъ, 2002. – 697 с.

189. Битяк Ю. П. Адміністративне право України : підручник / Ю. П. Битяк, В. М. Гарашук, О. В. Дьяченко та ін. ; [за ред. Ю. П. Битяка]. – К. : Юрінком Інтер, 2005. – 544 с.

190. Адміністративне право України в сучасних умовах (виклики початку ХХІ століття) : монографія / [В. В. Галуцький, В. І. Олефір, М. П. Пихтін, О. О. Онищук, Ю. В. Гридасов, М. М. Новіков, У. О. Палієнко, І. А. Дьомін, О. М. Єщук ; за заг. ред. В. В. Галуцького]. – Херсон : Херсонська міська друкарня, 2010. – 376 с.

191. Тихомиров Ю. А. Административное право и процесс : полный курс / Ю. А. Тихомиров. – М. : Тихомиров М. Ю., 2001. – 652 с.

192. Битяк Ю. П. Адміністративне право України : підруч. для юрид. вузів і ф-тів / Ю. П. Битяк, В. В. Богущкий, В. М. Гарашук, О. В. Дьяченко та ін. ; за ред. Ю. П. Битяка. – Х. : Право, 2000. – 544 с.

193. Тацішин І. Б. Адміністративно-правове забезпечення інформаційних відносин в галузі реклами : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Тацішин Ігор Богданович ; Львівський держ. ун-т внутрішніх справ. – Л., 2009. – 198 с.

194. Битяк Ю. П. Адміністративне право України : підручник / Ю. П. Битяк, В. М. Гаращук, О. В. Дьяченко та ін. ; за ред. Ю. П. Битяка. – К. : Юрінком Інтер, 2007. – 544 с.

195. Неделін Р. Г. Государственное администрирование в сфере налогообложения в Российской Федерации : автореф. на соискание учен. степени дисс. канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Р. Г. Неделін ; Моск. гуманитар. ун-т. – М., 2010. – 24 с.

196. Марченко В. Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. Б. Марченко ; Нац. ун-т держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2009. – 20 с.

197. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов. – М. : Русский язык, 1988. – 760 с.

198. Пирожкова Ю. В. Адміністративно-правове регулювання у сфері автомобілебудування в Україні: організаційний аспект : [монографія] / Ю. В. Пирожкова. – Запоріжжя, 2008. – 204 с.

199. Кудряшов В. П. Курс фінансів : навч. посібник / В. П. Кудряшов. – К. : Знання, 2008. – 431 с.

200. Макаренко А. П. Раціональне оподаткування та його принципи в ринковій економіці / А. П. Макаренко // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2011. – Вип. 2. : Т. 1. – С. 329–336. – (Серія: Економічні науки).

201. Усенко Г. С. Поняття та зміст ліцензійно-дозвільної діяльності в сфері підприємництва [Електронний ресурс] / Г. С. Усенко // Форум права. – 2010. –

№ 2. – С. 530–536. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010-2/10ugvcp.pdf>.

202. Теремецький В. І. Удосконалення взаємодії та координації діяльності органів державної податкової служби України / В. І. Теремецький // Правничий вісник Університету «КРОК». – Вип. № 12. – 2012. – С. 80–86.

203. Теремецький В. І. Податковий кодекс України і податкові відносини: проблеми правового регулювання / В. І. Теремецький // Фінансове право у ХХІ сторіччі: здобутки та перспективи : збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 4–7 жовтня 2011 року) : Ч. II / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2011. – С. 292–295.

204. Теремецький В. І. Механізм адміністративно-правового регулювання у сфері оподаткування: сутність та особливості / В. І. Теремецький // Право та державне управління. – 2012. – № 1. – С. 104–108.

205. Крамаренко О. А. Податковий механізм як складова підвищення конкурентоспроможності податкової політики / О. А. Крамаренко, Н. В. Ковалюк // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні: зб. матер. наук.-практ. круглого столу (23 березня 2012 р.). – Ірпінь : Нац. унів. ДПС України, 2012. – С. 99–100.

206. Дроздюк О. С. Деякі особливості реалізації податкової політики в Україні // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні : зб. матер. наук.-практ. круглого столу (23 березня 2012 р.). – Ірпінь : Нац. унів. ДПС України, 2012. – С. 60–62.

207. Теремецький В. І. Роль Конституції України в регулюванні податкових відносин / В. І. Теремецький // Конституція України – основа розбудови правової демократичної соціальної держави та формування правової системи : матеріали всеукраїнської наук.-практ. конф. (Харків, 23–24 черв. 2011 р.). – Х. : Право, 2011. – С. 394–397.

208. Петрова Г. В. Налоговое право : учебник для вузов / Г. В. Петрова. – М. : Инфра-М ; Норма, 1997. – 271 с.

209. Основи інформаційної безпеки автоматизованої інформаційної системи державної податкової служби України : навчальний посібник / В. М. Росоловський, Г. Г. Анкудович, К. О. Катарноза, М. Ю. Шевченко ; за заг. ред. М. Я. Азарова. – Ірпінь : Акад. ДПС України, 2003. – 466 с.

210. Мосьондз С. О. Залежність фінансових основ науки від реформування податкового законодавства України / С. О. Мосьондз // Митна справа. – 2011. – № 6 (78). – Ч. 2 : книга 1. – С. 281–285.

211. Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2012 році : щорічне Послання Президента України до Верховної Ради України. – К. : НІСД, 2012. – 256 с.

212. Виступ Президента України В. Ф. Януковича на відкритті десятої сесії Верховної Ради України шостого скликання 7 лютого 2012 р. [Електронний ресурс] / Прес-служба Президента України // Офіційне інтернет-представництво Президента України. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/news/22871.html>.

213. Теремецький В. І. Податкова реформа – новий погляд на відносини платника податків і держави / В. І. Теремецький // Актуальні питання сучасної юридичної науки: міжнародна науково-практична конференція (м. Київ, 05–06 жовтня 2011 р.) : у 2-х томах. – К. : Центр правових наукових досліджень, 2011. – Т. 2. – С. 78–79.

214. Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні : указ Президента України : від 22.07.1998 р., № 810/98 : в редакції від 28.05.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/810/98>.

215. Про Стратегію реформування системи державної служби в Україні : указ Президента України : від 14.04.2000 р., № 599/2000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/U599\\_00.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/U599_00.html).

216. Про Положення про Міністерство фінансів України : Указ Президента України : від 8.04.2011 р., № 446/2011 : (із змінами, внесеними згідно з Указом

Президента від 26.12.2011 р., № 1183/2011) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>.

217. Про заходи із забезпечення додержання прав фізичних та юридичних осіб щодо одержання адміністративних (державних) послуг : Указ Президента України : від 03.07.2009 р., № 508/2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/508/2009>.

218. Про затвердження Положення про проходження служби особами рядового та начальницького складу органів внутрішніх справ : Постанова Кабінету Міністрів України : від 29.06.1991 р., № 114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=114-91-%EF&new=1>.

219. Про заходи щодо упорядкування адміністративних послуг : Постанова Кабінету Міністрів України : від 17.07.09 р., № 737 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/737-2009-%D0%BF>.

220. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Постанова Кабінету Міністрів України : від 27.12.2010 р., № 1245 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1245-2010-%EF&new=1>.

221. Про утворення Департаменту розвитку та модернізації державної податкової служби : Постанова Кабінету Міністрів України : від 19.09.2000 р., № 1454 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.uazakon.com/documents/date\\_8a/pg\\_ianbxh.htm](http://www.uazakon.com/documents/date_8a/pg_ianbxh.htm).

222. Про схвалення Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади: Розпорядження Кабінету Міністрів України : від 15.02.2006 р., № 90-р // Офіційний вісник України. – 2006. – № 7. – Ст. 376. – Ст. 167.

223. Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків : Наказ Міністерства



фінансів України : від 06.11.12 р., № 1147 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/62193.html>.

224. Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року : Наказ ДПА України : від 7 квітня 2003 р., № 160 : (в редакції наказу від 29.09.2005 р. № 420) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=161882&cat\\_id=161857&showHidden=1](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=161882&cat_id=161857&showHidden=1).

225. Щодо створення нових та функціонування діючих ЦОПП : Наказ ДПС України : від 10.02.2012 р., № 109 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=353963&cat\\_id=90728&showHidden=1](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=353963&cat_id=90728&showHidden=1).

226. Ключко А. М. Кадрове забезпечення органів внутрішніх справ України : монографія / А. М. Ключко. – Х. : Золота миля, 2012. – 492 с.

227. Лист Міністерства юстиції України : від 28.04.2011 р., № 3915-0-4-11/101 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0101323-11>.

228. Щодо державної реєстрації Методичних рекомендацій : лист Міністерства юстиції України : від 25.05.2010 р., № 678-10-24 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0678323-10>.

229. Мін'юст оприлюднив перелік незаконних нормативних актів, що застосовуються без державної реєстрації [Електронний ресурс]. – 2010. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/ed\\_2010\\_06\\_30/an/119/MUS13353.html#119](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2010_06_30/an/119/MUS13353.html#119).

230. Щодо надання роз'яснення : роз'яснення ДПС України : від 20.03.2012 р., № 178/2/17-1110 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nau.ua/index.php?page=hotline&file=399023-20032012-0.htm>.

231. Тігіпко С. Л. Стосовно офіційних документів ДПАУ, виданих у зв'язку із впровадженням в дію норм Податкового кодексу України : Доповідна

записка Прем'єр-міністру України М. Я. Азарову : від 29.03.2011 р. [Електронний ресурс] / С. Л. Тігіпко. – Режим доступу : <http://club.dtkk.com.ua/read.php?13,693533,694034>.

232. Жаліло Я. А. Конкурентоспроможність економіки України в умовах глобалізації / Я. А. Жаліло, Я. Б. Базилюк, Я. В. Белінська та ін. ; за ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2005. – 388 с.

233. Лещенко Л. Азаров поручил Хорошковському завершити дерегуляцію до кінця року [Електронний ресурс] / Л. Лещенко // UBR. – Режим доступу : <http://ubr.ua/ukraine-and-world/events/azarov-poruchil-horoshkovskomu-zavershit-dereguliaciu-do-konca-goda-130177>.

234. Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

235. Берназюк Я. О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Берназюк Ян Олександрович ; Національна академія державної податкової служби. – Ірпінь, 2004. – 215 с.

236. Брызгалин А. В. Налоги и налоговое право : учеб. пособ. / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 532 с.

237. Химичева Н. И. Налоговое право : учебник для вузов / Н. И. Химичева. – М. : Бек, 1997. – 336 с.

238. Сулим В. Податкова дисципліна та її поняття / В. Сулим // зб. матеріалів VII регіон, наук.-практ. конф. [«Проблеми державотворення і захисту прав людини в Україні», (Львів, 13–14 лют. 2002 р.)]. – Львів : 2002. – 312 с.

239. Сулим В. Суб'єкти податкових правовідносин та їх класифікація / В. Сулим // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 2. – С. 29–32.

240. Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року, № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

241. Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Консум, 1997. – 256 с.

242. Вдовічен В. А. Юридичне закріплення прав держави у податкових правовідносинах / В. А. Вдовічен // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2011. – Вип. 604 : Правознавство. – С. 81–85.

243. Про систему оподаткування : Закон України : від 25 червня 1991 р., № 1251-ХІІ : зі змінами та доповненнями : втратив чинність 01.01.2011 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.

244. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами: Закон України : від 21 грудня 2000 р., № 2181-ІІІ, зі змінами та доповненнями : втратив чинність 01.01.2011 // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

245. Марченко В. Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Марченко Віктор Борисович ; Національна академія державної податкової служби. – Ірпінь, 2009. – 212 с.

246. Теремецький В. І. Місце податкової міліції в системі органів державної влади / В. І. Теремецький, В. Ф. Коваль // Юридична наука. – 2012. – № 7. – С. 7–15.

247. Налоговый кодекс Российской Федерации : Ч. I : Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ, с изменениями и дополнениями по состоянию на 3 декабря 2011 г. [Электронный ресурс] // Сайт Федерального Собрания Российской Федерации. – Режим доступа : <http://graph.garant.ru:8080/SESSION/PILOT/main.htm>.

248. Про Положення про Пенсійний фонд України : Указ Президента України : від 6 квітня 2011 р., № 384/2011 із змінами та доповненнями : станом на 04.09.2012 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 29. – Ст. 1223.

249. Березова О. А. Основания прекращения обязанности по уплате налога : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Березова Ольга Александровна ;

Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова. – М., 2003. – 201 с.

250. Коваленко Ю. Ю. Уплата налога третьими лицами / Ю. Ю. Коваленко // Финансовое право. – 2004. – № 5. – С. 20–23.

251. Постанова Верховного суду України у справі за позовом до Управління Пенсійного фонду України в м. Авдіївці [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zib.kiev.ua/article/1172667673023>.

252. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования: Федеральный закон : от 24.07.2009 г., № 212-ФЗ [Электронный ресурс] // Сайт Федерального Собрания Российской Федерации. – Режим доступа : <http://graph.garant.ru:8080/SESSION/PILOT/main.htm>.

253. Бортняк В. А. Механізм стягнення податкового боргу (адміністративно-правовий аспект) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Бортняк Валерій Анатолійович ; Національна академія державної податкової служби. – Ірпінь, 2008. – 215 с.

254. Теремецький В. І. Державні органи, що надають податкову інформацію, як суб'єкти податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Південноукраїнський правничий часопис. – 2011. – № 4. – С. 316–318.

255. Дадашев А. З. Налоги и налогообложение : уч. пособ. / под ред. А. З. Дадашев. – М. : Вузовский учебник, 2007. – 285 с.

256. Финансовое право : учебник для вузов / Н. М. Артемов, О. Н. Горбунова, И. Г. Денисова и др. ; под ред. О. Н. Горбуновой. – М. : Юристъ, 1996. – 400 с.

257. Кваша Ю. Ф. Налоговое право : конспект лекций / Ю. Ф. Кваша, А. П. Зрелов, М. Ф. Харламов. – 3-е изд., испр. и доп. – М. : Высшее образование, 2009. – 175 с.

258. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія / В. І. Теремецький. – Харків : Діа плюс, 2012. – 648 с.

259. Про систему валютного регулювання і валютного контролю : Декрет Кабінету Міністрів України : від 19 лютого 1993 р., № 15-93 : із змінами та доповненнями : станом на 12.01.2011 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 17. – Ст. 184.

260. Про затвердження Положення про відкриття та функціонування в уповноважених банках України рахунків банків-кореспондентів в іноземній валюті та в гривнях : Постанова правління Національного банку України : від 26 березня 1998 р., № 118 : із змінами та доповненнями : станом на 09.09.2011 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 15. – Ст. 26.

261. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» : Закон Республики Казахстан : от 10 декабря 2008 г., № 99-IV : с изменениями и дополнениями : по состоянию на 22.07.2011 [Электронный ресурс] // Сайт налогового комитета Республики Казахстан. – Режим доступа : <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/Pages/default.aspx>.

262. Меженин В. А. Уголовная ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента : автореф. дисс. на соиск. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.08 «Уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право» / В. А. Меженин ; Кисловодский институт экономики и права. – Кисловодск., 2009. – 26 с.

263. Мазурик О. Ф. Правовий статус податкового агента : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. Ф. Мазурик ; Класич. приват. ун-т. – Запоріжжя, 2010. – 20 с.

264. Теремецький В. І. Збирачі податків і зборів як факультативні суб'єкти податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Правничий вісник Університету «КРОК». – 2011. – Вип. 10. – С. 95–99.

265. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты

Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования : Федеральный закон : от 27 июля 2006 г., № 137-ФЗ [Электронный ресурс] // Сайт Федерального Собрания Российской Федерации. – Режим доступа : <http://graph.garant.ru:8080/SESSION/PILOT/main.htm>.

266. Костикова Е. Г. Правовой статус налогоплательщиков-организаций : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.14 «Административное право и процесс; финансовое право: информационное право» / Е. Г. Костикова ; Саратовская государственная академия права. – Саратов, 2001. – 24 с.

267. Бех Г. В. Правове регулювання непрямих податків в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Г. В. Бех ; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2002. – 20 с.

268. Черник Д. Г. Налоговый кодекс: реформы продолжаются : монография / Д. Г. Черник. – М. : [б. и.], 2000. – 255 с. – (Библиотека журнала «Налоговый вестник»).

269. Комарова Т. Л. Место и роль органов налоговой службы в механизме российского государства (теоретико-правовое исследование) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Комарова Татьяна Львовна ; Коломенский государственный педагогический университет. – Коломна, 2000. – 193 с.

270. Вдовічен В. А. Юридичні права держави в податкових правовідносинах / В. А. Вдовічен // Актуальні питання сучасної юридичної науки : міжнар. наук.-практ. конф. (05–06 жовт. 2011 р., м. Київ) : у 2-х томах. – К. : Центр правових наукових досліджень, 2011. – Т. 2. – С. 50–53.

271. Мулявка Д. Г. Адміністративно-правові заходи забезпечення прав платників податків : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Д. Г. Мулявка ; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2004. – 19 с.

272. Ильюшихин И. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения / И. Н. Ильюшихин // Известия вузов. Правоведение. – 2000. – № 2. – С. 137–141.

273. Кушнарѡва Т. Є. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Кушнарѡва Тетяна Євгеніївна ; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2000. – 192 с.

274. Пепеляев С. Г. К вопросу о налоговом законодательстве и налоговых правоотношениях // Налоговый вестник. – М., 1997. – № 5. – С. 19–21.

275. Чуприна Л. М. Правова характеристика фінансових правовідносин за участю бюджетних установ [Електронний ресурс] / Л. М. Чуприна // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 841–853. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-3/11clmubu.pdf>.

276. Чернадчук Т. О. Держава як суб'єкт фінансових правовідносин / Т. О. Чернадчук // Право України. – 2007. – № 6. – С. 112–114.

277. Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин / Я. В. Греца, Ю. М. Бисяга. – Ужгород : Ліра, 2007. – 208 с.

278. Мазурик О. Ф. Правовий статус податкового агента : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Мазурик Олена Федорівна ; Класичний приватний університет. – Запоріжжя, 2010. – 189 с.

279. Гаруст Ю. В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України : дис. ... канд. юр. наук : 12.00.07 / Гаруст Юрій Віталійович ; Національна академія державної податкової служби. – Ірпінь, 2008. – 258 с.

280. Введение в украинское право : монография / под общ. ред. С. В. Ковалева, Ю. Н. Оборотова. – О. : Юрид. л-ра, 2009. – 765 с.

281. Митний кодекс України : від 13.03.2012 р., № 4495-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 44–45, № 46–47, № 48. – Ст. 552.

282. Митний кодекс України : від 11.07.2002 № 92-IV : із змінами та доповненнями : втратив чинність 01.06.2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 38–39. – Ст. 288.

283. Про Державну митну службу України : Указ Президента України : від 29 листопада 1996 р., № 1145/96 : із змінами та доповненнями : станом на 30.04.2011 // Урядовий кур'єр. – 1996. – № 228 – 229. – Ст. 12.

284. Про Положення про Державну митну службу України : Указ Президента України : від 12 травня 2011 р., № 582/2011 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 37. – Ст. 1514.

285. Теремецький В. І. Особливості компетенції митних органів у податкових правовідносинах / В. І. Теремецький // Адміністративне право України : сучасний стан та шляхи розвитку : матеріали наук.-практ. конф. (Харків, 27 квіт. 2012 р.) / МВС України ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х. : ХНУВС, 2012. – С. 228–230.

286. Дзісяк О. П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Дзісяк Олег Петрович ; Національна академія внутрішніх справ України. – К., 2001. – 198 с.

287. Сараскіна Т. В. Організаційно-правові засади діяльності податкової міліції в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.07 / Сараскіна Тетяна Василівна ; Харківський національний університет внутрішніх справ. – Х., 2000. – 189 с.

288. Коваль В. Ф. Взаємодія податкової міліції із структурними підрозділами державної податкової служби України : монографія / за заг. ред. О. М. Бандурки / В. Ф. Коваль. – Х. : Золота миля, 2012. – 253 с.

289. Куліш А. М. Організаційно-правове забезпечення статусу працівників податкової міліції України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Куліш Анатолій Миколайович ; Харківський національний університет внутрішніх справ. – Х., 2002. – 177 с.

290. Головач А. В. Адміністративно-правовий статус керівника в органах державної податкової служби України : дис. ... д-ра. юрид. наук : 12.00.07 / Головач Андрій Володимирович ; Харківський національний університет внутрішніх справ. – Х., 2011. – 535 с.



291. Бандурка О. О. Управління державною податковою службою в Україні: організаційно-правові аспекти : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Бандурка Олександр Олександрович ; Київ. міжнар. ун-т. – К., 2007. – 449 с.

292. Общая теория права : учеб. для юрид. вузов / Ю. А. Дмитриев, И. Ф. Казьмин, В. В. Лазарев и др. ; под общ. ред. А. С. Пиголкина. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Изд-во МГТУ им. Н. Э. Баумана, 1996. – 384 с.

293. Федеральный фонд учебных курсов. Правоведение [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.old.kspu.ru/ffec/juris/ju26.html#26-3>.

294. Лазарев Б. М. Компетенция органов управления / Б. М. Лазарев. – М. : Юридическая литература, 1972. – 280 с.

295. Авер'янов В. Б. Виконавча влада і адміністративне право / В. Б. Авер'янов та ін. ; ред. В. Б. Авер'янов ; НАН України, Інститут держави і права ім. В. М. Корецького. – К. : Видавничий Дім «Ін Юре», 2002. – 668 с.

296. Солдатов А. П. Административное право Российской Федерации : учебник / А. П. Солдатов, В. А. Мельников. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2006. – 346 с.

297. Авер'янов В. Б. Адміністративне право України. Академічний курс : підруч. : у двох томах : Том 1. Загальна частина / ред. колегія : В. Б. Авер'янов (голова). – К. : Юридична думка, 2004. – 584 с.

298. Теремецький В. І. Особливості адміністративно-правового статусу державної податкової служби України / В. І. Теремецький // Право і безпека. – 2012. – № 2 (44). – С. 82–88.

299. Кузнецов Л. Д. Правовые основы организации и деятельности Министерства Российской Федерации по налогам и сборам : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юр. наук : спец. 12.00.02 «Конституционное право; государственное управление; административное право; муниципальное право» / Л. Д. Кузнецов ; Московская государственная юридическая академия. – М. : 2000. – 38 с.

300. Соколовська А. М. Податковий кодекс України як засіб правового обмеження дискреційної податкової політики / А. М. Соколовська // Податкова

політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення : Збірник наукових праць. – Ірпінь. 2000. – С. 61–67.

301. Експерти виступають проти надання надмірних повноважень ДПС [Електронний ресурс] // Закон і бізнес. – Режим доступу : [http://zib.com.ua/ua/11829-eksperti\\_vistupayut\\_proti\\_nadannya\\_nadmirnih\\_povnovazhen\\_dps.html](http://zib.com.ua/ua/11829-eksperti_vistupayut_proti_nadannya_nadmirnih_povnovazhen_dps.html).

302. Кучерявенко М. П. Система податкових органів України / М. П. Кучерявенко, Т. Є. Кушнар'ова. – Х. : Торгсін, 2000. – 240 с.

303. Про затвердження форми Повідомлення про запрошення платника податків до органів державної податкової служби : Наказ Міністерства Фінансів України : від 03 грудня 2012 р., № 1265 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 3. – Ст. 74.

304. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : Учебно-консультационный центр «Юр ИнфоР», 2008. – 360 с.

305. Теремецький В. І. Окремі питання не врегульованості відповідальності посадових осіб контролюючих органів / В. І. Теремецький // Держава і право: проблеми становлення і стратегія розвитку : збірник матеріалів V Міжнародної науково-практичної конференції (19–20 травня 2012 року, м. Суми) : Ч. I / Сумська філія Харківського національного університету внутрішніх справ. – Суми : Папірус, 2012. – С. 519–522.

306. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо спрощення адміністрування податків та зборів : Проект закону : від 01.09.2011 р., № 9085 : внесений Н. Ю. Королевською [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3511=41031](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=41031).

307. Волженкин Б. В. Уголовная ответственность юридических лиц / Б. В. Волженкин. – СПб. : Юридический институт Генеральной прокуратуры РФ, 1998. – 40 с. – (Серия «Современные стандарты в уголовном праве и уголовном процессе»).

308. Про відповідальність юридичних осіб за вчинення корупційних правопорушень : Закон України : від 11 червня 2009 року № 1507-VI : втратив

чинність 05.01.2011 // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 45. – Ст. 692.

309. Про Кабінет Міністрів України : Закон України : від 7 жовтня 2010 р., № 2591-VI : із змінами та доповненнями станом на 07.08.2011 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 79 – Ст. 2792.

310. Регламент Верховної Ради України : Регламент : від 10 лютого 2010 р., № 1861-VI : із змінами та доповненнями станом на 29.01.2012 // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 14–15 ; № 16–17. – Ст. 133.

311. Чвалюк А. М. Правові основи формування державного бюджету України : монографія / А. М. Чвалюк. – К. : КНТ, 2011. – 224 с.

312. Мазур І. А. Відповідальність за порушення бюджетного законодавства як один із різновидів фінансової відповідальності / І. А. Мазур // зб. наук. пр. за матеріалами науково-практичної конференції [«Бюджетно-податкова політика в Україні (проблеми та перспективи розвитку)» (Ірпінь, 20–22 груд. 2001 р.)]. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. – С. 622–624.

313. Налоговое право : курс лекций / Д. В. Тютин. – М. : Изд-во РАП ; Эксмо, 2009. – 427 с.

314. Интервью с заместителем Председателя ВАС РФ О. В. Войковым [Электронный ресурс] // Эж-Юрист. – 2003. – № 20. – Режим доступа : <http://www.gazeta-yurist.ru/>.

315. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс : підручник / Кучерявенко М. П. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.

316. Основи оподаткування : навч. посіб. / Т. В. Калінеску, О. М. Антіпов, Г. М. Бурлуцька та ін. ; кер. авт. кол. і наук. ред. професор Т. В. Калінеску. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 535 с.

317. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців : Закон України : від 15.05.2003 р., № 755-IV : із змінами та доповненнями станом на 12.04.2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 31. – Ст. 263.

318. Теремецький В. І. Деякі особливості правового статусу платників податків / О. О. Бандурка, В. І. Теремецький // Наше право. – 2012. – № 3. – Ч. 2. – С. 41–47.

319. Оніщик Ю. В. Сутність правового статусу платника податків / Ю. В. Оніщик // Дискусійні питання теорії фінансового права. Нормативно-правові засади природокористування та енергозбереження в Україні. Спори про податки: причини виникнення та напрями їх вирішення. Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права: збірник наукових праць за матеріалами круглих столів та Міжнародної інтернет-конференції / НДІ фінансового права. – К. : Вік прінт, 2009. – С. 409–411.

320. Карапетян Н. Р. Правовой статус налогоплательщика / Н. Р. Карапетян // Финансовое право. – 2005. – № 2. – С. 30–33.

321. Карапетян А. Р. Правовой статус частных субъектов налогового права : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Карапетян Астхик Рафиковна ; Рос. правовая акад. М-ва юстиции РФ. – М., 2005. – 208 с.

322. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України : від 16.07.1999 р., № 996-XIV : із змінами та доповненнями станом на 14.01.2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

323. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учеб. / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2001. – 584 с.

324. Тарасова В. Ф. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. / В. Ф. Тарасова, Л. Н. Семькина, Т. В. Сапрыкина. – 3-е изд., перераб. – М. : КноРус, 2007. – 320 с.

325. Теремецький В. І. Права та обов'язки як основні елементи правового статусу платників податків / В. І. Теремецький // Право і безпека. – 2012. – № 3 (45). – С. 139–146.

326. Юрист: вокруг «упрощенки» подняли ажиотаж. Читайте НК! [Электронный ресурс] // UBR. – Режим доступа : <http://ubr.ua/business-practice/laws-and-business/urist-vokrug-uproshenki-podniali-ajiotaj-chitaite-nk-101709>.

327. Онишко С. В. Потенціал підвищення конкурентоспроможності податкової політики / С. В. Онишко // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні : зб. матер. наук.-практ. круглого столу (Ірпінь, 23 бер. 2012 р.). – Ірпінь : Нац. унів. ДПС України, 2012. – С. 133–136.

328. Бондарчук Т. Г. Зарубіжний досвід використання місцевих податків / Т. Г. Бондарчук // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 5. – С. 42–46.

329. Вишневський В. П. Місцеві податки і збори у ринковій економіці / В. П. Вишневський, В. В. Рибак // Фінанси України. – 2007. – № 1. – С. 11–20.

330. Герчаківський С. Д. Місцеве оподаткування в Україні: традиції, реалії та напрями удосконалення / С. Д. Герчаківський // Фінанси України. – 2006. – № 2. – С. 44–49.

331. Ібатулліна А. В. Автономність місцевого оподаткування України / А. В. Ібатулліна // Вісник аграрної науки. – 2009. – № 9. – С. 81–82.

332. Іваненко В. Місце та роль місцевих податків і зборів у забезпеченні місцевого самоврядування / В. Іваненко // Фінанси України. – 2005. – № 4. – С. 32–34.

333. Назаркевич І. Місцеве оподаткування і механізми його вдосконалення / І. Назаркевич // Регіональна економіка. – 2008. – № 2. – С. 290–295.

334. Нікітіна Л. О. Правові засади формування місцевих бюджетів : автореферат дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Л. О. Нікітіна ; Національна академія державної податкової служби. – Ірпінь, 2004. – 18 с.

335. Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах демократичних перетворень : автореферат дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / В. В. Письменний ; Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2008. – 20 с.

336. Піхоцька О. М. Місцеві податки і збори в Україні / О. М. Піхоцька // Фінанси України. – 2008. – № 5. – С. 46–51.

337. Тарангул Л. Л. Основні напрями удосконалення законодавчої бази оподаткування місцевими податками і зборами / Л. Л. Тарангул // Економіст. – 2009. – № 3. – С. 18–22.

338. Щербина І. Ф. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету / І. Ф. Щербина // Казна. – 2009. – № 2. – С. 89–119.

339. Бурлуцька Ю. М. Місцеві податки як основа формування доходів органів місцевого самоврядування [Електронний ресурс] / Ю. М. Бурлуцька. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/10\\_NPE\\_2010/Economics/62998.doc.htm](http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Economics/62998.doc.htm).

340. Молодченко Т. Г. Місцеві податки як основа фінансової незалежності місцевого самоврядування / Т. Г. Молодченко // Теорія та практика державного управління : зб. наук. пр. – Х. : ХарПІ НАДУ «Магістр», 2009. – Вип. 4 (27). – С. 116–121.

341. Бандида М. Роль місцевих податків і зборів у формуванні доходів бюджету міста / М. Бандида // Ринок цінних паперів України. – 2008. – № 11–12. – С. 35–43.

342. Блащук Н. І. Проблеми місцевого оподаткування в Україні та шляхи їх подолання / Н. І. Блащук // Фінансова сфера та її роль у зростанні конкурентних переваг національних економік : матеріали науково-практичної конференції 12–13 березня 2009 р., м. Ірпінь : в 2-х ч. : Ч. II. – Ірпінь : НУ ДПС України, 2009. – С. 138–142.

343. Солдатенко О. В. Наповнення місцевих бюджетів у нових умовах оподаткування // Україна в нових реаліях: політичні, економічні та правові орієнтири розвитку : збірник наукових праць за матеріалами II Міжнародної науково-практичної конференції, 17 травня 2011 р. / О. В. Солдатенко. – К. : Алерта, 2011. – С. 416–419.

344. Садовенко М. М. Реформування місцевого оподаткування в контексті Податкового кодексу України [Електронний ресурс] / М. М. Садовенко,

К. В. Денисенко // Економічний розвиток країни за умов законодавчих змін : матеріали економічних наукових Інтернет-конференцій. – Режим доступу : [http://www.economy-confer.com.ua/full\\_article/950](http://www.economy-confer.com.ua/full_article/950).

345. Про схвалення Концепції реформування місцевих бюджетів : розпорядження Кабінету Міністрів України : від 23 травня 2007 р., № 308-р // Офіційний вісник України. – 2007. – № 38. – Ст. 1526.

346. Фатюха Н. Г. Фінансово-правові засади формування місцевих бюджетів на основі місцевих податків і зборів / Н. Г. Фатюха, І. С. Хуторянська // Економічний простір. – 2010. – № 33. – С. 104–113.

347. Молдован О. О. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? : аналітична доповідь / О. О. Молдован, О. В. Шевченко, О. О. Єгорова ; за ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2010. – 80 с.

348. Шевченко О. Фінансова основа місцевого самоврядування в Україні : унормування у проекті Податкового кодексу [Електронний ресурс] / О. Шевченко. – Режим доступу : <http://old.niss.gov.ua/Monitor/february2009/11.htm>.

349. Про місцеві податки і збори : Декрет Кабінету Міністрів України від 20 травня 1993 р. № 56-93 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 30. – Ст. 336.

350. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про місцеві податки і збори», реєстраційний № 3532, дата реєстрації 22 грудня 2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_2?pf3516=3532&skl=7](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_2?pf3516=3532&skl=7).

351. Висновок Головного науково-експертного управління на проект Закону України «Про місцеві податки і збори» : реєстраційний № 3532 : дата реєстрації 22 грудня 2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_2?pf3516=3532&skl=7](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_2?pf3516=3532&skl=7).

352. Голованьова О. Шляхи удосконалення системи місцевого оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / О. Голованьова // І наукова

конференція кафедри «Оподаткування» 2010 р. / Східноукраїнський національний університет ім. Володимира Даля. – Режим доступу : [http://www.taxation.lg.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id=102:2010-11-13-13-38-47&catid=41:scientific-conference&Itemid=69](http://www.taxation.lg.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=102:2010-11-13-13-38-47&catid=41:scientific-conference&Itemid=69).

353. Верзун А. Місцеві податки як основа формування доходів органів місцевого самоврядування [Електронний ресурс] / А. Верзун, М. Гарасим [http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem\\_Biol/Vldau/APK/2009/files/09vaaola.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vldau/APK/2009/files/09vaaola.pdf).

354. Єсіна О. В. До питання про повноваження органів місцевого самоврядування в сфері податкових правовідносин / О. В. Єсіна // Наше право. – 2009. – № 2. – С. 149–154.

355. Кофлан В. М. Правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні : монографія / В. М. Кофлан. – Ірпінь : НА ДПС України. – 2004. – 176 с.

356. Чамлай І. Ю. Напрями вдосконалення системи місцевого оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / І. Ю. Чамлай // Актуальні питання сучасної економіки : матеріали I Всеукраїнської заочної науково-практичної конференції 20–22 січня 2010 р. – Режим доступу : <http://udau.edu.ua/library.php?pid=1142>.

357. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України : від 21 травня 1997 р., № 280/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

358. Зауваження Головного юридичного управління до проекту Закону України «Про місцеві податки і збори» : реєстраційний № 3532 : дата реєстрації 22 грудня 2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_2?pf3516=3532&skl=7](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_2?pf3516=3532&skl=7).

359. Теремецький В. І. Правовий вимір фіскальної функції органів місцевого самоврядування / В. І. Теремецький // Право і безпека. – 2012. – № 1 (43). – С. 114–119.

360. Юрченко Н. Тігіпко вважає передчасним надання права місцевій владі встановлювати податки / Н. Юрченко // Київ. – 2011. – 12 листопада



[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrinform.ua/ukr/order/?id=1056176>

361. Кучерявенко М. П. Курс податкового права : підручник : в 6-ти томах / М. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2004. – Т. II. Введення в теорію податкового права. – 600 с.

362. Вознесенский А. З. Унификация системы местных налогов : автореф. дисс. на соискание ученой степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / А. З. Вознесенский ; Санкт-Петербургский университет экономики и права. – СПб., 1998. – 20 с.

363. Бюджетний кодекс України : від 8 липня 2010 р., № 2456-VI : із змінами та доповненнями : станом на 20.11.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

364. Позняков С. П. Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / С. П. Позняков ; Національна академія державної податкової служби. – Ірпінь, 2007. – 21 с.

365. Топ-20 крупнейших налогоплательщиков Украины [Електронний ресурс] // Новости. – 2012. – Режим доступу : <http://ubr.ua/finances/taxes/top-20-krupneishih-nalogoplatelshikov-ukrainy-161393>.

366. Про затвердження Порядку формування Реєстру великих платників податків та затвердження Змін до Порядку обліку платників податків і зборів : Наказ Міністерства фінансів України : від 11.09.2012 р., № 986 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1860-12>.

367. Про затвердження Реєстру великих платників податків на 2013 рік : Наказ ДПС України : від 17.09.2012 р., № 837 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/61837.html>.

368. Пріоритети податкової служби України: співпраця органів державної податкової служби України з великими платниками податків [Електронний

ресурс] // Вісті : Інформаційний бюлетень. – 2010. – № 95. – Режим доступу : <http://www.dpa.dn.ua/s/76/594>.

369. Центральний офіс: успішний податковий тренд буде працювати за принципом «all inclusive» [Електронний ресурс] / Відділ масово-роз'яснювальної роботи та звернень громадян СДПІ ВПП у м. Харкові. – Режим доступу : <http://dpa.kharkov.ua/page1.php?topic=2012/02/390702>.

370. Міжнародний досвід створення Центрального офісу з обслуговування великих платників податків [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної податкової служби у Житомирській області. – 23.02.2012 – Режим доступу : [http://dpa.zt.ua/index.php?option=com\\_content&task=view&id=16073&Itemid=55](http://dpa.zt.ua/index.php?option=com_content&task=view&id=16073&Itemid=55).

371. Для комфортного обслуговування великих платників податківці створюють окремий VIP-офіс [Електронний ресурс] / Прес-служба Державної податкової служби. – 18.01.2012. – Режим доступу : [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=244877168&cat\\_id=244277212](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=244877168&cat_id=244277212).

372. Improving Large Taxpayers' Compliance: A Review of Country Experience [Електронний ресурс] / By a Staff Team : Led by Katherine Baer // International Monetary Fund. – April 29, 2002. – Режим доступу : <http://www.imf.org/external/pubs/nft/op/215/index.htm>.

373. Вахитов Р. Р. Администрирование крупнейших налогоплательщиков: опыт стран ОЭСР [Електронний ресурс] / Р. Р. Вахитов. – Режим доступу : <http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/3>.

374. Создается офис по работе с крупными плательщиками [Електронний ресурс] // Коммерсантъ Украина. – 2012. – № 3 (1493). – Режим доступу : <http://www.kommersant.ua/doc/1853289>.

375. Тези виступу Голови ДПС України О. В. Клименка на засіданні Уряду 08.02.12 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ДПС України. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=353466&cat\\_id=90622](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=353466&cat_id=90622).

376. Теремецький В. І. Проблеми вдосконалення обслуговування великих платників податку / В. І. Теремецький // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2012. – Спец. вип. № 2 (61). – С. 150–158.

377. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [Електронний ресурс] / Комітет з економічних реформ при Президентові України. – 87 с. – Режим доступу : [http://www.president.gov.ua/docs/Programa\\_reform\\_FINAL\\_1.pdf](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf).

378. Варналій З. С. Стенограма засідання науково-експертної Ради з питань діяльності ДПС України : від 20 січня 2012 р. [Електронний ресурс] / З. С. Варналій. – Режим доступу : [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=352744&cat\\_id=350673](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=352744&cat_id=350673).

379. Єфименко Т. І. Стенограма засідання науково-експертної Ради з питань діяльності ДПС України : від 20 січня 2012 року [Електронний ресурс] / Т. І. Єфименко. – Режим доступу : [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=352744&cat\\_id=350673](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=352744&cat_id=350673).

380. Воронезкая Н. Новые правила для крупных налогоплательщиков [Електронний ресурс] / Н. Воронезкая // Комментарии. – 2012. – № 3. – Режим доступу : <http://gazeta.comments.ua>.

381. Теремецький В. І. Основні напрямки удосконалення кадрового забезпечення податкової міліції України / В. І. Теремецький // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2012. – № 2 (57). – С. 348–358.

382. Теремецький В. І. До проблеми професійної підготовки кадрів для податкової міліції України / В. І. Теремецький, Коваль В. Ф. // Актуальні проблеми забезпечення практичної спрямованості підготовки кадрів для органів внутрішніх справ України : матеріали наук.-практ. конф. (м. Харків, 5 трав. 2012 р.) / МВС України, Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х. : ХНУВС, 2012. – С. 155–158.

383. Яковенко О. О. Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції управління : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Яковенко Олександр Олександрович ; Київ. нац. ун-т внутр. справ. – К., 2007. – 18 с.

384. Краткий словарь современных понятий и терминов / сост. и ред. В. А. Макаренко. – 2-е изд. – М. : Республика, 1995. – 510 с.

385. Стеценко І. Т. Основи менеджменту: хто такий менеджер : навч. посіб. / І. Т. Стеценко. – К. : А.С.К., 2004. – 221 с.

386. Омуркожоева Г. Н. Налоговое право Кыргызской Республики : учебное пособие / Г. Н. Омуркожоева. – Бишкек : Изд-во КРСУ, 2010. – 245 с.

387. Зубарева И. Е. Горизонтальный мониторинг как способ контроля налогоплательщиков, основанный на доверии: опыт королевства Нидерланды [Электронный ресурс] / И. Е. Зубарева // Ваш налоговый адвокат. – 2008. – № 5. – С. 64–69. – Режим доступа : <http://www.domovodstvo.ru/smi/1E730199753E7011C32577C100139816.html>.

388. Маас А. Программа Горизонтального мониторинга [Электронный ресурс] / Аня Маас. – Режим доступа : <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=773>.

389. Податкова запроваджує ВІП-сервіси для великих платників [Електронний ресурс] / Прес-служба ДПА України. – 27 квітня 2011 р. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=322851&cat\\_id=90622](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=322851&cat_id=90622).

390. Горизонтальний моніторинг як новий сервіс для сумлінних платників податків [Електронний ресурс] / Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби. – Режим доступу : [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=351925&cat\\_id=310882&showHidden=1](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=351925&cat_id=310882&showHidden=1).

391. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України :

від 31.08.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files/temp/257698436.pdf>.

392. Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)» : Проект [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/content.php?c=show\\_bazar.php&lang=ukr](http://www.apu.com.ua/content.php?c=show_bazar.php&lang=ukr).

393. Горизонтальний моніторинг по-українськи [Електронний ресурс]. – 2011. – Режим доступу : <http://taxua.blogspot.com/2011/05/goryzontalnyi-monitoring-po-ukrayinsky.html>.

394. Гвоздий В. «Горизонтальный аудит» – які його перспективи? [Електронний ресурс] / Валентин Гвоздий // Бизнес. – 14.09.2011. – Режим доступу : [http://www.business.ua/blogs/tax-policy/gvozdiy\\_blog/630](http://www.business.ua/blogs/tax-policy/gvozdiy_blog/630).

395. Лист ДПС України : від 15.06.2011 р., № 585/3/31-0011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2362-585.html>.

396. Теремецький В. І. Горизонтальний моніторинг – новий метод здійснення податкового контролю [Електронний ресурс] / В. І. Теремецький // Форум Права. – 2012. – № 1. – С. 953–961. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12tvizpk.pdf>.

397. Ефимчук А. Налоговая поверит аудиторам: миф или реальность? [Електронний ресурс] / А. Ефимчук. – Режим доступу : <http://svetiteni.com.ua/8284-aleksandr-efimchuk-nalogovaya-poverit-auditoram-mif-ili-realnost.html>.

398. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо аудиту податкової звітності) : від 26.03.2012 р., № 10270 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=42978](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=42978).

399. Депутаты предложили бизнесу новую схему работы с налогоплательщиками [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://focus.ua/economy/225389>.

400. Рушайло В. Б. Административно-правовые режимы : монография / В. Б. Рушайло. – М. : Щит-М, 2000. – 264 с.

401. Шамсумова Э. Ф. Правовые режимы (теоретический аспект) : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Шамсумова Эмма Файсаловна ; Уральский юрид. ин-т МВД России. – Екатеринбург, 2001. – 213 с.

402. Андрійівський К. В. Спеціальні податкові режими : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Андрійівський Константин Віталійович ; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2009. – 206 с.

403. Алексеев С. С. Право: азбука – теория – философия: опыт комплексного исследования / С. С. Алексеев. – М. : Статут, 1999. – 712 с.

404. Бахрах Д. Н. Административное право России : учеб. для вузов / Д. Н. Бахрах . – М. : Норма, 2000. – 640 с.

405. Матузов Н. И. Правовые режимы: вопросы теории и практики / Н. И. Матузов, А. В. Малько // Правоведение. – 1996. – № 1. – С. 16–29.

406. Сенчищев В. И. Объект гражданского правоотношения / В. П. Сенчищев // Актуальные проблемы гражданского права : сб. / под ред. М. И. Брагинского ; Исследовательский центр частного права ; Российская школа частного права. – М. : Статут, 1998. – С. 139–142.

407. Родионов О. С. Механизм установления правовых режимов российским законодательством : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / Родионов Олег Сергеевич ; Саратовская государственная академия права. – Саратов, 2001. – 157 с.

408. Розанов И. С. Административно-правовые режимы по законодательству Российской Федерации, их назначение и структура / И. С. Розанов // Государство и право. – 1996. – № 9. – С. 84–91.

409. Шахмаметьев А. А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации : автореф. дисс. на соискание учен. степени докт. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / А. А. Шахмаметьев ; Московская государственная юридическая академия им. О. Е. Кутафина. – М., 2011. – 42 с.

410. Шахмаметьев А. А. Категория «режим» в правовом механизме налогообложения / А. А. Шахмаметьев // Право. – 2009. – № 1. – С. 63–78.

411. Иконникова О. А. Правовые режимы налогообложения взаимозависимых лиц (организаций) : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Иконникова Ольга Александровна ; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. – М., 2009. – 220 с.

412. Теремецький В. І. Поняття та види податково-правового режиму / В. І. Теремецький // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2011. – № 4 (55). – С. 295–304.

413. Жданова В. Ю. Специальные налоговые режимы: место в системе правовых явлений и юридическая конструкция : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Жданова Вероника Юрьевна ; Московского государственного университета им. Л. В. Ломоносова. – М., 2006. – 251 с.

414. Иващенко Н. С. Специальный и общий налоговый режим / Н. С. Иващенко // Налоги и налогообложение. – 2004. – № 7. – С. 65–67.

415. Матинов А. С. Специальные налоговые режимы : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Матинов Алексей Сергеевич ; Рос. правовая акад. М-ва юстиции РФ. – М., 2005. – 199 с.

416. Алексеев С. С. Теория права / С. С. Алексеев. – М. : БЕК, 1994. – 224 с.

417. Злобин Н. Н. Налог как правовая категория : монография / Н. Н. Злобин. – М. : РПА МЮ РФ, 2003. – 170 с.

418. Злобин Н. Н. Налог как правовая категория : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Злобин Никита Наильевич ; Российская правовая академия Министерства юстиции РФ. – М., 2003. – 252 с.

419. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. : Т. 4 / В. И. Даль. – М. : Рус. яз., 1999. – 555 с.

420. Словник української мови : в 11 т. : Т. 11 / за ред. І. К. Білодіда. – К. : Наук. думка, 1980. – 699 с.

421. Теремецький В. І. Спеціальні податкові режими в Україні: адміністративно-правовий аспект / В. І. Теремецький // Право і безпека. – 2011. – № 5 (42). – С. 98–103.

422. Сарана С. В. Склад спеціальних податкових режимів: законодавчий та науково-практичний аспект / С. В. Сарана // Право та управління. – 2011. – № 2. – С. 305–315.

423. Коломієць П. В. Окремі недоліки законодавчого визначення спеціального податкового режиму / П. В. Коломієць // Актуальні питання сучасної юридичної науки: матеріали Міжнародної наук.-практ. конф. (м. Харків, 11–12 червня 2011 р.): у 2-х т.: Т. 1. – Х.: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2011. – С. 78–80.

424. Сарана С. В. Законодавча регламентація структури спеціальних податкових режимів та пропозиції по її вдосконаленню / С. В. Сарана // Актуальні питання сучасної юридичної науки: матеріали Міжнародної наук.-практ.-конф., (м. Харків, 11–12 червня 2011 р.): у 2-х т.: Т. 1. – Х.: ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2011. – С. 94–95.

425. Нагорняк Г. Проблеми податкового регулювання в Україні та шляхи їх вирішення / Г. Нагорняк, Ю. Вовк // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 2 (27). – С. 140–152.

426. Сарана С. В. Спеціальний податковий режим у сфері сільського і лісового господарства та рибальства [Електронний ресурс] / С. В. Сарана // Форум права. – 2012. – № 1. – С. 865. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12ccvgr.pdf>.

427. Костанян Р. К. Специальные налоговые режимы как разновидность налоговых льгот / Р. К. Костанян // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. – № 7. – С. 22–27.

428. Теремецький В. І. Проблеми вдосконалення правового забезпечення функціонування спрощеної системи оподаткування [Електронний ресурс] / В. І. Теремецький // Форум Права. – 2011. – № 3. – С. 781–786. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2011-3/11tvicco.pdf>.



429. Кізіма А. Спеціальні податкові режими як інструмент податкового регулювання / А. Кізіма, І. Кушнірик // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 1. – С. 117–127.

430. Сякин Р. Р. Теоретические аспекты реализации специальных налоговых режимов в Российской Федерации / Р. Р. Сякин // Вопросы современной науки и практики. – 2010. – № 10–12 (31). – С. 228–236.

431. Теремецький В. І. Адміністрування податків: проблеми та шляхи вдосконалення / В. І. Теремецький // Сучасні проблеми правового, економічного та соціального розвитку держави : матеріали наук.-практ. конф. (Харків, 10 квіт. 2012 р.) / МВС України ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х. : ХНУВС, 2012. – С. 143–145.

432. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів : проект Закону України : від 02.10.2012 р., № 11285 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=44559](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=44559).

433. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо подальшого удосконалення адміністрування податків і зборів: проект Закону України : від 02.10.2012 р., № 11284 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=445598](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=445598).

434. Словник іншомовних слів / уклад. : С. М. Морозов, Л. М. Шкарапута. – К. : Наук. думка, 2000. – 680 с.

435. Мельтюхова Н. М. Зарубіжний досвід публічного адміністрування : метод. рек. / авт. кол. : Н. М. Мельтюхова, В. В. Корженко, Ю. В. Дідок та ін. ; за заг. ред. Н. М. Мельтюхової. – К. : НАДУ, 2010. – 28 с.

436. Файоль А. Общее и промышленное управление / А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тейлор, Г. Форд // Управление – это наука и искусство / сост. Г. Л. Подвойский. – М. : Республика, 1992. – 351 с.

437. Найденов А. С. Совершенствование системы налогового администрирования региона в рамках взаимодействия «налогоплательщик – государство» : автореф. дисс. на соискание ученой степени канд. экон. наук :

спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / А. С. Найденов ; Институт экономики Уральского отделения Российской академии наук. – Екатеринбург, 2012. – 25 с.

438. Федоровская М. А. Развитие налогового администрирования на субфедеральном уровне : автореф. дисс. на соискание ученой степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / М. А. Федоровская ; Саратовский государственный социально-экономический университет. – Саратов, 2011. – 21 с.

439. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы / Золотарева А., Киреева А., Корниенко Н. ; под ред. Синельникова-Мурылева С. Г. и Трунина И. В.; В 3-х томах. Том 1. Ин-т экономики переход. периода. – М. : ИЭПП, 2008. – 786 с.

440. Игнатъев Д. В. Развитие механизма администрирования налогооблагаемой прибыли : автореф. дисс. на соискание ученой степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / Д. В. Игнатъев ; Финансовый ун-т при Правительстве РФ. – Москва, 2011. – 23 с.

441. Хомяков А. П. К вопросу о понятии и правовой природе налогового администрирования / А. П. Хомяков // Финансовое право. – 2011. – № 4. – С. 34–37.

442. Ефимова Т. А. Налоговое администрирование деятельности коммерческих банков в Российской Федерации : автореф. дисс. на соискание ученой степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / Т. А. Ефимова ; Московский государственный университет экономики, статистики и информатики. – Москва, 2011. – 26 с.

443. Теремецький В. І. Податкове адміністрування – інструмент реалізації податкової політики держави / В. І. Теремецький // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні : зб. матер. наук.-практ. круглого столу (23 березня 2012 р.). – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2012. – С. 186–188.

444. Титов А. С. Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации: дисс. ... докт. юрид. наук : 12.00.14 / Титов Алексей Сергеевич ; Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов Российской Федерации. – М., 2007. – 580 с.

445. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34–38.

446. Марченко В. Б. Щодо змісту поняття адміністрування податків (обов'язкових платежів) / В. Б. Марченко // Держава і право. – 2010. – № 49. – С. 204–209.

447. Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків / А. Ластовецький // Право України. – 2003. – № 11. – С. 37–40.

448. Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів: дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Проценко Тарас Олександрович ; Інститут законодавства Верховної Ради України. – К., 2008. – 386 с.

449. Иванов А. Г. Понятие администрирования налогов / А. Г. Иванов // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 5–13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zonazakona.ru/law/comments/191>.

450. Марченко В. Б. Щодо застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» у Податковому кодексі України / В. Б. Марченко // Часопис Київського університету права. – 2011. – № 1. – С. 120–123.

451. Иванова А. А. Налоговый контроль в механизме реформирования системы налогового администрирования Российской Федерации : дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Иванова Елена Александровна ; С.-Петербург. гос. ун-т. – СПб, 2007. – 149 с.

452. Пономарев А. И. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учебное пособие / А. И. Пономарев. – Ростов н/Д : Феникс, 2001. – 352 с.

453. Фадеев Д. Е. Экономика. Налоги. Бизнес / Д. Е. Фадеев // Налоговый вестник : приложение к журналу. – 2011. – № 4. – 288 с.

454. Шарапова О. А. Понятие налогового администрирования: признаки, цели, принципы осуществления / О. А. Шарапова // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 4. – С. 37–39.

455. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран : Курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : Центр ЮрИнфо, 2003. – 384 с.

456. Планування та адміністрування податкових надходжень як складова соціально-економічного розвитку регіону : монографія / Давидов Г. М., Любченко О. М.; за ред. Г. М. Давидова, О. М. Любченко. – Кіровоград : Імекс-ЛТД, 2007. – 374 с.

457. Пепеляев С. Г. Основы налогового права: учебник для вузов / С. Г. Пепеляев. – М. : Инфра-М., 2003. – 320 с.

458. Сердюков А. Э. Администрирование налогов в России: принципы и пути развития [Электронный ресурс] / А. Э. Сердюков // Российский налоговый курьер. – 2006. – № 3. – С. 9–11. – Режим доступа : [http://www.rnk.ru/journal/archives/2006/3/nalogovoe\\_administrirovanie/iz-pervyh-ust/68168\\_print.phtml](http://www.rnk.ru/journal/archives/2006/3/nalogovoe_administrirovanie/iz-pervyh-ust/68168_print.phtml).

459. Gordon Richard K. Law of tax administration and procedure / Richard K. Gordon // Tax Law Design and Drafting / ed. V. Thuroyi ; IMF. – 1996. – 525 p.

460. Бельский К. С. Основы налогового права: цикл материалов по теории налогового права : из пяти частей : Ч. 1 : Понятие налога / К. С. Бельский // Гражданин и право. – 2006. – № 1. – С. 3–12.

461. Петров Ю. И. Теория и история налогообложения : метод. рекомендации по изучению дисциплины / Ю. И. Петров. – М. : Юридический институт МИИТа, 2010. – 40 с.

462. Миронова О. А. Налоговое администрирование : учебник для студентов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев. – М. : Омега-Л, 2008. – 288 с.

463. Иванов А. Г. Совершенствование административных налогов / А. Г. Иванов // Современное право. – 2009. – № 2. – С. 89–94.

464. Модяева А. И. Налоговый контроль как метод налогового администрирования / А. И. Модяева // Закон и право. – 2005. – № 8. – С. 71–72.

465. Теремецький В. І. Деякі проблеми правового регулювання адміністрування податків / В. І. Теремецький // Актуальні проблеми функціонування держави та тенденції захисту прав і свобод людини : збірник матеріалів юридичної наук.-практ. Інтернет-конф. «Актуальна юриспруденція» (м. Київ, 4 жовтня 2011 р.) : тези наукових доповідей. – К., 2011. – С. 90–94.

466. Концепція адміністративної реформи в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art\\_id=8922225](http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=8922225).

467. Ожегов С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов. – М. : Сов. энциклопедия, 1973. – 846 с.

468. Евгеньева А. П. Словарь русского языка : в 4 т. / А. П. Евгеньева. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Русский язык, 1984. – 750 с.

469. Галіцина Н. В. Адміністративна процедура як інститут адміністративного процесу [Електронний ресурс] / Н. В. Галіцина // Форум права. – 2010. – № 4. – С. 163–177. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2010-4/10gnviar.pdf>.

470. Панова И. В. Юридический процесс / И. В. Панова ; науч. ред. Н. М. Конин. – Саратов : Светопись, 1998. – 76 с.

471. Тихий Р. С. Проблемы правового регулирования административных процедур в Российской Федерации : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Тихий Роман Сергеевич ; Тюм. гос. ун-т. – Тюмень, 2006. – 104 с.

472. Святоцький О. Д. Адвокатура: історія і сучасність / О. Д. Святоцький, В. В. Медведчук. – К. : Ін Юре, 1997. – 320 с.

473. Алімов Р. С. Процедури в адміністративному праві України: теорія і практика : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Алімов Роман Святославович ; Академія державної податкової служби України. – Ірпінь, 2002. – 165 с.

474. Социологический энциклопедический словарь / редактор-координатор – академик РАН Г. В. Осипов. – М. : Норма (Издательская группа Норма-Инфра•М), 2000. – 488 с.

475. Протасов В. Н. Что и как регулирует право : [учеб. пособ.] / В. Н. Протасов. – М. : Юристъ, 1995. – 178 с.

476. Колпаков В. К. Адміністративне право України : підручник / В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 736 с.

477. Битяк Ю. П. Административное право Украины : [учеб. для студентов высш. учеб. заведений юрид. спец.] / Ю. П. Битяк, В. В. Богуцкий, В. Н. Гарашук и др.] ; под ред. проф. Ю. П. Битяка. – 2-е изд., перераб. и доп. – Х. : Право, 2003. – 576 с.

478. Проект Адміністративно-процедурного кодексу України : від 18.07.2008 р., № 2789 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=33073](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=33073).

479. Тимошук В. П. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України / автор-упорядник В. П. Тимошук. – К. : Факт, 2003. – 496 с.

480. Словарь административного права / И. Л. Бачило, Т. М. Гандилов, А. А. Гришковец [и др.]. – М. : Фонд «Правовая культура», 1999. – 320 с.

481. Филатова А. В. Регламенты и процедуры в сфере реализации государственного контроля (надзора) : монография / А. В. Филатова ; под ред. Н. М. Конины. – Саратов : Научная книга, 2009. – 280 с.

482. Попов Л. Л. Административное право Российской Федерации / Л. Л. Попов, Ю. И. Мигачев, С. В. Тихомиров ; под ред. Л. Л. Попова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2010. – 752 с.

483. Бахрах Д. Н. Административное право России : учебник для вузов / Д. Н. Бахрах. – М. : Норма, 2002. – 640 с.

484. Управленческие процедуры / Бачило И. Л., Васильев А. С., Воробьев Н. Ф., Давитнидзе И. Л. и др. ; отв. ред. Лазарев Б. М. – М. : Наука, 1988. – 272 с.

485. Реут А. В. К вопросу о процедурах финансового контроля / А. В. Реут // *Финансовое право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи* : збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 4–7 жовтня 2011 р.) : Ч. II / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2011. – С. 237–239.

486. Голосніченко І. П. Адміністративне право України: основні поняття : навчальний посібник / за заг. ред. доктора юридичних наук, професора І. П. Голосніченка. – К. : ГАН, 2005. – 207 с.

487. Каминская В. И. Место процессуальных норм в системе советского права // *Демократические основы советского социалистического правосудия* / под ред. М. С. Строговича. – М. : Наука, 1965. – 436 с.

488. Строгович М. С. Курс советского уголовного процесса : Т. 1 / М. С. Строгович. – М. : Наука, 1968. – 470 с.

489. Мельников Ю. И. К вопросу о соотношении «юридического процесса» и «юридической процедуры» / Ю. И. Мельников // *Актуальные проблемы юридического процесса в общенародном государстве*. – 1979. – Вып. 1. – С. 13–15.

490. Алексеев С. С. Социальная ценность права в советском обществе / С. С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1971. – 223 с.

491. Тарасова В. А. Процедуральная форма деятельности органов социального обеспечения // *Советское государство и право*. – 1973. – № 11. – С. 112–115.

492. Горшенев В. М. Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе / В. М. Горшенев. – М. : Юрид. лит., 1972. – 256 с.

493. Теремецький В. І. Адміністративні процедури у сфері податкових правовідносин / В. І. Теремецький // *Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності*. – 2012. – № 2. – С. 100–104.

494. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – СПб. : Юридический центр Пресс, 2003. – 397 с.

495. Кучерявенко М. П. Природа процедурного регулювання податкових відносин / М. П. Кучерявенко // Актуальні питання науки фінансового права : монографія / [за ред. М. П. Кучерявенка]. – Х. : Право, 2010. – 464 с.

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

497. Кузьменко О. В. Процесуальні категорії адміністративного права : монографія / О. В. Кузьменко. – НАВСУ, Львів : Атлас, 2004. – 232 с.

498. Чернетченко В. В. Процедурне регулювання податкових відносин як методологічна основа існування спеціальних гарантій надходжень податків, зборів / В. В. Чернетченко // Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації професійних спілок України. – 2012. – № 1. – С. 138–142.

499. Банхаева Ф. Х. Концептуальные положения налогового процесса / Ф. Х. Банхаева // Налоговый вестник. – 1999. – № 1. – С. 15–21.

500. Кононов П. И. Административный процесс: подходы к определению понятия и структуры / П. И. Кононов // Государство и право. – 2001. – № 6. – С. 16–24.

501. Колпаков В. К. Адміністративно-деліктний правовий феномен : монографія / Валерій Костянтинівич Колпаков. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 528 с.

502. Панова И. В. Актуальные проблемы административного процесса в Российской Федерации : автореф. дисс. на соискание ученой степени докт. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / И. В. Панова ; Уральская государственная юридическая академия. – Екатеринбург, 2000. – 36 с.

503. Про затвердження Порядку подання органам державної податкової служби інформації про платників податків, об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, для забезпечення ведення їх обліку, а також обчислення та справляння податків і зборів : Постанова Кабінету Міністрів



України : від 21 грудня 2011 р., № 1386 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1386-2011-%D0%BF>.

504. Мех Ю. В. До питання про класифікацію контролю в державному управлінні / Ю. В. Мех // Проблеми законності. – 2006. – Вип. 77. – С. 60–64.

505. Пилипенко А. А. Налоговое право : курс лекцій / А. А. Пилипенко. – Минск : ГИУСТ БГУ, 2009. – 145 с.

506. Жиліна А. І. Громадський контроль як засіб забезпечення законності та дисципліни в державному управлінні / А. І. Жиліна // Актуальні проблеми сучасної науки і правоохоронної діяльності : матеріали XI науково-практичної конференції курсантів та слухачів, 29 травня 2004 р. – Х. : Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2004. – 276 с.

507. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.

508. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль за деятельностью промышленных предприятий / Э. А. Вознесенский. – Л. : Изд-во ЛГУ, 1985. – 157 с.

509. Ильин А. Ю. Теоретико-правовой аспект налогового контроля / А. Ю. Ильин // Административное и муниципальное право. – 2008. – № 5. – С. 52–58.

510. Петров В. Д. Роль государственного контроля в управлении социально-экономическими системами / В. Д. Петров // Сборник научных трудов Сев. Кав. ГТУ. – 2010. – № 10. – С. 1–4. – (Серия «Экономика»).

511. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2009. – 1736 с.

512. Новий тлумачний словник української мови : у 3 т. : Т. 1 (А–К) / уклад В. В. Яременко, О. М. Сліпушко. – К. : Аконіт, 2008. – 768 с.

513. Семотюк О. П. Сучасний словник іншомовних слів / О. П. Семотюк. – 2-ге вид., доп. – Х. : Ранок, 2008. – 464 с.

514. Словарь иностранных слов : справочное издание / науч. ред. : А. Г. Спиркин, И. А. Акчурин, Р. С. Карпинская. – 18-е изд., стер. – Москва : Русский язык, 1989. – 624 с.

515. Словник іншомовних слів / за ред. члена-кореспондента О. С. Мельничука. – К. : Головна редакція Української енциклопедії Академії наук УРСР, 1975. – 774 с.

516. Жигаленко О. В. Эффективность налогового контроля в Украине : дисс. ... канд. экон. наук. : 08.00.08 / Жигаленко Ольга Викторовна ; Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. – К., 2009. – 20 с.

517. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Инфра-М, 2006. – 495 с. – (Библиотека словарей «Инфра-М»).

518. Лимская Декларация руководящих принципов контроля // Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах. Аналитический обзор и сборник нормативных документов / [составители: С. О. Шохин, В. И. Шлейников] ; аналитический раздел и общ. ред. С. О. Шохина. – М. : Прометей, 1998. – С. 42–51.

519. Михеева Т. Н. Государственный финансовый контроль как основа развития налогового контроля / Т. Н. Михеева, Э. Х. Хузягалиева // Управленческий учет. – 2009. – № 1. – С. 80–87.

520. Гаращук В. М. Контроль та нагляд у державному управлінні : навч. посіб. / В. М. Гаращук. – Х. : Нац. юрид. акад. України, 1999. – 176 с.

521. Гаращук В. М. Контроль і нагляд у державному управлінні : монографія / В. М. Гаращук. – Х. : Фоліо, 2002. – 176 с.

522. Жигаленко О. В. Эффективность налогового контроля в Украине : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук. : спец. 08.00.08 «Деньги, финансы и кредит» / О. В. Жигаленко ; Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. – К., 2009. – 20 с.

523. Атаманчук Г. В. Управление – фактор развития. Размышления об управленческой деятельности / Г. В. Атаманчук. – М. : Экономика, 2002. – 374 с.

524. Чайко В. С. Адміністративно-правове забезпечення контрольно-наглядового провадження в органах внутрішніх справ України / В. С. Чайко // Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ. – 2009. – № 3 : Ч. 2. – С. 126–132.

525. Сорокина А. И. Налоговый контроль за исчислением и уплатой социальных платежей : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / А. И. Сорокина ; Байкальский государственный университет экономики и права. – Иркутск, 2009. – 23 с.

526. Павликов А. М. Контроль как направление деятельности органов исполнительной власти / А. М. Павликов // Социология власти. – 2006. – № 5. – С. 164–171.

527. Хузягалиева Э. Х. Механизм налогового контроля и методы его реализации в региональной системе налогового администрирования : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / Э. Х. Хузягалиева ; Марийск. гос. техн. ун-т. – Йошкар-Ола : Б. и., 2010. – 21 с.

528. Касьяненко М. М. Організація роботи та управління органами державної податкової служби України : навч. посібник / М. М. Касьяненко, М. В. Гринюк, П. В. Цимбал. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – 229 с.

529. Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы, 1979. – 160 с.

530. Нозріна Т. Ю. Щодо питань правового регулювання контролю у сфері державної служби України / Т. Ю. Нозріна // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. – 2010. – № 2. – Т. 23 (62). – С. 325–331. – (Серия : Юридические науки).

531. Головач А. В. Керівник в органах Державної податкової служби: адміністративно-правовий статус : монографія / А. В. Головач. – Х. : Золота миля, 2011. – 584 с.

532. Конопльов В. В. Організаційно-правовий механізм підготовки та прийняття управлінських рішень в адміністративній діяльності органів внутрішніх справ : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Конопльов В'ячеслав В'ячеславович ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2006. – 424 с.

533. Величко А. В. Контрольно-надзорная деятельность государства: система и её элементы / А. В. Величко // Государство и право. – 2008. – № 1. – С. 100–104.

534. Козлов А. Ф. Прокурорский надзор в Российской Федерации. Общая часть : учебное пособие / А. Ф. Козлов. – Екатеринбург : Изд-во УрГЮА, 1994. – 697 с.

535. Советское административное право: методы и формы государственного управления / под. ред. Ю. М. Козлова, Б. М. Лазарева, А. Е. Лунева, М. И. Пискотина. – М. : Юрид. лит., 1977. – 336 с.

536. Малиновський В. Я. Державне управління : навч. посіб. / В. Я. Малиновський. – Вид. 2-ге, доп. та перероб. – К. : Атіка, 2003. – 576 с.

537. Музичук О. М. Контроль за діяльністю правоохоронних органів в Україні : монографія / О. М. Музичук ; Харк. нац. ун-т внутр. Справ. – Х., 2010. – 654 с.

538. Кириченко В. М. Теоретико-правова характеристика контрольного процесу у сфері державного управління / В. М. Кириченко // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 2009. – № 3. – С. 21–27.

539. Ялбулганов А. А. О правовом регулировании государственного финансового контроля / А. А. Ялбулганов // Юрист. – 1999. – № 2. – С. 16–18.

540. Гаращук В. М. Загальні риси громадського контролю в державному управлінні / В. М. Гаращук // Проблеми законності. – 2002. – Вип. 56. – С. 88–93.

541. Музичук О. М. Проблеми класифікації контролю за діяльністю правоохоронних органів в Україні / О. М. Музичук // Право і безпека. – 2010. – № 3. – С. 84–89.

542. Про затвердження Персонального складу Громадської ради при ДПС України : наказ Державної податкової служби України : від 25.11.2011 р., № 173 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/diyalnist-dpa-ukraini/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/53554.html>.

543. Регламент Державної податкової служби України : наказ ДПС України : від 27.10.2011 р., № 95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/diyalnist-dpa-ukraini/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/53566.html>.

544. Положення про Міжвідомчу робочу групу з питань координації та контролю за реалізацією проекту «Модернізація державної податкової служби України–1» Про утворення Міжвідомчої робочої групи з питань координації та контролю за реалізацією проекту «Модернізація державної податкової служби України–1», який підтримується Міжнародним банком реконструкції та розвитку : Постанова Кабінету Міністрів України : від 13 травня 2004 р., № 631 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/631-2004-%D0%BF/conv>.

545. Міжвідомча робоча група [Електронний ресурс] // Офіційний портал Державної податкової служби України. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/mijvidomcha-robocha-grupa>.

546. Про утворення Ради підприємців при Кабінеті Міністрів України : Постанова Кабінету Міністрів України : від 13 лютого 2008 р., № 54 : (в редакції від 06.09.2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show?nreg=54-2008-%EF&find=1&text=%EF%EE%E4%E0%F2>.

547. Меморандум податкових відносин : від 17.02.2012 р. [Електронний ресурс] / Державна податкова служба України ; Всеукраїнська громадська організація «Асоціація платників податків України» // Офіційний портал

Державної податкової служби України. – К., 2012. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/dpa-i-gromadskist/memorandumi-ta-dogovori-pr/53608.html>.

548. План спільних дій Державної податкової служби України та Асоціації платників податків України на 2012 рік [Електронний ресурс] / Державна податкова служба України ; Всеукраїнська громадська організація «Асоціація платників податків України». – К., 2012. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/dpa-i-gromadskist/memorandumi-ta-dogovori-pr/53608.html>.

549. ДПСУ та підприємці утворили спільний «податковий арбітраж» [Електронний ресурс] / Прес-служба Державної податкової служби. – 17.02.2012. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=354869&cat\\_id=90622](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=354869&cat_id=90622).

550. Договір про співробітництво та координацію дій між Українським союзом промисловців і підприємців, Об'єднанням організацій роботодавців України та Державною податковою службою України : від 23.01.2012 р. [Електронний ресурс] // Офіційний портал Державної податкової служби України. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/dpa-i-gromadskist/memorandumi-ta-dogovori-pr/53197.html>.

551. Про Стратегію державної політики сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні та першочергові заходи щодо її реалізації : Указ Президента України : від 24 березня 2012 р., № 212/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/212/2012>.

552. Статут Всеукраїнської професійної спілки працівників органів державної податкової служби : затверджено Другим позачерговим з'їздом Всеукраїнської профспілки працівників органів державної податкової служби 09.12.1999 р. : зареєстровано Міністерством юстиції України 27 березня 2000 року : свідоцтво № 1376 зі змінами від 25.05.2012 р., № 2–3 [Електронний ресурс] // Офіційний портал Державної податкової служби України. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/dpa-i-gromadskist/vseukrainska-profspilka-p/zakonodavche-regulyuvannya-di/71259.html>.

553. Меморандум про співпрацю між ДПА України та Національною спілкою журналістів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://km.sts.gov.ua/dps-i-gromadskist/memorandum-i-ta-dogovori-pro-spivpratsyu/64911.html>.

554. Управління правоохоронними органами України: сучасний стан, перспективи розвитку : монографія / Петков С. В., Приймаченко Д. В., Проценко Т. О. та ін. ; за заг. ред. Т. О. Проценка, С. В. Петкова. – К. : Основа, 2010. – 714 с.

555. Авер'янов В. Б. Державне управління в Україні : навч. посіб. / за заг. ред. В. Б. Авер'янова. – К. : Юрінком Інтер, 1999. – 432 с.

556. Кузьмин М. А. Развитие концепции налогового администрирования в Российской Федерации : дисс. ... канд. юрид. наук : 08.00.10 / Кузьмин Михаил Анатольевич ; С.-Петербур. гос. ун-т экономики и финансов. – Санкт-Петербург, 2011. – 203 с.

557. Попонова Н. А. Об особенностях налогового контроля в развитых странах : выступление на «круглом столе» «Роль налогов в экономическом и социальном развитии России» 10 декабря 2003 г. / Н. А. Попонова // Вопросы теории и практики современного налогообложения : сборник научных статей преподавателей кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве РФ / под ред. проф. Л. И. Гончаренко. – М. : ФА, 2004. – 376 с.

558. Коротун В. І. Трансформація процедур податкового контролю в Україні / В. І. Коротун // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні : зб. матер. наук.-практ. круглого столу (23 березня 2012 р.). – Ірпінь : Нац. унів. ДПС України, 2012. – С. 97–99.

559. Кузьмин М. А. Эффективные модели налогового контроля в западных странах / М. А. Кузьмин // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2011. – № 4 (70). – С. 86–88.

560. Шевчук О. Д. Особливості податкового контролю в Україні [Електронний ресурс] / О. Д. Шевчук, Д. С. Деркач. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/13\\_NMN\\_2011/Economics/7\\_84598.doc.htm](http://www.rusnauka.com/13_NMN_2011/Economics/7_84598.doc.htm).

561. Гончаров А. В. Административная ответственность за правонарушения в сфере налогообложения : автореф. дисс. на соиск. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.02 «Конституционное право; государственное управление; административное право; муниципальное право» / А. В. Гончаров ; Хабаровский гос. техн. ун-т. – Хабаровск, 2000. – 19 с.

562. Морозов Е. В. Административная ответственность за правонарушения в сфере налогообложения : автореф. дисс. на соиск. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Е. В. Морозов ; Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского. – Омск, 2009. – 18 с.

563. Войтенко І. С. Санкції за порушення податкового законодавства [Електронний ресурс] / І. С. Войтенко // Право та управління. – 2011. – № 2. – С. 75–79. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/prtup/2011\\_2/pdf/11vicppz.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/prtup/2011_2/pdf/11vicppz.pdf).

564. Котюк В. О. Теорія права : курс лекцій : навч. посіб. для юрид. вузів / В. О. Котюк. – К. : Вентурі, 1996. – 208 с.

565. Марченко М. Н. Общая теория государства и права : Академический курс : в 2-х томах / под ред. М. Н. Марченко. – М. : Зерцало, 2000. – Т. 2. Теория права. – 656 с.

566. Галаган И. А. Административная ответственность в СССР : Процессуальное регулирование / И. А. Галаган. – Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 1970. – 252 с.

567. Гончарук С. Т. Адміністративна відповідальність за законодавством України : навчальний посібник / С. Т. Гончарук. – К. – 1995. – 78 с.

568. Бондаренко Г. П. Адміністративна відповідальність в СРСР / Г. П. Бондаренко. – Львів : Вища школа, 1975. – 176 с.



569. Коваль Л. В. Адміністративне право : курс лекцій : для студентів юридичних вузів та факультетів / Л. В. Коваль. – К. : Вентурі, 1996. – 208 с.

570. Рогаль-Левицька М. Зміст та підстави адміністративної відповідальності за порушення законодавства з фінансових питань / М. Рогаль-Левицька // Право України. – 2008. – № 5. – С. 52–55.

571. Теремецький В. І. Поняття, сутність та ознаки адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування / В. І. Теремецький // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2012. – № 1 (58). – С. 343–351.

572. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.1984 р., № 8073-Х // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1984. – додаток до № 51. – Ст. 1122.

573. Мацелик М. О. Особливості адміністративної відповідальності за ухилення від оподаткування в податковому законодавстві України / М. О. Мацелик // Науковий вісник : збірник наукових праць Академії державної податкової служби України. – 2003. – № 1 (19). – С. 227–231.

574. Колпаков В. К. Адміністративне право України : підручник / В. К. Колпаков. – К. : Юрінком Інтер, 1999. – 736 с.

575. Сергеев С. О. Способи забезпечення законності в сфері фіскальних правовідносин / С. О. Сергеев // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – Х., 2005. – С. 182–188.

576. Ящук О. В. Співвідношення адміністративної та кримінальної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування / О. В. Ящук // Держава та регіони. – 2010. – № 1. – С. 176–180. – (Серія : Право).

577. Барщевский М. Ю. Домашняя правовая энциклопедия : Большая юридическая энциклопедия / М. Ю. Барщевский. – М. : Аст : Астрель, 2009. – 640 с.

578. Альошкін В. С. Податковий контроль і податкова відповідальність як функція податкового менеджменту / В. С. Альошкін, С. О. Житіна // Вісник

Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2011. – № 7 (161) : Ч. 2. – С. 173–177.

579. Мацелик М. О. Адміністративна відповідальність за ухилення від оподаткування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / М. О. Мацелик ; Національна академія державної податкової служби. – Ірпінь, 2005. – 18 с.

580. Советский энциклопедический словарь / [ред. А. М. Прохоров]. – 4-е изд. – М. : Сов. Энциклопедия, 1989. – 1632 с.

581. Музика О. А. Правове регулювання неподаткових доходів місцевих бюджетів України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. А. Музика ; Київський національний університет ім. Тараса Шевченка. – К., 2005. – 20 с.

582. Орехов В. Ю. Санкції в праві як елемент правового регулювання та охорони суспільних відносин : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / В. Ю. Орехов ; Київський національний ун-т внутрішніх справ. – К., 2008. – 20 с.

583. Сатарова Н. А. Принуждение в финансовом праве / Н. А. Сатарова ; под ред. И. И. Кучерова. – М. : Юрлитинформ, 2006. – 291 с.

584. Белінський О. Відповідальність за окремі правопорушення у сфері оподаткування / О. Белінський, В. Філіппов, В. Лобач // Право України. – 1996. – № 8. – С. 17–21.

585. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н., Попов О. Н., Зарипов В. М. Налоговая ответственность: штрафы, пени, взыскания : учебник / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин, А. М. Попов, В. М. Зарипов. – М. : «Аналитика-Пресс». – 1997. – 176 с.

586. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний

Банк» щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частин першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30 травня 2001 р. № 7-рп/2001 у справі № 1-22/2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-01>.

587. Коваль Д. Фінансово-правова відповідальність як різновид юридичної відповідальності / Д. Коваль // Право України. – 2007. – № 8. – С. 51–53.

588. Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин ; под ред. И. И. Кучерова. – М., 2001. – 256 с.

589. Кучерявенко М. П. Податкове право України : кредитно-модульний курс : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін.]; за ред. Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенка. – К. : Правова єдність, 2009. – 485 с.

590. Онищук Н. Ю. Податкове правопорушення як підстава притягнення до податкової відповідальності / Н. Ю. Онищук // Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи : збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 4–7 жовтня 2011 року) : Ч. II / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2011. – С. 200–203.

591. Міщенко Л. В. Ознаки податкової відповідальності як різновиду фінансово-правової відповідальності / Л. В. Міщенко // Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи : збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 5–6 жовтня 2011 року) : Ч. I. / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2011. – С. 225–228.

592. Міщенко Л. В. Суттєві риси податкової відповідальності / Л. В. Міщенко // Право і безпека. – 2011. – № 3. – С. 218–222.

593. Иващенко Н. С. Понятие и виды налогового режима : автореф. дисс. на соиск. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право;

финансовое право; информационное право» / Н. С. Иващенко ; Рос. правовая акад. М-ва юстиции РФ. – М., 2007. – 18 с.

594. Пепеляев С. Г. Налоговое право : учебное пособие / С. Г. Пепеляев. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 343 с.

595. Хусаинов З. Ф. Российское налоговое право. Общая часть: Программа курса / сост. З. Ф. Хусаинов. – Казань: Казанский государственный университет им. В. И. Ульянова-Ленина, 2007. – 37 с.

596. Гончаренко О. М. Фінансово-правова та адміністративно-правова відповідальність: різниця тільки в суб'єкті? / О. М. Гончаренко // Фінансове право у ХХІ сторіччі: здобутки та перспективи : збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 5–6 жовтня 2011 року) : Ч. І. / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2011. – С. 199–202.

597. Когут О. В. Особливості адміністративних проваджень у справах про недобросовісну конкуренцію : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Когут Ольга Володимирівна ; Національна академія державної податкової служби. – Ірпінь, 2004. – 220 с.

598. Брызгалин А. В. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации (Часть первая) / А. В. Брызгалин // Хозяйство и право. – 1999. – № 9. – С. 6–11.

599. Зимин А. В. Налоговая ответственность Российских организаций : автореф. дисс. на соиск. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право и процесс; финансовое право; информационное право» / А. В. Зимин ; С.-Петерб. гос. ун-т. – С.-Петербург, 2002. – 19 с.

600. Гогин А. А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности : автореф. дисс. на соиск. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право и процесс; финансовое право; информационное право» / А. А. Гогин ; Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов Российской Федерации. – Саратов, 2002. – 18 с.

601. Кинсбургская В. А. Еще раз о правовой природе налоговой ответственности / В. А. Кинсбургская // Налоги и налогообложения. – 2010. – № 4. – С. 27–33.

602. Стрельников В. В. Необходимо ли переносить составы налоговых правонарушений в КоАП / В. В. Стрельников // Финансовое право. – 2007. – № 11. – С. 31–36.

603. Пименова О. В. Налоговая ответственность как вид юридической ответственности: миф или реальность / О. В. Пименова // Финансовое право. – 2005. – № 7. – С. 39–41.

604. Банчук О. А. Адміністративно-деліктне законодавство: Зарубіжний досвід та пропозиції реформування в Україні / [автор-упорядник О. А. Банчук]. – К. : Книги для бізнесу, 2007. – 912 с.

605. Огороднікова І. І. Особливості визначення відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування / І. І. Огороднікова // Фінансове право у ХХІ сторіччі: здобутки та перспективи : збірник наукових праць за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 4–7 жовтня 2011 року) : Ч. II / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2011. – С. 192–195.

606. Міщенко Л. В. Принцип взаємної відповідальності держави та інших учасників публічних фінансових правовідносин : автореф. дис. на здоб. наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Л. В. Міщенко ; Класичний приватний університет. – Запоріжжя, 2012. – 20 с.

607. Олєфіренко Е. О. Адміністративно-правові гарантії реалізації прав і свобод громадян : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Е. О. Олєфіренко ; Національна академія державної податкової служби. – Ірпінь, 2006. – 18 с.

608. Головач А. В. Удосконалення управлінського процесу в органах державної податкової служби / А. В. Головач // Право і безпека. – 2010. – № 4 (36). – С. 217–219.

609. Дикун О. В. Сучасні тенденції розвитку державної податкової служби в Україні / О. В. Дикун // Сталій розвиток економіки. – 2010. – № 2. – С. 36–42.

610. Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Т. О. Проценко ; Ін-т законодавства Верховної Ради України. – К., 2008. – 36 с.

611. Весельський М. Конституція України і діяльність державної податкової служби (деякі питання) / М. Весельський // Підприємство. Господарство. Право. – 1999. – № 9. – С. 3–5.

612. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 65–81.

613. Клименко назвав ключові фактори реформи податкової служби : [інтерв'ю з главою ДПС України О. В. Клименком] [Електронний ресурс] / Ю. Сколотяний, Ю. Бутусов // Дзеркало тижня. Україна. – 11 лютого 2012 р. – Режим доступу : [http://news.zn.ua/ECONOMICS/klimenko\\_nazval\\_klyuchevye\\_factory\\_reformy\\_nalogovoy\\_sluzhby-97161.html](http://news.zn.ua/ECONOMICS/klimenko_nazval_klyuchevye_factory_reformy_nalogovoy_sluzhby-97161.html).

614. Пономар Н. В. Вдосконалення державної податкової служби України [Електронний ресурс] / Н. В. Пономар // Матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Соціум. Наука. Культура, Економіка». – Режим доступу : <http://intkonf.org/ponomar-nv-vdoskonalennya-podatkovoyi-sluzhbi-ukrayini>.

615. Волкогон Ю. Г. Модернізація державної податкової служби – фактор розвитку податкового менеджменту в Україні / Ю. Г. Волкогон // Торгівля і ринок України. – 2010. – Вип. 29. – С. 468.

616. Наумова Л. Ю. Реформирование налоговой службы Украины в соответствии с международными стандартами / Л. Ю. Наумова // Бизнесинформ. – 2009. – № 12 : Т. 2. – С. 184.

617. Становлення та модернізація Державної податкової служби України [Електронний ресурс] // Сайт ДПС України. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/stanovlennya-ta-modernizatsi>.

618. Про утворення наглядової ради з питань реалізації проекту «Модернізація державної податкової служби України–1», який підтримується Міжнародним банком реконструкції та розвитку : Постанова Кабінету Міністрів України : від 26.05.2004 р., № 697 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/697-2004-%D0%BF>.

619. Концепція вдосконалення організаційної структури державної податкової служби України : наказ ДПА України : від 15 вересня 2003 р., № 431 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/>.

620. Про схвалення Концепції реформування податкової системи : Розпорядження КМУ : від 19 лютого 2007 р., № 56-р // Офіційний вісник України. – 2007. – № 13. – Ст. 481.

621. Меморандум податкових відносин : від 5 лютого 2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ua-info.biz/legal/baseaw/ua-emewkr.htm>.

622. Про схвалення Стратегії реформування податкової системи : Розпорядження КМУ : від 23 грудня 2009 р., № 1612-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/KR091612.html](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/KR091612.html).

623. Чикаренко О. О. Стратегічні орієнтири розвитку державної податкової служби та вимірювання ступеня їх вдосконалення [Електронний ресурс] / О. О. Чикаренко // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2011. – Вип. 1 (8). – С. 1–7. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Dums/2011\\_1/11caavsd.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Dums/2011_1/11caavsd.pdf).

624. Покинтелиця В. М. Організаційна структура державної податкової служби: напрями реформування / В. М. Покинтелиця // Держава та регіони. – 2009. – № 2. – С. 157–163. – (Серія : Економіка та підприємництво).

625. Бандурка О. М. Реформування податкової служби – справа невідкладна / О. М. Бандурка, О. П. Угровецький // Форум права. – 2009. – № 2. – С. 25–29.

626. Мірошник В. В. Податкова реформа в Україні в контексті євроінтеграції / В. В. Мірошник // Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. – 2010. – № 17. – С. 55–68.

627. Варналій З. С. Реформування податкової системи України в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів / З. С. Варналій // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2011. – Вип. 24. – С. 69–76.

628. Буряк П. Ю. Податковий контроль в Україні: попередній контроль / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Засуцька. – Львів : Простір, 2007. – 400 с.

629. Сидоренко Т. О. Вдосконалення механізму здійснення податкового контролю в Україні [Електронний ресурс] / Т. О. Сидоренко // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 2. – С. 174–183. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/e-journals/znprnudps/2010\\_2/pdf/10stoitu.pdf](http://www.nbu.gov.ua/e-journals/znprnudps/2010_2/pdf/10stoitu.pdf).

630. Хром'як Н. В. Реформування податкової системи України в трансформаційний період / Н. В. Хром'як, В. М. Чубай // Науковий вісник НЛТУ України : Збірник науково-технічних праць. – Львів : РВВ НЛТУ України, 2011. – С. 272–277.

631. Башинський І. А. Інформаційно-аналітична система державної податкової служби України: основні завдання, структура та концепція функціонування / І. А. Башинський // Актуальні проблеми державного управління, педагогіки та психології. – 2010. – № 2. – С. 132–138.

632. Чикаренко О. О. Програма модернізації державної податкової служби України [Електронний ресурс] / О. О. Чикаренко // Публічне адміністрування: теорія та практика. – 2009. – Вип. 1. – С. 1–12. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/Patp/2009-01/ChikarenkoStat.pdf>.



633. Чуприна А. До партнерської співпраці / А. Чуприна // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 28. – С. 1–3. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.visnuk.com.ua/article/archive/Do\\_partner.html](http://www.visnuk.com.ua/article/archive/Do_partner.html).

634. Лесік І. М. Регулювання взаємовідносин між платниками податків та контролюючими органами / І. М. Лесік // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні : зб. матер. наук.-практ. круглого столу (23 березня 2012 р.). – Ірпінь: Нац. унів. ДПС України, 2012. – С. 103.

635. Кравченко Ю. Реформування податкової служби України: ідеологія, реалії та перспективи / Ю. Кравченко // Науковий вісник : зб. наук. праць Академії ДПС України. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. – № 4 (18). – С. 18–25.

636. Кінцевий звіт наглядової ради з питань реалізації Проекту модернізації державної податкової служби України (ПМДПС 1) : від 25.05.2012 // Сайт ДПС України. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/naglyadova-rada-z-pitan-rea/zvitu-np/60351.html>.

637. Про схвалення Концепції та Програми розвитку Державної податкової служби та Державної митної служби на 2011–2014 роки : проект Розпорядження Кабінету Міністрів України : від 9 червня 2011 [Електронний ресурс] // Урядовий портал. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/newsnpd>.

638. Валерий Хомутич: Реформування податкової і митної служби та створення єдиного Міністерства доходів і зборів дозволить зменшити корупцію у фіскальній сфері [Електронний ресурс] / Прес-служба партії Регіонів // Офіційний інформаційний портал партії Регіонів. – 24 грудня 2012 р. – Режим доступу : <http://www.partyofregions.org.ua/ua/news/50d851a03fcad0db480002e4>.

639. Об'єднання Податкової та Митниці відклали на потім [Електронний ресурс] // Економічна правда : сайт. – 26 червня 2012 р. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/news/2012/06/26/327679>.

640. ЗМІ: митницю й податкову об'єднають і передадуть Хорошковському [Електронний ресурс] // Сайт Newsru.ua. – 11 червня 2011 р. – Режим доступу : [http://www.newsru.ua/ukraine/11jun2011/unitary\\_budget.html](http://www.newsru.ua/ukraine/11jun2011/unitary_budget.html).

641. Хорошковський: Об'єднання податкової та митної служб поки проблематично [Електронний ресурс] // Сайт РБК-Україна. – 22.02.2012. – Режим доступу : <http://www.rbc.ua/ukr/top/show/horoshkovskiy-obedinenie-nalogovoy-i-tamozhennoy-sluzhb-22022012175500>.

642. Объединение таможенной и налоговой служб нашло поддержку у Виталия Захарченко [Електронний ресурс] // Сайт pravocenter.com. = правоцентр.ком. – Новости от 21.07.2011. – Режим доступу : <http://pravocenter.com/nalogi-i-sbory/1831-obedinenie-tamozhennoj-i-nalogovoj-sluzhb-nashlo-podderzhku-u-vitalija-zaharchenko.html>.

643. Митну та податкову адміністрації можуть об'єднати [Електронний ресурс] // Сайт. ZN.UA.Дзеркало тижня. Україна. – 29 березня 2011 р. – Режим доступу : [http://news.dt.ua/ECONOMICS/mitnu\\_ta\\_podatkovu\\_administratsiyi\\_mozhut\\_obednati-78426.html](http://news.dt.ua/ECONOMICS/mitnu_ta_podatkovu_administratsiyi_mozhut_obednati-78426.html).

644. Об'єднання ДПСУ і Держмитниці можливо не раніше, ніж через 5 років. – Калетнік [Електронний ресурс] // РБК-Україна. – 25.06.2012. – Режим доступу : <http://www.rbc.ua/ukr/newsline/show/obedinenie-gnsu-i-gostamozhni-vozmozhno-ne-ranee-chem-cherez-25062012130100>.

645. І. Акімова: Говорити про об'єднання податкової та митної служб передчасно [Електронний ресурс] // Сайт ООО «Бигмир Онлайн». – 5 ноября 2011 р. – Режим доступу : <http://news.bigmir.net/ukraine/470045-Akimova-Govoriti-pro-obednannya-podatkovoi-ta-mitnoi-slyjb-peredchasno>.

646. Валерий Хорошковський : інтерв'ю [Електронний ресурс] / Катерина Сиченко, Світлана Крюкова // ІнА «Українські Новини». – 25 червня 2012 р. – Режим доступу : <http://ukranews.com/uk/interview/2012/06/25/432>.

647. Хорошковський вважає несвоєчасним об'єднання податкової та митної служб [Електронний ресурс] // Сайт. Zaxid.net. – 23.06.12. – Режим

доступу : [http://zaxid.net/home/showSingleNews.do?horoshkovskiy\\_vvazhaye\\_nesvoyechasnim\\_obyednannya\\_podatkovoyi\\_ta\\_mitnoyi\\_sluzhb&objectId=1258406](http://zaxid.net/home/showSingleNews.do?horoshkovskiy_vvazhaye_nesvoyechasnim_obyednannya_podatkovoyi_ta_mitnoyi_sluzhb&objectId=1258406).

648. Гостаможня и ГНС двинулись на сервер [Електронний ресурс] // Газета «Коммерсантъ Україна». – 2012. – № 78 (1568). – Режим доступу : <http://www.kommersant.ua/doc/1939842>.

649. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України : від 17 березня 2011 року № 3166-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 38. – Ст. 385.

650. Марков А. Трехчлен [Електронний ресурс] / Александр Марков // Бизнес. – 2011. – № 23 (958). – Режим доступу : [http://www.business.ua/articles/power\\_anatomy/Trehchlen-16192](http://www.business.ua/articles/power_anatomy/Trehchlen-16192).

651. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України (щодо реформування податкової системи України) : Проект закону України [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал ФПУ України. – Режим доступу : [http://www.fpsu.org.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id=9306%3A2012-10-12-07-32-41&catid=14%3A2009-07-09-16-09-07&Itemid=50&lang=uk](http://www.fpsu.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=9306%3A2012-10-12-07-32-41&catid=14%3A2009-07-09-16-09-07&Itemid=50&lang=uk).

652. Орленко Т. Податківці пропонують нову філософію спілкування / Тарас Орленко // Юридичний вісник України. – 2012. – № 29 (21–27 лип.). – С. 10.

653. Що обіцяє українцям нова Концепція реформування податкової системи? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrlife.tv/video--sho-obicjae-ukrancyam-niva-konserpciya-reformuvannya-podatkovoi-sistemi-video--126>.

654. Лист до Міністерства фінансів України з пропозиціями до Концепції реформування податкової системи України [Електронний ресурс] // Сайт Громадської організації «Всеукраїнське об'єднання підприємців малого та середнього бізнесу «Фортеця». – Режим доступу : <http://fortetsya.org.ua/appeal/5172-2012-07-23-12-57-10>.

655. Пропозиції А. Пінчука до Концепції по реформуванню податкової системи України [Електронний ресурс] // Сайт Громадської організації «Всеукраїнське об'єднання підприємців малого та середнього бізнесу «Фортеця». – Режим доступу : <http://fortetsya.org.ua/issues/system/5176-2012-07-23-14-38-10>.

656. Теремецький В. І. Актуальні проблеми модернізації державного управління в сфері податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2011. – Вип. 16. – С. 209–211. – (Серія : Право).

657. Програми роботи з платниками податків: досвід країн – членів СНД [Електронний ресурс] / Департамент розвитку та модернізації ДПС // Вісті. – 2009. – № 75. – С. 1–3. – Режим доступу : [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=214711&cat\\_id=45661](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=214711&cat_id=45661).

658. Собутський С. Новий рівень сервісного обслуговування платників податків / С. Собутський // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 9. – С. 2–3.

659. Податкова обіцяє перетворитися із фіскального відомства на «добру фею» для бізнесу [Електронний ресурс] // Зеркало недели. Украина. – 2011. – Режим доступу : [http://news.dt.ua/ECONOMICS/podatкова\\_obitsyae\\_peretvoritisa\\_iz\\_fiskalnogo\\_vidomstva\\_na\\_dobru\\_feyu\\_dlya\\_biznesu-91328.html](http://news.dt.ua/ECONOMICS/podatкова_obitsyae_peretvoritisa_iz_fiskalnogo_vidomstva_na_dobru_feyu_dlya_biznesu-91328.html).

660. Президент України доручив новому керівнику податкової служби оптимізувати роботу відомства [Електронний ресурс] // Вісник податкової служби України 2011. – № 42. – С. 1. – Режим доступу : [http://www.visnuk.domino.net.ua/article/archive/Prezydent\\_6406042.html](http://www.visnuk.domino.net.ua/article/archive/Prezydent_6406042.html).

661. Про адміністративні послуги : проект Закону України : (реєстр. № 9435 від 09.11.2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=41734](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=41734).

662. Про адміністративні послуги : Закон України : від 6 вересня 2012 р., № 5203-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5203-17>.

663. Про затвердження переліку платних адміністративних послуг, які надаються Державною податковою службою : Розпорядження КМ України : від 14 вересня 2011 р., № 870-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/870-2011-%D1%80>.

664. Затвержені місяця, бачення та принципи роботи Державної податкової служби України [Електронний ресурс] // Вісник податкової служби України. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/attentions/id/148>.

665. Бандурка О. М. Адміністративне право України. Загальна частина. Академічний курс : [підруч.] / за заг. ред. академіка НАПрН України О. М. Бандурки. – Х. : Золота миля, 2011. – 624 с.

666. Колпаков В. К. Адміністративна відповідальність (адміністративно-деліктне право) : навч. посібник В. К. Колпаков. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 736 с.

667. Теремецький В. І. Проблеми переорієнтації податкової діяльності з фіскальної на соціально-обслуговуючу / В. І. Теремецький // Митна справа. – 2012. – № 3 (81) : Ч. 2 : Книга 2. – С. 234–240.

668. Модернізація ДПС: нове дихання. Процес наближення Державної податкової служби України до світових стандартів триває [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dps.km.ua/modern/modern.php?id=3076>.

669. Звіт Голови ДПС О. Клименко під час засідання комітету Верховної Ради з питань податкової та митної політики, про основні напрями роботи відомства за підсумками 11 місяців 2011 року. Голова ДПС України Олександр Клименко презентував стратегічні напрями роботи податкової служби від 07.12.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zak.sta.gov.ua/news/golova-dps-ukrayini-oleksandr-klimenko-prezentuvav-strategichni-napryami-roboti-podatkovoyi>.

670. Урядовці Куби вивчають економічну ефективність Податкового кодексу України [Електронний ресурс] / Прес-служба ДПС України. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=356180&cat\\_id=90622](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=356180&cat_id=90622).

671. Щодо забезпечення вдосконалення порядку надання адміністративних послуг, підвищення їх якості, створення сприятливих і доступних умов для реалізації фізичними і юридичними особами прав на одержання таких послуг: Доручення Президента України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MUS16579.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MUS16579.html).

672. ДПСУ затвердила вимоги до сервісних центрів з обслуговування платників податків [Електронний ресурс] // Сайт асоціації платників податків України : Економічні новини. – 24.02.2012. – Режим доступу : <http://appu.org.ua/articles/2651>.

673. Податкова – за партнерські відносини [Електронний ресурс] // Тема : (газета). – 2009. – № 5. – Режим доступу : [http://news.blitz.com.ua/newsgazet/index.php?ELEMENT\\_ID=1748](http://news.blitz.com.ua/newsgazet/index.php?ELEMENT_ID=1748).

674. Doing Business VS українська реальність [Електронний ресурс] // Сайт Forbes Україна. – 23 октября 2012 г. – Режим доступу : <http://forbes.ua/opinions/1340574-doing-business-vs-ukrainskaya-realnost>.

675. Міночка О. Оптимізація спрощеної системи оподаткування для суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб [Електронний ресурс] / О. Міночка // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 28. – Режим доступу : [http://www.visnuk.com.ua/article/archive/Olha\\_MINOC8254460.html](http://www.visnuk.com.ua/article/archive/Olha_MINOC8254460.html).

676. Нечаев В. Г. Социально-экономическая направленность налоговой политики России : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.01 «Экономическая теория», 08.00.10 «Финансы, денежные обращения и кредит» / В. Г. Нечаев ; Северо-Кавказская академия государственной службы. – Ростов-на-Дону, 2003. – С. 21.

677. Семченко О. Формуємо тренд на податкову культуру [Електронний ресурс] / О. Семченко // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 5. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/print/model/pubs/id/369>.

678. Теремецький В. І. До питання про пріоритетні напрямки роботи Державної податкової служби України на 2012 рік / В. І. Теремецький // Право

та сучасне суспільство: реалії співвідношення: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 30 березня 2012 р.): у 4-х частинах. – Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина», 2012. – Ч. 4. – С. 56–58.

679. Ми за довіру у відносинах з платниками // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 5. – С. 1–3.

680. Формуємо тренд на податкову культуру [Електронний ресурс] // Відділ масово-роз'яснювальної роботи та звернень громадян ДПІ у м. Полтаві. – 16.02.2012. – Режим доступу: <http://np.pl.ua/blogs/2012/02/16/formujemo-trend-na-podatkovu-kulturu>.

681. Теремецький В. І. Соціальна спрямованість податкових відносин – головний напрямок податкової політики держави / В. І. Теремецький // Суверенність, незалежність, конституційність: становлення та розвиток Української держави: матеріали наук.-практ. конф. (Харків, 29 червня 2011 р.) / МВС України; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х.: ХНУВС, 2011. – С. 264–267.

682. І знову про головне в ДПІ у Солом'янському районі м. Києва [Електронний ресурс] // Сайт ДПС у м. Києві. – Режим доступу: [http://www.kyivsta.gov.ua/news/2010/10/1029\\_11.htm](http://www.kyivsta.gov.ua/news/2010/10/1029_11.htm).

683. Республика Казахстан: Отчет по налоговой политике № 36494-KZ (Проект от 03.15.2008 г.) [Електронний ресурс] // Исследование в рамках Программы совместных экономических исследований Правительства Республики Казахстан и Всемирного банка: Том II. Вопросы налогового администрирования март 2008 года. – 122 с. – Режим доступу: [forum.ank.kz/download.php?id=754&sid](http://forum.ank.kz/download.php?id=754&sid).

684. Кармаліта М. В. Проблеми гармонізації відносин у сфері оподаткування / М. В. Кармаліта // Адаптація податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу: стан, проблеми та перспективи: матеріали круглого столу (м. Київ, 23 вересня 2011 р.): збірник наукових праць / НДІ фінансового права. – К.: Алерта, 2011. – С. 271–273.

685. Теремецький В. І. Щодо розробки Концепції діяльності ДПС України з обслуговування платників податків [Електронний ресурс] / В. І. Теремецький // Бюджетно-податкова реформа як каталізатор соціально-економічного розвитку в Україні : збірник матеріалів засідання круглого столу (м. Ірпінь, 17 травня 2012 р.) / НДІ фінансового права, НУДПС України та НАПН України. – м. Ірпінь, 2012. – 351 с. – Режим доступу : [http://ndi-fp.asta.edu.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id=292:2012-09-12-12-09-30&catid=15:-5-&Itemid=130](http://ndi-fp.asta.edu.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=292:2012-09-12-12-09-30&catid=15:-5-&Itemid=130).

686. Слесарева Т. А. Налоговое администрирование – фактор реализации социальной политики государства : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством (экономика труда)», 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / Т. А. Слесарева ; Российская академия государственной службы при Президенте Российской Федерации. – М., 2006. – 25 с.

687. Головач А. В. Соціальна спрямованість управлінської діяльності в системі органів державної податкової служби України / А. В. Головач // Право і суспільство. – 2011. – № 2. – С. 116–120.

688. Часть бизнеса считает неуместными протесты против Налогового кодекса [Електронний ресурс] // Дело. – 2011. – Режим доступу : <http://delo.ua/businessman/chast-biznesa-schitaet-neumestnymi-protesty-protiv-nalogovogo-kod-168479>.

689. Податкова стала менше судитися із платниками [Електронний ресурс] / Прес-служба ДПС України. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=355784&cat\\_id=90622](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=355784&cat_id=90622).

690. На шляху державотворення – об'єднаємося з громадськістю! [Електронний ресурс] / Прес-служба ДПІ у Печерському районі м. Києва. – Режим доступу : [http://www.kyivsta.gov.ua/news/2010/10/1013\\_3.htm](http://www.kyivsta.gov.ua/news/2010/10/1013_3.htm).

691. Теремецький В. І. Податковий кодекс України: зміна стратегії податкових відносин / В. І. Теремецький // Адаптація податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу: стан, проблеми



та перспективи : матеріали круглого столу (м. Київ, 23 вересня 2011 р.) : збірник наукових праць / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2011. – С. 247–249.

692. Клименко О. В. Стенограма засідання науково-експертної Ради з питань діяльності ДПС України від 20 січня 2012 р. [Електронний ресурс] / О. В. Клименко. – Режим доступу : [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=352744&cat\\_id=350673](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=352744&cat_id=350673).

693. Соскін О. Податковий кодекс – руїна для України [Електронний ресурс] / О. Соскін // Доповідь на семінарі «Податковий кодекс – просто і ясно». – Львів, 2011. – С. 1–18. – Режим доступу : [http://soskin.info/userfiles/file/2011/5052011%20Kodeks/Soskin\\_dopovid\\_5052011\\_PodKod.doc](http://soskin.info/userfiles/file/2011/5052011%20Kodeks/Soskin_dopovid_5052011_PodKod.doc).

694. Уряд планує скоротити кількість податків з 24 до 14 [Електронний ресурс] // Офіційний інтернет-сайт / Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва. – 2012. – Режим доступу : [http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=278012&cat\\_id=37571](http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=278012&cat_id=37571).

695. Правительство Украины подготовило очередную оптимизацию налогового законодательства [Електронний ресурс] / Информационное агентство «Интерфакс-Украина». – 2012. – Режим доступу : <http://interfax.com.ua/news/economic/120700.html>.

696. Золотарьова М. К. Адміністративно-правовий статус державних податкових інспекцій в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / М. К. Золотарьова ; Дніпропетр. держ. ун-т внутр. справ. – Д., 2009. – 20 с.

697. Нечаев В. Г. Социально-экономическая направленность налоговой политики России : дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.01, 08.00.10 / Нечаев Валерий Геннадьевич ; Северо-Кавказская академия государственной службы. – Ростов-на-Дону, 2003. – 26 с.

698. Теремецький В. І. Соціальне спрямування податкових правовідносин – новий орієнтир податкової політики держави / В. І. Теремецький // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2011. – Вип. 17. – С. 170–173. – (Серія : Право).

699. Соскін О. Модель народного капіталізму – основа конкурентоспроможного розвитку української економіки / О. Соскін // Економіст. – 2010. – № 2. – С. 21–25.

700. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності : закон України : від 15 листопада 2011 р., № 4025-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4025-17>.

701. Долгий О. А. Управління ризиками працівників податкової служби : наукове видання / О. А. Долгий. – Суми : ВВП «Мрія-1», 2003. – 180 с.

702. Бордияну И. В. Перспективы и направления совершенствования налоговой системы Республики Казахстан через гармонизацию налоговых отношений [Електронний ресурс] / И. В. Бордияну // Вестник Казахстанско-Американского свободного университета. – 2005. – № 4 – С. 128–133. – Режим доступу : <http://www.vestnik-kafu.info/journal/4/131>.

703. Крейг Ричардсон. Налоговая трактует кодекс так, чтобы наполнить бюджет – эксперт [Електронний ресурс] / Ричардсон Крейг // Дело. – 2011. – Режим доступу : <http://delo.ua/ukraine/nalogovaja-traktuet-kodeks-tak-chtoby-napolnit-bjudzhet-ekspert-167098>.

704. Виступ Президента України з нагоди Дня працівника Державної податкової служби. // Сайт Адміністрації Президента України [Електронний ресурс] / Прес-служба Президента України Віктора Януковича. – 2012. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/news/24663.html>.

705. Taxpayer's rights and obligations. Practice note / Prepared by the 'Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. – [Електронний ресурс] // OECD.org – Tax. – 2010. – Режим доступу :

[www.oecd.org/findDocument/0,2350,en\\_2649\\_37427\\_1\\_119814\\_1\\_1\\_37427,00.htm](http://www.oecd.org/findDocument/0,2350,en_2649_37427_1_119814_1_1_37427,00.htm)  
1.

706. Теремецький В. І. Проблеми реалізації принципу соціальної справедливості та соціальної функції податків / В. І. Теремецький // Роль права та закону у сучасному світі : міжнародна науково-практична конференція (м. Київ, 03–04 листопада 2011 р.) : у 2-х томах. – К. : Центр правових наукових досліджень, 2011. – Т. 2. – С. 63–65.

707. Теремецький В. І. Політична сутність податку / В. І. Теремецький // Теорія і практика правотворчої та правозастосовної діяльності у контексті сучасних реформаторських процесів : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 29–30 жовтня 2011 р.) : у 2-х томах. – Х. : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2011. – Т. 1. – С. 112–114.

708. Коваль В. Ф. Правове регулювання взаємодії податкової міліції з іншими структурними підрозділами ДПС України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. Ф. Коваль ; Харківський національний університет внутрішніх справ. – Х., 2012. – 20 с.

709. Кашин В. А. Налоги и налогообложение: актуальные проблемы налоговой политики и налогового администрирования : курс лекций : учебное пособие / В. А. Кашин. – М. : Национальный ин-т бизнеса, 2009. – 288 с.

710. Internal Revenue Service's United States Department of the Treasury [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт. – Режим доступу : <http://www.irs.gov/individuals/article/0,,id=240998,00.html>.

711. Проскура К. П. Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування [Електронний ресурс] / К. П. Проскура // Економічний часопис-XXI. – 2012. – № 7–8. – С. 1–13. – Режим доступу : <http://soskin.info/ea/2012/7-8/201212.html>.

712. Налоговому управленню США настоятельно рекомендуется улучшить обслуживание налогоплательщиков [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://offshore.su/blog/archives/4325>.

713. Карлін М. І. Фінанси зарубіжних країн : навч. посіб. / М. І. Карлін. – К. : Кондор, 2004. – 384 с.

714. Дікань Л. В. Фінансово-господарський контроль : навч. посіб. / Л. В. Дікань. – К., 2010. – 395 с.

715. Мельник В. Досвід адміністрування податків у зарубіжних країнах: Швеція [Електронний ресурс] / В. Мельник. – Режим доступу : [http://dra.zt.ua/index.php?option=com\\_content&task=view&id=14978&Itemid=203](http://dra.zt.ua/index.php?option=com_content&task=view&id=14978&Itemid=203).

716. Шередеко Е. В. Современное состояние органов налогового администрирования / Е. В. Шередеко // Налоги и налогообложение. – 2008. – № 7. – С. 75–80.

717. Налоговая считает фискальное давление шагом навстречу бизнесу [Електронний ресурс] // Сайт LB.ua. – 2012. – Режим доступу : [http://economics.lb.ua/state/2012/10/03/172995\\_klimenko\\_schitaet\\_fiskalnoe.html](http://economics.lb.ua/state/2012/10/03/172995_klimenko_schitaet_fiskalnoe.html).

718. Податкові накладні можуть скасувати [Електронний ресурс] // Веб-сайт УНІАН. – 2012. – Режим доступу : <http://economics.unian.net/ukr/detail/142745>.

719. Міжнародний досвід структурних реформ : аналітична доповідь [Електронний ресурс] / Центр прикладних політичних досліджень «Пента». – 2011. – Режим доступу : <http://penta.org.ua/research/1443/>.

720. Янукович приказал силовикам прекратить давление на бизнес [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://lb.ua/news/2012/05/26/153166\\_yanukovich\\_prikazal\\_silovikam.html](http://lb.ua/news/2012/05/26/153166_yanukovich_prikazal_silovikam.html).

721. В Канаде появится налоговый омбудсмен [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://wikicanada.ru/arhiv\\_novostej/ekonomika/v\\_kanade\\_poyavitsya\\_nalogovuj\\_ombudsmen.html](http://wikicanada.ru/arhiv_novostej/ekonomika/v_kanade_poyavitsya_nalogovuj_ombudsmen.html).

722. Taxpayers' Ombudsman Upholding Your Service Rights [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт омбудсмена платників податків Канади. – Режим доступу : <http://www.oto-boc.gc.ca/menu-eng.html>.

723. Mukesh Butani. Tax ombudsman : a positive start [Электронный ресурс] / ButaniMukesh // Rediff India Abroad. – 2007. – Режим доступа : <http://www.rediff.com/money/2007/feb/05tax.htm>.

724. Commonwealth Ombudsman [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ombudsman.gov.au>.

725. Бизнес-омбудсмен намерен усовершенствовать «Налоговый кодекс» Грузии [Электронный ресурс] // Интернет-издание «Кавказский узел». – 2011. – Режим доступа : <http://www.kavkaz-uzel.ru/articles/182353>.

726. В Грузии введена должность налогового омбудсмена [Электронный ресурс] // Новости ИА «Росбалт». – 2011. – Режим доступа : <http://www.rosbalt.ru/exussr/2011/01/28/813648.html>.

727. Налоговый омбудсмен: Проблема бизнес-среды не так велика, как воспринимается [Электронный ресурс] // Сайт информационного агентства Civil Georgia : Ежедневные новости он-лайн. – 2011. – Режим доступа : <http://www.civil.ge/rus/article.php?id=21796>.

728. В России появится уполномоченный по защите прав предпринимателей [Электронный ресурс] // Российская газета – Федеральный выпуск № 5696 (23). 2012. – Режим доступа : <http://www.rg.ru/2012/02/02/investklimat-site.html>.

729. Глава Налогового комитета поддерживает создание института «налогового омбудсмена» в Казахстане [Электронный ресурс] / Агентство международной информации «Новости-Казахстан». – 2012. – Режим доступа : <http://www.newskaz.ru/economy/20120111/2471709.html>.

730. Новини Спільного представницького органу сторони роботодавців на національному рівні [Електронний ресурс] // Інформаційний бюлетень конфедерації роботодавців України. – 2010. – № 7 (37). – С. 4–5. – Режим доступу : [http://www.conf.eu.org/assets/files/bullets/2010/CEU\\_July-August-2010.pdf](http://www.conf.eu.org/assets/files/bullets/2010/CEU_July-August-2010.pdf).

731. Податковий кодекс: Ask not what your country can do for you—ask what your can do for you country [Електронний ресурс] // Інтернет-видання «Полтавщина». – Режим доступу : <http://www.poltava.pl.ua/news/6226>.

732. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запровадження нових інститутів захисту прав платників податків, стимулювання розвитку малого бізнесу та пріоритетних галузей економіки, подолання корупції та забезпечення верховенства права): проект Закону України : від 18.04.2011 р., № 8398 [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=40177](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=40177).

733. В Украине создали «налоговый арбитраж»[Електронний ресурс] // Бізнес. – 2012. – Режим доступу : [http://www.business.ua/articles/politics/V\\_Ukraine\\_sozdali\\_nalogovyy\\_arbitrazh-25951](http://www.business.ua/articles/politics/V_Ukraine_sozdali_nalogovyy_arbitrazh-25951).

734. Теремецький В. І. Проблеми запровадження інституту податкового омбудсмена в Україні / В. І. Теремецький // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду : зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу(Київ, 5 жовтня 2012 р.). – К. : Алерта, 2012. – С. 127–128.

735. Теремецький В. І. Зарубіжний досвід соціально-обслуговуючої діяльності податкових органів та можливості його використання в Україні / В. І. Теремецький // Європейські перспективи. – 2012. – № 2 : ч. 2. – С. 115–121.

736. Пояснювальна записка до проекту Податкового кодексу України від 15.06.2010 р. [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : офіційний веб-сайт. – С. 1–22. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=37984](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=37984).

737. Словник іншомовних слів : 23 000 слів та словосполучень / уклад.: Л. О. Пустовіт, О. І. Скопенко, Г. М. Сюта, Т. В. Цимбалюк. – К. : Довіра, 2000. – 1018 с.

738. Черняк Ю. Д. Информация и управление / Ю. Д. Черняк. – М. : Наука, 1974. – 184 с.

739. Урсул А. Д. Проблема информации в современной науке / А. Д. Урсул. – М. : Наука, 1975. – 288 с.

740. Про інформацію : Закон України : від 02.10.1992 р., № 2657-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2657-12>.

741. Демидов В. В. Основы информационно-аналитической работы / В. В. Демидов. – Новосибирск, 2001. – 156 с.

742. Концепція захисту інформації в органах державної податкової служби України : Наказ ДПА України : від 14.09.2006 р., № 549 : (погоджено з ДСТСЗІ СБ України від 6 вересня 2006 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=87677&cat\\_id=70410](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=87677&cat_id=70410).

743. Стаценко-Сургучова І. С. Організаційно-правові засади інформаційно-аналітичної роботи в органах державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Стаценко-Сургучова Ірина Станіславівна ; Національний університет державної податкової служби України. – Ірпінь, 2008. – 210 с.

744. Системна інформатизація законотворчої та правоохоронної діяльності : монографія / кер. авт. кол. Швець М. Я. ; за ред. В. В. Дурдинця та ін. – К. : Навч. книга, 2005. – 639 с.

745. Семир'янов Д. Я. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління підрозділами податкової міліції України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Семир'янов Дмитро Якович ; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2004. – 178 с.

746. Махинин В. И. Управление в органах внутренних дел: методологические, теоретические, методические основы и основы культуры : монография / В. И. Махинин. – М. : изд. Шумилова И. И., 2002. – 218 с.

747. Неборачко О. В. Шляхи удосконалення податкових відносин в Україні / О. В. Неборачко, О. М. Кушнір, Р. Я. Литвиненко // Бюджетно-податкова політика: теорія, практика, проблеми : матеріали науково-практичної конференції (18–19 грудня 2003 р.). – Ірпінь : ДПАУ ; НАДПСУ, 2004. – 295 с.

748. Аналітичний звіт про результати п'ятого етапу опитування в межах внутрішнього моніторингу, проведеного в органах державної податкової служби України з 19.10.09 по 02.11.09 [Електронний ресурс] / Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби : повідомлення від 19.01.2009 р. – Режим доступу : [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=240342&cat\\_id=240341](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=240342&cat_id=240341).

749. Всеукраїнське опитування платників податків щодо оцінки діяльності органів ДПС України та якості обслуговування [Електронний ресурс] Департамент взаємодії із засобами масової інформації та громадськістю // Державна податкова служба України : офіційний портал 06.09.2012 р. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/dpa-i-gromadskist/vivchennya-gromadskoi-dumki/68735.html>.

750. Аналіз практики опитувань платників податків щодо якості надання послуг органами ДПС [Електронний ресурс] / Департамент розвитку та модернізації ДПС // Вісті. – 2011. – № 11. – С. 1–3. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/data/material/000/000/53086/0.pdf>.

751. Семир'янов Д. Я. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління підрозділами податкової міліції України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Д. Я. Семир'янов ; Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2004. – 18 с.

752. Козбабенко В. А. Государственное управление: основы теории и организации : учебник : в 2 т. : Т. 1 / под ред. В. А. Козбаненко. – Изд. 2-е, с изм. и доп. – М. : Статут, 2002. – 366 с.

753. Воронкова О. М. Правові засади податкових відносин / О. М. Воронкова // Бюджетно-податкова політика: теорія, практика, проблеми : матеріали науково-практичної конференції. – Ірпінь : Національна академія ДПСУ, 2004. – 448 с.

754. Про затвердження Методики визначення належності бюджетних програм до сфери інформатизації : Наказ Державного комітету зв'язку та



інформатизації України : від 06.06.2003 р. № 97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0512-03>.

755. Про затвердження Порядку планування, формування, створення, функціонування, супроводження, систематизації електронних інформаційних ресурсів Міністерства економіки України та доступу до них : Наказ Міністерства економіки України : від 16.07.2010 р., № 854 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0854665-10>.

756. Вдосконалення процесу отримання та передачі податкової інформації, у тому числі в режимі «on-line», між органами ДПС та органами державної влади і місцевого самоврядування [Електронний ресурс] / Департамент розвитку та модернізації ДПС // Вісті. – 2012. – № 13. – С. 1–3. – Режим доступу : [http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/inform\\_visti/59864.html](http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/inform_visti/59864.html).

757. Васильєв І. О. Сучасні проблеми інформаційного забезпечення діяльності органів внутрішніх справ / І. О. Васильєв // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2009. – № 3. – С. 31–35.

758. Інформація щодо стану реалізації Проекту модернізації державної податкової служби України [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ДПС України. – Режим доступу : [http://www.dps.km.ua/modern/modern\\_view.php?060828001](http://www.dps.km.ua/modern/modern_view.php?060828001).

759. Власов В. Електронне декларування «підкинуло» Україну вгору в бізнес-рейтингу Світового банку [Електронний ресурс] / В. Власов // УНІАН : новини. – 2012. – Режим доступу : <http://economics.unian.net/ukr/detail/144673>.

760. Петров О. С. Надання звітності в органи податкової служби / О. С. Петров, М. М. Самоздра // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. – 2008. – № 8 (126) : Ч. 1. – С. 162–165.

761. Теремецький В. І. Електронна податкова звітність: міжнародний досвід та проблеми впровадження в Україні / В. І. Теремецький // Право і суспільство. – 2012. – № 3. – С. 92–98.

762. Розробка інформаційної системи «Управління документами» [Електронний ресурс] / Департамент розвитку та модернізації ДПС // Вісті. – 2011. – № 103. – С. 1–3. – Режим доступу : [http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/inform\\_visti/53090.html](http://sts.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/inform_visti/53090.html).

763. Теремецький В. І. Стан і перспективи розвитку інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби України / В. І. Теремецький // Часопис Академії адвокатури України. – 2011. – № 4 (13). – С. 1–6.

764. Організація наукової та науково-технічної діяльності в ДПС України [Електронний ресурс] / Департамент розвитку та модернізації ДПС // Вісті. – 2012. – № 110. – С. 1–5. – Режим доступу : <http://www.dpi0609.houa.org/newsodpi/O2.htm>.

765. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України : від 9 грудня 2010 р., № 1085/2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010>.

766. Про затвердження Концепції вдосконалення організаційної структури органів ДПС : Наказ Державної податкової адміністрації України : від 30 червня 2006 р., № 372 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/>.

## ДОДАТКИ

### Додаток А

#### **ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ВНЕСЕННЯ ЗМІН І ДОПОВНЕНЬ ДО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ, МИТНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ ТА КОДЕКСУ УКРАЇНИ ПРО АДМІНІСТРАТИВНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ**

1. У пункті 1.1 ст. 1 Податкового кодексу України після слів «податкового контролю» виключити слова «а також» та після слів «податкового законодавства» доповнити словами «а також інші відносини, пов'язані із справлянням податків та зборів», оскільки в кодексі закріплено невичерпний перелік податкових відносин на регулювання яких спрямований вплив його приписів.

2. Доповнити ст. 10 Податковому кодексу України новим пунктом такого змісту: «Функцію контролю за справлянням місцевих податків і зборів покладається на фінансові органи територіальних громад».

3. Доповнити ст. 11 Податкового кодексу України нормою, якою закріпити вичерпний перелік спеціальних податкових режимів, оскільки двозначність положень Податкового кодексу України, які регулюють склад спеціальних податкових режимів, створює плутанину в питанні віднесення до них тих чи інших складових.

4. Доповнити Податковий кодекс України новою статтею 12-1 «Суб'єкти податкових правовідносин» такого змісту:

«Суб'єктами податкових правовідносин є:

1) держава в особі Верховної Ради України, яка встановлює податки і збори, порядок їх адміністрування;

2) органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, визначених Податковим кодексом України, самостійно вирішують питання щодо встановлення на своїй території певних зборів та обрання розміру ставок їх справляння:

– Верховна Рада Автономної Республіки Крим;

– сільські ради;

– селищні ради;

– міські ради;

3) державні контролюючі органи у сфері податків:

– органи державної податкової служби;

– митні органи;

4) платники податків (або їх представники), які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим кодексом України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів згідно з Податковим кодексом України:

– фізичні особи (резиденти і нерезиденти України);

– юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи;

5) особи, які сприяють сплаті податків і зборів:

– банки;

– податкові агенти;

– суб'єкти інформаційних відносин;

– збирачі податків і зборів».

5. Доповнити ст. 14 Податковому кодексу України новим пунктом такого змісту «податковий обов'язок – система обов'язків платника податків, пов'язаних із сплатою податків і зборів», оскільки дії, у зв'язку з якими у

платників податків виникають обов'язки щодо сплати податків і зборів, безпосередньо у Податковому кодексі України не зазначаються.

6. У п. 2 ст. 17 Податкового кодексу України слово «законом» замінити словами «законодавством України», для приведенням у відповідність до положень ст. 3 Податкового кодексу України.

7. Доповнити Податковий кодекс України новою статтею 19-1 такого змісту:

«Стаття 19-1. Збирачі податків і зборів

19-1.1. Збирачами податків і зборів визнаються уповноважені органи та посадові особи, на які цим Кодексом покладається обов'язок приймати від платників податків і зборів кошти на сплату податків і зборів та перераховувати їх до бюджету.

19-1.2. Збирач податків і зборів зобов'язаний:

19-1.2.1. приймати, у встановлених законодавством випадках, обов'язкові платежі від платників податків та їх представників;

19-1.2.2. перераховувати отримані платежі до бюджету, в терміни, визначені законодавством.

19-1.3. Збирачі податків і зборів прирівнюються в правах до платників податків та несуть відповідальність, передбачену для платників податків».

8. Доповнити Податковий кодекс України новою статтею 40-1 наступного змісту:

«Адміністрування податків має ґрунтуватися на таких принципах:

1) законності – адміністрування податків як виконавчо-розпорядча діяльність має здійснюватися на підставі, в межах повноважень та у спосіб, передбачені законом;

2) рівності всіх платників податків перед законом – недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації відносно суб'єктів господарювання;

3) соціальної справедливості під час визначення та справляння податків і зборів;

4) ефективності – забезпечення максимального надходження податків і зборів до бюджету за мінімальних адміністративних витрат на справляння податків і здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства;

5) прозорості, що передбачає чіткий розподіл функцій усередині податкового органу і простоту розуміння платниками податків методів його функціонування;

6) презумпція правомірності рішень платника податків;

7) податкового етикету, який передбачає необхідність визначення і дотримання правил взаємодії податкових органів з платниками податків; при цьому такі правила мають бути зрозумілими і сприйматися як належні і справедливі;

8) невідворотності настання визначеної законом відповідальності;

9) відповідності – необхідність дотримання співмірності між тяжкістю правопорушення та видом і мірою покарання, передбачених законодавством за його вчинення».

9. Необхідно конкретизувати положення п. 43.5 ст. 43 Податкового кодексу України, оскільки в ньому не в повній мірі врегульовано питання відповідальності контролюючих органів, зокрема із змісту норми незрозуміло, про яку відповідальність йде мова і згідно з яким саме законом.

10. Доповнити розділ II Податкового кодексу України новою статтею 111 пунктом 111-3 такого змісту: «Відповідальність за адміністративні правопорушення у сфері оподаткування встановлюється Кодексом України про адміністративні правопорушення».

11. Доповнити главу 11 Податкового кодексу України новими статтями такого змісту:

«Стаття 120-1. Невиконання законних вимог посадових осіб контролюючих органів або відмова підписати акти (довідки) про проведення перевірки

120-1.1. Невиконання законних вимог посадових осіб контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи, –

тягне за собою накладення штрафу в розмірі 340 гривень.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, –

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 850 гривень.

120-1.2. Відмова підписати акти (довідки) про проведення перевірки, –

тягне за собою накладення штрафу в розмірі 170 гривень.

Стаття 121-2. Невиконання законних розпоряджень чи приписів, інших законних вимог посадових осіб контролюючих органів

121-2.1. Невиконання законних розпоряджень чи приписів, інших законних вимог посадових осіб контролюючих органів, ненадання їм необхідної інформації або надання неправдивої інформації, створення інших перешкод для виконання покладених на них обов'язків, –

тягне за собою накладення штрафу в розмірі 510 гривень.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, –

тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 гривень».

12. Доповнити п. 154.1 ст. 154, п. 197.6 ст. 197, підп. 282.1.7 п. 282.1 ст. 282 Податкового кодексу України окремим абзацом такого змісту: «Комісія з питань діяльності підприємств та організацій громадських організацій інвалідів щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, подає в установленому порядку відповідному органу державної податкової служби переліки підприємств та організацій громадських організацій інвалідів, яким видано або скасовано дозвіл на право застосовувати податкову пільгу».

13. Доповнити п. 200.14 ст. 200 Податковому кодексу України новим підпунктом «г» такого змісту: «у разі виявлення помилково та/або надміру сплаченої суми платником податку до відповідного бюджету протягом поточного податкового періоду, повинен надіслати платнику податку податкове повідомлення із зазначенням суми помилково та/або надміру сплачених ним грошових зобов'язань та роз'яснити платнику податку його права щодо можливості розпоряджатися помилково та/або надміру сплаченими коштами (повернення на підставі заяви, зарахування у рахунок для зменшення податкових зобов'язань з цього податку в наступних податкових періодах, погашення податкового зобов'язання (податкового боргу) з інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи)».

14. Внести зміни до Податкового кодексу України щодо заборони державним адміністраторам (чиновникам ветеринарної, пожежної та санітарної служби) самостійно приймати рішення про зупинення діяльності суб'єктів господарювання, оскільки рішення з цього приводу мають прийматися виключно судом за наявності достатніх та доведених для цього підстав.

15. Доповнити Податковий кодекс України нормами, які визначали б механізм ефективного податкового контролю за відповідністю витрат фізичних осіб задекларованому рівню їх доходів.

16. Доповнити Податковий кодекс України відповідними положеннями щодо створення інституту податкового омбудсмена (його апарата), якими визначити завдання, функції, повноваження і механізм призначення.

17. Доповнити Кодекс України про адміністративні правопорушення новою главою під назвою «Правопорушення у сфері податків, зборів та інших обов'язкових платежів», виокремивши склади податкових правопорушень з Податковому кодексу України та Кодексу України про адміністративні



правопорушення.

18. Внести зміни у статтю 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення, а саме після слів «перешкоджання працівникам органу державного фінансового контролю» додати слова «та контролюючих органів». Таким чином буде закріплено відповідальність за недопущення посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування.

19. Доповнити Митний Кодекс України нормами, які окреслюють суб'єктний статус митних органів у податкових правовідносинах, оскільки наразі в Митному кодексу України вони прописані нечітко, стосуються тільки здійснення митної справи і не мають безпосереднього зв'язку із податками (зборами).