

Київський національний
університет
імені Тараса Шевченка

Національний юридичний
університет
імені Ярослава Мудрого

ПОДАТКОВЕ ПРАВО

Підручник

*За редакцією
проф. Д. О. Гетманцева та проф. М. П. Кучерявенка*

Харків
«Право»
2023

Колектив авторів:

Білінський Д. О. – § 1 глави 2 (у співавт. з Кучерявенком М. П.); *Бондаренко І. М.* – §§ 1, 2 глави 18; *Брояков С. В.* – глава 10; *Гетманцев Д. О.* – § 3 глави 1, глава 9; § 2 глави 1, §§ 1, 6 глави 4 (у співавт. з Кучерявенком М. П.); *Головашевич О. О.* – глави 6, 12, §§ 1–9 глави 13; § 10 глави 13 (у співавт. з Кучерявенком М. П.); *Губерська Н. Л.* – глава 7 (у співавт. з Котенком А. М.); глава 15 (у співавт. з Кучерявенком М. П.); *Дуравкін П. М.* – глава 8 (у співавт. з Музикою-Стефанчук О. А.); *Кобильнік Д. А.* – глави 20, 21; *Котенко А. М.* – глава 19; глава 7 (у співавт. з Губерською Н. Л.); *Криницький І. Є.* – § 3 глави 18; *Кучерявенко М. П.* – §§ 1, 4–7 глави 1, §§ 2, 3 глави 2, глави 3, 5, 11, §§ 2–5 глави 4; § 2 глави 1, §§ 1, 6 глави 4 (у співавт. з Гетманцевим Д. О.); § 1 глави 2 (у співавт. з Білінським Д. О.); § 10 глави 13 (у співавт. з Головашевичем О. О.); глава 15 (у співавт. з Губерською Н. Л.); *Музика-Стефанчук О. А.* – глава 8 (у співавт. з Дуравкіним П. М.); глава 14 (у співавт. з Россіхіною Г. В.); *Россіхіна Г. В.* – глава 14 (у співавт. з Музикою-Стефанчук О. А.); *Шульга Т. М.* – глави 16, 17

Рецензенти:

Л. А. Ваолевська – докторка юридичних наук, професорка, заслужений діяч науки і техніки України, Керівник Дослідницької служби Верховної Ради України;

О. П. Орлюк – докторка юридичних наук, професорка, академік Національної академії правових наук України, в. о. директорки Державної організації «Український національний офіс інтелектуальної власності та інновацій»

Рекомендовано до друку вченими радами:

*Київського національного університету імені Тараса Шевченка
(протокол № 5 від 1 листопада 2022 р.),*

*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
(протокол № 3 від 17 листопада 2022 р.)*

Податкове право : підручник / за ред. Д. О. Гетманцева та П44 М. П. Кучерявенка ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка ; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. – Харків : Право, 2023. – 464 с.

ISBN 978-966-998-458-6

У підручнику розкрито зміст основних податково-правових понять. З урахуванням положень чинного законодавства проаналізовано інститути податкового права.

Для студентів, аспірантів і викладачів юридичних і економічних закладів вищої освіти, працівників фінансових органів і всіх тих, хто цікавиться проблемами податкового права.

УДК [347.73:336.22](477)(075)

© Білінський Д. О., Бондаренко І. М.,
Головашевич О. О. та ін., 2023
© Видавництво «Право», 2023

Зміст

Глава 1. Податкове право в системі права	8
§ 1. Податкове право як підгалузь фінансового права	8
§ 2. Предмет і метод податкового права	13
§ 3. Принципи податкового права	15
§ 4. Податкові правовідносини та податково-правові норми	18
§ 5. Система і джерела податкового права	32
§ 6. Податкове законодавство України	35
§ 7. Наука податкового права	40
Контрольні питання	42
Глава 2. Правова природа податку та податкової системи.	
Податковий механізм	44
§ 1. Поняття, ознаки та функції податку. Співвідношення податку та збору	44
§ 2. Податкова система України	53
§ 3. Класифікація податків і зборів	55
§ 4. Особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції	58
Контрольні питання	61
Глава 3. Загальні засади встановлення податків і зборів	62
§ 1. Податковий механізм	62
§ 2. Платники податків і зборів	64
§ 3. Об'єкт оподаткування	72
§ 4. Ставка податку	76
§ 5. База оподаткування	80
§ 6. Порядок обчислення податку	84
§ 7. Податковий період	87
§ 8. Строк та порядок сплати податку	88
§ 9. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	91
§ 10. Податкові пільги	94
Контрольні питання	98
Глава 4. Податковий обов'язок і його елементи	100
§ 1. Поняття податкового обов'язку	100
§ 2. Виникнення, зміна й припинення податкового обов'язку	102
§ 3. Податковий облік	107
§ 4. Сплата податку	109
§ 5. Податкова звітність	113
§ 6. Визначення сум податкових і грошових зобов'язань	116
Контрольні питання	120

Глава 5. Забезпечення виконання податкового обов'язку	121
§ 1. Гарантії забезпечення виконання податкового обов'язку	121
§ 2. Податкова застава.....	123
§ 3. Пеня.....	128
§ 4. Адміністративний арешт майна.....	133
Контрольні питання	137
Глава 6. Податковий борг	138
§ 1. Поняття податкового боргу	138
§ 2. Погашення податкового боргу	140
§ 3. Списання і розстрочення податкового боргу.....	142
§ 4. Строки давності	143
Контрольні питання	144
Глава 7. Податковий контроль	146
§ 1. Поняття та зміст податкового контролю	146
§ 2. Правовий статус органів податкового контролю	148
§ 3. Способи здійснення податкового контролю.....	152
Контрольні питання	173
Глава 8. Відповідальність за порушення податкового законодавства	174
§ 1. Правові засади відповідальності за порушення податкового законодавства.....	174
§ 2. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства.....	182
§ 3. Окремі види податкових правопорушень	196
Контрольні питання	218
Глава 9. Податкові спори й інструменти захисту прав платника податків	219
§ 1. Поняття та види податкових спорів	219
§ 2. Податкові консультації як інструмент запобігання виникненню податкових спорів.....	221
§ 3. Оскарження рішень контролюючих органів в адміністративному порядку.....	224
§ 4. Судове оскарження рішень контролюючих органів	226
Контрольні питання	231
Глава 10. Трансфертне ціноутворення	232
§ 1. Поняття трансфертного ціноутворення. Контрольовані операції.....	232
§ 2. Постійні представництва.....	237
§ 3. Пов'язані особи	247
Контрольні питання	250

Глава 11. Усунення подвійного оподаткування	251
§ 1. Поняття подвійного оподаткування	251
§ 2. Види подвійного оподаткування.....	252
§ 3. Шляхи й методи усунення подвійного оподаткування.....	253
§ 4. Міжнародний договір як механізм усунення подвійного оподаткування.....	254
Контрольні питання	257
Глава 12. Податок на прибуток підприємств	258
§ 1. Платник податку.....	259
§ 2. Об'єкт оподаткування.....	261
§ 3. База оподаткування.....	264
§ 4. Ставка оподаткування.....	268
§ 5. Порядок обчислення, нарахування та сплати податку	270
§ 6. Податковий період	271
§ 7. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	272
§ 8. Податкові пільги.....	274
§ 9. Особливості сплати податку на прибуток підприємств в умовах дії угоди про розподіл продукції.....	277
Контрольні питання	278
Глава 13. Податок на доходи фізичних осіб	280
§ 1. Платники податку.....	281
§ 2. Податковий агент	284
§ 3. Об'єкт оподаткування.....	286
§ 4. Ставка оподаткування.....	288
§ 5. База оподаткування	289
§ 6. Порядок обчислення податку.....	290
§ 7. Податковий період. Строк та порядок сплати податку.....	292
§ 8. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	295
§ 9. Податкові пільги.....	297
§ 10. Військовий збір	299
Контрольні питання	304
Глава 14. Податок на додану вартість	305
§ 1. Платники податку	305
§ 2. Об'єкт оподаткування.....	311
§ 3. База оподаткування	312
§ 4. Ставки податку	314
§ 5. Порядок обчислення податку.....	317
§ 6. Податковий період	320
§ 7. Строк та порядок сплати податку.....	320

§ 8. Строк та порядок подання звітності при обчисленні і сплаті податку	320
§ 9. Податкові пільги.....	321
§ 10. Бюджетне відшкодування. Податкова накладні	324
§ 11. Особливості сплати ПДВ в умовах дії угоди про розподіл продукції	335
Контрольні питання	338
Глава 15. Акцизний податок	339
§ 1. Платники податку.....	340
§ 2. Об'єкт оподаткування.....	342
§ 3. Ставка податку	345
§ 4. База оподаткування.....	347
§ 5. Порядок обчислення податку.....	348
§ 6. Строк та порядок сплати податку.....	349
§ 7. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.....	351
§ 8. Податкові пільги.....	352
§ 9. Акцизні накладні.....	356
Контрольні питання	360
Глава 16. Екологічний податок.....	361
§ 1. Платники податку.....	362
§ 2. Об'єкт і база оподаткування.....	367
§ 3. Ставка податку	370
§ 4. Строк та порядок сплати податку.....	374
§ 5. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.....	375
§ 6. Податкові пільги.....	378
Контрольні питання	380
Глава 17. Рентна плата.....	381
§ 1. Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин.....	382
§ 2. Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин	386
§ 3. Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України	388
§ 4. Рентна плата за спеціальне використання води	391
§ 5. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів	394
§ 6. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України	397

§ 7. Особливості справляння рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин в умовах дії угоди про розподіл продукції	399
Контрольні питання	402
Глава 18. Податок на майно	404
§ 1. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	405
§ 2. Транспортний податок	414
§ 3. Плата за землю	419
Контрольні питання	426
Глава 19. Єдиний податок	427
§ 1. Платники податку	427
§ 2. Об'єкт і база оподаткування. Ставка податку	431
§ 3. Податковий (звітний) період. Строк та порядок сплати податку	434
§ 4. Строк і порядок складення та подання звітності про обчислення і сплату податку	436
§ 5. Порядок обрання спрощеної системи оподаткування або переходу на неї, відмови від неї, реєстрації та анулювання реєстрації платників єдиного податку	438
Контрольні питання	443
Глава 20. Збір за місця для паркування транспортних засобів	444
§ 1. Платники збору	445
§ 2. Об'єкт і база оподаткування збором	446
§ 3. Ставка збору	449
§ 4. Податковий період	450
§ 5. Строк та порядок сплати збору	450
§ 6. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату збору	451
Контрольні питання	452
Глава 21. Туристичний збір	454
§ 1. Платники збору	455
§ 2. Об'єкт і база оподаткування	457
§ 3. Ставка збору	459
§ 4. Податковий період	459
§ 5. Строк та порядок сплати збору	459
§ 6. Строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату збору	461
Контрольні питання	462

Глава 1

Податкове право в системі права

§ 1. Податкове право як підгалузь фінансового права

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

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

Якщо виходити з визначення галузі права, то це насамперед відносно замкнута частина системи права, яка включає сукупність норм, що регулюють суспільні відносини у певній сфері діяльності людей, і характеризується принциповою своєрідністю. Саме замкнутою частиною системи права виступає фінансове право, тоді як податкове право не можна розглядати як відокремлену частину системи права: як специфічну – так, але не більше. Норми податкового права зумовлені публічною, тобто загальновизначальною для країни діяльністю, а саме діяльністю зі справляння податкових платежів для загальнодержавних потреб, утримання державних органів та їх матеріально-фінансового забезпечення. Це стосується діяльності не тільки органів

влади, а й органів, які здійснюють її відповідно до Конституції України. У перебігу цієї діяльності формується система бюджетів, що зосереджує кошти для потреб загального значення.

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

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

Таким чином, податкове право:

- стосується певного предмета – різновиду відносин, що складаються з приводу встановлення, сплати та стягнення податків і зборів, їх зміни та скасування;

- регулює суспільні відносини щодо встановлення і справляння податкових платежів, їх зміни та скасування. Розподіл і використання бюджетних коштів лежать за рамками податкових відносин, як і питання встановлення і стягнення неподаткових платежів та інших державних зборів;

- устанавлює обов'язок юридичних і фізичних осіб щодо сплати податків і зборів, а також регламентує процедуру обчислення та сплати податків і зборів, порядок здійснення податкового контролю і застосування заходів відповідальності за порушення податкового законодавства;

- виступає як підгалузь, що охоплює сукупність своєрідних фінансово-правових норм. Ця специфіка передбачає аналіз відносин, які охоплюють рух грошових коштів від платників у відповідні фонди (бюджети) у формі податкових платежів.

Іншими словами, якщо предмет фінансового права охоплює відносини, пов'язані з рухом публічних коштів, то податкове право виділяє тільки відносини з односпрямованого руху грошових коштів знизу вгору – від платників до бюджетів у формі податків і зборів. Специ-

фічним є і метод правового регулювання, що має яскраво виражений імперативний характер.

Взаємодіючи з усіма інститутами фінансового права (особливості механізму оподаткування характерні і для регулювання банківської діяльності, і для страхування, і для ринку цінних паперів), податкове право тісно пов'язане з деякими з них¹, насамперед із бюджетним правом (оскільки саме податки становлять основу надходжень дохідної частини бюджету, і складно уявити механізм державних доходів без податкових платежів) та інститутом фінансового контролю (який включає сукупність норм, що регулюють діяльність податкових органів). Крім того, деякі органи фінансового контролю здійснюють свої повноваження через податкові адміністрації та інші податкові органи.

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

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

Нормативність, виступаючи узагальнюючою характеристикою соціальних норм, передбачає відмінну рису її вияву саме в середовищі правових норм. Останні мають переважно представницько-зобов'язальний характер², спрямований на реалізацію взаємопов'язаних прав і обов'язків учасників податкових правовідносин. Регулюючи поведінку людей у сфері оподаткування, податково-правова норма закріплює взаємопов'язані права й обов'язки учасників відносин, дає їм можливість учиняти дії, спрямовані на виконання безумовного податкового обов'язку.

Значущість. Визначається вкоріненням податкового права у свідомості, загальноновизнаною обов'язковістю, що спирається як на свідомість необхідності і правильності, так і на страх перед засобами примусового забезпечення. Значущість податкового права характеризується

¹ Докладніше про це див.: Химичева Н. И. Налоговое право : учебник. М. : Бек, 1997. С. 44.

² Див.: Лейст О. Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права. М. : ИКД «Зерцало-М», 2002. С. 53.

ся ще й фактичною необхідністю правової регламентації відносин, що формують фінансові основи існування самої держави та забезпечують реалізацію її завдань і функцій.

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

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

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

Установлення та охорона державою. Принциповою ознакою сукупності податково-правових норм є офіційне встановлення (санкціонування або створення) таких норм державою та охорона їх державним примусом¹. Обов'язковість податково-правових норм передбачає два аспекти. З одного боку, ідеться про здійснення безумовного імперативного податкового обов'язку, якому державою надається першочергове значення з огляду на конституційне закріплення його основ у ст. 67

¹ Лейст О. Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права. С. 58.

Конституції України¹. З другого боку, це, звичайно, можливість і необхідність державного захисту податково-правової норми, фактично обов'язковість застосування заходів державного примусу в разі вчинення протиправних діянь.

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

Системна цілісність податкового права виражається в конструкції підгалузі. Конструкція, являючи собою взаємопов'язане розташування внутрішніх складових частин і елементів, логіку і спосіб їх поєднання та взаємодії, лежить в основі побудови складного інституту податкового права. Юридична конструкція багатьох правових інститутів є традиційною та припускає виділення загальних, особливих і спеціальних інститутів. Але ця подібність не виключає особливого характеру відносин, які регулюються даною сукупністю норм, особливих галузевих та інституціональних принципів, зважаючи на які здійснюється таке регулювання. Тому подібність структури інститутів не означає і однопорядковості, якісної єдності різногалузевих інститутів, що входять у такі утворення. Отже, **підгалузь податкового права** являє собою комплекс юридичних норм, що забезпечують цілісне регулювання різновиду відносин, пов'язаних із надходженням у бюджету податків і зборів. Податкове право являє собою відносно самостійний сектор фінансового права і займає автономне положення відносно інших інститутів цієї галузі. Його відносна відмежованість полягає в регулюванні певного, досить специфічного виду суспільних відносин. Його замкнутість є менш вираженою, ніж у галузях, оскільки тільки у взаємодії з іншими інститутами здійснюється загальне регулювання відносин, що становлять предмет фінансового права. Тому тільки у вза-

¹ Конституція України : Основний Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР : ред. від 01.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

сгоді з іншими інститутами податкове право забезпечує загальне галузеве регулювання.

■ § 2. Предмет і метод податкового права

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

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

У податкових правовідносинах найбільш чітко порівняно з усіма іншими фінансовими правовідносинами простежуються державно-владна та майнова сторони. Відносини з приводу зборів і податків є владно-майновими. З одного боку, держава наділяє компетентні органи владними повноваженнями й контролює надходження коштів у бюджет, а з другого, – податкові надходження є одним з основних каналів формування власності держави, хоча спочатку й у специфічній грошовій формі. Рівень вияву владного характеру дає змогу визначити й специфіку правовідносин у сфері оподаткування. Головною особливістю методу регулювання цієї групи відносин, як і фінансово-правових у цілому, є відсутність права оперативної самостійності суб'єктів. Права й обов'язки суб'єктів відносин регламентуються однозначно, без будь-яких варіантів і переважно імперативними нормами.

За методом правового регулювання податкове право мало чим відрізняється від традиційного фінансового права, в основі якого