

Міністерство освіти і науки України  
Національний університет «Львівська політехніка»

**БАЇК ОКСАНА ІВАНІВНА**

УДК [347.73 : 336.22] (477)

**ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНИЙ АПАРАТ  
ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ**

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

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
доктора юридичних наук

Львів – 2019

Дисертацією є рукопис

Робота виконана на кафедрі адміністративного та інформаційного права Навчально-наукового інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка»

**Науковий консультант:** доктор юридичних наук, професор  
**Остапенко Олексій Іванович**,  
Навчально-науковий інститут права, психології  
та інноваційної освіти  
Національного університету «Львівська політехніка»,  
професор кафедри адміністративного та  
інформаційного права

**Офіційні опоненти:** доктор юридичних наук, професор  
**Кравцова Тетяна Миколаївна**,  
Сумський національний аграрний університет,  
професор кафедри правосуддя

доктор юридичних наук, професор  
**Суббот Анатолій Іванович**,  
Хмельницький університет управління та права,  
професор кафедри європейського та  
міжнародного права

доктор юридичних наук, доцент,  
полковник юстиції  
**Зьолка Валентин Леонідович**,  
Національна академія Державної прикордонної  
служби України імені Б. Хмельницького,  
начальник кафедри конституційного,  
адміністративного та міжнародного права

Захист відбудеться «29» жовтня 2019 р. о 9.30 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 35.052.19 у Національному університеті «Львівська політехніка» (79013, м. Львів, вул. С. Бандери, 12, ауд. 226 головного корпусу)

З дисертацією можна ознайомитися в бібліотеці Національного університету «Львівська політехніка» (79013, м. Львів, вул. Професорська, 1)

Автореферат розісланий «27» вересня 2019 р.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради



Н. П. Бортник

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Серед проблем Української держави, що потребують вирішення, особливе місце займають відносини щодо справляння податків, зборів, платежів, які полягають у застосуванні податкового законодавства з чіткою регламентацією дій щодо цього. Водночас наявність сучасного, оптимального та динамічного понятійно-категоріального апарату, використання якого створює умови для ефективного застосування національного і міжнародного податкового законодавства, є одним із важливих правових інструментів у реалізації завдань податкової політики в Україні.

З прийняттям Податкового кодексу України (далі – ПК України) та низки інших нормативно-правових актів, відбулися суттєві зміни у податковому праві, наслідком яких можна вважати як оновлення податкового законодавства, так і зміни у правовому регулюванні податкових правовідносин та досягнення відповідності із сучасними тенденціями розвитку ринкових відносин. Водночас досить часті зміни та доповнення до вітчизняного податкового законодавства хоча й свідчать про намагання законодавця здійснювати своєчасне реагування на сучасні процеси, які мають місце як у податковій сфері зокрема, так і в суспільстві загалом, однак викликають певні труднощі під час їх практичного застосування суб'єктами податкових правовідносин. До того ж, постановою Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 року № 1200 передбачено реорганізацію Державної фіскальної служби України шляхом її поділу на дві служби: Державну податкову службу України та Державну митну службу України.

Також маємо змогу констатувати, що ці процеси вплинули на те, що впродовж останніх років активізувалась зацікавленість податковим правом і з наукових позицій, зокрема пошуком нових підходів до визначення його у системі права України. Не применшуючи важливість наукових досліджень, проведених до прийняття ПК України, які частково втратили своє значення, однак залишаються його підґрунтям, вважаємо, що в сучасній науці права назріла потреба оновленого погляду на податкове право, яке ще донедавна визначалося як один з інститутів фінансового права. Дедалі більшого поширення набувають наукові підходи щодо визначення податкового права як окремої галузі права. Актуальною, оскільки потребує нового змістовного осмислення, залишається необхідність подальшого правового науково-теоретичного обґрунтування, структури фундаментальних знань про податкове право і логіку його розвитку в сучасних економічних, політичних та правових реаліях. До того ж, саме дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України дає змогу зрозуміти його об'ємність та складність, що вплинуло на виокремлення низки існуючих проблемних питань та пошуку шляхів їх вирішення.

Дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України проведено з урахуванням результатів наукової роботи вітчизняних

та іноземних учених у сфері податкового права, серед яких: В. Андрущенко, Ю. Бабанова, І. Бабін, В. Баландіна, О. Бандурка, О. Башняк, І. Беліцький, Ю. Бисага, А. Бризгалін, Л. Вакарюк, І. Вдовічена, Д. Вінницький, М. Волощук, Л. Воронова, Р. Гаврилук, О. Гетманець, Д. Гетманцев, Я. Греца, О. Десятнюк, О. Дьомін, О. Замасло, О. Захарчук, Ю. Іванов, А. Котенко, Ю. Крохіна, А. Крисоватий, М. Кучерявенко, М. Менджул, О. Музика-Стефанчук, М. Орлов, П. Пацурківський, Г. Петрова, А. Полянничко, Н. Пришва, О. Резнік, Ю. Ровинський, М. Сідак, О. Солонар, О. Тимофеев, Н. Фолінова, В. Форсюк, Є. Хорошаєв, А. Храбров, Н. Хімичева, С. Ципкін, О. Чорномаз, О. Шуміла, В. Яговкіна, В. Ярема та інші.

Не применшуючи наукову вагу їх праць, зауважимо, що для дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України фундаментальними є наукові роботи вчених, які у різний час розглядали питання податкового права, зокрема такими є як монографії – М. Кучерявенка «Курс податкового права» (2002–2007 р.р.); В. Теремецького «Податкові правовідносини в Україні» (2012 р.); Т. Коломоєць та О. Глухого «Оціночні поняття у податковому праві України: доктринальний, нормативний та правозастосовний аспекти» (2013 р.); авторського колективу за загальною редакцією Л. Тимченка «Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика» (2013 р.); І. Пасічної «Стан та перспективи розвитку податкових правовідносин в Україні» (2015 р.); Д. Гетманцева, Р. Макарчука, Я. Толкачова «Юридична відповідальність за податкові правопорушення» (2015 р.); Т. Кравцової «Правові інструменти справляння податків в Україні: окремі види та шляхи їх удосконалення» (2016 р.), так і дисертаційні дослідження – З. Будько «Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень» (2005 р.); А. Іванського «Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні: теоретичне дослідження» (2009 р.); Е. Дмитренко «Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права (як складова механізму правового забезпечення фінансової безпеки України)» (2011 р.); С. Бондаренка «Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація» (2017 р.). Результати цих наукових досліджень мають важливе значення як для податкового права загалом, так і для вирішення проблем його понятійно-категоріального апарату.

Історіографічний масив наукової літератури, який вплинув на результати дисертаційного дослідження, охоплює наукові праці фахівців у галузі філософії права, а також теорії та історії держави і права, серед яких Л. Авраменко, В. Бабаєв, Т. Гарасимів, О. Гришук, І. Жаровська, О. Зайчук, П. Захарченко, М. Кельман, В. Макарчук, Б. Малишев, О. Москалюк, М. Никифорак, І. Онишук, Н. Оніщенко, О. Петришин, А. Романова, О. Скакун, С. Сливка, А. Токарська, Н. Хома, О. Черданцев, І. Шутак та інші.

Істотний вплив на розв'язання теоретичних і практичних проблем понятійно-категоріального апарату податкового права України мали праці

провідних фахівців, серед яких Ю. Битяк, Н. Бортник, В. Гарашук, І. Голосніченко, Є. Додін, В. Зуй, В. Зьолка, Т. Коломоєць, В. Колпаков, Т. Кравцова, О. Кузьменко, І. Личенко, Д. Лук'янець, В. Ортинський, О. Остапенко, І. Слубський, С. Стеценко, А. Суббот та інші.

Відаючи належне цим науковим розвідкам, слід зазначити, що у вітчизняній юридичній науці не здійснено комплексного, системного наукового дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України. Це зумовлює актуальність теми дослідження та важливість наукового пошуку шляхів вирішення проблем понятійно-категоріального апарату податкового права України.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до Пріоритетних напрямів розвитку правової науки на 2016–2020 роки, затверджених постановою Загальних зборів Національної академії правових наук України від 3 березня 2016 року; спрямована на реалізацію Стратегії сталого розвитку «Україна–2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015.

Тема дисертаційної роботи відповідає науковому напрямку Навчально-наукового інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка»: «Правові, психологічні та інформаційні проблеми розвитку державності в Україні», затверджене Вченою радою Національного університету «Львівська політехніка» від 24 червня 2014 р., протокол № 5. Дисертація виконана в межах науково-дослідної роботи кафедри адміністративного та інформаційного права Навчально-наукового Інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка»: «Адміністративно-правове забезпечення прав і свобод людини і громадянина в умовах розбудови правової держави» (державний реєстраційний номер 0116U004099).

**Мета і завдання дослідження.** *Мета* дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на основі аналізу сучасної правової доктрини, положень вітчизняного законодавства та практики його застосування розкрити зміст, ознаки і особливості понятійно-категоріального апарату податкового права України, комплексно розробити підходи до вдосконалення правового регулювання податкових правовідносин, обґрунтувати пропозиції щодо подальшого розвитку чинного податкового законодавства України.

Реалізація окресленої мети зумовила необхідність вирішення таких *завдань*:

- обґрунтувати формування, розвиток та використання понять, категорій і термінів у податковому праві України;
- застосувати методологічні підходи у поясненні понятійно-категоріального апарату податкового права України;
- визначити генезу понятійно-категоріального апарату податкового права України;
- проаналізувати вплив наявних теорій податків на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права;

- здійснити історико-правовий аналіз становлення податкового права та його понятійно-категоріального апарату в країнах світу;
- з'ясувати місце податкового права та його понятійно-категоріального апарату у фінансовому праві України;
- визначити та охарактеризувати джерела податкового права України як нормативно-правову основу його понятійно-категоріального апарату;
- здійснити аналіз принципів податкового права України як основних засад його понятійно-категоріального апарату;
- проаналізувати поняття податкових правовідносин як фундаментальної категорії понятійно-категоріального апарату податкового права та визначити їх особливості;
- охарактеризувати об'єктно-суб'єктні ознаки податкових правовідносин у понятійно-категоріальному апараті податкового права України;
- з'ясувати зміст терміна «платники податків» у понятійно-категоріальному апараті податкового права, визначити їх правовий статус як суб'єктів податкових правовідносин в Україні;
- розглянути зміст і значення юридичних фактів у понятійно-категоріальному апараті податкового права на основі податкового законодавства України;
- визначити місце податково-правових норм у складі понятійно-категоріального апарату податкового права, з'ясувати їх правову природу, зміст, здійснити їх класифікацію;
- охарактеризувати податкові правопорушення та розглянути відповідальність за ці порушення, передбачену законодавством України, у складі понятійно-категоріального апарату податкового права;
- сформулювати власні пропозиції щодо удосконалення фінансової, адміністративної, кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства України.

*Об'єктом дослідження* є суспільні відносини, врегульовані нормами податкового права України.

*Предмет дослідження* – понятійно-категоріальний апарат податкового права України.

**Методи дослідження.** Методи дослідження обрані з урахуванням мети та завдань дослідження, його об'єкта і предмета. У ході дослідження використовувались філософські, загальнонаукові та спеціально-юридичні методи наукового пізнання. Зокрема *історичний* і *діалектичний* методи сприяли визначенню основних етапів становлення доктринальних поглядів на проблему понятійно-категоріального апарату податкового права України, змісту поняття «податок» та з'ясуванню діалектичних взаємозв'язків різних рівнів прояву у сфері податкового права (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3, 3.1, 3.2, 3.3, 3.4). Використання *логічного* методу забезпечило послідовність сформульованих висновків, дало можливість визначити такі фундаментальні

поняття, як «податкові правовідносини», «об'єкти податкових правовідносин», «суб'єкти податкових правовідносин», «правовий статус платників податків», «юридичні факти», «податково-правові норми», «фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства», «адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства», «кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства» (підрозділи 4.1, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6, 4.7, 5.3). За допомогою *формально-юридичного методу* здійснено всебічний науковий аналіз сучасного вітчизняного законодавства щодо встановлення, зміни та припинення податкових правовідносин, використання норм податкового законодавства, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства (підрозділи 4.5, 4.6, 4.7, 4.8, 4.9, 4.10, 5.3). Методи *класифікації, групування* стали важливими для визначення видових проявів податкових правовідносин (підрозділ 4.2), проведення класифікації податково-правових норм (підрозділ 4.8). *Структурно-функціональний* метод дав змогу визначити структуру податково-правової норми (підрозділ 4.7). *Порівняльно-правовий* метод використано під час огляду й вивчення юридичної літератури, основних наукових підходів щодо вирішення поставлених завдань дослідження, аналізу законодавства податкової сфери (розділ 3, підрозділ 5.1). *Статистичний* метод дав можливість здійснити аналіз податкових правопорушень (підрозділ 5.2). Можливості *соціологічного* методу сприяли узагальненню результатів опитування щодо питань понятійно-категоріального апарату податкового права України. На основі *логіко-семантичного* методу розроблено пропозиції з приводу удосконалення правового регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства та внесення змін до нормативно-правових актів, якими регулюється притягнення до відповідальності за ці правопорушення (підрозділи 4.4, 5.3).

Використання цих методів дало змогу здійснити комплексний аналіз теоретико-правових і практичних аспектів понятійно-категоріального апарату податкового права України.

*Нормативно-правовою основою* роботи стали положення Конституції України, ПК України та інших законів і підзаконних нормативно-правових актів України, а також законодавство Європейського Союзу у сфері регулювання податкових правовідносин.

*Емпіричну базу дослідження* становлять: статистичні матеріали; практика діяльності органів ДФС України західного регіону України; результати анкетування 370 осіб, які є фахівцями або займаються діяльністю, що стосується сфери податкового права.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Дисертація є першим у вітчизняній науковій літературі комплексним дослідженням, у якому на належному рівні акумульовано сучасні теоретичні та практичні перспективи подальшого розвитку понятійно-категоріального апарату податкового права України.

Основні результати роботи, що становлять наукову новизну і практичну значущість, полягають у такому:

*вперше:*

– шляхом аналізу логічного, лінгвістичного, семантичного та філософського осмислення понятійно-категоріального апарату податкового права України, запропоновано авторський підхід щодо розуміння та визначення термінів «поняття» і «категорії» у податковому праві, які за своїм змістом та застосуванням взаємопов'язані між собою. Зокрема термін «поняття» доцільно вважати результатом узагальнення істотних ознак податково-правової реальної дійсності, який як форма мислення використовується для їх пізнання, а термін «категорія» є загальним та фундаментальним поняттям, що містить у собі закономірні зв'язки й відносини, які існують у податковому праві;

– сформульовано загальне визначення понятійно-категоріального апарату податкового права України як системи взаємозалежних та взаємодіючих між собою термінів і понять, які обґрунтовують і позначають відносини у сфері податків, зборів, платежів;

– на основі комплексного аналізу термінів у податковому праві зауважено про їх багатоаспектне значення та відсутність системності використання цих термінів у законодавстві, зокрема й податковому, що створює термінологічні колізії та складність у практичному застосуванні (на прикладі використання терміна «рояліті»);

– в контексті осмислення «механізму» правового регулювання податкової сфери запропоновано визначити фундаментальні для податкового права поняття і категорії, що взаємодоповнюють одне одного, взаємодіють між собою та становлять основу понятійно-категоріального апарату податкового права. Зокрема, такими є: 1) податкові правовідносини, яким властива певна однорідність їх виникнення, зміни чи припинення, а також юридичне закріплення правового статусу суб'єктів цих правовідносин; 2) податково-правові норми, які спрямовані на регламентацію податкових правовідносин; 3) відповідальність за порушення правових норм, закріплених у податковому законодавстві;

– за результатами проведення відповідних узагальнень теоретичного матеріалу та врахуванням мети і завдань вітчизняного податкового законодавства сформульовано авторські дефініції та відповідно розкрито обсяги змісту понять у складі понятійно-категоріального апарату податкового права України таких, як: «податкові правовідносини», що сприяє виокремленню цих відносин як складної категорії податкового, фінансового права та права загалом; «об'єкти податкових правовідносин», що позитивно сприяє формуванню об'єктів податкових правовідносин, які є основою правового регулювання фіскальної діяльності держави; «правовий статус платників податків», зміст якого перебуває у постійній термінологічній динаміці, тому потребує своєчасного



оновлення; «юридичні факти», що сприяють постійному розвитку податкових правовідносин; «податково-правові норми», що сприяє виокремленню цих норм у системі норм права; «тлумачення податково-правових норм», що сприяє здійсненню правореалізаційного процесу у сфері податкового права із врахуванням її правового регулювання; фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства;

– ґрунтуючись на загальнотеоретичних підходах розроблено власну методологічну основу дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України, яку поряд із загальнонауковими методами (описання, порівняння, аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, узагальнення, аналогія, ідеалізація, формалізація, аксіоматичний, структурно-функціональний, імовірісно-статистичний, історичний, логічний, метод від абстрактного до конкретного) та спеціальними методами (контент-аналіз, статистично-математичний, порівняльно-правовий, формально-юридичний, логіко-юридичний) становлять конкретно галузеві методи (імперативність, диспозитивність);

– з'ясовано вплив наукових теорій податків на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права та запропоновано їх періодизацію. Це сприяло розкриттю змісту, поняття, порядку та регулярності сплати податків, розвитку науки оподаткування, а також аналізу наявних та появи нових теорій податків, заснуванню на їхній основі сучасних податкових систем;

– використовуючи наукові підходи (зокрема О. Скакун) та конкретизуючи їх у сфері податкового права запропоновано власний поділ суб'єктів податкових правовідносин у складі понятійно-категоріального апарату податкового права України на: 1) державу; 2) колективні суб'єкти – а) органи державної влади (загальнодержавного, регіонального та місцевого рівнів), через які діє держава як суб'єкт податкових правовідносин, зокрема: Верховна Рада України; Державна податкова служба України та Державна митна служба України, які є правонаступниками прав і обов'язків реорганізованої Державної фіскальної служби України у відповідних сферах діяльності; Касаційний адміністративний суд, який діє у складі Верховного Суду України; Національний банк України; б) органи місцевого самоврядування, а саме: сільські, селищні, міські ради; в) юридичні особи (платники податків) та їх відокремлені підрозділи: товариства, установи, підприємства, об'єднання підприємств, громадські організації тощо; г) контролюючі органи; 3) індивідуальні суб'єкти – а) фізичні особи (платники податків): громадяни України; іноземні громадяни; особи без громадянства; б) фізичні особи-підприємці (платники податків); в) податкові агенти; г) представники платника податків;

*удосконалено:*

– наукову позицію щодо виокремлення понять податкового права за ступенем узагальненості, значущості та діапазону на центральні, основні та спеціальні (запропоновано Т. Коломоець). З врахуванням норм податкового законодавства, зокрема ПК України, конкретизовано, що у понятійно-катего-

ріальному апараті податкового права України центральні поняття зафіксовано у розділі I ПК України, який визначає загальні положення для врегулювання податкових правовідносин; основні поняття подано у розділі II ПК України, який визначає адміністрування податків, зборів, платежів; спеціальні поняття закріплено в інших розділах ПК України, які визначають податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, рентну плату, податок на майно;

– наявну систематизацію джерел податкового права та адаптацію їх з міжнародно-правовими нормами у сфері податків, зборів, платежів. Особливе значення у формуванні джерел як нормативно-правової основи понятійно-категоріального апарату податкового права України, з врахуванням загально-теоретичного поділу, має класифікація цих джерел за: 1) загальнообов'язковістю податкових норм у нормативно-правових актах, які регулюють суспільні податкові відносини, на: а) нормативно-правові акти, норми яких спрямовані на регулювання певних податкових правовідносин і становлять переважну більшість джерел податкового права України; б) нормативно-правові акти, які містять окремі правові норми, присвячені регулюванню певних податкових правовідносин, однак основне призначення яких полягає в регулюванні інших суспільних відносин; 2) суб'єктом видання, на: нормативно-правові акти органів законодавчої влади; акти Президента України; нормативно-правові акти органів виконавчої влади; акти органів місцевого самоврядування тощо; 3) юридичною силою, на: закони та підзаконні нормативно-правові акти; 4) дією в часі, на: чинні та такі, які були чинними протягом певного періоду часу раніше, однак втратили чинність;

– розуміння поняття «міжнародний договір» у сфері податкового права та його застосування як джерела, що регулює міжнародні податкові відносини, в яких бере участь Україна, з метою адаптації міжнародних правових норм, які регламентують відносини у сфері податків, зборів, платежів. Це сприяє оновленню понятійно-категоріального апарату податкового права України;

– систему принципів податкового права як основних засад його понятійно-категоріального апарату, підходи щодо їхньої оптимізації з врахуванням того, що принципи, закріплені у Конституції України (конституційні принципи), відображено у принципах, які визначені у ст. 4 ПК України (галузеві принципи), а принципи оподаткування (спеціальні принципи) є основоположними для системи оподаткування;

– наявну класифікацію податкових правовідносин з урахуванням їх загальних, особливих та індивідуальних ознак. На основі теоретичних узагальнень запропоновано поділ податкових правовідносин як фундаментальної категорії понятійно-категоріального апарату податкового права України: за відображенням певних функцій; за структурою; за характером правових норм; залежно від особливостей об'єкта податкових правовідносин; за суб'єктним складом; за характером міжсуб'єктних зв'язків; за змістом; за

характером обов'язків; за метою тощо;

– характеристику правового статусу платників податків як суб'єктів податкових правовідносин у понятійно-категоріальному апараті податкового права України щодо згрупування їхніх прав і обов'язків на основі норм, закріплених у податковому законодавстві;

– наявну класифікацію юридичних фактів у податковому праві, з врахуванням як загальнотеоретичних підходів, так і сучасних підходів щодо їхньої класифікації у податковому праві та особливостей їх правового регулювання. Запропоновано у понятійно-категоріальному апараті податкового права України юридичні факти класифікувати за такими критеріями: 1) за наявністю волі, яка проявляється в діях чи бездіяльності особи; 2) за тривалістю діяльності людини у податковій сфері; 3) залежно від характеру правових наслідків, які вони породжують; 4) з погляду на зв'язок з податковими правовими відносинами; 5) за своїм юридичним складом; 6) за ознакою правового документального закріплення; 7) за ознакою реальності юридично значимого факту;

– положення щодо визначення поняття, структури складових елементів та особливостей податкових правопорушень, а також виокремлення їхніх видів за різними критеріями. Зокрема, класифікуючи податкові правопорушення, доцільно брати за основу дефініцію податкового правопорушення, визначену п. 109.1 ст. 109 ПК України та норми як податкового, так і адміністративного й кримінального законодавства, яке передбачає склади податкових правопорушень;

*набули подальшого розвитку:*

– характеристика становлення та розвитку понятійно-категоріального апарату податкового права України;

– наукові твердження про потребу виокремлення податкового права як підгалузі фінансового права;

– наукова характеристика поняття норм права у складі понятійно-категоріального апарату податкового права України, які тісно взаємопов'язані та взаємодіють із іншими галузевими нормами права;

– теоретичні положення щодо визначення структури податково-правових норм та їх класифікації у понятійно-категоріальному апараті податкового права України;

– форми реалізації податково-правових норм, закріплених у податковому законодавстві України, у понятійно-категоріальному апараті податкового права України;

– наукові тлумачення різновидів юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства у понятійно-категоріальному апараті податкового права України;

– теоретичні положення щодо фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства у понятійно-категоріальному апараті податкового права України.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що зроблені висновки та рекомендації можуть бути використані у:

– *науково-дослідній діяльності* – для подальшого подолання проблем формування та застосування понятійно-категоріального апарату податкового права України (*акт впровадження вид. Університетом державної фіскальної служби України від 28 листопада 2018 р.*);

– *правотворчості* – для удосконалення термінологічного апарату чинного податкового законодавства України;

– *правозастосовній діяльності* – для підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання у сфері оподаткування (*довідка вид. ДФС України у Львівській області від 18 липня 2018 р. № 25447/10/13-01-08-03*);

– *навчальному процесі* – під час викладання навчальних дисциплін, а також для підготовки методичних і дидактичних матеріалів, підручників, навчальних посібників з дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Захист прав суб'єктів господарювання», «Правове регулювання оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності», інших правових дисциплін, пов'язаних з темою дисертації (*акт впровадження вид. Львівським торговельно-економічним університетом від 24 травня 2018 р.*; *акт впровадження вид. Університетом державної фіскальної служби України від 30 листопада 2018 р. № 3175/91-91-01-23*; *довідка вид. Національним університетом «Львівська політехніка» від 19 грудня 2018 р. № 67-01-2170*) та у системі службової підготовки податкових органів.

**Особистий внесок здобувача.** Усі сформульовані в дисертаційній роботі положення та висновки обгрунтовано на основі особистих досліджень автора.

**Апробація результатів дисертації.** Дисертаційна робота обговорювалася на засіданні кафедри адміністративного та інформаційного права Національного університету «Львівська політехніка», міжкафедральному науковому семінарі Навчально-наукового Інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка». Окрім цього, основні положення дисертації висвітлено в доповідях і повідомленнях на таких конференціях та науково-практичних заходах: «Сучасні тенденції розбудови правової держави в Україні та світі» (м. Житомир, 10 квітня 2014 р.); «Актуальні питання юридичної науки – 2014» (м. Львів, 25 квітня 2014 р.); «Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті» (м. Одеса, 16–17 травня 2014 р.); «Юридична наука в XXI столітті: перспективні та пріоритетні напрями досліджень» (м. Запоріжжя, 30–31 травня 2014 р.); «Перспективні напрями розвитку сучасної юридичної науки» (м. Кривий Ріг, 30–31 січня 2015 р.); «Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави» (м. Львів, 27 травня 2015 р.); «Integrarea Republicii Moldova și Ucrainei în UE : Aspectul juridic» (Chișinău, Republica Moldova, 6–7 поiem., 2015); «Перспективні напрями розвитку сучасної юридичної науки» (м. Кривий Ріг, 29–30 січня 2016 р.); «Правові, соціально-психологічні та

інформаційні процеси державотворення в контексті євроінтеграції» (м. Львів, 8–9 лютого 2016 р.); «Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір» (м. Львів, 12 травня 2016 р.); «Актуальні питання юридичної науки – 2016» (м. Львів, 17 травня 2016 р.); «Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави» (м. Львів, 30 травня 2016 р.); «Особливості нормотворчих процесів в умовах адаптації законодавства України до вимог Європейського Союзу» (м. Херсон, 3–4 червня 2016 р.); «Актуальні проблеми державно-правового розвитку України в контексті євроінтеграційних процесів» (м. Запоріжжя, 23–24 червня 2016 р.); «Теорія та практика правоохоронної діяльності» (м. Львів, 11 листопада 2016 р.); «Priority a stratégie pre rozvoj právnej vedy vo svete vedy» (Sládkovičovo, Slovenská republika, 28–29 októbtra 2016 r.); «ІТ право: проблеми розвитку в Україні» (м. Львів, 18 листопада 2016 р.); «Rozwój regulacji prawnej w Europie Wschodniej: doświadczenia Polski i Ukrainy» (Sandomierz, Polska 27–28 styczeń 2017 r.); «Вдосконалення правового механізму захисту прав і свобод людини і громадянина в умовах євроінтеграції» (м. Львів, 28 лютого 2017 р.); «Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір» (м. Львів, 18 травня 2017 р.); «Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави» (м. Львів, 30 травня 2017 р.); «Актуальні проблеми державно-правового розвитку України в контексті інтеграційних процесів» (м. Запоріжжя, 20 травня 2017 р.); «Rzeczywiste problemy prawa na obecnym etapie rozwoju państwowości» (Lublin, Polska 20–21 październik, 2017); «Юридична наука нового часу: традиції та вектори розвитку» (м. Одеса, 9 березня 2018 р.); «Актуальні питання юридичної науки – 2018» (м. Львів, 21 березня 2018 р.); «Міжнародне та національне законодавство: способи удосконалення» (м. Дніпро, 30–31 березня 2018 р.); «Актуальна юриспруденція» (м. Київ, 19 квітня 2018 р.), I Всеукраїнські наукові читання пам'яті академіка С. Дністрянського (м. Тернопіль, 13–14 квітня 2018 р.); «Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір» (м. Львів, 11 травня 2018 р.); «Екологічна безпека як основа сталого розвитку суспільства. Європейський досвід і перспективи» (м. Львів, 14 вересня 2018 р.).

**Публікації.** Основні положення та результати дисертації повністю відображено у 56 наукових публікаціях автора, з них: 1 одноосібна монографія; 16 статей у наукових фахових виданнях України, 4 статті у наукових періодичних виданнях інших держав, 6 статей у інших наукових виданнях; 29 тез виступів на конференціях та науково-практичних заходах.

**Структура роботи.** Дисертація складається із вступу, п'яти розділів, що містять двадцять три підрозділи, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації становить 522 сторінки, з яких 394 – основний текст, 72 – список використаних джерел (775 найменувань), 29 – додатки.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації; вказано на зв'язок роботи з науковою тематикою; визначено мету, завдання, об'єкт, предмет, методи дослідження; висвітлено наукову новизну та практичне значення одержаних результатів; наведено дані про апробацію, структуру й обсяг дисертації.

**Розділ 1 «Лінгвістично-юридичне обґрунтування понятійно-категоріального апарату податкового права України»** складається з трьох підрозділів, висновків до розділу і присвячено представленню теоретичного узагальнення та наукових результатів лінгвістично-юридичного обґрунтування понятійно-категоріального апарату податкового права України.

У *підрозділі 1.1 «Формування та розвиток понять і категорій у податковому праві України»* на основі аналізу закріплених у науковій літературі визначень «поняття» і «категорія» з'ясовано, що поняття у податковому праві можна визначити як форму мислення, результатом якої є змістовні та предметні узагальнення, що відображають сукупність істотних і загальних ознак, характерних для зв'язків та відносин однорідних і складних процесів, явищ податково-правової дійсності. Водночас поняття у податковому праві є досконалим (ідеальним) образом податково-правової дійсності, який, існуючи у вигляді думки (мислення) про істотні та загальні ознаки податкових правовідносин, використовується для їх пізнання. Категоріями у податковому праві доцільно вважати загальні та фундаментальні поняття, в яких відображаються ознаки податково-правової дійсності та закріплюються знання, на яких ґрунтується наука податкового права України.

Звернено увагу на те, що доповнюючими до них є терміни, які в податковому праві мають податково-правове наповнення. Водночас за допомогою слова чи словосполучення вони використовуються у податковому законодавстві та вживаються в науці податкового права України для змістовної характеристики її понятійно-категоріального апарату. Термін у податковому праві є словом чи словосполученням, яке виражає визначення поняття у податковому праві за змістом і застосовується для характеристики понять у податковому праві та законодавстві з метою їх розуміння і використання.

Сукупність податково-правових термінів та термінологічних зворотів, які вживаються у податковому законодавстві України слід вважати термінологією податкового права України. За підсумками проведеного анкетування, для більшості опитаних респондентів, термінологія податкового права є зрозумілою (85,67 %), а незрозумілою – для 6,49 %. Серед опитаних респондентів деякі не могли відповісти ствердно на дане питання (4,59%) або ж пропонували власне бачення щодо цього (3,24 %).

У *підрозділі 1.2 «Терміни та їх використання в податковому праві України»* розглянуто правила використання термінів у податковому праві.

З'ясовано, що сьогодні у чинному податковому законодавстві існує потреба в доопрацюванні термінів. Причинами цього є закріплення у податковому законодавстві України загальних за змістом, неконкретних визначень окремих термінів, що в подальшому негативно впливає на їх тлумачення. Як приклад розглянуто використання терміна «роялті», який має достатньо широке тлумачення і закріплюється у розрізних законодавчих актах. Однак для врегулювання податкових правовідносин, що виникають щодо роялті, слід використовувати його визначення, яке закріплене у ПК України. Наголошено на тому, що термін «роялті» потребує логічнішого пояснення з метою уникнення його неправомірного застосування у податковому законодавстві України.

У підрозділі 1.3 «*Методологічний аспект понятійно-категоріального апарату податкового права України*» зауважено, що конкретизація поняття «методологія» містить у собі шляхи пізнання, сукупність діалектично обумовлених та взаємозалежних прийомів, способів і методів, які використовуються для пояснення і вирішення проблем, що виникають у сферах людської життєдіяльності. Методологія науки податкового права постійно розвивається та вдосконалюється, що позитивно впливає на інтенсивні зміни, які відбуваються у податковому законодавстві України, а також в науці податкового права. Оскільки методологія науки податкового права не є відокремленою відносно загальнонаукової методології, то для неї, як для різновиду останньої, характерними є всі її загальні закономірності.

Визначено, що методи, за допомогою яких досліджено понятійно-категоріальний апарат податкового права України доцільно поділити на три групи: 1) світоглядно-наукові методи; 2) загальнонаукові методи; 3) спеціально наукові (спеціальні) методи. Зауважено, що важливим у дослідженні понятійно-категоріального апарату податкового права України є використання конкретно галузевих методів поряд із загальнонауковими та спеціальними методами. Також суттєво збагачує методологічний інструментарій даного дослідження використання методологічних підходів, властивих для пояснення як сутності, так і змісту понятійно-категоріального апарату податкового права.

**Розділ 2 «Теоретичні аспекти понятійно-категоріального апарату податкового права»** складається із трьох підрозділів, висновків до розділу і присвячений аналізу та розвитку понятійно-категоріального апарату податкового права.

У підрозділі 2.1 «*Генеza понятійно-категоріального апарату податкового права України*» розглянуто історичні та нормативно-правові передумови становлення податкового права. Запропоновано виокремити три етапи розвитку його понятійно-категоріального апарату: I етап – від давніх часів до 1917 р. (поява і формування податкових понять, категорій, термінів); II етап – від 1917 р. до 1991 р. (розвиток термінології податкового права в умовах тоталітарної радянської системи); III етап – від 1991 р. і до сьогодні (створення і розвиток термінології податкового права, зокрема щодо

податкових відносин, з урахуванням конституційного закріплення ринкових відносин та інституту приватної власності).

У підрозділі 2.2 «Теорії податків та їхній вплив на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права» на основі аналізу еволюції податкових теорій визначено їх вплив на формування понятійно-категоріального апарату податкового права. Наголошено на важливості податків як категорії податкового права, якій властива фінансова та економічна природа. Саме за допомогою аналізу теорій податків розкрито сутність податків як засобу ефективної діяльності держави та суспільства, їх зміст, поняття, порядок та регулярність сплати, а також розвиток науки оподаткування. Проаналізовано наявні теорії податків та реформування на їхній основі податкових систем. Констатовано про формування податкових відносин у пострадянських країнах з урахуванням досвіду іноземних держав, в яких теорії податків активно розвивались впродовж тривалого часу.

У підрозділі 2.3 «Історико-правовий аналіз становлення понятійно-категоріального апарату податкового права у країнах світу» зауважено про те, що сьогодні продовжують існувати проблемні питання у сфері міжнародного податкового права, зокрема щодо використання його понять і категорій. Зазначено, що важливим серед них є поняття «податок», яке як фінансова категорія встановлювалось впродовж тривалого часу ще у фінансових системах розвинутих стародавніх цивілізацій з властивою їм термінологією. Водночас констатовано, що дотепер не втрачає актуальності як визначення особливостей податку, так і його вдосконалення.

**Розділ 3 «Понятійно-категоріальний апарат податкового права в системі права України»** складається із чотирьох підрозділів, висновків до розділу і присвячений аналізу чинного законодавства, практики його застосування, теоретичного осмислення понятійно-категоріального апарату податкового права України, наукових підходів щодо виокремлення його в системі права.

У підрозділі 3.1 «Податкове право в системі національного права України», використовуючи чинне законодавство та погляди учених, охарактеризовано взаємодію сучасного податкового права України з іншими галузями національної системи права, зокрема конституційним, цивільним, господарським, митним, адміністративним, кримінальним правом як щодо узгодженості окремих термінів, так і правового регулювання податкових правовідносин. Зауважено, що у податковому праві застосовуються міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування, які є дієвим інструментом міжнародного податкового права.

У підрозділі 3.2 «Податкове право та його місце у фінансовому праві України» наголошено, що сьогодні податкове право займає належне місце як в системі права загалом, так і у складі фінансового права. Виокремленню податкового права як підгалузі фінансового права сприяє наявність кодифі-



кованого акта. Водночас фінансове право хоча й визнається окремою галуззю права, до складу якої входить податкове, митне, бюджетне, банківське право, однак не має впорядкованості законодавчих норм у кодифікований акт. На противагу йому, крім податкового, митне та бюджетне право також регулюються відповідно Митним кодексом України та Бюджетним кодексом України. Тому сьогодні відкритим для обговорення залишається питання про визначення податкового права підгалуззю фінансового права.

Встановлено, що податкове право не обмежується лише вивченням питань щодо регулювання суспільних відносин, які виникають з приводу оподаткування, а також пізнає закономірності правового регулювання цих правовідносин, досліджує явища податково-правового характеру тощо.

Зауважено, що існує не лише взаємозв'язок, а й взаємодія між податковим правом як підгалуззю фінансового права та наукою податкового права, яка своїми теоретичними дослідженнями допомагає правозастосуванню норм податкового права у сфері податків, зборів, платежів. Тому наука податкового права є складовою правової науки та визначається як система наукових поглядів, знань, теоретичних положень та висновків про податкове право. Водночас наука податкового права покликана здійснювати розвиток національного податкового законодавства, розробляючи та приймаючи в установленому порядку відповідні нормативно-правові акти, а також щорічні плани дій реалізації Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», моніторингу стану їх виконання.

Встановлено, що податкове право як складова юридичної науки – це сукупність знань про закономірності функціонування й правового регулювання суспільних відносин, що виникають у сфері справляння податків, зборів, інших платежів податкового характеру. Податкове право вивчає зміст і форму регулювання податкових відносин в їх становленні, розвитку та дії, формуючи здобуті знання у вигляді взаємопов'язаних і узгоджених понять, суджень, висновків, поглядів, концепцій, теорій податково-правових категорій та податково-правових норм, розвиваючи їх і удосконалюючи податкове законодавство шляхом створення рекомендацій та пропозицій.

Визначено, що об'єктом науки податкового права є суспільні відносини, пов'язані зі встановленням, зміною та скасуванням податків, зборів, платежів, що врегульовуються нормами податкового законодавства України. Предметом науки податкового права є діяльність фізичних чи юридичних осіб з приводу податкових правовідносин. Важливим завданнями науки податкового права є забезпечення підґрунтя для податкового права як навчальної дисципліни, яку вивчають у закладах вищої освіти України.

У підрозділі 3.3 «*Джерела податкового права України*» встановлено, що формування джерел податкового права України доцільно здійснювати з врахуванням їх загальнотеоретичного поділу за загальнообов'язковістю

податкових норм, суб'єктом видання нормативно-правових актів як джерел податкового права, юридичною силою, дією в часі і просторі.

З'ясовано, що сьогодні наявна потреба подальшого реформування податкової сфери та доопрацювання окремих понять і термінів, які застосовуються в податковому законодавстві. До прикладу, потребує ґрунтовного розуміння поняття «міжнародний договір» у сфері податкового права та його застосування як джерела, що регулює міжнародні податкові відносини, в яких бере участь Україна. Вдосконалення законодавчої бази в цьому напрямі сприятиме розвитку рівних партнерських відносин між Україною та іноземними державами, а міжнародний договір як джерело податкового права забезпечуватиме й надалі Україні участь у економічних відносинах з іншими країнами.

Зауважено, що проаналізовані наукові підходи заслуговують на увагу і є актуальними також для опрацювання судового прецеденту з позицій податкового права. Сьогодні у податковій сфері в процесі вирішення багатьох питань, з якими суб'єкти податкових правовідносин звертаються до суду, виникають суперечливі ситуації. Водночас їх вирішення здебільшого є тривалим та виснажливим в міру складності податкового законодавства, практики його застосування та динамічності. Так, 50,81 % респондентів, опитаних з цього приводу, вважають, що рішення суду щодо питань податкового характеру доцільно зараховувати до джерел податкового права України. Визначено, що така позиція опитаних респондентів є дискусійною через відсутність у національній правозастосовній практиці так званого «прецедентного права».

У *підрозділі 3.4 «Принципи податкового права України»* відзначено, що у податковому праві принципи доцільно систематизувати з урахуванням їхніх ознак на конституційні, галузеві й спеціальні. Зазначено, що конституційні принципи податкового права, як основні, впливають на розвиток понятійно-категоріального апарату податкового права. Галузевими є принципи, які визначаються податковим законодавством, а спеціальними – принципи, на яких ґрунтується система оподаткування.

**Розділ 4 «Податкові правовідносини та податково-правові норми у понятійно-категоріальному апараті податкового права України»** складається із десяти підрозділів, висновків до розділу і присвячений проблематиці податкових правовідносин та податково-правових норм як фундаментальних категорій понятійно-категоріального апарату податкового права України.

У *підрозділі 4.1 «Поняття та особливості податкових правовідносин в Україні»* проаналізовано податкові правовідносини як один із різновидів правовідносин. З урахуванням наукових поглядів щодо визначення поняття «податкових правовідносин», зауважено, що сьогодні склався відносно стійкий підхід до визначення їх як суспільних відносин, врегульованих нормами податкового права.

У підрозділі 4.2 «Види податкових правовідносин в Україні» згруповано та проаналізовано наявний поділ податкових правовідносин, а саме: 1) за метою податкових правовідносин; 2) за характером міжсуб'єктних зв'язків у податкових правовідносинах; 3) за змістом податкових правовідносин; 4) за структурою податкових правовідносин; 5) залежно від особливостей об'єкта податкових правовідносин; 6) за суб'єктним складом податкових правовідносин; 7) за характером правових норм податкових правовідносин; 8) за характером обов'язків у податкових правовідносинах; 9) податкові правовідносини, які відображають певні функції; 10) за часом дії. Водночас 32,16 % опитаних респондентів визнали найпоширенішими із видів податкових правовідносин серед суб'єктів податкового права загально-регулятивні відносини щодо визначення і закріплення кола суб'єктів податкового права та їх правового статусу.

У підрозділі 4.3 «Об'єкти та суб'єкти податкових правовідносин в Україні» розглянуто наукові підходи щодо визначення поняття «об'єкта», «об'єкта правовідносин», «об'єкта податкових правовідносин». З'ясовано, що, визначаючи об'єкт податкових правовідносин, потрібно брати до уваги те, що податкове право сьогодні вважається підгалуззю фінансового права, а податкові правовідносини регулюються нормами податкового, фінансового, адміністративного, кримінального законодавства. Зауважено, що об'єктом податкових правовідносин не завжди є грошовий платіж у формі податку чи збору. Водночас діяльність суб'єктів податкових правовідносин, яка спрямовується на справляння податків та зборів, подання податкової звітності, надання податкових консультацій, здійснення податкового контролю уповноваженими на це органами тощо, також може бути об'єктом цих відносин.

Аргументовано, що як об'єкт податкових правовідносин окремої уваги з усіх загальнодержавних податків заслуговують екологічні податки, які є дієвим інструментом, що забезпечує підвищення рівня екологічної безпеки в Україні. Зокрема, у ПК України передбачено їх використання як платежів, тобто засобів впливу на поведінку суб'єкта-забруднювача з метою ефективного використання природних ресурсів і збереження навколишнього природного середовища.

Підкреслено, що актуальною сьогодні є проблема визначення поняття суб'єкта податкових правовідносин, адже його інколи ототожнюють із поняттям суб'єкта податкового права. Зауважено, що суб'єктам податкових правовідносин властиві як загальні, так і спеціальні ознаки. Загальні ознаки, які властиві суб'єктам загальних правовідносин, рівноцінно притаманні суб'єктам податкових правовідносин, а спеціальні ознаки, якими наділені конкретні суб'єкти податкових правовідносин, залежать від видової специфіки цих суб'єктів. Визначено перелік суб'єктів податкових правовідносин. Однак закріплення статтею 15 ПК України переліку

платників податків не дає вичерпної відповіді на питання щодо виокремлення усіх суб'єктів податкових правовідносин.

У підрозділі 4.4 «Правовий статус платників податків як суб'єктів податкових правовідносин в Україні» обґрунтовано, що правовий статус платників податків як суб'єктів податкових правовідносин характеризується законодавчо закріпленою сукупністю прав, законних інтересів та обов'язків. На основі змісту ст. 17 ПК України права платників податків умовно поділено на: 1) права, які забезпечують належне інформаційне забезпечення платника податків; 2) права, які надають платнику податків можливість використання електронного документообігу; 3) права, які забезпечують економічні інтереси платника податків під час справляння податків; 4) процесуальні права платника податків під час здійснення податкового контролю. З прав платників податків впливають їх законні інтереси, нормативне закріплення яких відсутнє у податковому законодавстві України. Це, своєю чергою, позначається на гарантованості та настанні відповідальності за порушення законних інтересів платників податків. Законні інтереси платників податків як суб'єктів податкових правовідносин проявляються у їх прагненні до користування благами податкової сфери, які не суперечать законодавству України та полягають у можливості здійснення податкового планування та оптимізації оподаткування, мінімізації витрат, пов'язаних з податковим контролем, стабільності податкового регулювання в певний податковий період тощо.

Зазначено, що обов'язки платника податків як суб'єкта податкових правовідносин, які закріплено у податковому законодавстві, враховуючи положення ст. 16 ПК України, доцільно поділити на дві групи: 1) обов'язки платника податків щодо виконання ним норм податкового права з приводу організації належної сплати податків; 2) обов'язки платника податків щодо його діяльності з контролюючими органами. Обидві групи обов'язків платників податків є взаємодоповнювальні та взаємопов'язані між собою. Акцентовано увагу на обов'язку платника податків щодо подання податкової звітності.

У підрозділі 4.5 «Юридичні факти та їх розгляд у податковому законодавстві України» зауважено, що юридичні факти, незважаючи на їхнє загальноправове та галузеве дослідження, залишаються актуальними з позицій теорії права, а також податкового права, яке перебуває у постійному розвитку. Закріплені у нормах податкового законодавства, юридичні факти сприяють постійній динаміці податкових правовідносин. Зважаючи на те, що крім реальних юридичних фактів, настання яких передбачено нормами податкового законодавства України, наявні правові презумпції, які у податковому праві слід визнавати умовними юридичними фактами, та правові фікції, які є уявними юридичними фактами, неможливими для виконання, що можуть впливати на виникнення, розвиток та припинення податкових правовідносин. Також зазначено про правові аксіоми та правові преюдиції, які, як у сфері права загалом, так і в податковому праві зокрема, хоч і не визнаються

юридичними фактами, однак здійснюють певний вплив на них та слугують для пояснення сутності юридичного факту в податковому праві.

У підрозділі 4.6 «*Правова характеристика податково-правових норм*» визначено, що правові норми окремих галузей права тісно взаємодіють із податково-правовими нормами. Податково-правові норми знаходять своє продовження у законодавстві, яким регулюється кожна із цих галузей права.

Зауважено, що в основі як загальнотеоретичного визначення поняття норми права, так і поняття податково-правової норми, присутні ознаки, зміст яких створює можливості для характеристики податково-правової норми, яка є основою в регулюванні сучасних податкових відносин. Розглянуто ознаки правових та податково-правових норм і з'ясовано, що вони потребують подальших наукових пошуків щодо їх структурно-логічної побудови, методології і практики правового регулювання податкових відносин. Вказано, що податково-правові норми хоча і мають ознаки фінансових, однак їхнє закріплення у законодавстві, зокрема, податковому, дає підстави виокремлювати їх у системі норм права.

У підрозділі 4.7 «*Структура податково-правової норми та її елементи*», який складається із трьох пунктів, визначено, що структурними елементами податково-правової норми є гіпотеза, диспозиція, санкція, які доцільно класифікувати з використанням чинного податкового законодавства України.

У пункті 4.7.1 «*Гіпотеза в структурі податково-правової норми*» зауважено, що гіпотеза податково-правової норми є тим її структурним елементом, що визначає для суб'єкта податкових правовідносин умови, обставини, яких він повинен дотримуватись. Зазначено, що гіпотеза відсутня в окремих податково-правових нормах, закріплених у ПК України. Це можна пояснити тим, що такі податково-правові норми реалізуються під час діяльності суб'єктів податкових правовідносин, яка і є тією умовою, що створює необхідність керуватися вимогами податково-правових норм, адресованих цим суб'єктам.

У пункті 4.7.2 «*Диспозиція в структурі податково-правової норми*» з'ясовано, що особливістю диспозицій податково-правових норм є те, що вони містять правила поведінки для учасників податкових правовідносин та визначають їх права і обов'язки. Застосування (використання) диспозицій податково-правових норм залежить від предмета податково-правового регулювання та суб'єкта податкових правовідносин.

У пункті 4.7.3 «*Санкція в структурі податково-правової норми*» вказано, що санкція податково-правової норми є одним із її структурних елементів, який передбачає вид і розмір державного впливу щодо суб'єкта податкових правовідносин у разі їх невиконання. Для санкції податково-правової норми властивими є як загальні, так і особливі ознаки, які нормативно закріплені у ПК України та інших законодавчих актах, що прямо чи опосередковано регулюють податкові правовідносини.

У підрозділі 4.8 «Класифікація податково-правових норм», ґрунтуючись на засадах як сучасної теорії права, так і галузевих засадах податкового права, найбільш значущою визначено класифікацію податково-правових норм за такими критеріями: 1) за предметом правового регулювання; 2) за методом правового регулювання; 3) за характером психологічного впливу; 4) за змістом функцій та їх регулюванням в сфері податкового права; 5) за юридичною силою нормативно-правових актів; 6) за територіальною дією; 7) за часом дії норм; 8) за субординацією у правовому регулюванні; 9) за дією поширення на відносини, що виникли до набрання їх чинності.

У підрозділі 4.9 «Форми реалізації податково-правових норм» визначено, що формами реалізації податково-правових норм є: 1) дотримання податково-правових норм, яке характеризується утриманням суб'єктами податкових правовідносин від активних дій чи бездіяльності, які заборонені податковим законодавством, тобто утримання цими суб'єктами від вчинення протиправної поведінки забезпечує реалізацію забороняючих податково-правових норм; 2) виконання податково-правових норм, яке характеризується тим, що суб'єкти податкових правовідносин незалежно від власного бажання, активно здійснюють зобов'язуючі податково-правові норми; 3) використання податково-правових норм, яке полягає в тому, що суб'єкти податкових правовідносин на власний розсуд використовують надані їм права, які закріплено в податковому законодавстві, так реалізуючи дозволяючі податково-правові норми; 4) застосування податково-правових норм, яке здійснюється як організаційно-правова діяльність державних органів та уповноважених на це державою суб'єктів, а також їхніх посадових осіб, яка полягає у реалізації податково-правових норм винесенням правозастосувальних актів на основі податкового законодавства України з урахуванням певних життєвих обставин. Водночас 43,06 % опитаних респондентів визнали, що на реалізацію норм податкового права в практичній діяльності фіскальних органів негативно впливає двозначність їхнього тлумачення.

У підрозділі 4.10 «Тлумачення податково-правових норм» на основі аналізу наявних підходів щодо тлумачення правових норм, які пропонуються у юридичній літературі, визначено, що загальновизнаними способами, які доцільно застосувати для тлумачення податково-правових норм, є мовний (граматичний), логічний, систематичний (системний), історичний (історико-політичний). Зауважено, що тлумачення норм права як необхідний елемент правореалізаційного процесу, є характерним і для сфери податкового права із урахуванням особливостей його правового регулювання. Водночас тлумаченню податково-правових норм притаманні загальні ознаки, які є характерними для тлумачення норм права. Зазначено, що тлумачення податково-правових норм здійснюється суб'єктами податкових правовідносин через осмислення податково-правової норми, що закріплена у податковому законодавстві її точним з'ясуванням та

роз'ясненям. За допомогою цього вдається усунути недостатню визначеність, неточність чи незрозумілість податково-правової норми, що є передумовою для подальшого належного вирішення проблемного питання з використанням цієї норми.

**Розділ 5 «Відповідальність як складова понятійно-категоріального апарату податкового права України»** складається із трьох підрозділів, висновків до розділу і присвячений аналізу відповідальності за порушення податкового законодавства України як важливої категорії понятійно-категоріального апарату податкового права України.

У підрозділі 5.1 *«Правові засади відповідальності за порушення податкового законодавства України»* розглянуто теоретичні та законодавчі основи настання відповідальності за порушення податкового законодавства України. Обґрунтовано, що у податковому праві перспективна та ретроспективна відповідальність має запобіжний профілактичний зміст на індивідуальному та колективному рівнях. Акцентовано увагу на тому, що у дослідженні відповідальності за порушення податкового законодавства розглянуто у ретроспективному негативному напрямі.

Зазначено, що відповідальність за порушення податкового законодавства України є важливою складовою правового регулювання податкових правовідносин, найчисельнішими суб'єктами яких є платники податків. Встановлено, що наявна певна колізія між галуззю (фінансове право) і підгалуззю (податкове право) щодо застосування санкцій, перелік яких чисельний (адміністративні, фінансові, кримінальні з різноманітними заходами впливу). Вказане вимагає узгодження питань, пов'язаних із родовою ознакою податкових і фінансових відносин та видами юридичної відповідальності за їх порушення.

У підрозділі 5.2 *«Податкові правопорушення та їх види»* розглянуто поняття податкового правопорушення та охарактеризовано його об'єктивні та суб'єктивні ознаки. На основі узагальнення наукових підходів та використання податкового законодавства України проаналізовано елементи складу податкового правопорушення, якими є його об'єкт, суб'єкт, об'єктивна та суб'єктивна сторони. Зважаючи на статистичні дані вчинених податкових правопорушень, у сучасній вітчизняній науці наявна потреба у розвитку податкової деліктології.

Визначено, що податкові правопорушення доцільно поділити за родовими ознаками на наступні види: 1) порушення податкового законодавства, за яке ПК України передбачає фінансову відповідальність; 2) проступки у сфері податків і зборів, за які відповідно до КУпАП настає адміністративна відповідальність; 3) злочини, які вчиняються ухиленням від сплати або несплатою податків і зборів, що передбачають настання кримінальної відповідальності за КК України. З'ясовано, що класифікацію податкових право-

порушень за кожним із видів можна виокремлювати за різними критеріями, беручи до уваги склади цих правопорушень.

Аргументовано, що спільною ознакою усіх податкових правопорушень є те, що в їх основу покладено протиправне діяння правопорушника, вчинення якого є фінансово небезпечним за своїми діями і завдає фінансову шкоду як окремим суб'єктам податкових правовідносин, так і державі загалом. Однак відмінними ознаками для цих діянь є: а) закріплення правових норм у різних нормативно-правових актах; б) притягнення правопорушників відповідно до різних видів відповідальності; в) суб'єкти, які здійснюють притягнення до відповідальності, відрізняються своїми повноваженнями; г) правові наслідки з урахуванням суспільної шкоди (суспільної небезпеки); д) різна процесуальна форма настання відповідальності тощо. Це створює певні колізії під час кваліфікації податкових правопорушень.

У підрозділі 5.3 «Відповідальність за порушення податкового законодавства України та її видова характеристика», який складається із трьох пунктів, розглянуто закріплені у ПК України види відповідальності за порушення податкового законодавства України: фінансової, адміністративної та кримінальної.

У пункті 5.3.1 «Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства України» обґрунтовано, що за порушення законів з питань оподаткування та порушення вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовують штрафні (фінансові) санкції (штрафи), які встановлено у конкретній сумі, у відсотках до сум відповідних податкових зобов'язань, або ж у розмірах мінімальної заробітної плати.

Охарактеризовано поняття фінансової відповідальності та зауважено, що принципами фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства повинні бути законність, невідворотність настання, справедливість, неприпустимість подвоєння відповідальності, індивідуалізація особи, доцільність, своєчасність тощо.

Визначено, що основною метою фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є здійснення суб'єктивних прав, виконання суб'єктивних обов'язків та досягнення результату шляхом дотримання податкового законодавства суб'єктами податкових правовідносин. Підставами притягнення до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є: а) наявність складу правопорушення (перелік складів порушень податкового законодавства наведено у ст.ст. 117 – 128-1 ПК України) (фактична підстава); б) наявність податково-правової норми, яка прямо передбачає склад правопорушення (нормативна підстава).

Підставами настання фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства є: 1) факт вчинення порушення податкового законо-



давства суб'єктом податкових правовідносин (фактична підстава); 2) наявність відповідної податково-правової норми, яка забороняє протиправну поведінку, та встановлення санкції, що передбачає притягнення до фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства (нормативна підстава); 3) наявність правозастосовного акта, який набрав чинності (процесуальна підстава).

У пункті 5.3.2 «Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства України» з'ясовано, що за порушення податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, настає адміністративна відповідальність, якій властиві ознаки адміністративної відповідальності з врахуванням різновидів специфіки вчинених податкових правопорушень та передбачених за це фінансових санкцій. Що ж стосується поняття адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства, то законодавчого визначення цього поняття немає. З цього приводу існують лише окремі наукові позиції. Логічне за побудовою та аргументоване за змістом поняття адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства можливе лише за умови урахування загальних ознак юридичної відповідальності, а також специфічних ознак, що характеризують податкові правовідносини.

Визначено, що підставами адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є: 1) нормативні (наявність правових норм, які визначають діяння щодо порушення податкового законодавства проступком); 2) фактичні (факт вчинення правопорушення та пов'язані з ним дії процесуального значення (змісту), а саме: затримання, огляд, подання звернень, визнання доказами фактичних даних тощо); 3) документальні (складання протоколу про адміністративне правопорушення і прийняття постанови у справі, яку розглядають. До протоколу про адміністративне правопорушення можуть бути долучені акти, довідки, звернення, облікові документи тощо, які виступають доказами у справі).

Метою адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є попередження таких порушень, а також застосуванням до винних осіб заходів адміністративного впливу. Ознаками адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є те, що вона встановлюється виключно законами (п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України) та передбачається нормами КУпАП, КАС України, ПК України та іншими законодавчими актами. Також ознакою, яка свідчить про непритягнення особи до адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є ст. 17 КУпАП, де йдеться про дії особи в стані крайньої необхідності, необхідної оборони або перебування в стані неосудності. Так, 50,74 % опитаних респондентів звертають увагу на те, що адміністративна відповідальність за податкові правопорушення є найпоширенішою у правозастосовній практиці правоохоронних органів.

У пункті 5.3.3 «Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства України» зазначено, що кримінальній відповідальності за порушення податкового законодавства України притаманні всі ознаки кримінальної відповідальності з врахуванням особливостей податкових правовідносин у фінансовій сфері: 1) встановлюється виключно законами (п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України); 2) передбачається нормами КК України, КПК України та іншими нормативно-правовими актами; 3) є кримінально-правовою гарантією сплати податків, зборів (обов'язкових платежів); 4) встановлюється у разі умисного здійснення порушень податкового законодавства. Кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства настає за вчинення злочинів у сфері господарської діяльності, визначених КК України.

Охарактеризовано елементи складу злочину, встановленого ст. 212 КК України за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Визначено настання та реалізацію кримінальної відповідальності за дане порушення податкового законодавства, а також звільнення особи від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів.

## ВИСНОВКИ

У дисертації на основі вивчення та аналізу понятійно-категоріального апарату податкового права України, а також з урахуванням проблемних питань, які виникають під час правового регулювання податкових правовідносин, вирішено завдання наукового дослідження та апробовано нові підходи у лінгвістично-юридичному обґрунтуванні понятійно-категоріального апарату податкового права України, його теоретичних аспектів, сутності податкових правовідносин та відповідальності за їх порушення, вироблено рекомендації законодавчого та науково-теоретичного змісту, що дало змогу зробити низку наступних науково-теоретичних і прикладних висновків:

1. У процесі дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України, визначено, що його терміни є основою, яка формується і розвивається шляхом узагальнення ознак податково-правової реальної дійсності. Ці ознаки впливають на створення оптимального і динамічного за змістом та призначенням понятійно-категоріального апарату податкового права України з метою регулювання правових відносин у податковій сфері.

Визначено, що для врегулювання податкових правовідносин потрібно використовувати терміни, закріплені в нормах податкового законодавства України. Доцільно звертати увагу на елементи узгодженості та єдності термінів, які використовуються у ПК України, порівнюючи їх з іншими нормами податкового законодавства. Зокрема ці терміни повинні бути зрозумілими, стислими, що сприяє зручності їх використання. Однак тоді варто пам'ятати про те, що довільне скорочення терміна може порушити логічний зв'язок між його елементами, які визначають суть поняття.

2. У поясненні понятійно-категоріального апарату податкового права України застосовано методологічну основу, яка ґрунтується на використанні загальнонаукових, спеціальних та галузевих методів. Доведено, що методологія науки податкового права може розглядатися як сукупність взаємопов'язаних методів, способів, прийомів, що застосовуються в процесі наукового пізнання явищ, які визначають закономірності функціонування податкових відносин, пов'язаних із встановленням, зміною, скасуванням та сплатою податків, зборів, платежів, врегульованих нормами податкового законодавства України, а також вчення про податково-правову дійсність, складовою частиною якої є понятійно-категоріальний апарат науки податкового права. В основі методів, які використано для дослідження понятійно-категоріального апарату податкового права України, закладено принципи теоретичної та практичної діяльності суб'єктів податкових правовідносин.

3. Зважаючи на історичні особливості розвитку Української держави, зазначено, що із становленням податкового права в Україні відбувається і розвиток його понятійно-категоріального апарату. Зауважено, що понятійно-категоріальний апарат податкового права еволюціонує від давніх часів та продовжує свій розвиток і сьогодні. Досвід, набутий Україною впродовж тривалого часу сприяє розвитку та вдосконаленню як сфери податкового права загалом, так і його понятійно-категоріального апарату.

4. Зауважено, що аналіз наявних теорій податків представниками різних наукових шкіл, свідчить про те, що їх застосування є важливим як для вітчизняної науки податкового права, його понять, категорій, так і для системи оподаткування загалом, адже сьогодні залишаються актуальними одвічні проблеми сфери оподаткування: підвищення розмірів податків, збільшення видів податків, ухилення від податків шляхом корупційних дій та інше, що негативно відображається як на матеріальному становищі платників податків, так і авторитеті фіскальних органів.

5. Встановлено, що поняття і категорії податкового права у різних країнах світу зазнають змін і удосконалення, а також залежать від глобалізації соціально-економічних та інших відносин як у міжнародному вимірі, так і в межах суспільної формації з окремих держав. Водночас важливим є багатовіковий досвід, сформований в різних соціально-економічних умовах, що є підґрунтям економічного розвитку сучасних держав та України зокрема.

6. Проаналізовано наукові підходи щодо з'ясування місця податкового права та його понятійно-категоріального апарату у фінансовому праві й системі права України. Зокрема з'ясовано, що податкове право як підгалузь фінансового права вирізняється різновидами правових інститутів, наявність яких в майбутньому дає підстави для виокремлення його як окремої галузі права. Це стосується податкових правовідносин, пов'язаних із встановленням, зміною, скасуванням та сплатою податків, зборів, платежів.

7. Узагальнено теоретико-правові позиції щодо визначення джерел податкового права України, які становлять нормативно-правову основу його

понятійно-категоріального апарату та визначено, що відсутність єдиних підходів до розуміння значення терміна «джерела податкового права» актуалізує подальше дослідження змісту цього поняття. З'ясовано, що, беручи до уваги розвиток вітчизняної системи права, виникає потреба дослідження як усталених, так і змістовно нових видів джерел податкового права з огляду на засади системності та ієрархічності. Наявні наукові підходи до визначення джерел податкового права України є важливою основою їхнього оновленого формування.

8. На основі аналізу системи принципів податкового права України, які є основними засадами його понятійно-категоріального апарату, встановлено, що засади сучасних податкових правовідносин, закріплені у Конституції України, знайшли своє відображення у принципах, визначених у податковому законодавстві України. Водночас зміст ст. 4 ПК України потребує подальшої деталізації системи галузевих і міжгалузевих принципів податкового законодавства.

9. Узагальнено наявні наукові підходи щодо визначення поняття та ознак податкових правовідносин та з'ясовано їхню сутність як фундаментальної категорії податкового права України. Це дало змогу переконливо стверджувати, що податкові правовідносини є складовим елементом не лише податкового, але й фінансового права та права загалом. Основою податкових правовідносин є врегульовані нормами податкового законодавства відносини у сфері податків, зборів і оподаткування, реалізація яких є одним із завдань, передбачених податковою політикою держави.

Акцентовано увагу на взаємообумовленості та взаємозалежності ознак класифікації податкових правовідносин. Вони визначають характер відносин між учасниками, мету, зміст, особливості об'єктно-суб'єктного складу податкових правовідносин.

10. Доведено, що об'єктом податкових правовідносин є матеріальне за змістом врегульоване нормами права явище реальної дійсності, на яке впливає діяльність суб'єктів, права і обов'язки яких закріплені в чинних нормах податкового права. Запропоновано поділ суб'єктів податкових правовідносин на державу; колективні суб'єкти; індивідуальні суб'єкти, який акумулює в собі їх правосуб'єктність на різних рівнях забезпечення та реалізації податкових правовідносин.

11. Встановлено, що правовий статус фізичних та юридичних осіб як суб'єктів податкових правовідносин за допомогою правових норм відображає їх становище у суспільстві та зобов'язання щодо справляння податків та зборів. Водночас правовий статус платника податків є одним із складних понять податкового права, а його зміст перебуває у постійній термінологічній динаміці. Як правило, до цього призводить часте оновлення податкового законодавства України, яке проявляється у доповненні та/або виключенні окремих чинних правових норм.

Правовий статус платника податків – це сукупність прав, обов'язків, законних інтересів, гарантій та відповідальності фізичних осіб (резидентів і

нерезидентів) та юридичних осіб (резидентів і нерезидентів), їх відокремлених підрозділів, які є учасниками податкових правовідносин щодо справляння податків.

12. Визначено, що у понятійно-категоріальному апараті податкового права юридичні факти – це сукупність об'єктивних і суб'єктивних ознак, які характеризують обставини, що закріплені в нормах податкового законодавства України. Вони впливають на виникнення, зміну, припинення податкових правовідносин та сприяють настанню певних прав та обов'язків для суб'єктів цих правовідносин. У податковому праві юридичні факти доцільно класифікувати з урахуванням як загальнотеоретичних аспектів, так і особливостей правового регулювання податкових правовідносин на основі практики застосування податкового законодавства України.

13. Запропоновано у понятійно-категоріальному апараті податкового права під податково-правовою нормою розуміти системне утворення загальнообов'язкових правил (приписів) поведінки суб'єктів податкових відносин, що діють в межах, дозволених державою, з метою забезпечення і реалізації прав і законних інтересів у податковій сфері. Податково-правовим нормам властиві як загальні ознаки, які є характерними для всіх норм права, так і спеціальні, які притаманні лише нормам податкового права. Сукупність цих ознак впливає на класифікацію податково-правових норм, що сприяє відображенню суті регулювання податкових правовідносин. Структура податково-правової норми хоча й складається із гіпотези, диспозиції та санкції, однак вони не завжди закріплюються у податковому законодавстві класично, тому знаходять своє закріплення у статтях нормативно-правових актів, які належать до інших галузей права.

14. З'ясовано, що для реалізації податково-правових норм важливе значення мають форми безпосередньої реалізації податкового законодавства, а саме: дотримання, використання і виконання, які втілюються в життя безпосередніми діями суб'єктів податкових правовідносин. Відзначено також важливість застосування як особливої форми реалізації податково-правових норм, яке є державно-владною діяльністю уповноважених на це суб'єктів податкових правовідносин. Усі податково-правові норми, які закріплені в податковому законодавстві, діють до моменту їх зміни чи припинення у встановленому законом порядку уповноваженими на те суб'єктами податкових правовідносин.

Окрему увагу присвячено тлумаченню податково-правової норми, що є особливою сферою діяльності суб'єкта податкових правовідносин. Вона проявляється як тлумачення-з'ясування змісту правової норми суб'єктом податкових правовідносин, зокрема і як процес мислення без зовнішніх форм вираження, а також як тлумачення-роз'яснення, що полягає у зовнішньому вираженні, тобто викладенні змісту податково-правової норми, закладеного в ній законодавцем. Тлумачення податково-правових норм здійснюються за допомогою мовного, логічного, стилістичного та історичного способів.

15. Встановлено, що протягом останніх років прослідковується тенденція до зростання правопорушень економічного характеру, які дестабілюють фінансову систему країни та становлять реальну загрозу її фінансовій безпеці. Серед них є також податкові правопорушення, які, як правило, полягають у порушенні податкового законодавства та іншого законодавства, яким регулюються питання податкової сфери. Наявні у вітчизняній науці класифікації податкових правопорушень є доволі різноманітними, а самі правопорушення продовжують видозмінюватись в залежності від напрямів розвитку ринкових відносин у сфері економіки, фінансів. У процесі класифікації податкових правопорушень слід зважати на те, що вони здійснюються як шляхом порушення податкового законодавства, так і вчиненням адміністративних проступків та кримінальних злочинів у податковій сфері.

Під час теоретико-правового аналізу відповідальності у складі понятійно-категоріального апарату податкового права, обґрунтовано, що притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства врегульовано різними нормативно-правовими актами. Правові норми щодо притягнення до фінансової відповідальності закріплено у ПК України, до адміністративної – у КУпАП, до кримінальної – у КК України. Встановлено, що ці норми в окремих випадках потребують, залежно від суспільно-економічних факторів і умов розвитку країни, зміни їх галузевого застосування, а саме: деадміністративізації, в інших випадках – декриміналізації з метою покращення їх дії у податковому праві України.

16. Визначено, що фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства – це передбачені нормами податкового права види фінансових санкцій (штрафів), їх розміри, які застосовуються уповноваженими на це органами держави до правопорушника у вигляді грошового штрафу.

Зазначено, що під адміністративною відповідальністю за порушення податкового законодавства потрібно розуміти застосування в юрисдикційному порядку уповноваженими державою органами (посадовими особами) передбаченого законом адміністративного стягнення до особи, яка порушила податкове законодавство. Узагальнено, що притягнення порушників податкового законодавства до адміністративної відповідальності є дієвим адміністративно-карним засобом впливу як для відновлення завданої шкоди, так і для подальшої профілактики правопорушень у податковій сфері.

Зауважено, що кримінальна відповідальність за порушення податкового законодавства настає за суспільно-небезпечне та шкідливе за наслідками діяння, вчинене суб'єктом податкових відносин, за яке передбачено кримінальне покарання відповідно до статей 211, 212, 222 КК України (штраф, виправні роботи, обмеження волі, позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю).

17. Сформовано авторські пропозиції щодо внесення доповнень до чинного законодавства України, зокрема:

– статтю 14 ПК України доповнити чітким визначенням термінів «податкова звітність» та «фінансова звітність»;

– у ст. 15 ПК України закріпити визначення поняття «платник зборів», а цю статтю перейменувати у «Платники податків та/або зборів», що сприятиме чіткому визначенню дефініції «правовий статус платника податків» в податковому праві України;

– закріпити поняття «суб'єкти податкових правовідносин» та перелік даних суб'єктів у ПК України;

– закріпити поняття вини суб'єкта податкового правопорушення у ПК України. Кваліфікуючи протиправні дії, слід брати до уваги те, яке саме психічне ставлення порушника податкового законодавства (умисне чи з необережності) до скоєного ним суспільно шкідливого (суспільно небезпечного) діяння (у формі дії чи бездіяльності) та суспільно шкідливих (суспільно небезпечних) наслідків;

– главу 11 ПК України «Відповідальність» доповнити правовою нормою щодо встановлення віку, з якого особи за вчинення податкових правопорушень підлягають фінансовій відповідальності (в тому числі і платників податків за порушення щодо податкової звітності);

– визначити єдине поняття фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та його нормативне закріплення;

– встановити на законодавчому рівні порядок настання та притягнення порушників податкового законодавства до фінансової відповідальності;

– Особливу частину розділу II КУпАП доповнити главою за назвою «Адміністративні правопорушення у сфері податкового законодавства», яка об'єднає однорідні за родовою ознакою правопорушення у сфері податкового законодавства;

– закріпити у законодавстві термін «ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів», який створює правову невизначеність в частині притягнення порушників податкового законодавства до відповідальності, в тому числі й кримінальної;

– доповнити Особливу частину КК України розділом «Злочини у податковій сфері», що дасть змогу уніфікувати порушення податкового законодавства, за які винні особи притягуються до кримінальної відповідальності.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

*в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

1. Байк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: теоретико-правове дослідження: монографія. Львів: Видавництво Львівської політехніки. 2018. 360 с.

Сопільник Л. І. Рецензія на монографію кандидата юридичних наук Байк Оксани Іванівни «Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: теоретико-правове дослідження». *Львівський університет бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*. 2018. Вип. 20. С. 211–212.

Микитюк М. А. Рецензія на монографію кандидата юридичних наук Баїк Оксани Іванівни «Понятійно-категоріальний апарат податкового права України: теоретико-правове дослідження». *Адміністративне право і процес*. 2018. № 1 (20). С. 94–95.

2. Баїк О. І. Про формування наукової термінології податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2014. № 807. С. 9–15.

3. Баїк О. І. Основні поняття податкового права у теоріях розвитку податків. *Вісник Запорізького національного університету: збірник наукових праць. Юридичні науки*. 2014. № 4 (I). С. 115–124.

4. Баїк О. І. Міжнародний договір як джерело податкового права України. *Lega și viata. Publicație științifico-practică*. 2015. № 4 (280). С. 46–51.

5. Баїк О. І. Становлення податків у Стародавньому Римі. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2015. № 813. С. 185–191.

6. Баїк О. І. Деякі розвідки поняття «податок» у країнах Стародавнього Сходу. *Адміністративне право і процес*. 2015. № 2 (12). С. 333–340.

7. Баїк О. І. До питання про податки в добу античності. *Митна справа. Науково-аналітичний журнал. Фахове видання*. 2015. № 5 (101). Ч. 2, вересень–жовтень. С. 3–8.

8. Баїк О. І. Поняття і категорії як основа науки податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2015. № 824. С. 10–13.

9. Баїк О. І. До питання термінологічного визначення «роялті» у законодавстві України. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2016. № 2 (88). С. 132–141.

10. Баїк О. І. Податкове право: фінансово-правовий інститут, наука та навчальна дисципліна. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2016. № 837. С. 14–22.

11. Баїк О. І. Про системність принципів у податковому праві. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2016. № 845. С. 12–19.

12. Баїк О. І. Окремі питання у формуванні джерел податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2016. № 850. С. 367–374.

13. Баїк О. І. Сутність та ознаки податкових правовідносин. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2016. № 855. С. 367–373.

14. Баїк О. І. Про видову характеристику суб'єктів податкових правовідносин. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*. 2017. № 861. С. 225–231.



15. Баїк О. І. Про дефініцію «правовий статус платника податків». *East European Scientific Journal. Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe*. 2017. № 2 (18). Część 1. S. 113–119.

16. Баїк О. І. Налоговая отчетность в Украине: теоретико-правовой анализ. *Magyar Tudományos Journal*. 2017. № 7. 12–17 pp.

17. Баїк О. І. Щодо визначення поняття об'єкта податково-правових відносин. *Eurasian Academic Research Journal*. 2017. № 5 (11). С. 17–24.

18. Баїк О. І. О финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства Украины. *Norwegian Journal of development of the International Science*. 2017. № 8. Vol. 3. 34–40 pp.

19. Баїк О. І. Про кримінальну відповідальність за порушення податкового законодавства України. *Fundamentalis scientiam*. 2017. № 8. 39–45 pp.

20. Баїк О. І. Налоговое законодательство Украины и административная ответственность за его нарушение. *Веснік Брєсцкага ўніверсітэта. Серья 2. Гісторыя. Эканоміка. Права*. 2017. № 2. С. 145–155.

21. Баїк О. І. Податкові делікти в Україні та їх характеристика. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. № 4. Vol. 2. С. 13–18.

22. Баїк О. І. Презумпція та фікція у понятійно-категоріальному апараті податкового права України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. № 6. С. 130–134.

23. Баїк О. І. Про системність і класифікацію юридичних фактів у податковому праві України. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 3. С. 106–110.

24. Баїк О. І. До питання тлумачення податково-правових норм. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Юридичні науки»*. 2018. № 2. С. 13–20. DOI: 10.25313/2520-2308-2018-1-3659.

25. Баїк О. І. Гіпотеза як елемент у структурі податково-правової норми. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2018. № 1. С. 181–183. URL: <http://www.pap.in.ua/index.php/arhiv-vidannja/102>.

26. Баїк О. І. Про різновиди санкцій податково-правових норм. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2018. № 2. С. 47–50.

27. Баїк О. І. Диспозиція як структурний елемент податково-правової норми. *Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право»*. 2018. № 3. С. 168–170. URL: <http://www.pap.in.ua/index.php/arhiv-vidannja/109>.

*які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:*

28. Баїк О. І. До питання правових понять, категорій і термінів у податковому праві України. *Сучасні тенденції розбудови правової держави в Україні та світі: збірник наук. ст. за матеріалами II Міжнар. наук.-практ. конф. (Житомир, 10 квітня 2014 р.)*. Житомир : ЖНАЕУ, 2014. С. 140–142.

29. Баїк О. І. Про історичні аспекти розвитку податкового права України. *Актуальні питання юридичної науки – 2014: збірник доповідей та статей*

Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 25 квітня 2014 р.). Львів : Львівський інститут Міжрегіональної академії управління персоналом, 2014. С. 4–10.

30. Баїк О. І. Деякі питання термінології в податковому праві України. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 16–17 травня 2014 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2014. Ч. II. С. 62–64.

31. Баїк О. І. Про значення термінів «поняття» і «категорія» в податковому праві України. *Юридична наука в XXI столітті: перспективні та пріоритетні напрями досліджень*: тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (Запоріжжя, 30–31 травня 2014 р.) / За заг. ред. Т. О. Коломоєць. Запоріжжя : ЗНУ, 2014. С. 133–136.

32. Баїк О. І. Про сучасне розуміння сутності класичної теорії податків. *Перспективні напрями розвитку сучасної юридичної науки*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Кривий Ріг, 30–31 січня 2015 р.). Кривий Ріг : ДВНЗ «Криворізький національний університет», 2015. С. 129–132.

33. Баїк О. І. Про податки у Стародавній Греції. *Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави*: збірник тез IV Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 27 травня 2015 р.). Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2015. С. 98–100.

34. Баїк О. І. О поняттях и категориях науки налогового права в странах мира. *Integrarea Republicii Moldova și Ucrainei în UE : Aspectul juridic*: conferința internațională științifico-practică (Chișinău, Republica Moldova, 6–7 noiem., 2015). Chișinău : S. n., 2015 (Tipogr. «Cetatea de Sus»). 83–86 pp.

35. Баїк О. І. Об'єктно-суб'єктні ознаки кримінальної відповідальності за податкові правопорушення. *Перспективні напрями розвитку сучасної юридичної науки*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Кривий Ріг, 29–30 січня 2016 р.). Кривий Ріг : ДВНЗ «Криворізький національний університет», 2016. С. 128–131.

36. Баїк О. І. Про правила використання термінів у актах податкового законодавства України. *Правові, соціально-психологічні та інформаційні процеси державотворення в контексті євроінтеграції*: збірник матеріалів наук.-практ. конф. (Львів, 8–9 лютого 2016 р.). Львів, 2016. С. 164–165.

37. Баїк О. І. Екологічний податок як інструмент підвищення рівня екологічної безпеки в Україні. *Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір*: збірник матеріалів Круглого столу (Львів, 12 травня 2016 р.). Львів : Навчально-науковий Інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2016. С. 116–122.

38. Баїк О. І. Місце податкового права в системі права України. *Актуальні питання юридичної науки – 2016*: збірник доповідей та статей Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 17 травня 2016 р.). Львів : Львівський інститут Міжрегіональної академії управління персоналом, 2016. С. 80–84.

39. Баїк О. І. Взаємодія податкового права України з галузями системи національного права. *Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах*

*формування правової держави*: збірник тез V Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 30 травня 2016 р.). Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. С. 156–158.

40. Баїк О. І. До питання визначення поняття методології науки податкового права. *Особливості нормотворчих процесів в умовах адаптації законодавства України до вимог Європейського Союзу*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Херсон, 3–4 червня 2016 р.). Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2016. С. 132–136.

41. Баїк О. І. Конституційні засади податкового права України. *Актуальні проблеми державно-правового розвитку України в контексті євроінтеграційних процесів*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 20-річчю Конституції України (Запоріжжя, 23–24 червня 2016 р.). Запоріжжя : «Просвіта», 2016. С. 409–412.

42. Баїк О. І. Податкові правовідносини: питання термінології. *Теорія та практика правоохоронної діяльності*: міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 11 листопада 2016 р.) / упор. Ю. С. Назар. Львів : ЛьвДУВС, 2016. С. 27–32.

43. Баїк О. І. Класифікація податкових правовідносин та її правове значення. *Priority a stratégje pre rozvoj právnej vedy vo svete vedy: medzinárodná vedecko-praktická konferencia* (Sládkovičovo, Slovenská republika, 28–29 októbra 2016 r.) : zbornik príspevkov z medzinárodnej vedecko-praktická konferencia. Sládkovičovo, Slovenská republika, 2016. С. 121–124.

44. Баїк О. І. Суб'єкти регулювання правовідносин у сфері податкової інформації. *IT право: проблеми розвитку в Україні*: збірник матеріалів наук.-практ. конф. (Львів, 18 листопада 2016 р.). Львів : НУ «Львівська політехніка», 2016. С. 18–23.

45. Баїк О. І. Про податок і збір у податковому праві України. *Rozwój regulacji prawnej w Europie Wschodniej: doświadczenia Polski i Ukrainy*: międzynarodowa konferencja naukowo-praktyczna (Sandomierz, Polska 27–28 styczeń 2017 r.). Sandomierz, 2017. S. 139–142.

46. Байік О. І. Поjęcie podatku w rozumieniu polskiego prawa podatkowego. *Вдосконалення правового механізму захисту прав і свобод людини і громадянина в умовах євроінтеграції*: збірник матеріалів міжнар. конф. (Львів, 28 лютого 2017 р.). Львів : Навчально-науковий інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2017. С. 49–53.

47. Баїк О. І. Екологічний податок як засіб реалізації принципу «забруднювач платить». *Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір* : збірник матеріалів II Круглого столу (Львів, 18 травня 2017 р.). Львів : Навчально-науковий Інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2017. С. 76–83.

48. Баїк О. І. Декларування майнового стану та доходів як конституційний обов'язок громадян України. *Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави*: збірник тез VI Всеукр. наук.-

практ. конф. (Львів, 30 травня 2017 р.). Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2017. С. 187–189.

49. Баїк О. І. Про різновиди відповідальності за порушення податково-го законодавства України. *Актуальні проблеми державно-правового розвитку України в контексті інтеграційних процесів*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., присвяченої 10-річчю Інституту управління та права ЗНТУ (Запоріжжя, 20 травня 2017 р.). В 2 т. / Редкол.: С. К. Бостан, Р. М. Максакова, Т. С. Леоненко. Запоріжжя : «Просвіта», 2017. Т. 1. С. 279–282.

50. Баїк О. І. Про види податкових правопорушень. *Rzeczywiste problemy prawa na obecnym etapie rozwoju państwowości*: międzynarodowa конф. nauk.-prakt. (Lublin, Polska 20–21 października, 2017). Lublin, 2017. S. 123–126.

51. Баїк О. І. Аксиоматична істинність та преюдиціальність у податковому праві України. *Юридична наука нового часу: традиції та вектори розвитку*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 9 березня 2018 р.) / за ред. Г. О. Ульянової; уклад. : О. В. Дикий, Ю. Д. Батан. Одеса : Видавничий дім «Гельменевтика», 2018. С. 111–114.

52. Баїк О. І. Що слід розуміти під юридичними фактами у податковому праві України? *Актуальні питання юридичної науки – 2018*: збірник доповідей та статей Всеукр. наук.-практ. конф. «Актуальні питання юридичної науки – 2018» (Львів, 21 березня 2018 р.). Львів : Львів. ін-т МАУП, 2018. С. 11–15.

53. Баїк О. І. Про ознаки та їх вплив на сутність податково-правових норм. *Міжнародне та національне законодавство: способи удосконалення*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпро, 30–31 березня 2018 р.). Дніпро, 2018. С. 86–89.

54. Баїк О. І. Розвідки про податки для населення у період Української революції (1917–1921 р.р.). *Тенденції і перспективи розвитку інститутів права та держави*: збірник матеріалів міжнар. юрид. наук.-практ. конф. «Актуальна юриспруденція» (Київ, 19 квітня 2018 р.). Матеріали I Всеукр. наукових читань пам'яті академіка С. Дністрянського (Тернопіль, 13–14 квітня 2018 р.). Тези наукових доповідей. Київ–Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка», 2018. С. 148–151.

55. Баїк О. І. До питання адміністрування екологічного податку в Україні. *Стратегія екологічної безпеки України: соціально-економічний та правовий вимір*: збірник матеріалів III Круглого столу (Львів, 11 травня 2018 р.). Львів : Навчально-науковий Інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2018. С. 8–12.

56. Баїк О. І. Про оподаткування радіоактивних відходів як засіб забезпечення екологічної безпеки України: *III Міжнародна науково-практична конференція «Екологічна безпека як основа сталого розвитку суспільства. Європейський досвід і перспективи»* (Львів, 14 вересня 2018 р.). Львів : ЛДУБЖД, 2018. С. 223–224.

## АНОТАЦІЯ

**Байк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України.** – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний університет «Львівська політехніка» Міністерства освіти і науки України, Львів, 2019.

У дисертаційному дослідженні в процесі комплексного аналізу понятійно-категоріального апарату податкового права України, а також проблемних питань, які виникають під час правового регулювання податкових правовідносин на основі податково-правових норм та настання відповідальності за порушення податкового законодавства вироблено рекомендації законодавчого і науково-теоретичного змісту щодо вдосконалення податкового права України та його понятійно-категоріального апарату.

У дисертації шляхом аналізу логічного, лінгвістичного, семантичного та філософського значення «поняття» і «категорії» визначено їх загальні та особливі ознаки. Поряд з цим зазначено, що у податковому праві для змістовної характеристики його понятійно-категоріального апарату вживаються терміни, що мають податково-правове наповнення, які за допомогою слова чи словосполучення використовуються у податковому законодавстві та вживаються в науці податкового права України. Визначено, що в податковому праві України терміни «поняття» і «категорія» за своїм значенням є такими, що доповнюють один одного, обґрунтовуючи і позначаючи відносини у сфері податків, зборів, платежів, а також є взаємозалежними та взаємодіючими. Вони складають систему, яку можна визначити як понятійно-категоріальний апарат податкового права України. Водночас у дисертації зосереджено увагу на тому, що для врегулювання податкових правовідносин потрібно використовувати терміни, закріплені в нормах податкового законодавства України, яке повинно містити елементи їх узгодженості та єдності з метою використання у ПК України щодо інших норм податкового законодавства.

За допомогою методологічних інструментів визначено, що понятійно-категоріальний апарат податкового права є результатом розвитку податкових правовідносин, а також появою з цього приводу нових підходів у розумінні та поясненні змісту і призначення понять та категорій, притаманних податковому законодавству.

Визначено, що беззаперечний вплив на понятійно-категоріальний апарат податкового права України мають теорії податків, за допомогою аналізу яких розкрито їх сутність, що містить у собі зміст, поняття, порядок та регулярність сплати, а також розвиток науки оподаткування. Констатовано про зародження податкових відносин у пострадянських країнах на основі досвіду зарубіжних країн, в яких теорії податків активно розвивались впродовж усього часу.

Наголошено на тому, що сьогодні в Україні податкове право є одним із нових правових інструментів у регулюванні національних ринкових відносин і разом з тим воно піддається частим змінам, які слід враховувати, видозмінювати та вдосконалювати. У науці права дотепер продовжується обговорення щодо визначення його місця у фінансовому праві України, адже його розглядають і як складний інститут фінансового права, і як його підгалузь, чи то навіть більше, окрему галузь права. Вважаємо, що сьогодні податкове право можна виокремлювати як підгалузь фінансового права. Разом з тим, за своїм предметом правового регулювання податкове право повинно стати в майбутньому окремою галуззю права з належними йому правовими інститутами. Важливе значення водночас має його понятійно-категоріальний апарат, аналізом та дослідженням якого займається наука податкового права. Своєю чергою, саме наука податкового права стосовно норм податкового права, які закріплені у джерелах податкового права, займається формуванням системи його понять та категорій, вивченням особливостей регулювання податкових правовідносин. Зазначено, що відтворення основоположних засад у податковому законодавстві України здійснюється на основі принципів, які будучи закріплені у Конституції України, відображені у принципах національного податкового законодавства та принципах оподаткування, що сприяє належному врегулюванню податкових правовідносин.

Податкові правовідносини, займаючи окреме місце у понятійно-категоріальному апараті податкового права, є достатньо об'ємною його категорією, яка окреслює такі поняття як «об'єкт податкових правовідносин», «предмет податкових правовідносин», «суб'єкт податкових правовідносин», «правовий статус суб'єктів податкових правовідносин», «юридичні факти», «податково-правові норми» та «відповідальність за порушення податкового законодавства». Обов'язковим для врегулювання податкових правовідносин є використання податково-правових норм, які є системним утворенням загальнообов'язкових правил (приписів) поведінки суб'єктів податкових відносин, що діють в межах, дозволених державою, з метою забезпечення і реалізації законних інтересів у податковій сфері.

Саме за порушення податково-правових норм, що закріплені у податковому законодавстві, настає юридична відповідальність, яка, як достатньо об'ємне поняття податкового права України, викликає беззаперечний інтерес для дослідження. Зауважено, що підставами настання відповідальності є: 1) порушення податкового законодавства, за яке ПК України передбачає фінансову відповідальність; 2) проступки у сфері податків і зборів, за які відповідно до КУпАП настає адміністративна відповідальність; 3) злочини, що вчиняються шляхом ухилення від сплати податків, зборів, платежів, за які передбачено настання кримінальної відповідальності відповідно до КК України.

**Ключові слова:** відповідальність за порушення податкового законодавства України, збір, категорія, платіж, податкове законодавство, податкове

право, податкові правовідносини, податково-правові норми, податок, понятійно-категоріальний апарат, поняття, термін.

### АННОТАЦІЯ

**Банк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України.** – На правах рукописи.

Диссертация на соискание научной степени доктора юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Национальный университет «Львовская политехника» Министерства образования и науки Украины, Львов, 2019.

В диссертационном исследовании в процессе комплексного анализа понятійно-категоріального апарату податкового права України, а также проблемных вопросов, возникающих во время правового регулирования налоговых правоотношений на основе налогового-правовых норм и наступления ответственности за нарушение налогового законодательства, выработаны рекомендации законодательного и научно-теоретического содержания по совершенствованию налогового права Украины и его понятійно-категоріального апарату.

В диссертации путем анализа логического, лингвистического, семантического и философского значения «понятия» и «категории» определены их особенности. Наряду с этим отмечено, что в налоговом праве для содержательной характеристики его понятійно-категоріального апарату используются термины, имеющие налоговое-правовое наполнение, которые с помощью слова или словосочетания используются в налоговом законодательстве и применяются в науке налогового права Украины. Определено, что в налоговом праве Украины термины «понятие» и «категория» по своему значению являются дополняющими друг друга, обосновывая и обозначая отношения в сфере налогов, сборов, платежей, а также взаимосвязанными и взаимодействующими. Они составляют систему, которую можно определить как понятійно-категоріальний апарат податкового права України. В то же время в диссертации концентрируется внимание на том, что для урегулирования налоговых правоотношений следует использовать термины, закрепленные в нормах налогового законодательства Украины, которое должно содержать элементы согласованности и единства терминов, используемых в НК Украины относительно других норм налогового законодательства.

С помощью методологических инструментов определено, что понятійно-категоріальний апарат податкового права является результатом развития налоговых правоотношений, а также появлением по этому поводу новых подходов в понимании и объяснении содержания и назначения понятий и категорий, присущих налоговому законодательству.

Определено, что неоспоримое влияние на понятійно-категоріальний апарат податкового права України имеют теории налогов, с помощью ана-

лиза которых раскрыто их сущность, включая содержание, понятие, порядок и регулярность уплаты, а также развитие науки налогообложения. Констатируется о зарождении налоговых отношений в постсоветских странах на основе опыта зарубежных стран, в которых теории налогов активно развивались на протяжении всего времени.

Отмечено, что сегодня в Украине налоговое право является одним из новых правовых инструментов в регулировании национальных рыночных отношений и вместе с тем оно подвергается частым изменениям, которые следует учитывать, видоизменять и совершенствовать. В науке права до сих пор обсуждается определение его места в финансовом праве Украины, ведь его рассматривают и как сложный институт финансового права, и как его подотрасль, и даже больше, отдельную отрасль права. Считаем, что сегодня налоговое право можно выделять как подотрасль финансового права. Вместе с тем, по своему предмету правового регулирования налоговое право должно стать в будущем отдельной отраслью права с принадлежащими ему правовыми институтами. Важное значение в то же время имеет его понятийно-категориальный аппарат, анализом и исследованием которого занимается наука налогового права. В свою очередь, именно наука налогового права относительно норм налогового права, закрепленных в источниках налогового права, занимается формированием системы его понятий и категорий, изучением особенностей регулирования налоговых правоотношений. Указано, что воспроизведение основополагающих принципов в налоговом законодательстве Украины осуществляется на основе принципов, закрепленных в Конституции Украины, которые отражены в принципах национального налогового законодательства и принципах налогообложения, что способствует надлежащему урегулированию налоговых правоотношений.

Налоговые правоотношения, занимая особое место в понятийно-категориальном аппарате налогового права, являются достаточно объемной его категорией, которая определяет такие понятия как «объект налоговых правоотношений», «предмет налоговых правоотношений», «субъект налоговых правоотношений», «правовой статус субъектов налоговых правоотношений», «юридические факты», «налогово-правовые нормы» и «ответственность за нарушение налогового законодательства». Обязательным для урегулирования налоговых правоотношений является использование налогово-правовых норм, которые выступают системным образованием общеобязательных правил (предписаний) поведения субъектов налоговых отношений, действующих в пределах, разрешенных государством, с целью обеспечения и реализации законных интересов в налоговой сфере.

Именно за нарушение налогово-правовых норм, закрепленных в налоговом законодательстве, наступает юридическая ответственность, которая как достаточно объемное понятие налогового права Украины, вызывает безусловный интерес для исследования. Замечено, что основаниями наступления



ответственности являются: 1) нарушение налогового законодательства, за которое НК Украины предусматривает финансовую ответственность; 2) проступки в сфере налогов и сборов, за которые в соответствии с КоАП наступает административная ответственность; 3) преступления, совершаемые путем уклонения от уплаты налогов, сборов, платежей, за которые предусмотрено наступления уголовной ответственности в соответствии с УК Украины.

**Ключевые слова:** ответственность за нарушение налогового законодательства Украины, сбор, категория, платеж, налоговое законодательство, налоговое право, налоговые правоотношения, налогово-правовые нормы, налог, понятийно-категориальный аппарат, понятие, термин.

## SUMMARY

**Bayik O. I. Conceptual and categorical apparatus of the tax law of Ukraine.** – Printed as a manuscript.

The thesis for the scientific degree of Doctor of Law in specialty 12.00.07 – Administrative law and Process; Financial law; Informational law. – Lviv Polytechnic National University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Lviv, 2019.

In the dissertation in the process of comprehensive analysis of the conceptual and categorical apparatus of the tax law of Ukraine, as well as issues arising in the legal regulation of tax relations, on the basis of tax norms and liability for violation of tax legislation, the recommendations of normative, scientific and theoretical content concerning the improvement of the tax law of Ukraine and its conceptual and categorical apparatus are developed.

The dissertation determines general and specific features of the «concept» and «category» by analyzing their logical, linguistic, semantic and philosophical significance. In addition, it is noted that for a substantive characteristic of its conceptual and categorical apparatus in the tax law the terms with the tax and legal content are used which with the help of words or phrases are used in the tax legislation and in the science of tax law of Ukraine. It is determined that in the tax law of Ukraine the terms «concept» and «category» in their meaning are complementary, interrelated and interacting, justifying and denoting relations in the field of taxes, fees and payments. They constitute a system that can be defined as a conceptual and categorical apparatus of the tax law of Ukraine. At the same time, the dissertation focuses on the fact that in order to regulate tax relations it is necessary to use the terms fixed in the norms of the tax legislation of Ukraine, which should contain elements of their coherence and unity with the aim of using them in the Tax Code of Ukraine regarding other norms of tax legislation.

With the help of methodological tools, it is determined that the conceptual and categorical apparatus of tax law is the result of the development of tax relations, as well as the emergence of new approaches in understanding and explaining the content and the purpose of the concepts and categories specific to the tax law.

It is determined that the undeniable impact on the conceptual and categorical apparatus of the tax law of Ukraine has the theory of taxes, the analysis of which discloses their essence, incorporating the content, the notion, the order and regularity of payment, as well as the development of taxation science. It is stated about the origin of tax relations in the post-Soviet countries based on the experience of foreign countries in which the theory of taxes has been actively developing throughout the time.

It is stressed that today in Ukraine tax law is one of the new legal instruments in the regulation of national market relations and at the same time it is exposed to frequent changes that need to be taken into account, modified and improved. In law science, the determination of its place in the financial law of Ukraine is still under discussion, as it is considered both as a complex institution of financial law, and as its sub-branch, or even more, a separate branch of law. We consider that today tax law can be distinguished as a sub-branch of financial law. At the same time, in the future in its subject of legal regulation, tax law should become a separate branch of law with its relevant legal institutions. Equally important is its conceptual and categorical apparatus, which is studied and analyzed in the science of tax law. In turn, science of tax law deals with the formation of the system of its concepts and categories, as well as studies features of regulation of tax relations. It is noted that reproduction of the fundamental principles in the tax legislation of Ukraine is carried out on the basis of principles fixed in the Ukrainian Constitution and reflected in the principles of the national tax legislation and the principles of taxation, which contributes to the proper regulation of tax relations.

Tax relations, occupying a separate place in the conceptual-categorical apparatus of the tax law, are a sufficiently voluminous category, which designates such concepts as «object of tax relations», «subject-matter of tax relations», «subject of tax relations», «legal status of subjects of tax relations», «legal facts», «tax norms» and «liability for violation of tax legislation». For the settlement of tax relations it is necessary to use tax norms which are the systemic establishment of mandatory rules (prescriptions) of the behavior of subjects of tax relations, existing within the limits permitted by the state for the purpose of ensuring and realizing legitimate interests in the tax sphere.

Legal liability, as a sufficiently voluminous concept of the tax law of Ukraine which makes an indisputable interest for research, comes for violation of tax regulations, fixed in tax legislation. It is noticed that the grounds for liability are: 1) violation of tax legislation, for which the Tax Code of Ukraine provides financial responsibility; 2) misdemeanors in the field of taxes and fees, involving administrative liability in accordance with Code of Administrative Offenses of Ukraine; 3) crimes committed through evading taxes, fees and payments involving criminal liability in accordance with the Criminal Code of Ukraine.

**Key words:** liability for the violation of the tax legislation of Ukraine, fee, category, payment, tax legislation, tax law, law relations, tax and legal rules, tax, conceptual and categorical apparatus, concept, term.

Підписано до друку 23.09.2019 р.  
Формат 60×84/16.  
Папір друкарський. Ум. друк. арк. 1,9.  
Зам. № 71. Наклад 100 пр.

Видавництво «ПАІС»  
Реєстраційне свідоцтво ДК № 3173 від 23 квітня 2008 р.  
вул. Гребінки 5, оф. 1, м. Львів, 79007  
тел.: (032) 255-49-00, (032) 261-24-15  
e-mail: pais.druk@gmail.com; <http://www.pais.com.ua>