

Список використаних джерел:

1. Скакун О.Ф. Теория государства и права (энциклопедический курс) : учебник. Харьков : Эспада, 2007. С. 276.
2. Теория государства и права : учебник / отв. ред. А.И. Королев, Л.С. Явич. Ленинград : Изд-во ЛГУ, 1987. 549 с.
3. Братусь С.Н. Предмет и система советского гражданского права : учебное пособие. Москва : Госюриздат, 1963. 197 с.
4. Колодій А.М. Принципи права України. Київ : Юрінком Інтер, 1998. 208 с.
5. Зайчук О.В. Принципи права в контексті розвитку загальної теорії держави і права. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/63854/04-Zaychuk.pdf?sequence=1>.
6. Погребняк С.П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика) : монографія. Харків : Право, 2008. 240 с.
7. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / пер. с англ. В.С. Афанасьев. Москва : Эксмо, 2007. 957 с.
8. Рикардо Д. Сочинения : в 3 т. / пер. с англ. Москва : Госполитиздат, 1953. Т. 1: Начала политической экономии и налогового обложения. 350 с.
9. Налоги в условиях экономической интеграции / В.С. Бард, Л.П. Павлова, Н.Е. Заяц, Е.Ф. Киреева и др. ; под ред. В.С. Барда, Л.П. Павловой. Москва : КНОРУС, 2004. 288 с.
10. Музика-Стефанчук О.А., Поляничко А.О. Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації. Кам'янець-Подільський : ТОВ «Друкарня "Рута"», 2015. 212 с.
11. Бабін І.І., Дьомін О.В. Принципи податкового права в умовах кодифікації: від декларування до практичного використання. *Науковий вісник Чернівецького університету. Правознавство*. 2011. Вип. 604. С. 74–80.
12. Башняк О.С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2005. 20 с.
13. Податковий кодекс України в редакції від 20 жовтня 2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20191020>.
14. Браславський Р.Г. Принципи податкового права України : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07. Запорізький національний університет, Запоріжжя, 2019. 451 с.

ФІЛПОВИЧ І. О.,

аспірант кафедри фінансового права
(Університет державної фіскальної
служби України)

УДК 342.743

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.2-2.41>

ХАРАКТЕРИСТИКА СПІВВІДНОШЕННЯ МІЖ ПОДАТКОВИМИ ТА КОНСТИТУЦІЙНО-ПРАВОВИМИ ВІДНОСИНАМИ

Належна характеристика податкових правовідносин як їх окремого виду потребує чіткого відмежування від суміжних груп правовідносин, які регулюються різними галузями права в рамках вітчизняної системи права. Такий підхід не лише дає змогу встановити особливості податкових правовідносин, але



й уможлиблює аналіз взаємодії та взаємовпливу різних видів правовідносин між собою, особливо з огляду на існування множинності механізмів правового регулювання або диспозитивності форм реалізації конкретних правових норм.

Нормативно-правові акти, котрі регулюють податкові правовідносини, становлять складну систему, якій властиві значна кількість форм (джерел) правового регулювання, що належать до різних галузей права (конституційного, адміністративного, фінансового, кримінально-процесуального тощо) та сфер (соціальної, фінансово-економічної, бюджетної), а також визначають особливий статус контролюючих органів. Особлива роль у цьому контексті належить конституційно-правовим відносинам, основні принципи регулювання яких як загальні утворюють основу для розвитку фінансового права загалом та податкового права зокрема. Податкові правовідносини, що передбачають обов'язковим суб'єктом державу, пов'язані з багатьма аспектами функціонування останньої. Крім того, у контексті джерел правового регулювання конституційне право як фундамент відіграє визначальну роль і щодо податкового права (наприклад, саме конституційні норми встановлюють пріоритет норм ратифікованих міжнародних договорів над нормами національного законодавства і визначають їх місце в правовій системі України).

Своєю чергою конституційні і податкові правовідносини характеризуються ознаками публічності та соціальності, мають переважно імперативний характер, регулюються та охороняються правовими нормами. Однак з конституційно-правової точки зору правова природа встановлення загального обов'язку зі сплати податків має публічно-конституційний характер, а конституційно-правові відносини певною мірою характеризуються первинністю стосовно податкових.

Ключові слова: *податкові правовідносини, конституційне регулювання, податки, податкова система України, конституційні обов'язки.*

Filipovich I. O. Characteristic of interaction between tax and constitutional legal relationships

Characteristic of tax relationships as a specific kind demands them to be clear distinguished from groups of relationships regulated by different branches of tax system of Ukraine. Such approach allows to reveal the traits of tax relationships as well as to analyze interaction and impact of different kind of legal relationships on each other especially taking into account the existence of many mechanisms of legal regulation and discretionary character of forms of realization of legal norms.

Normative legal acts regulating tax relationships create a complex system characterized by existence of different sources of legal regulation from different branches of law (constitutional, administrative, criminal etc.) and areas (social, economic, budget etc.) as well as the definition of the status of tax authorities. The special role in this context belongs to constitutional legal relationships because the key principles of regulation of them being fundamental create the basis for the development of financial law in general and tax law in particular. Tax relationships having the state as its key participant are connected with many aspects of its functioning. Besides, constitutional law as a fundamental plays the definitive role for tax law as well in the context of its sources (for example, constitutional legal norms are formulating the priority of norms of international treaties ratified by the national legislator in comparison with the domestic norms as well as their place in the national legal order).

At the same time, constitutional and tax legal relationships are characterized by the features of publicity and sociality, have imperative character and are regulated by legal norms. From the constitutional point of view, the legal nature of the establishment of general obligation to pay taxes has public constitutional character and constitutional legal relationships are characterized by the priority in comparison with the tax ones to a certain level.

Key words: *tax relationships, constitutional regulation, taxes, tax system of Ukraine, constitutional obligation.*



Вступ. Податкові правовідносини мають комплексний і певною мірою міждисциплінарний характер, що зумовлено їх соціальним, економічним та юридичним аспектом. З метою встановлення співвідношення податкових правовідносин з іншими видами правовідносин доцільним є не лише проведення їх розмежування, але й аналіз конкуренції між ними та їх взаємодії. У доктринальних джерелах найчастіше визначають два підходи до визначення поняття та встановлення зв'язку податкових правовідносин з іншими групами правовідносин [1, с. 10]. Прихильники першого підходу тлумачать податкові правовідносини як різновид суспільних відносин, специфіка яких зумовлена нормами податкового законодавства. Прибічники ж альтернативного підходу переконані, що під податковими правовідносинами мають розумітися економічні та організаційні відносини та їхні об'єктивні властивості, які зумовлюють необхідність їх зарахування до сфери податково-правового регулювання та охорони.

Незважаючи на те, що проблемам співвідношення податкових правовідносин з правовідносинами в рамках різних галузей права України приділяли увагу такі дослідники, як Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенко, О.В. Солдатенко, В.І. Теремецький та Н.І. Хімичева, наявність як альтернативних точок зору, так і потреба в наданні чіткості вже виокремленим підходам у контексті розвитку сучасної доктрини права та правової системи загалом детермінує необхідність у проведенні відповідного дослідження.

Постановка завдання. Основною метою статті є характеристика співвідношення податкових правовідносин із конституційно-правовими відносинами, спрямована на визначення ролі такого співвідношення з огляду на функції та завдання податкового регулювання.

Результати дослідження. Як зазначає В.І. Теремецький, комплексне правове регулювання податкових відносин нормами різних галузей публічного та приватного права не встановлює чітких меж системи податкових правовідносин; головним критерієм відмінності податкових правовідносин від інших нині залишається факт їх урегулювання нормами податкового законодавства, а додатковими критеріями пропонується вважати їх спеціальну захищеність нормами податкового законодавства й можливість податкового правозастосування до суб'єктів та об'єктів цих відносин [2, с. 11]. У наукових публікаціях автор указує на те, що податкові відносини – це суспільні відносини, урегульовані не лише нормами податкового або фінансового права [3, с. 117]. Це зумовлено тим, що низка податкових відносин узагалі не потребує правової регламентації (під час здійснення організаційної, підготовчої, інформаційної, аналітичної, масово-роз'яснювальної та іншої діяльності державних органів); крім того, податкові відносини регулюються податковим законодавством України.

Звертаючись до ст. 3 Податкового кодексу України (далі – ПК України), стає зрозумілим, що податкове законодавство складається з: Конституції України; самого ПК України; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів.

У ст. 5 ПК України закріплений пріоритет податкового законодавства щодо іншого законодавства відображенням відомої аксіоми про перевагу спеціальних законодавчих приписів над спеціальними. Зокрема, поняття, правила та положення, встановлені ПК України та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених ст. 1 відповідного кодексу. У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням ПК України, то для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПК України. Інші терміни, що застосовуються у згаданому кодексі і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Пріоритетність власне норм податкового законодавства стосовно інших правових норм, що можуть урегулювати податкові відносини, визначена і п. 7.3 ст. 7 ПК України: будь-які



питання щодо оподаткування регулюються відповідним кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до нього та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства; крім того, у п. 3 підрозділу 10 розділу XX ПК України уточнюється, що в разі якщо законодавчими актами передбачені інші правила справляння податків, зборів, що регулюються ПК України, то застосовуються правила саме згаданого Кодексу.

Як наслідок, тлумачення податкових правовідносин як суспільних відносин, урегульованих нормами податкового права, визначає обмеженість їх кола, що серед іншого слугує відображенням пріоритетності норм податкового права. Водночас є випадки регламентації інших видів правовідносин формами (джерелами) податкового права, хоча за своєю природою до податкових правовідносин вони не належать. Зокрема, В.І. Теремецький вказує на можливість регламентації нормами ПК України трудових, кримінально-виконавчих, господарських, цивільних та адміністративних відносин [2, с. 12].

Нормативно-правові акти, котрі регулюють правовідносини у сфері оподаткування, становлять відповідну систему, якій властиві значна кількість форм (джерел) правового регулювання податкових відносин, що належать до різних галузей права (конституційного, адміністративного, фінансового, кримінально-процесуального тощо) та сфер (соціальної, фінансово-економічної, бюджетної), а також визначають особливий статус контролюючих органів. Однак слід зауважити, що питання податкових правовідносин та питання правовідносин у сфері оподаткування хоч і перебувають в одній площині, але не є тотожними. Видається, що предметне коло правовідносин у сфері оподаткування є значно ширшим за аналогічне у податкових правовідносинах. З огляду на це у фокусі дослідження перебуватимуть саме відносини, врегульовані податково-правовою нормою, тобто нормою, яка входить до системи податкового права та виражається через податкове законодавство.

Поширення впливу приписів інших галузей права на відносини, врегульовані податковим правом, зумовлює необхідність встановлення співвідношення різних груп правовідносин, особливо врегульованих конституційним правом та податковим правом, зважаючи на засадничий характер конституційно-правових норм.

Конституційно-правові відносини найчастіше розглядаються як нормативно визначені суспільно-політичні відносини, що виникають, змінюються або припиняються внаслідок діяльності чи поведінки суб'єктів конституційно-правових відносин і породжують конституційні права й обов'язки учасників цих відносин [4].

У конституційно-правовій літературі була висловлена думка про можливість реалізації конституційних прав та обов'язків у межах правовідносин різних галузей права. Так, В.С. Основін у визначенні поняття «суб'єкт конституційно-правових відносин» зазначав, що реалізація конституційних прав та обов'язків здебільшого відбувається не в конституційно-правових, а в інших правовідносинах: адміністративних, фінансових та інших [5, с. 33]. Однак, на думку Ю.В. Данилюка, така позиція «допускає можливість реалізації прав та обов'язків, які закріплені в конституційно-правових нормах, поза межами конституційно-правових відносин, а це, на його погляд, неможливо в тому плані, що до складу адміністративної, фінансової чи будь-якої іншої правосуб'єктності не можуть бути включені права та обов'язки, які закріплені в конституційно-правових нормах. Інша річ, коли суб'єкти конституційно-правових відносин одночасно можуть бути суб'єктами інших видів правовідносин. Тобто будь-який учасник суспільних відносин одночасно може володіти різними видами галузевої правосуб'єктності» [6]. Звідси можна зробити висновок про те, що у контексті співвідношення податково-правових та конституційно-правових відносин вони можуть мати спільних суб'єктів, наділених відповідними галузевими правомочностями. Публічність як ознака податкових правовідносин вказує, як уже було вище зазначено, на наявність у складі учасників владного суб'єкта, який реалізує відповідні повноваження щодо зобов'язаних осіб з метою задоволення публічних потреб та інтересів.

Щодо об'єктів зазначених видів правовідносин, то слід розпочати з того, що об'єктами конституційних правовідносин виступають, головним чином, вищі соціальні суспільні



цінності, що набувають конституційного рангу й отримують закріплення в конституційних принципах, загальнорегулятивних нормах, програмних або декларативних положеннях. Такими цінностями (благами) є конституційний лад, народний і державний суверенітет, демократія, влада народу, державна влада, місцеве самоврядування, права і свободи людини і громадянина, інтереси суспільства і держави, внутрішня і зовнішня політика, функції і повноваження держави та органів державної влади і посадових осіб, право і законність, мир та міжнародне співробітництво [4, с. 34].

У предмет податкового права включаються суспільні відносини, що пов'язані із встановленням, зміною та скасуванням податків, зборів, обов'язкових платежів. У цих відносинах виявляється владно-організуюча роль держави і органів місцевого самоврядування; і держава, і органи місцевого самоврядування у цих відносинах виражають публічний фінансовий інтерес. Податки мають публічне призначення, оскільки метою їх адміністрування є формування публічних грошових фондів, що виступають фінансовою основою діяльності держави та необхідною умовою реалізації покладених на неї функцій. Основний фінансовий документ – Державний бюджет України – серед джерел свого формування має такий складник, як податкові платежі, що становлять істотну частку надходжень та переконливо свідчать про участь платника податків у фінансуванні державою публічних витрат. Таким чином, до об'єктів податкових правовідносин слід відносити відповідні податки та збори, які є економічним та соціальним інструментом, спрямованим на розвиток держави і суспільства, за відсутності якого неможливо побудувати соціальну державу. Виходячи з цього, є підстави вважати, що об'єкти податкових та конституційних правовідносин є дотичними, іноді суміщаються (інтереси суспільства та держави, повноваження держави та органів державної влади і посадових осіб, міжнародне співробітництво), але здебільшого мають бути розмежовані.

Визначаючи співвідношення двох різновидів правовідносин, слід згадати і те, що конституційне або державне право заклало фундамент розвитку фінансового права, складником якого є податкове право. Основні конституційні принципи як загальноправові перейшли до спеціального податкового законодавства.

Відповідно до ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Цей конституційний обов'язок є абстрактним і деталізується у нормах ПК України через необхідність дотримання низки вимог (ст. 16 ПК України) (наприклад, статі на облік у контролюючих органах у порядку, встановленому законодавством України, вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів і т.д.).

Крім того, це саме положення виконує охоронні функції і захищає інтереси всіх платників, оскільки забороняє необгрунтовано збільшувати податковий тягар шляхом надання податковим нормам зворотної сили.

Як бачимо, податкове законодавство уточнює та деталізує зміст конституційного обов'язку, визначає умови та порядок його виконання, вказує на негативні наслідки в разі вчинення правопорушень у цій сфері. Водночас з конституційно-правового підходу правова природа встановлення загального обов'язку зі сплати податків має публічно-конституційний характер [7, с. 256].

Конституційні засади регулювання податкових відносин не обмежуються виключно змістом ст. 67, оскільки в основу правового забезпечення оподаткування покладено й принципи, що є загальноправовими (ст. ст. 1, 8, 13, 21, 24 та інші Конституції України). Принципи, що закладені в основу податкових правовідносин, мають системний характер і пов'язані з низкою відповідних статей Основного Закону України як щодо визначення вихідних засад упорядкування податкових відносин, так і щодо закріплення повноважень владних суб'єктів у цій сфері (ст. ст. 74, 92, 116, 132, 138, 143 Конституції України).

Податкові правовідносини, що передбачають обов'язковим суб'єктом державу, пов'язані з багатьма аспектами її функціонування. У контексті джерел конституційне право, що має базове значення для всіх правових галузей та інститутів, відіграє таку саму роль і щодо податкового права. Так, Конституція України встановлює пріоритет міжнародного права над



правом національним. Учасники податкових відносин з іноземним елементом за нормативно-правову основу регламентації братимуть положення міжнародних договорів (угод, конвенцій), які в разі колізії міжнародно-правової та внутрішньодержавної норми матимуть перевагу.

Щодо з'ясування взаємозв'язку конституційних правовідносин із податковими слід окрему увагу приділити процесу податкового нормотворення, а саме законотворення. Відповідно до ст. 75 Конституції України єдиним органом законодавчої влади в Україні є парламент – Верховна Рада України. До повноважень Українського парламенту належить прийняття законів; затвердження Державного бюджету України та внесення змін до нього, контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання; визначення засад внутрішньої і зовнішньої політики; затвердження загальнодержавних програм, у т.ч. економічного розвитку; надання законом згоди на обов'язковість міжнародних договорів України та денонсація міжнародних договорів України (ст. 85 Конституції України). Визначені Конституцією України та законами України владні повноваження мають органи місцевого самоврядування, серед яких і визначена п. 4 ст. 4 ПК України можливість установлювати і скасовувати податки і збори, а також їх пільги.

На питання про те, чи є підстави вважати відносини з приводу прийняття, зміни чи скасування норми податкового закону податковими, слід відповісти негативно. Основним аргументом є те, що така законотворча діяльність жодним чином не відрізняється від законотворчої діяльності щодо створення, зміни та скасування, наприклад, цивільно-правової норми (єдина особливість – згідно з пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України, зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше, ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила й ставки; податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися впродовж податкового року). Водночас законотворча техніка та процедура прийняття податкового закону відповідатиме вимогам і правилам, визначеним нормами конституційного права.

Важливу роль у розвитку податкових правовідносин відіграють правові позиції Конституційного Суду України, який відповідно до положень ст. 147 Конституції України вирішує питання про відповідність Конституції законів України та у передбачених Конституцією випадках інших актів, здійснює тлумачення Конституції України, а також інші повноваження відповідно до Конституції.

Висновки. Належне встановлення приналежності правовідносин до певної галузі в рамках наявної системи права та її віднесення до певної групи в межах відповідної галузі має практичне значення для правильної реалізації можливостей, визначених правовими приписами. З особливою уважністю слід ставитися до класифікації правовідносин за умов наявності множинності механізмів правового регулювання або диспозитивності форм реалізації конкретних правових норм.

Конституційні і податкові відносини характеризуються ознаками публічності та соціальності, мають переважно імперативний характер, регулюються та охороняються правовими нормами. Водночас з конституційно-правової позиції правова природа встановлення загального обов'язку зі сплати податків має публічно-конституційний характер, а конституційно-правові відносини певною мірою характеризуються первинністю стосовно податкових.

Список використаних джерел:

1. Челпанова Л.В. Развитие налоговых отношений в условиях совершенствования региональной системы налогового администрирования : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит». Йошкар-Ола, 2012. 19 с.
2. Теремецький В.І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні : автореф. дис. ... д. ю. н. : 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Харків. 2013. 36 с.
3. Теремецький В.І. Сутність та ознаки податкових правовідносин в аспекті сучасного податкового права. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1. С. 115–126.



4. Погорілко В.Ф., Федоренко В.Л. Конституційне право України : підручник / за заг. ред. В.Л. Федоренка. 4-е вид., перероб. і доопр.; передмова проф. В.М. Шаповала. Київ : б. в., 2012. 727 с.
5. Основин В.С. Советские государственно-правовые отношения. Москва : Юридическая литература. 1965. 168 с.
6. Данилюк Ю.В. Суб'єкти конституційно-правових відносин: проблемні питання. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2013. № 4. С. 39–44. URL: http://nbuv.gov.ua/jpdf/Nzizvru_2013_4_9.pdf.
7. Химичева Н.И. Финансовое право / Н.И. Химичева, Е.В. Покачалова; отв. ред. Н.И. Химичева. Москва : Норма, 2005. 464 с.

ЧЕПУЛЬЧЕНКО Т. О.,

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри публічного права
факультету соціології і права
(Національний технічний університет
України «Київський політехнічний інститут
імені Ігоря Сікорського»)

МОНАРШУК А. О.,

студент I курсу факультету соціології і права
(Національний технічний університет
України «Київський політехнічний інститут
імені Ігоря Сікорського»)

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.2-2.42>**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ФОНДОВОГО РИНКУ В УКРАЇНІ:
ПРОБЛЕМАТИКА ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

Ця стаття присвячена питанню правового регулювання ринку цінних паперів. У ній розглянуто місце фондового ринку у сфері фінансових послуг, його стан розвитку на 2020 р. та вплив на загальний стан економіки; визначено основні проблеми щодо регулювання ринку цінних паперів, що наявні в українському законодавстві та перешкоджають привести ринок до міжнародних стандартів; висвітлено основні міжнародні договори, що закріплюють ці стандарти та їх взаємодію з українським законодавством. У статті розглянуто Комплексну програму розвитку фінансового сектору України до 2020 р. та її результати, а також Стратегію розвитку фінансового сектору України на 2020–2025 роки із визначенням основних цілей та очікуваних наслідків. Також у цій роботі було розглянуто діяльність учасників ринку та державних органів, які відповідальні за дотримання правопорядку на фондовому ринку, серед яких головним органом є Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, а також роль саморегулювальних організацій у функціонуванні ринку. Під час дослідження проблеми правового регулювання було визначено головні чинні нормативно-

