

УДК 336.2

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2026.93.3.43>

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ХАРАКТЕРИСТИКИ ЮРИДИЧНОГО ФАКТУ ЯК ПІДСТАВИ ВИНИКНЕННЯ, ЗМІНИ ТА ПРИПИНЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ

Сінельніков А.В.,
аспірант кафедри податкового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
ORCID: 0009-0002-1644-942X

Сінельніков А.В. Деякі аспекти характеристики юридичного факту як підстави виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку.

У статті проведено аналіз юридичного факту як підстави виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку. Автором досліджуються розбіжності щодо визначення податкового обов'язку між засадами конституційного регулювання та регулювання конструкції податкового обов'язку Податковим кодексом України. Встановлено, що з аналізу приписів Конституції України можна стверджувати про обов'язок платників сплачувати податок та подавати звітність. Водночас, Податковий кодекс України розширює складові податкового обов'язку необхідних для його виконання у повному обсязі, адже додається ще одна об'єктивно обумовлена складова – облік.

Автором аналізується динаміка податкового обов'язку, яка охоплює його виникнення, зміну та припинення. Визначено, що виникнення податкового обов'язку пов'язується з настанням визначених законом обставин, а припинення можливе як унаслідок повного виконання обов'язку, так і через інші юридичні факти, зокрема ліквідацію юридичної особи, смерть фізичної особи, втрату ознак платника податку чи скасування податкового обов'язку. Констатовано, що елементи фактичного складу є системоутворюючими для податкового регулювання, адже саме їх сукупність породжує імперативну вимогу щодо обліку, сплати та подання звітності.

В роботі класифіковано елементи фактичного складу на визначальні та деталізуючі. Так, визначальні елементи створюють умови, що породжують виникнення податкового обов'язку. Водночас, деталізуючі елементи спрямовані на конкретизацію обсягу та змісту такого обов'язку залежно від особливостей платника, об'єкта чи виду платежу. Автором досліджуються особливості визначення податкового резидентства фізичних та юридичних осіб з виокремленням критеріїв розмежування платників на резидентів та нерезидентів.

Автором акцентовано увагу, що податковий обов'язок є складною юридичною конструкцією, яка охоплює як матеріальні, так і процедурні приписи. Динаміка визначається сукупністю юридичних фактів – елементів фактичного складу, що у сукупності формують підстави виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку. Констатовано, що системність законодавчого закріплення цих елементів забезпечує стабільність і передбачуваність податкових правовідносин, а також сприяє більш ефективній реалізації конституційного принципу обов'язковості сплати податків і зборів.

Ключові слова: податковий обов'язок, податок та збір, юридичний факт, Податковий кодекс України, податкове резидентство.

Sinelnikov A.V. Some aspects of the characteristics of a legal fact as the basis for the emergence, change and termination of tax liability.

The article analyses the legal fact as the basis for the emergence, change and termination of tax liability. The author examines the discrepancies in the definition of tax liability between the principles of constitutional regulation and the regulation of the structure of tax liability by the Tax Code of Ukraine. It has been established that an analysis of the provisions of the Constitution of Ukraine confirms the obligation of taxpayers to pay tax and submit reports. At the same time, the Tax Code of Ukraine expands the components of tax liability necessary for its full implementation, as another objectively determined component is added – accounting.

The author examines the dynamics of tax liability, covering its emergence, change and termination. It is determined that the emergence of tax liability is associated with the occurrence of circumstances specified by law, and termination is possible both as a result of full fulfilment of the obligation and due to other legal facts, in particular, the liquidation of a legal entity, the death of a natural person, the loss of taxpayer status or the cancellation of tax liability. It is stated that the elements of the factual composition are system-forming for tax regulation, since it is their combination that gives rise to the imperative requirement for accounting, payment and reporting.

The paper classifies the elements of the actual composition into determining and detailing ones. Thus, the determining elements create conditions that give rise to tax liability. At the same time, the detailing elements are aimed at specifying the scope and content of such liability depending on the characteristics of the payer, object or type of payment. The author examines the peculiarities of determining the tax residency of individuals and legal entities, highlighting the criteria for distinguishing between resident and non-resident taxpayers.

The author emphasises that tax liability is a complex legal construct that encompasses both substantive and procedural requirements. Its dynamics are determined by a set of legal facts – elements of the factual composition that together form the grounds for the emergence, change and termination of tax liability. It is stated that the systematic legislative consolidation of these elements ensures the stability and predictability of tax legal relations and contributes to a more effective implementation of the constitutional principle of mandatory payment of taxes and fees.

Key words: tax liability, tax and levy, legal fact, Tax Code of Ukraine, tax residency.

Постановка проблеми. Законодавче закріплення конструкції податкового обов'язку передбачає не лише деталізацію вихідних засад розуміння цієї категорії, але і уточнення його динаміки. Так, ст. 36 ПК України визначає податковий обов'язок як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору по кожному окремому платежу. Податковий обов'язок є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків та виконується платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента [1]. Таким чином податкове законодавство саме в такій формі деталізує конституційний припис, на підставі якого фактично і будується доктрина податкового регулювання. Саме ст.67 Конституції України встановлює, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [2].

При цьому не можна не помітити наявність певної розбіжності щодо визначення податкового обов'язку між засадами конституційного регулювання та регулювання конструкції податкового обов'язку ПК України. Так, в Конституції України йдеться про дві складові податкового обов'язку: сплата податку чи збору та декларування або звітність щодо цього. В той же час в ПК України до цих двох складових додається ще одна – об'єктивно необхідна частина – облік. Саме таким чином доктринальний підхід в сенсі податкового регулювання передбачає три складові податкового обов'язку: облік, сплата та звітність. На наш погляд, такий підхід є більш послідовним та логічним. Позбавлення податкового обов'язку облікових операцій унеможливує виконання податкового обов'язку в цілому. Облік передуює сплаті, за підсумками його об'єктивно визначається сума податку, яка підлягає сплаті. Саме тому доцільніше скорегувати конституційний припис саме в цьому аспекті.

Мета дослідження – здійснення теоретико-правового аналізу щодо характеристики юридичного факту як підстави виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку.

Стан опрацювання проблематики. Основою наукової роботи стали доктринальні напрацювання М.П. Кучерявенка [3], І.Я. Олендера [5] та П.П. Ноги [4]. Так, М.П. Кучерявенко визначає конструкцію податкового механізму та аналізує критерії податкового резидентства як для фізичних, так і юридичних осіб. І.Я. Олендер присвячує свою увагу аналізу окремих доктринальних положень з питань структурування податкового обов'язку. П.П. Нога досліджує правові позиції щодо темпорального аспекту виконання податкового обов'язку із висвітленням головних теоретичних і практичних проблем.

Виклад основного матеріалу. Окрім визначення податкового обов'язку як складової трьох елементів (облік, сплата та звітність) податкове регулювання чітко відображає і динаміку по-

даткового обов'язку. Так, податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими пов'язується сплата ним податку (п. 37.2. ст. 37 ПК України) [1]. Припинення податкового обов'язку передбачає два режими: виконання його або зникнення підстав для виконання податкового обов'язку. Виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Сплата податку та збору здійснюється платником податку безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом, або представником платника податку (ст. 38 ПК України) [1]. Підставами для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, є: а) ліквідація юридичної особи; б) смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; в) втрата особою ознак платника податку; г) скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб (п. 37.3. ст. 37 ПК України) [1]. Тобто виконання податкового обов'язку та його припинення за іншими підставами – є моментами, які припиняють імперативну вимогу сплачувати податок чи збір, або виконувати будь-яку складову податкового обов'язку в широкому сенсі.

Динаміка податкового обов'язку, перехід від однієї його складової до іншої пов'язується із специфічними підставами цього. Передумовою таких змін в динаміці є фактичний склад. Щодо характеру такої підстави можна послатися на зміст ст. 7 ПК України, яка визначаючи конструкцію податкового механізму деталізує в якості вичерпного переліку всі складові його цілісної конструкції [3, с. 135-142]. Так, під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: а) платники податку; б) об'єкт оподаткування; в) база оподаткування; г) ставка податку; д) порядок обчислення податку; е) податковий період; є) строк та порядок сплати податку; ж) строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку (п. 7.1. ст. 7 ПК України) [1]. Таким чином законодавець закріплює всі обов'язкові вимоги щодо того щоб нормативне встановлення податкового обов'язку по певному платежу породжувало імперативну вимогу такий платіж обліковувати, сплачувати та звітувати щодо цього.

Тобто відсутність будь-якого із вищевказаних елементів робить неможливим та безпідставним вимогу до платника сплачувати конкретний податок та збір. Фактично через закріплення цих елементів податкового механізму і формуються загальні засади визначення елементів фактичного складу, який породжує, змінює та припиняє правовідносини щодо виконання платником податкового обов'язку. Це все обов'язкові елементи, без наявності їх в якості вичерпного переліку податковий обов'язок виникнути не може. В той же час деталізації обставин та режимів виконання податкового обов'язку і таким чином деталізація елементів фактичного складу допускає і наявність факультативних обставин, необов'язкових елементів, які можуть як бути в наявності, так і відсутні. Так, п. 7.2. ст. 7 ПК України встановлює, що під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування (п. 7.2. ст. 7 ПК України) [1]. Тобто податкові пільги можуть бути в наявності, а можуть бути відсутні. Вони можуть деталізувати елементи фактичного складу, але не передбачають неможливості чи заборони реалізації податкового обов'язку у разі їх відсутності.

Хотілося б звернути увагу, що такий вичерпний набір елементів податкового механізму охоплює повністю динаміку виконання податкового обов'язку і включає до себе:

- а) підстави виникнення податкового обов'язку;
- б) підстави зміни податкового обов'язку;
- в) підстави виконання податкового обов'язку та зникнення імперативних умов обліку сплати та звітності для конкретного платника податку.

Таким чином, консолідація обставин, які характеризують зобов'язану особу, майно, яке знаходиться у його власності чи розпорядженні, його діяльності і узагальнює вихідні засади характеристики фактичного складу, як підстави динаміки податкового обов'язку.

Хотілося б звернути увагу ще на одну принципову особливість характеристики складових фактичного складу в умовах подібного аналізу. На наш погляд їх можна розподілити на дві групи:

1) Визначальні елементи - вихідні засади, при наявності яких ставиться питання щодо виникнення податкового обов'язку. Вище вже йшлося про платника, об'єкт та ставку:

- а) дійсно, податковий обов'язок може виникнути лише в умовах коли визначено зобов'язану особу. В цьому сенсі обов'язковим є врахування узгодження матеріальних та процедурних приписів в податковому регулюванні. Дійсно, платник податку за своїм характером є матеріальним приписом, але обов'язок у такої особи може виникнути виключно як наслідок проходження певного

процедурного регулювання (постановки на податковий облік та отримання податкового номеру платника податку), тобто фактично йде про відповідну процедуру легалізації податково зобов'язаної особи. Таким чином визначення податкового припису виключно через матеріальну норму не може бути реалізований. Йдеться лише про проголошення певної вимоги, яка набуває формалізації та відповідних правових наслідків виключно після реалізації певних правових процедур. Саме тому визначення кожного елементу фактичного складу як підстави виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку об'єктивно вимагає узгодження та поєднання матеріальних та процедурних приписів щодо податкового регулювання.

б) такі ж саме вимоги щодо поєднання матеріального та процедурного стосуються носія податкового обов'язку – об'єкта оподаткування, який є об'єктивною підставою, як виникнення вимоги щодо виконання податкового обов'язку, так і фактичного розрахунку суми для сплати податку. Наявність об'єкта оподаткування у власності чи розпорядженні платника (прибуткові та майнові податки), реалізація платником певного виду діяльності (непрямі податки, збори, мита) обумовлюють деталізацію виконання обов'язку з врахуванням двох підстав. По-перше, відношення платника до такого об'єкта (перебуває в його власності чи користуванні, характер діяльності і т.д.). По-друге, застосування відповідних процедур та методик визначення об'єкта оподаткування (перш за все, операції бухгалтерського обліку), які передбачають трансформацію такого елементу як об'єкт оподаткування в базу оподаткування для кількісного визначення суми податку для сплати;

в) на відміну від попередніх елементів визначення ставки робиться більш однозначно. В переважній більшості випадків встановлюється або абсолютний або відносний її розмір, який і застосовується до бази оподаткування при обчисленні суми податку. Безумовно не можна виключати і низки підстав, коли ставку треба визначити, виходячи із особливого типу об'єкта оподаткування (різновид підакцизного товару, тип земельної ділянки і т.д.). В той же час, ставка як основний елемент податкового механізму є невід'ємним елементом обчислення суми податку. Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів (п. 29.1. ст. 29 ПК України) [1].

2) Деталізуючі елементи – елементи фактичного складу, які спрямовані на конкретизацію і уточнення приписів визначальних елементів. Так, визначивши платника як один із елементів складу юридичного факту в податковому регулюванні, ми обов'язково маємо його конкретизувати. Без цього загальний акцент на платника податку не містить ніяких підстав для конкретизації його обов'язку. В цьому сенсі деталізація має здійснюватися:

а) за типом платника. Відповідно до п. 15.1. ст. 15 ПК України платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів. Таким чином, визначення платника як одного із елементів фактичного складу разом з іншими абсолютно не надає можливості деталізації та виконання податкового обов'язку. Платники можуть бути різні, про що і йдеться в ст. 15 ПК України. Констатація типу платника (юридична особа, фізична особа і т.д.) обумовлює подальшу деталізацію або уточнення цього визначального елементу фактичного складу. Подібна деталізація може йтися через уточнення виду платника (великий платник податку, платник ПДВ і т.д.).

б) за характером обсягу податкового обов'язку, який виникає у платника. Критерій резидентства якраз і полягає в основі деталізації обсягу податкового обов'язку фізичних та юридичних осіб при цьому резидентство слід розглядати як загальну вимогу до формування обсягу податкового обов'язку, так і як спеціальну умову. В основі загального критерію резидентства полягає відповідь на питання – що має охоплювати податковий обов'язок платника. У податкового резидента податковий обов'язок включає всі надходження, із всіх джерел як в Україні, так і за її межами. В той же час податковий обов'язок податкового нерезидента зосереджується виключно на доходах та майні, які надходять із джерел та перебувають на території України. «Таким чином, розмежування на резидентів і нерезидентів здійснюється виходячи із:

- 1) місцезнаходження на території держави;
- 2) джерела отриманих доходів;
- 3) меж податкової відповідальності(обов'язку) : повної чи обмеженої» [3, с. 151].

Спеціальна умова деталізації податкового резидентства уточнює реалізацію критерію резидентства залежно від виду платника. Виходячи з цього окремі ознаки резидента стосуються фі-

зичних осіб як платників податків та юридичних осіб – платників податків. Так, відповідно до п.п. 14.1.213. п. 14.1. ст. 14 ПК України резиденти - це:

а) юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами. Для визначення резидентства юридичних осіб як платників податків використовується декілька критеріїв: а) місце реєстрації; б) місце управління підприємством; в) місце діяльності (основний обсяг ділових операцій на території держави і т.д.) . При цьому для виникнення податкового обов'язку юридичної особи в резидентському статусі необхідна наявність будь-якого із вищевказаних критеріїв. Одночасне поєднання їх всіх не є обов'язковим [3, с. 173-176].

б) фізична особа - резидент - фізична особа, яка має місце проживання в Україні. Податкове резидентство відноситься до основних ознак фізичних осіб – платників податків [3, с. 158-164]. Визначальним кількісним критерієм визначення резидентства фізичних осіб є місце постійного проживання в Україні, тобто перебування такої особи на території держави протягом 183 календарних днів на рік. У разі якщо фізична особа має місце проживання також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо така особа має місце постійного проживання в Україні. В умовах постійного проживання такої особи також в іноземній державі, вона вважається резидентом, якщо має більш тісні особисті чи економічні зв'язки (центр життєвих інтересів) в Україні. У разі якщо державу, в якій фізична особа має центр життєвих інтересів, не можна визначити, або якщо фізична особа не має місця постійного проживання у жодній з держав, вона вважається резидентом, якщо перебуває в Україні не менше 183 днів (включаючи день приїзду та від'їзду) протягом періоду або періодів податкового року (п.п. 14.1. 123 п.14.1. ст.14 ПК України) [1].

Достатньою (але не виключною) умовою визначення місця знаходження центру життєвих інтересів фізичної особи є місце постійного проживання членів її сім'ї або її реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності. Якщо неможливо визначити резидентський статус фізичної особи, використовуючи попередні положення цього підпункту, фізична особа вважається резидентом, якщо вона є громадянином України. Достатньою підставою для визначення особи резидентом є самостійне визначення нею основного місця проживання на території України або її реєстрація як самозайнятої особи.

в) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет.

Критерії нерезидентства визначаються досить просто – як альтернатива податковому резидентству. Відповідно до п.п. 14.1.122. п. 14.1. ст.14 ПК України до податкових нерезидентів відносяться:

а) іноземні компанії, організації, партнерства та інші об'єднання осіб, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України, а також правові утворення без статусу юридичної особи, створені відповідно до законодавства іноземних держав або територій, які не є резидентами України;

б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;

в) фізичні особи, які не є резидентами України [1].

Висновки. Таким чином, проведений теоретико-правовий аналіз надав змогу встановити розбіжність положень Конституції України та Податкового кодексу України щодо охоплення складових податкового обов'язку. Встановлено, що підхід передбачений Податковим кодексом України є більш логічним та послідовним, адже позбавлення податкового обов'язку облікових операцій унеможливує виконання податкового обов'язку в цілому. Облік передує сплаті, за підсумками його об'єктивно визначається сума податку, яка підлягає сплаті. На основі проведеного дослідження сформульовано висновок, що доцільніше скорегувати конституційний припис саме в цьому аспекті.

За допомогою поділу складових фактичного складу виокремлено визначальні та деталізуючі складові. Визначальні елементи (платник, об'єкт та ставка) сформовують базову конструкцію податкового обов'язку. Деталізуючі складові спрямовані на забезпечення необхідного рівня конкретизації, адже визначивши платника як один із елементів складу юридичного факту в податковому регулюванні, ми обов'язково маємо його конкретизувати. Без цього загальний акцент на платника податку не містить ніяких підстав для конкретизації його обов'язку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI: станом на 1 січ. 2026 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 09.01.2026).
2. Конституція України: від 28.06.1996 № 254к/96-ВР: станом на 1 січ. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text> (дата звернення: 23.12.2025).
3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. Т. III: Учение о налоге. Харьков: Легас, 2005. 600 с.
4. Нога П.П. Темпоральний аспект виконання податкового обов'язку: еволюція доктринальних підходів та правових позицій. *Право України*. 2024. Вип. 4. С. 51–61. DOI: <https://doi.org/10.33498/loou-2024-04-051>.
5. Олендер І.Я. Податковий обов'язок: зміст і структура. *Правові новели*. 2020. Т. 2, вип. 10. С. 65–69. DOI: <https://doi.org/10.32847/ln.2020.10-2.08>.

Дата першого надходження рукопису до видання: 4.02.2026
Дата прийняття до друку рукопису після рецензування: 20.02.2026
Дата публікації: 5.03.2026

© Сінельніков А.В., 2026

Стаття поширюється на умовах ліцензії CC BY 4.0