СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Заснована 2015 року і є продовженням започаткованої 2001 року серії «Митна справа в Україні»

М. В. Кармаліта

Приватний і публічний інтерес у системі податкових правовідносин

Монографія

Ірпінь

2019

УДК 347.73: 336.22 (477)
ББК 67.9 (4Укр) 402.23
К 24

Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(протокол № 12 від 28.11.2019)

Рецензенти:

Латковська Т. А. – доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Чернівецького юридичного інституту «Одеська юридична академія»;

Рядінська В. О. – доктор юридичних наук, професор, завідувач лабораторії проблем правового та організаційного забезпечення діяльності Міністерства Державного науково-дослідного інституту МВС України;

Аністратенко Ю. І. – доктор юридичних наук, доцент, професор кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України.

Кармаліта М. В.

К 24 Приватний і публічний інтерес у системі податкових правовідносин: монографія. Хмельницький: ФОП Мельник А. А., 2019. 328 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 139).

ISBN 978-617-7600-75-5

Монографію присвячено аналізу наукових джерел, актів правотворчої діяльності та правозастосування на предмет реалізації приватного та публічного інтересу в оподаткуванні; розглянуто проблему приватного інтересу у податкових відносинах як різновиду публічно-правових; визначено співвідношення приватних і публічних інтересів в оподаткуванні та розкрито поняття «баланс приватного та публічного інтересу в оподаткуванні», досліджено динаміку правової регламентації відносин у сфері оподаткування у контексті забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу, на конкретних прикладах проілюстровано співвідношення забезпечення приватного та публічного інтересу у процесі реалізації податкових приписів в Україні, на підставі сформульованих наукою та практикою засад забезпечення балансу приватного та публічного інтересу розроблено рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства та підвищення ефективності реалізації норм податкового права.

Рекомендовано для науковців, викладачів, студентів, практиків, а також усіх, хто цікавиться проблемами правового регулювання відносин у сфері оподаткування.

УДК 347.73: 336. 22 (477)
ББК 67.9 (4 Укр) 402.23

© Кармаліта М. В., 2019

ISBN 978-617-7600-75-5

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ ……..…… 5

ВСТУП …… 6

РОЗДІЛ 1. ПРИРОДА ТА РЕТРОСПЕКТИВА ФОРМУВАННЯ ІНТЕРЕСУ У ПРАВІ …… 12

1.1. Генеза інтересу як самостійного соціально-правового явища, його характерні ознаки, співвідношення з іншими правовими категоріями……..…. 12

1.2. Доктринальні підходи до категорії «інтерес» ……..…… 34

1.3. Приватний та публічний інтерес та класифікація інтересів у праві ……...…… 43

РОЗДІЛ 2. ЗМІСТ ПОНЯТТЯ «ІНТЕРЕС» У КОНТЕКСТІ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН ……...…. 77

2.1. Нормативне трактування приватного та публічного інтересу ……... 77

2.2. Вплив приватного та публічного інтересу на динаміку правотворчості у сфері оподаткування ……..…. 104

2.3. Принципи податкового права як прояв приватного та публічного інтересу ……... 119

РОЗДІЛ 3. ПРИВАТНИЙ І ПУБЛІЧНИЙ ІНТЕРЕС У ПРОЦЕСІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ПРИПИСІВ В УКРАЇНІ ……..… 145

3.1. Забезпечення приватного та публічного інтересу під час дотримання норм податкового законодавства як гарантія податкової безпеки держави ……... 145

3.2. Інструменти механізму реалізації приватного та публічного інтересу під час виконання податкового обов’язку ……..... 170

3.3. Використання правових норм у сфері оподаткування як можливість забезпечення приватного та публічного інтересу ……. 195

3.4. Співвідношення приватного і публічного інтересу у процесі застосування норм податкового права ……..……. 230

3.4.1. Добросовісна реалізація договірних зобов'язань як важливий елемент забезпечення розвитку міжнародного правопорядку ……..… 233

3.4.2. Категорія «добросовісність платника податків» та її відображення у правозастосовній практиці ……. 258

3.4.3. Поєднання приватного та публічного інтересу під час тлумачення окремих норм податкового права України …….……. 272

3.4.4. Електронні перевірки: розвиток форм податкового контролю у контексті інформаційної взаємодії учасників і втілення публічного та приватного інтересу ……..... 280

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ …….. 299

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

БК України – Бюджетний кодекс України

ВСУ – Верховний Суд України

ВС – Верховний Суд

ГК України – Господарський кодекс України

ГПК України – Господарський процесуальний кодекс України

ДФС – Державна фіскальна служба України

ДПС – Державна податкова служба України

Європейська конвенція з прав людини – Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод

ЄС – Європейський Союз

ЄСПЛ – Європейський суд з прав людини

КАС України – Кодекс адміністративного судочинства України

КК України – Кримінальний кодекс України

КСУ – Конституційний Суд України

ОЕСР – Організація економічного співробітництва і розвитку

ПК України – Податковий кодекс України

ЦК України – Цивільний кодекс України

ЦПК України – Цивільний процесуальний кодекс України

ВСТУП

Реалізація приватного і публічного інтересу в оподаткуванні потребує відповідного правового забезпечення. Характер та сутність правових засобів, що мають бути застосовані у цьому контексті, становили предмет спеціальних наукових досліджень, які здійснювалися останніми роками в Україні. Актуальність проблеми співвідношення приватного і публічного інтересу в податковому праві усвідомлюється і зарубіжними правознавцями. Однак у більшості наукових праць ідеться про окремі елементи механізму забезпечення балансу приватного і публічного інтересу під час вирішення податкових спорів. Водночас у сучасних умовах розвитку економічних, політичних та правових відносин потрібно сформувати доктрину, яка б містила необхідний понятійно-категоріальний апарат, основні засади співвідношення приватного і публічного інтересу та пропозиції щодо закріплення їх у законодавстві як на загальному, так і галузевому рівні.

Теоретико-методологічним підґрунтям дослідження є здобутки вітчизняних і зарубіжних учених – представників теорії права: С. Алексєєва, С. Гусарєва, Р. Ієринга, Д. Керімова, А. Козловського, М. Козюбри, О. Малька, Н. Оніщенко, Н. Пархоменко, О. Петришина, А. Полякова, П. Рабіновича, В. Субочева, О. Скакун, Ю. Тихомирова, Б. Чичеріна та ін. Питання природи та ролі приватного і публічного інтересу у праві, механізмів та факторів його реалізації висвітлено у працях таких вчених: О. Вінник, А. Колодія, І. Першиної, О. Підопригори, М. Самбора, В. Селіванова, О. Чепис, К. Шульман та ін. У науці фінансового права приватний і публічний інтерес був

предметом дослідження Д. Білінського, В. Білоуса, Д. Вінницького, Д. Гетманцева, О. Дмитрик, М. Жернакова, М. Карасьової, Л. Касьяненко, О. Козиріна, Т. Коломоєць, Ю. Крохіної, М. Кучерявенка, Є. Лакушевої, Т. Латковської, О. Макух, О. Мінаєвої, А. Нечай, С. Ніщимної, О. Покатаєвої, Н. Пришви, В. Рядінської, А. Роздайбіди, Л. Савченко, В. Соловйова, Л. Трофімової, О. Худякова, В. Чайки, Н. Якимчук та ін.

Доктринальна база дослідження охоплює також розробки іноземних науковців, таких як І. Мартін, Б. Пітерс, Х. Грібно та Дж. Бадіско, Е. Крістіанс, К. Уолш, Р. Паунд та ін.

У контексті вивчення історії розвитку соціально-економічних перетворень стає зрозумілим, що вони мають наслідком зміни у пропорційності приватного і публічного інтересу. У суспільстві постійно триває боротьба між різними суб'єктами, які відстоюють свій інтерес. Реальний стан речей і є результатом компромісу між ними.

Насамперед зазначене пов'язане з такими питаннями: поняття права та інтересу, їхнє співвідношення, юридична відповідальність, правовідносини та реалізація права. Отже, багатоаспектність проблеми від самого початку передбачає необхідність у її вивченні на рівні загальної теорії права. Дослідження динаміки співвідношення приватного і публічного інтересу в різних галузях права й законодавства дозволяє уникнути багатьох помилок та складнощів на різних стадіях реалізації права, у тому числі у процесі вирішення конфліктів, що виникають під час зіткнення таких інтересів. Підхід до з'ясування змісту категорії «баланс приватного і публічного інтересу в оподаткуванні» базується на розумінні сутності понять «приватний інтерес в оподаткуванні» та «публічний інтерес в оподаткуванні».

Щодо приватного інтересу в оподаткуванні, то це охоронюваний правом інтерес, що належить фізичним та юридичним особам у процесі виконання ними свого податкового обов'язку. Його прояв у публічно-правових відносинах (а відносини у сфері оподаткування, без сумніву належать до публічно-правових) – складний, повний суперечностей, однак необхідний процес в умовах побудови демократичної, соціальної та правової держави.

Визначити зміст та межі дії публічного інтересу в оподаткуванні досить складно. Це зумовлено тим, що виникають складнощі щодо його вираження із суто пізнавальної точки зору. Крім того, суперечності та динаміка розвитку економічної діяльності на сучасному етапі розвитку людства, мобільність суспільної поведінки та багатофакторність чинників впливу на неї ускладнюють з'ясування параметрів публічного інтересу в оподаткуванні. Зміна пріоритетних напрямів в економіці держави, шляхів досягнення цілей змушує переглядати засоби задоволення такого інтересу.

Невдоволення державною політикою у сфері оподаткування посилює протистояння влади та населення. Підвищена увага до публічних інтересів неминуче стримує процес забезпечення приватних інтересів, не дозволяє їм повноцінно розвиватися та повною мірою реалізовуватися. Адекватне співвідношення приватного і публічного інтересу стає неможливим.

На сьогодні, коли Україна намагається йти шляхом розвитку сучасної цивілізованої держави, у якій принцип верховенства права лежить в основі конституційного ладу, а людина, її життя, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються найвищими соціальними цінностями, реалізація інтересів громадянина і держави з площини субординації поступово переходить у площину узгодження,

комплаєнсу тощо. Свобода громадян, як писав один із основоположників концепції правової держави, німецький професор Роберт фон Моль (1799–1875), є вищим принципом правової держави, у якій до завдань функціонування зараховують: упорядкування спільного життя населення, коли кожному надається підтримка та сприяння у всіх проявах можливої поведінки; задоволення інтересів усіх, кожної особистості[1].

Щодо публічного інтересу в оподаткуванні, то це охоронюваний правом інтерес, носієм якого є суспільство у процесі виконання податком своїх основних функцій, насамперед регулятивної. Крім того, коли йдеться про публічний інтерес, дослідники використовують це поняття у множині, оскільки у ньому вбачається певна сукупність інтересів учасників податкових правовідносин, що випливають із життєвих потреб організації суспільного та державного життя країни.

Розмитість меж між приватними і публічними інтересами в оподаткуванні демонструє трансформацію суспільних або державних інтересів у інтереси приватного характеру та навпаки. У правовій державі має панувати принцип координації та гармонізації публічних та приватних інтересів. Наявність сформульованих теорією та судовою практикою принципів забезпечення балансу приватного та публічного інтересу дозволило б уникнути багатьох помилок та суперечностей під час вирішення спорів, у яких зіштовхуються інтереси, що охороняються правовими нормами у сфері оподаткування.

Ринкові економічні відносини зумовили розширення спектра прав та свобод особи (наприклад, свобода підприємницької

[1] Mohl R. Die Polizeiwissenschatfen nach den Grundsatzen des Rechtsstaates. Bd. I, Tubingen, 1844. S. 8.

діяльності), водночас призвели до обмеження її інтересів (наприклад, втручання держави в економічну діяльність суб'єктів господарювання, збільшення податкового навантаження, зниження рівня добробуту громадян). Забезпечення правового регулювання, спрямованого на ефективне справляння податків з суб'єктів господарювання та яке враховує процеси міжнародних економічних відносин, що ускладнилися та інтенсифікувалися, є викликом для сучасної соціальної та правової держави. Потрібно пам'ятати, що основне завдання держави полягає у створенні такої системи права, де б враховувалися інтереси всіх учасників суспільних відносин[2].

Встановлення балансу приватного та публічного інтересу у сфері оподаткування, де суперечність інтересів особи та держави незадовільно відображаються на розвитку суспільних відносин, функціонуванні правових інституцій, пануванні верховенства права та законності, довіри до влади є особливо важливим. Публічні інтереси мають охоплювати ті потреби, від яких залежить існування та розвиток суспільства загалом, де приватні інтереси визнаються та гарантуються державою. Необхідний є їхній розумний баланс у тому сенсі, щоб приватні інтереси повністю не поглинулися публічними, перевага будь-якого з цих інтересів буде негативно впливати на розвиток демократичної держави. Для досягнення балансу інтересів вимагається їхнє узгодження (активна взаємодія суб'єктів на основі формальної рівності), що передбачає їхній паритет, який гарантує рівність можливостей щодо вираження та захисту своїх інтересів. Завдяки цьому забезпечується не лише передбачуваність та гарантованість реалізації необхідних взаємоузгоджувальних процедур,

[2] Винник О. М. Системный поход к разрешению проблемы гармонизации публичных и частных интересов в хозяйственной деятельности. *Социальная роль права: история и перспективы*: материалы межд. конф. / под. ред. Ю. И. Скуратова. Москва, 2003. С. 90.

але і оптимальність та збалансованість виробленого рішення. Так формується система визначених правових можливостей, що проявляється у консолідованому акті сторін, у якому відображено баланс інтересів.

Баланс інтересів пропонується розуміти як визначене правом оптимальне співвідношення юридично значущих інтересів суб'єктів права, спрямоване на створення належних юридичних умов їхнього сприятливого розвитку та забезпечене можливістю державно-правового впливу. Однак про усталений зміст та системність характеристик цієї категорії вести мову неможливо.

Правозастосовна практика свідчить, що у сучасний період розвитку людства баланс приватних та публічних інтересів визнається одним з головних конституційних принципів, який має бути покладено в основу правового регулювання відносин за участі держави. Як наслідок, пропонується вирішувати проблему баланса приватного та публічного інтересу завдяки системному підходу, використовуючи історичну ґенезу кожного окремо у контексті правоутворення та правореалізації, а також у тісному їхньому взаємозв'язку та взаємовпливі.

РОЗДІЛ 1

ПРИРОДА ТА РЕТРОСПЕКТИВА ФОРМУВАННЯ ІНТЕРЕСУ В ПРАВІ

1.1. Генеза інтересу як самостійного соціально-правового явища, його характерні ознаки, співвідношення з іншими правовими категоріями

Категорія «інтерес» (з лат. interest або inter esse – важливо, має значення) застосовується у різних галузях наукових знань: від філософії, психології до економіки та юриспруденції. Група авторів небезпідставно виходить з того, що юридична наука загалом та галузеві правові дослідження зокрема повинні ґрунтуватися на загальнонауковому розумінні сутності категорії «інтерес», однак враховувати специфіку сфери та основні ідеї нормативно-правового регулювання відносин у ній.

У тлумачних словниках слово «інтерес» розглядається як:

1) увага до кого-, чого-небудь, зацікавлення кимось, чимось;

2) цікавість, захоплення;

3) вага, значення;

4) те, що найбільше цікавить кого-небудь, що становить зміст чиїхось думок і турбот;

5) прагнення, потреби;

6) те, що йде на користь кому-, чому-небудь, відповідає чиїмсь прагненням, потребам; користь, вигода, прибуток;

7) діло, справа[3],[4].

Тлумачення інтересу змінювалося у процесі історичного розвитку. Він трактувався як потреба, еволюціонував разом із праворозумінням, визначався як категорія соціології, психології, політології.

Як зазначає О. Кравченко, проблема поділу інтересів на публічні та приватні з'являється після виникнення держави[5]. Дії, що мають юридичну значущість та пов'язані з певною особою чи суспільством загалом, згадуються у філософських працях античних мислителів Аристотеля («Риторика») та Демосфена («Проти Тимократа»). Характер інтересу був основою розподілу права на приватне та публічне у римському праві. Ульпіан вважав, що нормами приватного права охороняються інтереси окремих осіб (приватні інтереси), а нормами публічного права – інтереси держави і суспільства (публічні інтереси)[6]. Інтереси народу та інтереси держави у контексті уявлень про державу і право були предметом вивчення Конфуція (інтереси народу – першочергове завдання державного управління, однак самому народу його власні інтереси незрозумілі), Мо Цзи (вимога врахування інтересів простого народу в управлінні економікою), Шан Яна (пріоритет інтересів держави над інтересами підданих)[7].

[3] Словник української мови: в 11 т. / АН Української РСР, Ін-т мовознавства ім. О. О. Потебні / редкол.: І. К. Білодід (голова) та ін. Київ: Наукова думка, 1970–1980. Т. 4: І–М / редкол.: А. А. Бурячок, П. П. Доценко. 1973. С. 37.

[4] Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: Перун, 2009. С. 501.

[5] Кравченко О. Ю. Публичные и частные интересы в праве: политико-правовое исследование: дис. … канд. юрид. наук. Казань, 2004. С. 9.

[6] Котюк В. О. Основи держави і права: навчальний посібник. 3-тє вид., доп. і перероб. Київ: Атіка, 2001. С. 60.

[7] Демиденко Г. Г. Історія вчень про право і державу: курс лекцій. Харків: Право, 2012. С. 28, 30.

У наукових дослідженнях про сутність поняття «інтерес» розмірковував з XVIII ст. К. Гельвецій, який виокремлював приватний інтерес та суспільне благо, стверджував, що суспільне благо – вищий закон, однаково обов'язковий для всіх, але водночас він може бути порушений, якщо не відповідатиме вищим інтересам народу; великі світи існують насамперед для нації, а вже потім для короля, і усі люди довіряють їм свої інтереси. Проте під час переворотів, що пережили всі народи на землі, суспільний інтерес, тобто інтерес більшості, на який мають спиратися принципи розумної моральності, не завжди відповідав інтересу сильних світу цього; люди вірили та завжди будуть вірити лише в те, що узгоджується з їхніми інтересами, зміст останніх змінюється від однієї епохи до іншої; правильно зрозумілий приватний інтерес веде до визнання правил моралі. Людина порушує норми моралі тоді, коли до цього її підштовхують закони[8]. Сам інтерес відомий філософ визначав як могутній і спільний для всіх стимул, що керує людьми, схиляючи їх до вад або чеснот[9].

П. Гольбах у своїх творах пропонував розуміти інтерес як те, що кожен з нас, залежно від свого темпераменту та ідей, вважає необхідним для відчуття щастя; тлумачив його як рушійну силу людських вчинків, як наслідок – жоден смертний не буває повністю позбавлений інтересів[10]. У своїй праці «Основи загальної моралі» він навів вагомі аргументи для обґрунтування тези про те, що інтереси людей визначаються їхніми потребами[11].

---

[8] Гельвеций К. А. Счастье. Москва: Гослитиздат, 1936. URL: https://www.livelib.ru/book/1000221887/quotes-gelvetsij-schaste-gelvetsij (дата обращения: 15.07.2019).

[9] Гельвеций К. А. Сочинения: в 2 т. Москва: Мысль, 1973. Т. 2. С. 343.

[10] Гольбах П. Избранные произведения: в 2 т.; пер. с фр. / под общ. ред. и со вступ. ст. Х. Н. Момджяна. Москва, 1963. Т. 1. С. 311–312.

[11] Там само. Т. 1. С. 41, 97, 530, 389.

Д. Дідро належить до спільноти вчених, які запровадили в науковий обіг парадигму, відповідно до якої людина є соціальним атомом, що рухається завдяки впливу на неї певних інтересів. На думку мислителя, особисте благо є похідним від суспільного блага; прагнення до приватного блага стає хибним, якщо завдає шкоди суспільним інтересам[12]. Не протиставляючи особистий інтерес інтересу суспільному, він пропонує розглядати їх у тісному взаємозв'язку: особистий інтерес індивідуума є невіддільним від загального інтересу його роду[13]. Д. Дідро розглядав інтерес як щось необхідне та корисне для держави, для особи тощо; співвідносив поняття «інтерес індивіда, стану, нації», «мій інтерес», «інтерес держави», «його інтерес»[14] з особистою, суспільною та державною користю. Д. Дідро вважав, що особисті інтереси та права людини повинні закріплюватися законодавчо та охоронятися державою, а також забезпечуватися примусовою силою правоохоронних і судових органів.

Т. Гобс, Дж. Локк, Д. Юм проводили поглиблений аналіз поняття «інтерес» у контексті науки психології, роблячи висновки про інтерес на основі індивідуального досвіду, пристрасті й афектів. Виступаючи проти приватних інтересів, Т. Гобс закликав вивчати насамперед інтереси та єство людини, що дає можливість виявити особливості природного та суспільного буття. Держава, на його думку, виникаючи в результаті суспільного договору, наділена незвичайною та могутньою силою, може захистити інтереси людини та об'єднань людей. Отже, на державу покладається функція охорони

[12] Дидро Д. Сочинения: в 2 т.; пер. с фр. / сост., ред., вступит. ст. и примеч. В. Н. Кузнецова. Москва: Мысль, 1986. Т. 1. С. 76.
[13] Там само. С. 111.
[14] Гольбах П. Избранные произведения: в 2 т. Москва: Соцэкгиз, 1963. Т. 1. С. 352.

та захисту суспільних та особистих інтересів, що має реалізовуватися відповідно до чинних законів[15].

Г. Гегель намагався пояснити суперечність між суспільними та приватними інтересами. Учений зазначав, що коли суспільна природа людей не знаходить свого вираження та змушена шукати вихід в особливостях, вона настільки спотворюється, що спрямовує всю свою силу на відокремлення від інших та в ствердженні свого відособлення доходить до божевілля; оскільки божевілля і є нічим іншим, як повне відособлення індивідуума від свого роду[16].

Поняття «інтерес» у праві почали досліджувати німецькі юристи у другій половині XIX століття. Роль інтересу вперше зацікавила Р. Ієринга, який розробив юридичну теорію інтересів, вихідною ідеєю якої є пріоритет життєвих цінностей та реальних інтересів людей. В опублікованому у 1880 році спеціальному дослідженні «Інтерес і право» німецький правознавець доводить, що суб'єктивне право є захищений законом інтерес[17]. У праці «Боротьба за право» учений висунув ідею, що інтерес – це матеріальна основа права, а основним його призначенням вважав зрівнювання інтересів у суспільстві та знаходження балансу між ними[18]. Егоїзм (або інтереси) індивіда та суспільства співвідносяться так: «… якщо перший вид опікується тим, щоб як можна більше взяти, то другий усі свої зусилля спрямовує на те, щоб по змозі менше дати …»[19].

Запропонована ідея про взаємозв'язок права та інтересу вплинула на світогляд інших представників німецької юриспруденції,

[15] Азнагулова Г. М. Понятие «интерес» в философской и політико-правовой мысли эпохи Просвещения. *Lex Russica (Русский закон).* 2016. № 11 (120). С. 165.
[16] Гегель Г. Философия права. Перевод. Б. Г. Столпнер. Москва: Юрайт, 2019. С. 61.
[17] Иеринг Р. Интерес и право; пер. А. Борзенко. Ярославль: Тип. Губ. зем. Управы, 1880. С. 306.
[18] Иеринг Р. Борьба за право. Москва: Феникс, 1991.. С. 8.
[19] Иеринг Р. Цель в праве. Санкт-Петербург: Издание Н. В. Муравьева, 1881. С. 103.

зокрема Г. Єллінек поняття «інтерес» використовував у контексті благ, зиску та користі, які можна отримати з певного джерела[20].

Погляди німецьких учених вплинули і на представників американської соціологічної юриспруденції, які прагнули, щоб право діяло, відповідало потребам суспільства та забезпечувало реалізацію інтересів. Юриспруденція інтересів, за Р. Паундом, є прикладом моделі співвідношення інтересів особистості, суспільства та держави. При цьому під правоутворювальним інтересом розуміється домагання або вимоги, що підлягають визнанню, обліку та захисту з боку законодавців та судів, ті, реально існуючі інтереси, що будуть оцінені як розумні[21]. Юридично значущі інтереси Р. Паунд поділяв на групи: публічні інтереси, індивідуальні інтереси, суспільні (соціальні) інтереси. Зокрема, ішлося про те, що публічні інтереси охоплюють інтереси власне держави та як гаранта суспільних інтересів. Індивідуальні формуються з інтересів особистості (фізичний захист, свобода волі, репутація, невтручання у приватне життя громадянина, свобода віросповідання та свобода думки); інтересів сімейних відносин (захист шлюбу, позови щодо стягнення аліментів та юридичні відносини між батьками та дітьми); інтересів матеріальних відносин (захист власності, свобода заповіту, свобода підприємництва та договору). До суспільних належать інтереси безпеки, безпеки соціальних інститутів, суспільної моралі, загального прогресу, захисту людського життя, захисту суспільних ресурсів від марнотратства[22]. Особливу увагу він приділяв вивченню саме соціальних інтересів.

[20] Еллинек Г. Общее учение о государстве. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2004. С. 558.
[21] Pound R. Social Control through Law. New Haven: Yale University Press, 1942. P. 65.
[22] Pound R. Criminal Justice in America. Cambridge: Harvard University Press, 1942. P. 65.

Провідну роль правознавець відводив вимогам, заявленим соціальною групою та викликаним умовами життя суспільства, яке необхідно убезпечити від зовнішніх загроз. Це і є інтерес суспільної безпеки, що має різні форми виразу. Насамперед, це захист миру та суспільного правопорядку, здоров'я населення від епідемій та небезпечних хвороб.

Друге місце посідають інтереси безпеки соціальних інститутів – державних, релігійних, політичних, економічних. На сучасному етапі розвитку людства саме четверта група інтересів набула надзвичайного розвитку. Саме тут, вважаємо, є підстави вести мову про податкову безпеку, що містить як економічну, так і юридичну складову, та є станом, за якого забезпечується ефективне та стабільне надходження до бюджетів податкових надходжень завдяки тісній взаємодії інтересів платників податків, суспільства, держави.

На третє місце виходить соціальний інтерес суспільної моралі, що вимагає попередження та припинення дій, які підривають підвалини буття цивілізованого суспільства та суперечать моралі більшості індивідів.

Надалі, будуючи піраміду інтересів у контексті захисту суспільних ресурсів від марнотратства, автор указував на недопущення того, щоб засоби існування нераціонально витрачалися. Неможливо задовольнити всі людські потреби, оскільки вони нескінченні, а ресурси для цього обмежені. Тому ресурси мають використовуватися раціонально.

Під соціальним інтересом загального прогресу Р. Паунд розумів потребу у розширенні влади людини, її піднесення над природою з метою задоволення своїх потреб. Для цього необхідно усувати все, що перешкоджає економічному, політичному та культурному розвитку

суспільства. На думку вченого, сама система вказаних інтересів у цивілізованому суспільстві збережеться, але в різні періоди їхній зміст буде видозмінюватися та оновлюватися, з'являтимуться нові акценти, пріоритет надаватиметься новим інтересам. Цей процес є неминучим та природним, оскільки неможливо надати чітку характеристику інтересів та правила їхньої ідентифікації. Баланс цих інтересів може бути досягнений за допомогою засобів соціального контролю, найважливішим серед яких є право.

І. Кант вказував на усвідомлення суб'єктом своєї думки, на вираз конкретної волі, певного прагнення. «Інтерес є тим, завдяки чому розум стає причиною, що визначає волю. Лише про розумну істоту можна казати, що вона виявляє інтерес до чогось; позбавленим розуму істотам властиві лише спонукання»[23].

Об'єктом детального вивчення категорія «економічний інтерес» постає у працях А. Тюрго та Ф. Кене, які підкреслювали невіддільність приватного економічного інтересу від суспільного. У межах класичної політекономії А. Смітом був зроблений висновок про те, що в основу процесу виробництва благ та їхнього обміну покладено інтереси людей. Гармонізація інтересів господарюючих суб'єктів на основі пріоритетного розвитку особистого інтересу, механізму ринкової саморегуляції та невтручання держави в економічне життя є однією з рушійних сил економічного розвитку. Тут мова йде про так звану концепцію Homo Economicus (людини економічної) – пояснення поведінки особи, яка керується у своїй діяльності особистими економічними інтересами та потребами. Абстрагуючись від усіх інших мотивів поведінки економічних суб'єктів, відомий економіст писав про те, що особистий інтерес є

[23] Кант И. Сочинения: в 6 т. Москва: Мысль, 1965. Т. 4. Ч. 1. С. 306.

головним мотивом, який спонукає людей до співробітництва, оскільки не завдяки доброзичливості м'ясника, пивовара чи булочника очікуємо ми одержати свій обід, а завдяки дотриманню ними їхніх власних інтересів. Ми звертаємося не до їхньої гуманності, а до їхнього егоїзму, і ніколи не говоримо їм про наші потреби, а лише про їхні вигоди[24].

На думку К. Маркса та Ф. Енгельса, значення інтересу потрібно розглядати у складній динаміці людської діяльності. Сам інтерес є силою, яка міцно об'єднує членів суспільства. Інтерес породжує взаємовідносини, зв'язки між людьми, завдяки яким згодом і реалізується[25].

Спробу конкретизувати поняття «інтерес» як ознаку публічності і приватності та класифікаційний критерій їхнього розмежування зробив Л. Герваген. Він виділив три відмінності, що існують між приватним і публічним правом, а саме: 1) ставленні до людини, яка указує; 2) ставленні до людини, якій указується; 3) ставленні до способу, яким указується об'єкт дії[26]. На думку автора, необхідно враховувати ступінь значення певного життєвого інтересу. До публічного права мають належати більш важливі життєві відносини, а до приватного – дрібніші життєві інтереси.

На наступному етапі розвитку підходів до розмежування приватного і публічного увага зосереджувалася на меті виникнення відносин: одні юридичні відносини мають на меті та визначають своїм завданням задоволення потреб однієї людини, а метою та завданням інших є поєднання людей в одне ціле та регулювання їхнього життя в

[24] Столяров А. М. Становление концепции экономического человека: от классики до неоклассики. *Проблемы современной экономики*. 2008. № 2 (26). С. 3.
[25] Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. 2-е изд. Москва: Гос. Изд-во полит. лит., 1955. Т. 2. С. 134.
[26] Герваген Л. Л. На чем основано разделение права на публичное и частное, гражданское? Петроград: Типография М. А. Александрова, 1915. С. 13.

цьому єдиному цілому[27]. Згодом ця ознака публічності виокремила три класи відносин: відносини, метою яких є певна особа; відносини, метою яких є суспільство; відносини, метою яких є держава[28]. Таким чином, здійснилася спроба розмежувати два види публічності: відносини, у яких суб'єктом є держава; відносини, у яких суб'єктом є суспільство.

М. Коркунов, продовжуючи дослідження відмінностей приватного та публічного, доходить висновку, що поряд з формою розподілу об'єкта (тобто визначення його як «моє» чи «твоє») існує ще й форма пристосування об'єкта до спільного використання з метою спільного задоволення певних окремих (відокремлюваних) інтересів[29]. Відповідно до цієї ознаки приватне право регулює лише розподіл об'єктів у приватну власність та надає суб'єкту приватних правовідносин право самостійно визначати мету та способи подальшого використання розподілених об'єктів для власної користі (власного споживання) чи для виробництва нових цінностей з метою задоволення власних потреб. Публічне право формулює правила пристосування об'єктів до спільного використання, а тому регулює не тільки розподіл, але й споживання цих об'єктів та їхнє використання для виробництва нових цінностей.

Погоджуючись з цією пропозицією А. Нечай, потрібно визнати таке: запропонована М. Коркуновим відмінність приватного та публічного може бути корисною для обґрунтування різного ступеня державного втручання під час регулювання відносин щодо приватних

[27] Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: монографія. Чернівці: Рута, 2004. С. 21.
[28] Иеринг Р. Дух римского права на различных ступенях его развития. Санкт-Петербург: Тип. В. Безобразова и Ко, 1875. Т. 1.
[29] Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. Книга 2. Объективная и субъективная сторона права. Санкт-Петербург: Изд. юрид. кн. маг. Мартынова Н. К., 1898.

та публічних об’єктів, а також для характеристики допустимого, дозволенного та забороненного як у методах державного регулювання, так і поведінці суб’єктів, між якими виникають відносини щодо приватних та публічних об’єктів[30].

У сучасній економічній думці про інтерес говорять як про об’єктивну категорію, що є проявом суспільного ставлення, змістом якого є потреба, яка має соціальний характер (значення) та проявляється в усвідомленні та реалізації цілей[31].

Не зважаючи на взаємозв’язок потреб та інтересів людини, у науковій літературі прослідковуються різноманітні погляди на їхнє співвідношення: від ототожнення понять та зарахування першого поняття до складу другого, до чіткого їхнього розмежування.

Потреби – це умови, необхідні для підтримки життєдіяльності організму, індивідуума, соціальної групи, суспільства загалом, внутрішній збудник активності. Тлумачний словник української мови трактує потребу як необхідність у кому-, чому-небудь, що вимагає задоволення; потрібність; те, без чого не можна обійтись; вимоги, які необхідно задовольнити[32].

Потреби соціальних суб’єктів залежать від рівня розвитку суспільства, а також від специфічних соціальних умов їхньої діяльності. Обсяг потреб та способи їхнього задоволення здебільшого залежать від культурного рівня тієї чи іншої держави.

Вітчизняний дослідник права Р. Сивий наголошує, що потреби та інтереси істотно відрізняються за своїм призначенням: у той час як

---

[30] Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: монографія. Чернівці: Рута, 2004. С. 21.

[31] Никитина Н. А. Публичные экономические интересы: понятие, система, механизм их реализации. *Вопросы экономики и права.* 2013. № 1. С. 24.

[32] Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: Перун, 2009. С. 1090.

призначення інтересу полягає у виробництві предмета, кінцевою метою потреби є поглинання, тобто знищення предмета. Нарешті, розмежування інтересу і потреби полягає і в тому, що не будь-яка потреба пов'язана з інтересом. Таким чином, ті потреби, які легко задовольняються і, по суті, не вимагають діяльності з їхнього здійснення, не викликають інтересу. Наприклад, споживання людиною повітря, води тощо здійснюється людиною в нормальних умовах[33]. Тому є підстави вести мову як про біологічні інтереси, що властиві людині, так і соціальні, що мають історичний характер та піддаються суттєвому впливу економіки, культури та ідеології. Так чи інакше основним носієм інтересу у навколишньому середовищі є людина, яка через об'єктивні причини має їхні різноманітні різновиди. Окремі інтереси можуть вступати між собою у суперечності, вирішення яких для людини є життєво необхідним.

На думку М. Самбора інтерес, на відміну від потреби, що визначає необхідність для суб'єкта певного блага (матеріального або нематеріального характера), разом з тим передбачає і спрямованість суб'єкта на володіння ним[34].

Оскільки інтерес, як і будь-яке соціально-правове явище, не спроможне виникати одразу і в готовому, розвиненому стані, Є. Коробова схиляється до того, що у становленні інтересу можна виокремлювати дві стадії: 1) виникнення інтересу – аналіз дійсності, осягнення необхідності у задоволенні об'єктивних потреб;

[33] Сивий Р. Соціально-філософські проблеми розмежування приватних та публічних інтересів як підстави дихотомізації структури позитивного права. *Проблеми філософії права.* 2005. Том III. № 1–2. С. 73–74.

[34] Самбор М. А. Інтерес у праві: загальнотеоретичні аспекти розуміння та реалізації: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Київ, 2010. С. 11.

2) реалізації інтересу, що розуміється як поведінка суб'єкта, спрямована на отримання необхідних благ[35].

Д. Євстифєєв вважає, що між інтересами та потребами існує ціла низка відмінностей. Зокрема, інтереси властиві лише людині, об'єднанню людей, тоді як потреби є характерними для всього живого; інтереси виражають соціальні потреби людини у контексті суспільних відносин, а потреби демонструють біологічну залежність живих істот; інтереси формуються у процесі участі людини у суспільних відносинах, а потреби виникають природним шляхом; інтересам властива динамічність, оскільки їхній ореол змінюється разом із соціальною дійсністю, потреби є більш статичними, а їх перелік змінюється не так часто[36].

У працях В. Шумилова вказується на недоречність обмежувати інтерес потребами. Як приклад учений наводить таке: інтерес в отриманні прибутку має наслідком задоволення особистих соціальних потреб підприємця; потреба держави в ресурсах, яких бракує, має своїм наслідком інтерес до імпорту сировини. Отже, інтереси та потреби не можуть позначати одне й те саме. Інтереси виражають шляхи та способи задоволення потреб. Спочатку виникає потреба у будь-чому, потім виникає інтерес до задоволення цієї потреби[37].

Використання поняття «інтерес» пов'язане з такими поняттями, як «мотив» та «стимул». Водночас потрібно зауважити те, що мотив є причиною діяльності людини, сукупністю сприятливих або несприятливих обставин її життєдіяльності, які вже настали. Або, як

---

[35] Коробова Е. А. Законные интересы личности в конституционном праве Российской Федерации: дис. … канд. юрид. наук. Челябинск, 2005.

[36] Евстифеев Д. Н. Конституционно-правовые интересы личности в Российской Федерации (теоретико-правовой аспект): автореф. дис.. … канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2007. С. 9.

[37] Шумилов В. М. Категория «государственный интерес» в политике и праве (системно-теоретические и международно-правовые аспекты). *Право и политика.* 2002. № 3. С. 4.

трактується у тлумачному словнику – підстава, привід для якої-небудь дії, вчинку[38]. Стимул виступає можливим позитивним результатом діяльності людини, настання якого зумовлене задовільною реалізацією її потреб, інтересів, або, за Великим тлумачним словником сучасної української мови, те, що викликає зацікавленість у здійсненні чого-небудь; спонукальна причина до здійснення чогось[39].

Стимулювання та мотивування поведінки суб'єктів суспільних відносин може відбуватися незалежно один від одного. Мотиви та стимули виконують щодо інтересів важливу роль – забезпечують їхнє задоволення, а також можуть спровокувати виникнення їхніх нових різновидів.

Для юриспруденції соціальна природа інтересу є базовою категорією, що відкриває перспективи загальносоціальної та інституційної розробки моделей взаємозв'язку права та інтересу. Відповідно і співвідношення інтересів в публічному та приватному праві розглядалося насамперед у працях учених-теоретиків права, згодом мало місце у дослідженнях представників галузевої юриспруденції.

У суспільстві, крім людини, носіями інтересів можуть виступати різноманітні соціальні утворення: колективи, нації, народи, політичні об'єднання та ін. Усвідомлений суспільний інтерес стає метою діяльності держави. Держава завдяки своїм органам реалізує насамперед суспільні інтереси, а також сприяє реалізації приватних інтересів. Авторитет держави завдячує і вмінню досягти балансу приватного та публічного інтересу.

---

[38] Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: Перун, 2009. С. 692.
[39] Там само. С. 1392.

Результат законотворчої діяльності є правовим виразом мотивів, вимог, пропозицій, що породжені таким інтересом. Інтерес, що об'єктивований правом, визначає зміст правових норм та властивий їм загальнообов'язковий характер[40]. Такі інтереси охороняються правом у тих межах, у яких законодавець визнав їх суспільно значущими.

Досліджуючи інтерес у праві, стає зрозумілим, що для вітчизняної юриспруденції широко вживаними є поняття «охоронюваний законом інтерес» та «законний інтерес», у зарубіжній науковій літературі використовується термін «законний інтерес». У правовій дійсності частіше оперують такими словами, як «права, свободи та законні інтереси».

Незважаючи на те, що терміни «законний інтерес» та «охоронюваний законом інтерес» часто використовуються в нормативних актах різної юридичної сили, легальної їхньої дефініції у вітчизняному законодавстві не міститься. Крім того, стає зрозумілим, що законодавець не розмежовує їх та використовує як синоніми. Проблема також полягає у тому, що у нормативних актах не наводяться конкретні приклади законного інтересу.

На думку О. Лукашевої, інтерес передує правам і обов'язкам незалежно від того, знаходить чи ні пряме закріплення в законодавстві або просто підлягає правовому захисту з боку держави[41].

Можна вести мову про те, що залежно від ступеня виразу в нормах права інтереси поділяються на опосередковані суб'єктивними правами та неопосередковані суб'єктивними правами. До перших відносять інтерес, що задовольняється шляхом виконання

[40] Никитина Н. А. Публичные экономические интересы: понятие, система, механизм их реализации. *Вопросы экономики и права.* 2013. № 1. С. 24.
[41] Права человека: учебник для вузов, Т. А. Васильева и др.; отв. ред. Е. А. Лукашева. Москва: НОРМА, 2003. С. 92.

відповідною особою зобов'язання, яке кореспондується суб'єктивному праву іншої особи, та відповідно захищається завдяки захисту права, в основі якого перебуває. Водночас не всі соціально значущі інтереси можуть бути опосередковані суб'єктивним правом та забезпечуватися його реалізацією. Інтерес може бути неповністю закріпленим у праві, проте це не позбавляє його правового змісту. Такі інтереси також підлягають захисту та визнаються законними або охоронюваними законом. Тому видається цілком логічним визначати законний інтерес через дозволеність та прагнення.

Таким чином, інтереси, що перебувають у сфері правового регулювання, але не забезпечені суб'єктивними правами, пропонується позначати терміном «законні інтереси», а інтереси, реалізація яких забезпечується суб'єктивними правами, – «юридичні інтереси» або «охоронювані законом інтереси»[42].

О. Скакун стверджує, що відмінності, які існують між законними інтересами та суб'єктивними правами, полягають у такому:

1) суб'єктивне право є можливістю правового характеру, можливістю користуватися благом у межах, установлених законом. Законний інтерес є можливістю фактичного, а не правового характеру, тобто можливістю користуватися благом без чітких меж (міри) дозволеної поведінки та права вимогати відповідних дій від інших осіб («усічена правова можливість»);

2) суб'єктивне право має індивідуально визначений характер, оскільки в законодавстві закріплений (сформульований) правовий дозвіл. Законний інтерес має загальний характер, оскільки у

[42] Шайкенов Н. А. Правовое обеспечение интересов личности. Свердловск: Издательство Уральского университета, 1990. С. 160.

законодавстві відсутня вказівка на необхідність діяти відповідним чином (не сформульований правовий дозвіл), вона випливає з сукупності правових норм та принципів, сутності законодавства;

3) суб'єктивне право охоплює систему правомочностей: право на власні дії, право на дії інших, право вимагати захисту. Законний інтерес не передбачає можливості вимагати та найчастіше виражається у проханні;

4) суб'єктивному праву властива більша стимулювальна сила, ніж законному інтересу, оскільки воно відображає найсуттєвіші соціальні інтереси та має більш насичений юридичний зміст, що породжує існування відомої юридичної аксіоми про взаємозв'язок суб'єктивних прав та юридичних обов'язків, оскільки у випадку із законними інтересами такий взаємозв'язок неможливо уявити;

5) суб'єктивне право має вищий ступінь матеріального забезпечення, гарантованості завдяки його тісному зв'язку з благом та його захистом. Законний інтерес має слабкий ступінь матеріального забезпечення, найменший ступінь гарантованості, реалізується лише тоді, коли фактично створюються необхідні умови для цього[43].

На думку Т. Пікули, суб'єктивне право та законний інтерес потрібно розмежовувати таким чином:

1) вони різні за своєю сутністю, оскільки законні інтереси, на відміну від суб'єктивних прав, є звичайним правовим дозволом, що має характер прагнення, у якому відсутня вказівка діяти у чітко закріплений у законі спосіб та вимагати відповідної поведінки від інших осіб, та який не забезпечений конкретним юридичним обов'язком;

[43] Скакун О. Ф. Теория государства и права (энциклопедический курс). Харьков: Эспада, 2007. С. 575–576.

2) у законних інтересах опосередковуються лише ті питання, які неможливо забезпечити матеріально, фінансово (у тому самому обсязі, як і суб'єктивні права);

3) у законних інтересах опосередковуються прагнення, які право не встигло «перевести» у суб'єктивні права у зв'язку з швидкоплинністю суспільних відносин (неможливість опосередкувати інтереси в «ширину» – прогалина у праві) та які неможливо типізувати у зв'язку з їхньою індивідуальністю, випадковістю, рідкістю (неможливість опосередкувати інтереси в «глибину»);

4) у законних інтересах відображаються менш значущі потреби людини, тобто законні інтереси орієнтовані на менш значущі у суспільній ієрархії цінності;

5) законні інтереси переважно формально у законодавстві не закріплюються, не мають чіткої системи, менш конкретні, невизначені;

6) законні інтереси менш гарантовані, виступають менш досконалою формою опосередкованості потреб суб'єктів[44].

Схожу думку про розмежування законного інтересу та суб'єктивного права має В. Субочев. Зокрема, науковець зазначає, що законний інтерес, на відміну від суб'єктивного права, нормою права конкретно не закріплюється, а лише відповідає їй[45]. Різняться вони і способами, формами своєї реалізації. Мета реалізації інтересу – прагнення блага, важливість якого визначає сам суб'єкт. Дослідник указує на те, що реалізація інтересів, визнаних державою суттєвими та закріплених у вигляді суб'єктивних прав, залежить насамперед від

[44] Пікуля Т. О. «Суб'єктивне право» – «законний інтерес»: поняття та діалектика співвідношення. *Кримський юридичний вісник.* 2010. Вип. 3, ч. 4. С. 157.
[45] Субочев В. В. Законные интересы / под. ред. А. В. Малько. Москва: Норма, 2008. С. 138.

бажання та намірів суб'єкта правовідносин, від його знання про свої права та обов'язки. Законні інтереси мають доказову форму реалізації.

Для втілення їх у життя суб'єкту правовідносин потрібно:

1) обґрунтувати правомірність та законність своїх інтересів, а також висунутих разом з ними вимог;

2) спромогтися знайти захист компетентних органів у разі визнання ними значущості та правомірності висунутих суб'єктом вимог і зуміти скористатися ним.

Доказова форма реалізації законних інтересів ускладнюється й тим, що учасник суспільних відносин, усвідомлюючи, що його вимоги не мають конкретного виразу у нормі права, припиняє їхнє відстоювання, не сподіваючись скористатися бажаним благом. Перешкоди на шляху реалізації законних інтересів можуть бути наслідком наявної правової системи, правової культури особи та суспільства загалом. Бюрократизм багатьох процесів та форм захисту навіть об'єктивно існуючих порушених прав, відсутність персональної відповідальності посадових осіб негативно впливають на ступінь задоволення законних інтересів.

Крім того, реалізація законного інтересу безпосередньо залежить від сукупності конкретних факторів та обставин окремого випадку. Для суб'єктивного права, що належить учаснику правовідносин, характерним є визначення таких факторів та обставин у диспозиції норми. Якщо вони відсутні, то суттєво вплинути саме на право неможливо, окрім, звичайно, на ефективність та ступінь його реалізації. Тому, залежно від належності до однієї чи іншої категорії, сукупність конкретних факторів та обставин може відігравати вирішальну роль, виступаючи невід'ємним елементом категорії, або лише несуттєво впливати на розвиток ситуації.

На тому, що інтерес реалізується лише тоді, коли він є доцільним та узгоджується з об'єктивними умовами та суб'єктивними факторами, наголошує В. Бібіло, тому і пропонує розглядати його як об'єктивно-суб'єктивне явище[46]. Як об'єктивну характеристику потрібно зазначити те, що інтерес у вигляді потреби привласнення матеріальних та духовних благ не залежить від суб'єкта, оскільки зумовлюється рівнем розвитку цивілізації, культури суспільства, що дозволяє виявити інтереси, які вимагають законодавчого оформлення, а також диференціювати їх залежно від соціального статусу суб'єкта. Суб'єктивна сторона інтересу корелює з цілями, планами, мотивами, волею особи, у чому і проявляється його специфічний характер.

Суб'єктивні права та законні інтереси є різними формами правового виразу інтересів особи. Суб'єктивні права опосередковують інтереси надійніше, оскільки на їхню реалізацію спрямовуються відповідні державні гарантії та зобов'язання третіх осіб. Водночас законні інтереси є своєрідними правовими імпульсами, які проникають набагато глибше, ніж суб'єктивні права, у ті, сфери, що є нечутливими до правового регулювання суб'єктивними правами, не враховують специфіки індивідуальних життєвих ситуацій[47]. В аспекті втілення інтересів особи у суб'єктивних правах та законних інтересах доречним є твердження про те, що в законних інтересах яскравіше проявляється безпосередній зв'язок із природними правами людини, ніж з правами, встановленими позитивним правом. Водночас, законний інтерес не є узагальненим дозволом, як права людини, що дозволяє йому виступати предметом захисту у судах.

---

[46] Бибило В. Н. Отражение интересов в праве. *Вестник БГУ*. Сер. 3. 2006. № 3. С. 128.

[47] Левченко Д. Законные интересы как правовые средства: общетеоретический аспект. *Legea si viata*. 2016. С. 86.

Законний інтерес, як правило, формальний вираз отримує лише в нормах-принципах, між тим як суб'єктивне право закріплюється у конкретних правових нормах. Аналогія відіграє значну роль під час захисту законного інтересу, тоді як у випадку із суб'єктивним правом це є недопустимим.

На думку О. Чепис, яка досліджувала категорію «інтерес» у цивільному праві, її роль у речових та зобов'язальних правовідносинах, трансформація інтересів у суб'єктивні права відбувається за такою схемою: соціально-економічні (фактичні) інтереси → перевірка на відповідність чинному цивільному законодавству → законні інтереси → інструмент → суб'єктивні права[48]. Для О. Чепис зміст понять «законний інтерес» та «охоронюваний законом інтерес» не збігається. Якщо перше поняття охоплює соціально-економічні (фактичні) інтереси, що відповідають чинному цивільному законодавству, то до другого належить такий інтерес, який: не може суперечити загальним принципам цивільного законодавства; виходить за межі суб'єктивного права, співвідноситься з ним як мета та засіб; неопосередкований правовими нормами; має на меті задоволення соціально-економічних потреб; означає прагнення до користування в межах правового регулювання конкретним матеріальним та/або нематеріальним благом, що реалізується в цивільних правовідносинах; є самостійним об'єктом судового захисту та інших засобів правової охорони.

Отже, законні інтереси, розвиваючись у конкретних суспільних відносинах, спроможні з часом перероджуватися у суб'єктивні права. Законні інтереси у податкових відносинах, будучи багатоманітними

[48] Чепис О. І. Інтереси в цивільному праві: сутність, місце та особливості захисту: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Харків, 2010. С. 10.

за своєю сутністю, формами прояву та потенціалом, постають своєрідною формою незабороненої діяльності[49].

В іншій галузі права – цивільному праві (у ч. 2 ст. 15 ЦК України)[50] указується на те, що кожна людина має право на захист свого інтересу, який не суперечить загальним принципам цивільного законодавства. Це є підтвердженням того, що норма може визначати та охороняти законні інтереси загалом, але не кожного окремо. Тому у законних інтересів та суб'єктивних прав є різною ступінь гарантованості.

Правове регулювання за своєю природою повною мірою не здатне змінювати потреби суб'єктів суспільних відносин. Однак ці потреби безпосередньо залежать від тих умов діяльності суб'єктів, що визначені за допомогою інструментарію правового регулювання. Отже, право здійснює вплив на формування потреб та відповідних інтересів не прямими приписами щодо їхнього виникнення, а опосередковано – через вплив на матеріальні умови існування та діяльності. Шляхом визначення відповідних умов діяльності суб'єктів суспільних відносин можна сприяти виникненню та закріпленню в них таких інтересів, що відповідають інтересам усього суспільства.

Під правовими інтересами держави В. Щавінський пропонує розуміти сформульовані у положеннях чинного законодавства та доктринальних документах правлячих політичних сил загальні пріоритети держави, які базуються на потребах суспільства, державній ідеології та реалізуються на практиці за допомогою апарату

[49] Ничипоренко О. Законні інтереси платників податків як об'єкт теоретико-правового забезпечення. *Публічне право.* 2017. № 1 (25). С. 62.
[50] Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15 (дата звернення: 25.09.2019).

держави[51]. Учений зауважує, що у держави є свої інтереси, які нерідко кореспондують з інтересами окремо взятої людини, суспільства, а іноді мають протилежний характер щодо інтересів людини чи частини суспільства. Така ситуація може мати місце у разі зміни політичного курсу держави у результаті проведення виборів, прийняття того чи іншого рішення урядом чи центральним органом виконавчої влади, яке мало значний суспільний резонанс.

Таким чином, однозначним твердженням є те, що інтереси є достатньо могутньою рушійною силою розвитку правової реальності. Саме вони впливають на створення та функціонування державних та суспільних інститутів. Визначення у праві соціально значущих інтересів, створення гарантій їхньої реалізації зумовлене соціальною спрямованістю держави. Безконфліктне існування держави та громадянського суспільства можливе лише за умови досягнення гармонії та взаємозв'язку права та інтересу.

1.2. Доктринальні підходи до категорії «інтерес»

Вагоме значення для розвитку інтересу у праві мають праці представників дореволюційної філософсько-правової думки: Д. Гріма, М. Коркунова, С. Муромцева, П. Новгородцева, Л. Петражицького, В. Соловйова, В. Тарановського, Е. Трубецького, Г. Шершеневича. Ціла плеяда науковців радянського періоду, серед яких С. Алексєєв, С. Братусь, В. Лазарев, О. Лейст, Ю. Тихомиров, Р. Халфіна, Л. Явич,

[51] Щавінський В. Р. Захист інтересів держави в адміністративному судочинстві: дис. … д-ра юрид. наук. 12.00.07. Київ. 2017. С. 4, 167.

присвятила свої праці характеристиці окремих елементів теорії інтересу.

Проблематику інтересу у праві у пострадянський період досліджували П. Рабінович, З. Ромовська, П. Пацурківський, М. Самбор, О. Скакун, І. Тарасов, О. Чепис, В. Щавінський О. Ющик.

Теоретичною основою дослідження інтересу в податковому праві виступають роботи, тематика яких пов'язана з дослідженням загальних проблем правового регулювання оподаткування, а їхніми авторами є такі українські та зарубіжні науковці, як: А. Бризгалін, Д. Вінницький, Л. Воронова, О. Головашевич, М. Дамірчиєв, І. Желтобрюх, М. Карасьова, С. Кечекьян, М. Кучерявенко, О. Ногіна, С. Пепеляєв, М. Перепелиця, О. Покатаєва, Н. Пришва, Н. Хімічева, О. Худяков, С. Ципкін, Д. Щокін та інші.

У правовій доктрині виокремлюються такі основні підходи до розуміння правового інтересу:

1) інтерес розглядається як об'єктивна категорія;

2) інтерес є суб'єктивною категорією;

3) інтерес визнається єдністю об'єктивного та суб'єктивного[52].

У теорії права, як і у галузевих науках, існує декілька словосполучень, у яких вживається термін «інтерес». У 6-томній Юридичній енциклопедії не містяться визначення правового інтересу, інтересу у праві[53].

О. Ющик у праці «Діалектика права» указує на те, що, будучи першим виразом людської потреби, як об'єктивної необхідності

---

[52] Савченко С. В. Правовой интерес и его соотношение со смежными правовыми категориями. *Международный журнал экспериментального образования*. 2013. № 8. С. 181.

[53] Юридична енциклопедія: в 6 т. / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України; редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова) та ін. Київ, Українська енциклопедія ім. М. П. Бажана. Т. 1: А-Г, 1998. 672 с.; Т. 2.: Д-Й 1999. 744 с.; Т. 3: К-М. 2001. 792 с.; Т. 4: Н-П . 2002. 720 с.; Т. 5: П-С. 2003. 736 с.; Т. 6: Т–Я. 2004. 768 с.

продуктивної діяльності, інтерес не є цією діяльністю. Своїм існуванням інтерес лише заявляє, що в соціальному бутті індивіда під впливом потреби, що в нього виникла, об'єктивно відбулася така зміна, яка орієнтує його на діяльнісне втручання у це буття для створення людських умов задоволення своєї потреби. Отже, інтерес визначається як об'єктивно обумовлена спрямованість життєдіяльності людського індивіда на діяльнісну зміну умов його використання для задоволення потреб, що виникають[54].

М. Самбор у межах своєї дисертаційної роботи пропонує розглядати інтерес у праві як усвідомлену спрямованість суб'єкта, зумовлену його внутрішнім переконанням в оволодінні певним благом матеріального чи нематеріального характеру, що являє собою задоволення потреби, реалізація якого відбувається в межах загальноприйнятних правил поведінки, визначених у нормах права, що відповідає відсутності прямої заборони у досягненні такого блага, і бажаним для нього способом, а також спирання на забезпечення компетентними органами у разі наявності перешкоди на шляху можливості його задоволення[55]. Однак такий підхід до інтересу у праві піддав критиці В. Щавінський, який наголосив на такому:

1) акцент автор робить на фізичній особі як носії інтересу у праві, хоча фактично, такий інтерес може мати також і юридична особа, держава;

2) перевантаженість визначення різноманітними характеристиками, що може мати місце під час опису цього явища, проте недоцільно застосовувати при визначенні самого поняття, де

[54] Ющик А. И. Диалектика права. Киев: Право Украины; Ін Юре, 2013. Кн. 1: Общее учение о праве (Критический анализ общепринятых понятий). Ч. І. С. 216.
[55] Самбор М. А. Інтерес в праві: загальнотеоретичні аспекти розуміння та реалізації: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2010. С. 7.

повинна бути лише базова характеристика, яка дасть можливість відокремити це явище від інших;

3) відповідає відсутності прямої заборони у досягненні такого блага, як зазначено у визначенні, свідчить про однобокий підхід до цього сегмента правового інтересу. Можливі випадки, за яких правовий інтерес з'являється і у разі наявності прямої заборони у досягненні певного блага. Наприклад, чинне законодавство забороняє державним службовцям займатися іншою оплачуваною діяльністю, (крім наукової, педагогічної, творчої, медичної та суддівської практики. Проте така заборона не перешкоджає державному службовцеві мати правовий інтерес до можливого правомірного зайняття іншою оплачуваною діяльністю – для цього він має обрати або один із дозволених варіантів, або змінити свій статус державного службовця на інший, де такої заборони немає[56].

Сам науковець під правовим інтересом пропонує розуміти наявну у фізичної чи юридичної особи внутрішньо сформовану передумову для можливої реалізації нею своїх прав та свобод, в основі якої лежить потреба в удосконаленні (покращанні) свого правового статусу чи отриманні матеріальних чи нематеріальних благ.

Категорію «законні інтереси» у науковий обіг одним з перших ввів Г. Шершеневич, на думку якого «члени однієї суспільної групи взяли за звичку відстоювати всіма законними засобами свої права, повставати проти найменшого порушення своїх законних інтересів, ставитися недоброзичливо до порушників правового порядку, як до спільних ворогів, а відповідно до цього і самі намагаються не

[56] Щавінський В. Р. Захист інтересів держави в адміністративному судочинстві: дис. … д-ра юрид. наук. Київ. 2017. С. 169–170.

виходити за межі свого права»[57]. Дотримуючись позиції нетотожності законного інтересу і права, видатний учений робив акцент на їхньому забезпеченні в законі. На його думку, якщо правопорушення є протиправною дією, то в межах дозволеного об'єктивним правом воно буде відсутнє, навіть якщо при цьому будуть порушені законні інтереси іншої людини, які забезпечені та надані їй суб'єктивним правом[58].

На переконання В. Субочева, законний інтерес – це прагнення суб'єкта користуватися певним соціальним благом і в деяких випадках звертатися за захистом до компетентних органів з метою задоволення інтересів, що не суперечать нормам права, певною мірою гарантуються державою у вигляді юридичного дозволу, що відображається в об'єктивному праві або випливає з його змісту. Учений вважає, що законному інтересу притаманні такі ознаки:

1) виражається у простому юридичному правилі «дозволено все, що прямо не заборонено»;

2) ним визнається лише той інтерес, що не суперечить суспільним інтересам;

3) забезпечує прагнення суб'єкта користуватися конкретними соціальними благами;

4) в окремих випадках спонукає на звернення до компетентного органу[59].

Незаконні інтереси можуть розглядатися як такі, що взагалі не відображаються в об'єктивному праві або визначаються як шкідливі, не відповідають загальному благу (публічним інтересам та законним

[57] Шершеневич Г. Ф. Общая теория права. Москва: Изд. Бр. Башмаковых., 1912. С. 293.
[58] Избранные произведения по марксистско-ленинской теории права / сост.: Стучка П. И. Г. Я. Кляева. Рига: Латв. гос. изд-во, 1964. С. 66.
[59] Субочев В. В. Законные интересы / под. ред. А. В. Малько. М.: Норма, 2008. С. 192–193.

інтересам інших осіб), їхній захист не гарантується державою, а реалізація тягне за собою юридичну відповідальність, якщо при цьому порушується встановлений порядок та законні інтереси інших осіб[60]. Незаконні (протиправні) інтереси – це особиста заінтересованість або інтереси третіх осіб; інтереси третіх осіб; інтереси того, хто погрожує; інтереси того, хто пропонує, обіцяє чи надає неправомірну вигоду, інтереси третьої особи; інші особисті інтереси; інтереси того, хто пропонує, обіцяє або надає неправомірну вигоду, інтереси третьої особи[61].

З позиції податкового права під незаконними інтересами платників податків розуміють втілені інтереси, за які ПК України передбачено покарання[62]. Є. Шаптала, досліджуючи систему стимулів у податково-правовому регулюванні, указує на те, що законні інтереси входять до правового статусу учасників податкових правовідносин та виокремлює такі їхні ознаки: 1) виступають невід'ємним елементом змісту вказаних відносин поряд із суб'єктивними правами учасників; 2) притаманні як платникам податків, так і контролюючим органам; 3) є взаємопов'язаними із суб'єктивними правами, а не тотожні ним; 4) не мають відповідного законодавчого закріплення – не відображені в об'єктивному праві, зокрема податковому; 5) мають динамічний характер, оскільки можуть змінюватися залежно від різноманітних чинників[63].

---

[60] Вінник О. М. Теоретичні аспекти правового забезпечення реалізації публічних і приватних інтересів в господарських товариствах: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Київ. 2004. С. 11.

[61] Бабецька І. Я. Законний інтерес та охоронюваний законом інтерес як різновиди інтересу в цивільному праві України. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького*. 2016. № 2 (14). С. 160.

[62] Бондаренко М. Місце податкового планування в системі категорій «право» та «законний інтерес». *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 9. С. 151.

[63] Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Ірпінь, 2019. С. 7.

На думку М. Строговича, під законним інтересом потрібно розуміти будь-яку вимогу особи щодо правомірної поведінки, якщо закон бере її під свій захист[64].

А. Сліденко, досліджуючи проблеми визначення законних інтересів платників податків, стверджує, що вони становлять «не включені законодавцем до тексту норми права (Податкового кодексу України), але об'єктивно існуючі очікування, обґрунтовані сподівання платника податків з приводу всіх можливих аспектів публічних відносин з контролюючими органами»[65]. У контексті розмежування законного інтересу та суб'єктивного права наголошується, що вони є рівнозначними окремими категоріями, а ступінь їхньої гарантованості державою виступає тією рисою, яка їх розрізняє.

С. Савченко, розділяючи інтереси на законні та правові, погоджується з думкою російського конституціоналіста Д. Євстифєєва про те, що для законного інтересу характерні такі ознаки:

1) закріплення у нормах закону вказівки на наявність певної забороненої можливості особи на користування соціальним благом або відмови від його використання;

2) соціальне схвалення таких інтересів суб'єктів;

3) відсутність юридичної заборони або забороняючих норм щодо реалізації такої можливості;

4) сприйняття його як потенційної можливості, яка, набуваючи відповідного поширення та актуальності, здатна реформуватися з

[64] Строгович М. С. Деятельность адвокатов в качестве защитников обвиняемых. *Советское государство и право.* 1981. № 8. С. 89.

[65] Сліденко А. В. До проблеми визначення законних інтересів платників податків під час застосування заходів податкового примусу. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського.* 2018. Т. 29. № 3. С. 92–93.

усвідомленою спрямованістю у можливість суб'єкта, що буде визнана та закріплена у вигляді суб'єктивного права[66].

Законний інтерес, що охороняється об'єктивним правом, на переконання вчених, підлягає правовому захисту з боку держави, однак не є забезпеченим конкретним суб'єктивним правом, обов'язками чи іншим правовим засобом. Такий інтерес не вимагає обов'язкового закріплення у правових нормах, може існувати поза правовідносинами, його реалізація не обумовлена особливостями правового статусу особи, однак здійснюється за допомогою правомірної поведінки суб'єкта, що схвалюється як соціумом, так і чинними правовими нормами[67].

Щодо правового інтересу, то він є різновидом соціального інтересу, реалізація якого відбувається в межах правовідносин та детально регламентується законом. Реалізація правових інтересів зацікавленого суб'єкта відбувається завдяки його правовій поведінці, що є соціально схвалюваною та врегульованою не лише загальнорегулятивними, але й конкретними нормами права.

Охоронюваний законом інтерес може розглядатися як родове поняття щодо таких понять, як «інтерес у праві» та «законний інтерес». Його значущість полягає у корисності володіння таким благом з боку суб'єкта для суспільства[68]. Охоронюваний законом інтерес підлягає правовому захисту як самостійний об'єкт, у той час як законний інтерес та інтерес у праві – лише за наявності у їхньому складі суб'єктивного права.

---

[66] Савченко С. В. Правовой интерес и его соотношение со смежными правовыми категориями. *Международный журнал экспериментального образования*. 2013. № 8. С. 181.

[67] Евстифеев Д. Н. Конституционно-правовые интересы личности в Российской Федерации (теоретико-правовой аспект): автореф. дис. … канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2007. С. 10.

[68] Самбор М. А. Інтерес у праві: загальнотеоретичні аспекти розуміння та реалізації: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Київ, 2010. С. 12.

Інтерес у податковому праві, на думку В. Соловйова, проявляється у прагненні суб'єктів податкових правовідносин забезпечити їхню законну реалізацію, вчинити дії, спрямовані на задоволення потреб, захист своїх прав, отримання матеріальних та інших благ і виконання обов'язків, визначених Конституцією та податковим законодавством[69]. Майже дослівно дає своє трактування інтересу у податковому праві В. Вдовічен, зазначаючи те, що, дійсно, він проявляється шляхом учинення суб'єктами податкових правовідносин законних дій, спрямованих на задоволення потреб, забезпечення захисту своїх прав, отримання матеріальних та інших благ і на виконання обов'язків, покладених на них Конституцією і податковим законодавством. Це має наслідком виокремлення інтересу, притаманного платникові податків або державі, який варто найменувати «податково-правовий інтерес відповідного суб'єкта»[70].

У дослідженні С. Смірних охоронюваним законом інтересам платників податків відводиться пріорітетна роль порівняно з законними інтересами цих суб'єктів[71]. Потрібно мати на увазі, що саме перші є закріпленими у законодавстві і тому для захисту своїх охоронюваних законом інтересів платники податків можуть посилатися на ті або інші приписи нормативних актів. Захист не встановлених законодавством інтересів платників податків виявляється досить проблематичним.

Таким чином, виходячи із загальнотеоретичних положень, потрібно констатувати, що категорія «інтерес» у податкових

---

[69] Соловьев В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений: дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2002. С. 15.

[70] Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платників податків і держави: дис. … канд. юрид. наук. Київ, 2011. С. 51, 56.

[71] Смирных С. Е. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике. Москва: Волтерс Клувер, 2009. С. 18.

правовідносинах існує. Проте у правовій доктрині відсутня одностайність думок щодо її визначення. Досліджуючи інтереси суб'єктів податкових правовідносин та використовуючи наведені вище позиції вчених щодо виокремлення законних, правових, охоронюваних законом, незаконних інтересів, потрібно наголосити, що інтереси можуть:

1) поділятися на такі, що визначені у законодавстві, та ті, що прямо не закріплені в нормативно-правових актах, однак перебувають у межах права;

2) закріплюватися у нормативно-правових актах та перебувати під охороною держави, однак не бути правовими;

3) суперечити закону та відповідно мати наслідком відповідальність у разі їхньої реалізації.

Так чи інакше інтерес у податковому праві проявляється завдяки прагненню суб'єктів податкових правовідносин забезпечити його реалізацію в межах норм права, а саме вчинити дії, спрямовані на отримання бажаного результату. Цей результат для кожної категорії суб'єктів податкових правовідносин має індивідуальне забарвлення, однак в ідеалі повинен узгоджуватися з інтересами інших.

1.3. Приватний та публічний інтерес у контексті класифікації інтересів у праві

Право не може бути абстраговане від різноманітних форм прояву інтересу, оскільки основним призначенням права є забезпечення балансу різних інтересів завдяки їхньому впорядкуванню та регламентації механізму реалізації. Дослідження

інтересу у праві неодмінно пов’язане з поділом суспільних відносин за предметом правового регулювання на приватні та публічні.

За носіями (суб’єктами) інтереси можна класифікувати на:

– індивідуальні (приватні), які належать конкретним особам;

– групові (колективні), що належать соціальним групам та виражають загальні потреби осіб, які до них входять;

– суспільні, що представляють усередненість індивідуальних та групових інтересів, які притаманні цьому суспільству.

Л. Маслєннікова доходить висновку, що в системі інтересів необхідно виділяти суспільний інтерес, зміст якого становить інтерес особи, колективу, держави, суспільства; особистий або індивідуальний інтерес (інтерес особи), який не охоплений змістом суспільного і такого, що виражає солідарність з державною владою; особистий або індивідуальний інтерес (інтерес особи), що не охоплений змістом суспільного і такого, що виражає автономію особи від державної влади[72].

Н. Пришва під публічним інтересом розуміє визнаний державою і забезпечений правом інтерес соціальної спільноти, задоволення якого є умовою та гарантією її існування і розвитку. На думку А. Рабіновича, публічним є все, що стосується благ та інтересів спільноти, а приватним – те, що стосується благ та інтересів кожного з учасників[73].

Публічний інтерес І. Смірнова трактує як державний інтерес, а також підтверджений державою і законодавчо закріплений суспільний інтерес як сукупність соціально значущих приватних інтересів, що не

[72] Масленникова Л. Н. Публичное и диспозитивное начала в уголовном судопроизводстве России: автореф. дис. … д-ра юрид. наук. Москва, 2000. С. 27.

[73] Трофімова Л. В. Податкова політика в контексті дихотомії «публічний інтерес – приватний інтерес». *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право).* 2009. № 4 (47). С. 170.

вступають у суперечність з державним інтересом. Водночас до сфери приватних дослідниця відносить разом з індивідуальними і колективні інтереси, під якими пропонує розуміти інтереси підприємств, установ, організацій[74].

Зазначена позиція непоодинока. Т. Коломієць вважає, що публічний інтерес є не чим іншим, які тією чи іншою сукупністю приватних інтересів[75]. На цьому наголошують і інші вчені: «…публічний інтерес включає в себе сукупність приватних інтересів…»[76].

Окремо державний інтерес виділяється і в чинному законодавстві. При цьому вживаються, як правило, терміни «інтереси держави», «інтереси України»[77]. Інтереси можуть бути класифіковані за різними підставами на тривалі і тимчасові, віддалені і найближчі; індивідуальні, групові, суспільства загалом; економічні, політичні, духовні, правові тощо. А. Сапфірова обґрунтовує думку, що важливішою потрібно вважати диференціацію інтересів на соціально значущі інтереси та інтереси, що не є соціально значущими[78].

Крім суспільних виокремлюються державні інтереси, що зумовлені діяльністю держави. І тут панують різні думки з цього приводу:

---

[74] Смирнова И. Г. Интерес – понятие уголовно-процессуальное. *Государство и право.* 2008. № 8. С. 15

[75] Коломієць Т. О. Адміністративний примус у публічному праві України: теорія, досвід та практика реалізації; за ред. В. К. Шкарупи. Запоріжжя: Поліграф, 2004. С. 12.

[76] Раімов Р. І., Пасічник А. В. Особливості публічного інтересу. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 2. С. 151.

[77] Конституція України від 28.06.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80 (дата звернення: 12.04.2019).

[78] Сапфирова А. А. Законные интересы: сущность, отличительные аспекты. *Российское право в Интернете.* 2009. № 5 (Спецвипуск). URL: http: // www.rpi.msal.ru/prints/200905_23sapfirova.html (дата обращения: 12.04.2019).

1) виокремлювати державні інтереси недоцільно, оскільки у держави відсутні власні потреби та інтереси, а тому поняття «державні інтереси» позбавлене самостійного значення;

2) справедливо зауважують, що виокремлення державних інтересів виправдане. Повна відповідність суспільних та державних інтересів – недосяжна мета або ідеал, оскільки суспільство та держава завжди мають між собою деякі суперечності. Пов'язане це з тим, що на формування державних інтересів впливають інтереси певних груп або окремих осіб (політичного лідера, представника великого бізнесу, міжнародного діяча або ін.). Розвиток держави у демократичному напрямі дозволяє обмежити такий вплив. Автори видання, присвяченого взаємодії громадянина, закону та публічної влади, стверджують, що під час розгляду різнобічної взаємодії людини та влади в сучасних умовах ставиться за мету не розділяти інтереси влади та окремих людей, суспільства і держави, а визначати такий характер зв'язків між владою та людиною, який не перешкоджав би поступальному розвитку суспільства та його членів й одночасно зміцненню державних інститутів як засобу захисту загального інтересу, прав та свобод[79].

Не будь-який інтерес держави може мати правовий характер, що зумовлює потребу у врахуванні цієї обставини під час правотворчої та правозастосовної діяльності. Водночас публічний інтерес завжди є законним інтересом, оскільки нормативно визначений у законодавстві. Публічні інтереси відрізняються від державних: є більш широким поняттям. Державний інтерес відрізняється від публічного і за суб'єктом.

[79] Гражданин, закон и публичная власть / под. ред. А. Ф. Ноздрачева, А. Е. Постникова, Ю. А. Тихомирова. Москва: Норма, 2005. С. 9–10.

У сенсі складності єдиного тлумачення поняття «державні і публічні інтереси» слушну думку висловлюють В. Бессарабов та К. Кашаєв, наголошуючи на тому, що через нечіткість визначень поняття «державні і громадські інтереси» оцінка правозастосувачем їхньої наявності в кожному конкретному випадку проводиться суб'єктивно, тому поняття «публічний інтерес» вимагає законодавчого закріплення[80].

Про виокремлення державного інтересу як різновиду публічного інтересу поряд із суспільним та територіальним говорить А. Нечай[81]. Вона резюмує, що з визначенням державного інтересу та його легітимних носіїв не виникає складнощів. Державний інтерес є різновидом публічного інтересу, носієм якого виступає держава в особі відповідних державних органів. Питання постають при визначенні інших різновидів публічного інтересу – територіального й суспільного інтересу та інституцій, які є їхніми носіями[82]. Приватний інтерес, на думку Нечай А., це завжди інтереси окремих осіб.

Р. Кауфман, відомий учений-фінансист, був переконаний, що не всіма інтересами людського суспільства, що входить до складу держави, керує безпосередньо держава, громади, округи, провінції, повіти, департаменти, графства та адміністративні підрозділи також беруть участь у цьому процесі або у формі одиниць самоврядування, або як просто виконавчі органи державної влади. Він вважав пізнавальним досвід інших держав щодо розподілу між самою державою – з одного боку, та провінціями й громадами – з іншого,

[80] Бессарабов В. Г., Кашаев К. А. Защита российской прокуратурой прав и свобод человека и гражданина. Москва: Городец, 2007. С. 377.
[81] Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: монографія. Чернівці: Рута, 2004. С. 31.
[82] Нечай А. А. Публічні фонди та публічні видатки як категорії фінансового права. *Право України*. 2004. № 4. С. 60–63.

задоволення різноманітних потреб державно-організованого людського суспільства[83].

Щодо визначення територіального інтересу, то зі змісту ст. 140 Конституції України випливає, що його носієм є органи місцевого самоврядування, оскільки ним визнається право територіальної громади – жителів села чи добровільного об'єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища та міста – самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції та законів України[84].

Суспільний інтерес є різновидом публічного інтересу та становить спільні інтереси, які можна розглядати як узагальнення особистих і групових інтересів, без задоволення і реалізації яких, з одного боку, неможливо реалізувати приватні інтереси осіб, а з іншого – неможливо забезпечити цілісність, стабільність та нормальний розвиток організацій, держав, націй, соціальних прошарків та суспільств загалом. Закони та підзаконні нормативно-правові акти поступово забезпечують державне визнання, реалізацію та захист будь-яких публічних інтересів. Саме тому, на переконання А. Нечай, не всі суспільні інтереси набувають ознак публічності і стають різновидом публічного інтересу, що забезпечується публічними галузями права, а лише ті з них, які отримали визнання держави або органів місцевого самоврядування[85].

Цю думку поділяє Р. Гаврилюк, зазначаючи, що визнання державою чи органами місцевого самоврядування тих чи інших суспільних інтересів відбувається шляхом декларування в нормах

[83] Кауфман Р. Государственные и местные расходы главнейших европейских стран по их назначениям: пер. с 3-го нем. изд. А. Гурьева. Санкт-Петербург: Типография В. Киршбаума, 1895. С. 27–28.

[84] Конституція України від 28.06.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80 (дата звернення: 12.04.2019).

[85] Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: монографія. Чернівці: Рута, 2004. С. 33.

законодавства зацікавленості держави чи органів місцевого самоврядування в підтримці або задоволенні таких інтересів. Зазвичай це здійснюється шляхом визначення у відповідному законодавстві джерел та правил фінансування заходів, спрямованих на задоволення відповідного суспільного інтересу[86]. Вчена веде мову про те, що поряд з опублічуванням податкових відносин у соціумі практично так само поширеною формою податково-правового патерналізму є практика публічного нормативного фіксування та практичної реалізації цілей оподаткування. Згідно з однією з констант етатистської доктрини податкового права, фундаментальною та єдиною основоположною метою оподаткування є законне вилучення за допомогою податкового права держави частини власності платника податків і передання її у власність держави для забезпечення її життєдіяльності. Відсутність у ПК України положення про цілі оподаткування Р. Гаврилюк розуміє як відверте замовчування у спеціальних нормативних актах справжніх цілей оподаткування. Вивчаючи патерналізм як константу етатистської доктрини податкового права, Р. Гаврилюк зазначає, що явище патерналізму означає можливість етатистської держави виступати в податкових правовідносинах з платником податків зі своєрідних покровительських, опікунських, протекціоністських позицій. З проведеного вченою дослідження випливає те, що така держава «не служить і не повинна служити платникам податків, людям і суспільству в цілому, не мала в минулому і та не має нині жодного прямого боргу перед ними, проте свою залежність від них відчуває, більше того – усвідомлює, тому вона милостиво, по-батьківськи надає їм послуги. Надає не тоді, коли їх гостро

[86] Гаврилюк Р. Патерналізм як функціональна константа етатистської доктрини податкового права. *Вісник Львівського університету*. 2014. Випуск 60. С. 194.

потребують підопічні, а коли вона сама буде вважати за потрібне і в яких формах та об'ємі буде вважати допустимим»[87]. Р. Гаврилюк наголошує на тому, що відбувається самоприховування такою державою власних інтересів за публічними інтересами суспільства загалом. Державна політика в такому розумінні та в податковій сфері відповідає політиці батога і пряника.

Про малодослідженість принципу конкуренції заявлених потреб як складової конструкції «податки збираються державою для задоволення публічних потреб суспільства в цілому» (реалізація принципу пріоритетності публічних витрат) зазначає Н. Якимчук та підкреслює стадійність бюджетного процесу та коригування публічних витрат органами державної влади, що беруть у ньому участь[88].

Цілком слушним можна вважати підхід М. Клеандрова, який розширює суб'єктний склад носіїв суспільних інтересів за рахунок «майбутніх поколінь»[89]. Не зважаючи на те, що автор веде мову про межі реалізації права власності на природні ресурси, можна трансформувати його ідею і у контексті реалізації інтересу у сфері оподаткування.

За спрямованістю Н. Нікітіна виокремлює інтереси політичні, економічні, культурні тощо; за характером суб'єкта – класові, національні та ін.; за ступенем усвідомлення – діючі стихійно та на основі розробленої програми; за можливістю їхньої реалізації – реальні та уявні; за ставленням до об'єктивних процесів – прогресивні

[87] Гаврилюк Р. Патерналізм як функціональна константа етатистської доктрини податкового права. *Вісник Львівського університету*. 2014. Випуск 60. С. 192.
[88] Якимчук Н. Я. Розпорядники бюджетних коштів: система та правовий статус: монографія. Чернівці: Рута, 2009. 456 с.
[89] Клеандров М. И. О двух хронологических векторах права собственности. Сб. мат. Международ. науч. конф. «Собственность в XX столетии (социально-экономические, политические и правовые аспекты)». Москва, 2001. С. 767–792.

та консервативні[90]. Класифікуючи інтереси, виходячи з видів суспільних відносин, С. Михайлов виділяє юридично значуший матеріальний (матеріально-правовий) інтерес, тобто інтерес в досягненні цілей за допомогою встановлення, зміни, припинення суб'єктивних прав і обов'язків, і юридично значуший процесуальний (процесуально-правовий) інтерес, що полягає в досягнегненні цілей з використанням діяльності судових, нотаріальних, правоохоронних органів[91].

Інтереси виступають важелем впливу під час обрання певного варіанта поведінки. Кожен індивід або об'єднання індивідів мають власні інтереси, що можуть як збігатися зі суспільними інтересами, так і існувати паралельно з ними, або суперечити їм. В ідеалі інтереси держави, що проявляються у її політиці, обумовлені інтересами громадян та їхніх об'єднань.

Виокремлення приватних та публічних інтересів залежно від носія інтересу не збігається з поділом права на приватне і публічне, оскільки публічний інтерес може бути відображений та закріплений у галузях публічного та приватного права та виокремлюється виключно за суб'єктом-носієм. Публічне право регулює відносини субординації завдяки приписам, що тягне за собою покладення обов'язку та встановлення заборон, опосередковує виконання функцій держави щодо управління суспільством, спрямоване на забезпечення захисту прав та інтересів осіб, створення режиму законності та правопорядку, що відповідає інтересам суспільства загалом та особи зокрема. Інтереси відображаються в публічному та приватному праві по-

[90] Никитина Н. А. Публичные экономические интересы: понятие, система, механизм их реализации. *Вопросы экономики и права.* 2013. № 1. С. 25.
[91] Михайлов С. В. Интерес как общенаучная категория и ее отражение в науке гражданского права. *Государство и право.* 1999. № 7. С. 90.

різному, як у тісній взаємодії, узгоджуючись між собою, так і суперечачи один одному.

З одного боку, публічні інтереси неминуче мають слугувати засобом задоволення інтересів кожного члена суспільства, з іншого – на рівні окремого індивіда навряд чи можна припустити існування інтересу антисуспільного, тобто такого, що відверто суперечить інтересам держави та суспільства загалом. Завдяки індивідуальним інтересам формуються інтереси, що становлять як особисте, так і суспільне благо, задоволення як приватних, так і публічних інтересів. Від реалізації публічного інтересу індивідуум отримує задоволення, оскільки задоволення він отримує і від реалізації приватного інтересу. За відсутності приватних інтересів та прагнення до їхньої реалізації публічні інтереси не можуть бути опосередковані.

Приватний інтерес трактується як такий: 1) що належить окремій особі (особам); не державний, не суспільний; 2) який стосується окремої особи (осіб); особистий[92].

Відповідно до положень ст. 3 Конституції України[93], людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їхні гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави, можна стверджувати про пріоритет приватного інтересу у процесі правотворчості та правореалізації. Як зазначає В. Селіванов, «приватний інтерес (як індивідуальний, так і колективний) потребує не лише захисту з боку держави і суспільства,

[92] Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: Перун, 2009. С. 1110.
[93] Конституція України від 28.06.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80 (дата звернення: 12.04.2019).

але й забезпечення його суспільної спрямованості і соціальної відповідальності»[94].

До публічних інтересів належать міжнародно-публічні, міжнародно-регіональні, публічно-національні, публічно-державні, публічно-територіальні, публічні інтереси населення мікросоціальних спільнот, народностей. А приватний інтерес – це інтерес особистісний, груповий, корпоративний.

У сучасних умовах глобалізаційних перетворень особливого значення та пріоритету набувають національні інтереси як різновиди публічно-правового інтересу на міжнародному рівні. Їхня реалізація все далі ускладнюється, вони зіштовхуються між собою, з'являється конкуренція держав. Для податкових відносин це є проблемою XX–XXI ст.ст., що зумовлює активну діяльність міжнародних організацій щодо визначення умов для справедливої міжнародної податкової конкуренції.

Один і той самий інтерес по-різному оцінюється у державах. І. Жаровська наголошує на тому, що публічний інтерес не зводиться до простої суми приватних інтересів, доволі часто в короткостроковій перспективі багато в чому їм суперечить. Але оскільки від реалізації публічних інтересів залежить факт існування і нормального функціонування будь-якого суспільства, то саме реалізація публічних інтересів створює середовище для реалізації приватних інтересів»[95].

Загальні ознаки приватних та публічних інтересів:

1) у їхньому формуванні бере участь особа;

---

[94] Селіванов В. Розмежування і взаємодія публічного і приватного права в системі права України. *Право України.* 1996. № 12. С. 33.

[95] Жаровська І. М. Публічні та приватні інтереси у механізмі сучасної державної влади. *Науковий вісник Чернівецького університету.* 2010. Вип. 525: Правознавство. С. 33–37.

2) їхнє задоволення відбувається завдяки задоволенню інтересів особи.

Відмінності у приватних та публічних інтересах полягають у такому:

1) приватний інтерес властивий окремим особам, а тому має на меті досягнення блага, що належить виключно індивіду. Публічний інтерес належить не окремим особам, а спільноті;

2) публічні інтереси можуть бути реалізовані лише спільно. Найчастіше ці прагнення не можуть бути задоволені в індивідуальному порядку;

3) публічні інтереси мають загальнолюдський характер, доступний та властивий усім людям, незалежно від їхнього соціального статусу. Вони стосуються невизначеного кола осіб, оскільки охоплюють і майбутнє покоління. Приватні інтереси більш індивідуалізовані, вони мають відбиток уподобань, звичок та прагнень особистості. Публічні інтереси є фундаментом для створення та функціонування державних та публічних інститутів. Приватні інтереси відображають потреби громадян та цілі діяльності організацій;

4) реалізація публічних інтересів є умовою реалізації приватних інтересів.

Деякі відмінності між приватним і публічним інтересом проявляються у такому:

1) публічний інтерес є невід'ємним від інтересів держави, однак може не збігатися з приватними інтересами;

2) зміна вектора приватного інтересу повинна проявлятися у зміні публічного інтересу і навпаки;

3) існують певні сфери забезпечення дотримання публічного інтересу без втручання держави;

4) під обов'язком держави щодо забезпечення публічного інтересу також потрібно розуміти забезпечення конституційних прав і свобод;

5) у певних сферах економіки суб'єкт господарювання напряму забезпечує не тільки приватний, а й публічний інтерес;

6) публічність інтересу визначається сукупністю приватних інтересів[96].

Слово «публічний» має багато значень. Воно означає прилюдний, громадський, суспільний, всенародний, загальнодержавний, гласний, загальнодоступний[97], а також вживається у значенні, протилежному поняттям «приватний», «особистий», «недержавний» тощо. Слово «публічний» входить до таких словосполучень: «публічний простір», «публічна сфера», «публічний інтерес».

Якщо розглядати державу як джерело врегулювання співвідношення приватного та публічного інтересів, то виникають потенційні загрози того, що дотримання інтересів суспільства і держави може завдати шкоди інтересам приватним. У такому разі для збереження вигідного положення носіїв приватного інтересу держава має виступити певним арбітром. Публічний інтерес, як указується на сторінках публікацій, є невід'ємним від інтересів держави, однак може не збігатися з приватними інтересами [98]. Пріоритет публічно-

[96] Раімов Р. І., Пасічник А. В. Особливості публічного інтересу. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 2. С. 152.
[97] Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: Перун, 2009. С. 1187.
[98] Раімов Р. І., Пасічник А. В. Особливості публічного інтересу. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 2. С. 150.

правового інтересу зумовлений насамперед його особливою значущістю. На відміну від приватного інтересу він «покликаний, з одного боку, забезпечувати підвалини суспільства й держави як умови їхнього існування, а з іншого – гарантувати задоволення приватних інтересів у їхньому одиничному й концентрованому («усередненому») прояві[99].

На думку Г. Мальцева, «усе приватне отримує визнання, підтримку та захист законодавства, якщо воно відповідає або принаймні, не суперечить суспільному, тобто публічному інтересу. На стадії правотворчості все окреме та особливе виступає у формі загального, проте у сфері реалізації права відбувається повернення окремого та особливого у сферу права[100].

Так, О. Бакаєва та Н. Погодіна підкреслюють, що єдиною метою публічного та приватного права є людина, її інтереси, права та свободи[101]. На їхню думку, публічне та приватне право – це не мета, а різні засоби її досягнення. Саме тому вони мають застосовуватися паралельно. Основним завданням приватного та публічного права є створення умов для найбільш повної реалізації інтересів суспільства, окремих індивідів та задоволення їх державою. Додаткові цілі формулюються та реалізуються на практиці завдяки функціям, що передбачають необхідні однорідні, доцільні напрями приватного та публічного права, сформовані у результаті необхідності у задоволенні державою об'єктивних потреб суспільства, окремих індивідів.

---

[99] Тихомиров Ю. А. Право и публичный интерес. *Законодательство и экономика.* 2002. № 3 (215). С. 4.

[100] Мальцев Г. В. О субъективных публичных правах. *Интерес в публичном и частном праве*. Москва: ГУ–ВШЭ, 2002. С. 14.

[101] Бакаева О. Ю., Погодина Н. А. О соотношении частных и публичных интересов. *Журнал российского права.* 2011. № 4. С. 43.

Взаємозв’язок публічного та приватного права проявляється і в тому, що публічно право має забезпечувати реалізацію приватного права, не деформуючи його. Разом з тим приватне право не може бути достатньо ефективним за відсутності публічного права.

Наука допускає взаємне запозичення підходів до правового регулювання суспільних відносин між публічним та приватним правом. Зокрема, у сфері податкового права використовується судовий та позасудовий порядок захисту інтересів окремих осіб, що характерний для приватного права. У сфері приватного права законодавець оперує загальнообов’язковими поняттями та категоріями, використовує імперативні правила, у тому числі заборони, обмежуючи самостійність та ініціативу учасників правовідносин.

Незважаючи на своє суспільне значення, публічні інтереси неоднорідні. Цілком реальною є ситуація, за якої публічний інтерес на муніципальному рівні може відрізнятися від такого на рівні держави. Зокрема, зміни у податковій системі, обґрунтовані, доцільні та оптимальні на думку одного зі вказаних публічно-правових суб’єктів, можуть виявитися небажаними через ті чи інші причини для інших. Така ситуація має бути вирішена не через конфронтацію сторін, а за допомогою комплексних взаємоузгоджувальних заходів, у т. ч. шляхом законотворчого процесу, що дозволить досягти балансу публічних інтересів різного рівня.

Категорія «публічний інтерес» визначає межі реалізації компетенції державних органів та посадових осіб. При цьому важливими постулатами є такі: публічні права завжди мають в основі досягнення публічного інтересу; держава як організація публічної влади ставить за мету свого функціонування реалізацію публічного

інтересу. Юридичною мовою це виражається в тому, що державні органи наділені спеціальною правосуб'єктністю та відповідною компетенцією[102]. Таким чином, межі втручання держави у приватноправові відносини та повноту реалізації приватних інтересів визначені інтересами суспільства або публічними інтересами.

Приватні та публічні інтереси в оподаткуванні тісно пов'язані, взаємодіють та доповнюють один одного. Оподаткування передбачає участь осіб у формуванні публічного фонду та фінансуванні видатків, що приводить до належного функціонування держави.

Спираючись на першоджерела визначення термінів «публічність» та «публічний», А. Нечай виділяє певні їхні ознаки як економічного, так і правового характеру[103]. До правових ознак публічності в суспільних явищах вчена відносить такі: 1) право власності на об'єкт дослідження: державна власність або власність комуни, 2) мету використання об'єкта дослідження: чи використовується він в інтересах усього людства, усієї держави, усієї нації, усієї комуни, або усього об'єднання людей, що створено не за класовим принципом. Водночас А. Нечай ставить запитання: чи будуть такі правові ознаки, що сформувалися протягом останніх ста років у юриспруденції, вичерпними (та достатніми) на сьогодні?

Публічні інтереси визначаються як охоронювані правом суспільні та державні інтереси. Їхніми носіями є суспільство та держава загалом, адміністративно-територіальні одиниці тощо, а

[102] Михайлов С. В. Категория интереса в российском гражданском праве. Москва: Статут, 2002. С. 67.
[103] Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: монографія. Чернівці: Рута, 2004. С. 17.

компетентні державні та інші органи виступають виразниками таких інтересів[104].

На думку Ю. Тихомирова, публічні інтереси є суспільними інтересами, за відсутності задоволення яких неможливо, з одного боку, реалізувати інтереси приватні, з іншого – забезпечити цілісність, стійкість та нормальний розвиток організацій, держав, націй, соціальних груп, суспільства загалом. Про публічні інтереси він говорить як про усереднювання особистих, групових інтересів. «Це офіційно визнані інтереси, що мають підтримку держави та правовий захист»[105] – зазначає науковець. Отже, публічний інтерес є визнаним державою та забезпечений правом інтерес соціальної спільноти, задоволення якого слугує умовою та гарантією її існування та розвитку.

Таким чином, публічні інтереси завжди виражаються у правових нормах. Категорія «публічний інтерес» має державно-правове значення. У своїй сукупності вони стають охоронюваними завдяки державному примусу. Н. Нікітіна пропонує розуміти публічні інтереси як суспільні інтереси, визнані державою та врегульовані (регламентовані) правом. Наслідком того, що в основу публічного інтересу закладено об'єктивно існуючі інтереси суспільства, публічний інтерес є об'єктивним. Водночас його вираз у праві залежить від своєчасного та правильного усвідомлення змісту дійсних суспільних відносин. Внутрішні механізми демократичної правової

[104] Никитина Н. А. Публичные экономические интересы: понятие, система, механизм их реализации. *Вопросы экономики и права.* 2013. № 1. С. 25.
[105] Тихомиров Ю. А. Публичное право. Москва: БЕК, 1995. С. 65.

держави повинні перекладати інтереси суспільства у правову площину, тим самим трансформуючи їх у публічні інтереси[106].

Публічні інтереси містять лише ті потреби, від яких залежить існування та розвиток суспільства. Втручання держави обмежується сферою публічних інтересів.

Економічна діяльність істотно підпадає під вплив публічного права. Нормативне регулювання відносин у цій сфері характеризують як стримувально-стимулювальне. За допомогою публічного права відбувається як здійснення підприємницької діяльності або іншої економічної діяльності, так і заохочення її розвитку. Людина у процесі свого життя та у своїй діяльності часто наражається на небезпеку. З ризиком, що може спричинити негативні наслідки, людина стикається часто у найрізноманітніших проявах. Ситуації, що виникають через дії самої людини, інших осіб або соціальних груп, включаючи державу як організовану спільність людей (у т. ч. зміна податкової політики у контексті появи нових видів податкових платежів або зростання ставок уже наявних податків), підпадають під правове регулювання. Податкові ризики є джерелом загроз податкової безпеки і можуть розглядатися як із боку платника податків, так і держави.

Поняття «публічні економічні інтереси» у науковій літературі достатньо не висвітлене, відсутнє це поняття і в нормативно-правових актах. Проте деякі автори у своїх публікаціях зверталися до проблем забезпечення публічних інтересів у підприємницькій або іншій економічній діяльності[107]. Також з позицій сучасної економічної науки досліджувану категорію розглядає А. Генкін, визначаючи інтерес як

[106] Никитина Н. А. Публичные экономические интересы: понятие, система, механизм их реализации. *Вопросы экономики и права.* 2013. № 1. С. 25.
[107] Курбатов А. Я. Сочетание частных и публичных интересов при правовом регулировании предпринимательской деятельности. Москва: Центр ЮрИнфоР, 2001. 212 с.

реальний, обумовлений відносинами власності, принципом економічної вигоди мотив та стимул соціальних дій щодо задоволення динамічних систем індивідуальних (соціальних) потреб[108].

Як основні ознаки публічних економічних інтересів виокремлюють такі:

– носієм цих інтересів є держава в ролі представника суспільства;

– їхній зміст становлять суспільні потреби у зазначеній сфері.

Саме задоволення суспільних потреб є метою публічних інтересів, досягнення якої відбувається за допомогою введення в дію відповідних правових механізмів.

Відповідно до позиції М. Челишева[109] публічні економічні інтереси можна поділити на дві основні групи. До першої групи входять безпосередні інтереси публічно-правових утворень в економічній сфері як власників певного майна, як осіб, що задовольняють свої майнові потреби у різних організаційних формах. По суті, це економічні інтереси публічно-правових утворень як приватних осіб. До другої групи належать опосередковані публічні економічні інтереси, у тому числі державні. Вони проявляються зокрема, у забезпеченні правопорядку в економічній сфері, стабільного економічного обігу, недопущенні монополістської діяльності та недобросовісної конкуренції. Реалізація таких публічних інтересів спрямована не лише на підтримку нормального існування публічно-правового утворення, але й на забезпечення реалізації приватних інтересів у сфері економіки. Обидві групи публічних

[108] Генкин А. С. Система экономических интересов и социальная гармония. *Вопросы экономики.* 1993. № 6. С. 148.

[109] Челышев М. Ю. Межотраслевое правовое регулирование как средство обеспечения публичных интересов в экономической сфере. Журнал российского права. 2005. № 12. С. 3.

інтересів об’єднує те, що вони пов’язані із задоволенням майнових потреб публічної організації. Задоволення вказаних потреб забезпечує функціонування нормальної життєдіяльності відповідного публічно-правового утворення.

На думку С. Лубковського, приватні інтереси у сфері прибуткового оподаткування полягають у потребі в оптимізації участі платників податків – фізичних та юридичних осіб – у фіскальному обміні як його донорів і бенефіціарів, з метою забезпечення оптимального співвідношення між індивідуальним та суспільним споживанням, виходячи з визначеного і нормативно закріпленого соціального контракту – забезпечення прийнятності параметрів прибуткового оподаткування, з огляду на згоду платників на сплату податків. Суспільні інтереси у сфері прибуткового оподаткування полягають у формуванні достатніх (відповідно до планової потреби) обсягів фінансових ресурсів держави, які мобілізуються податковим методом щодо прибуткового оподаткування, для створення визначених соціальним контрактом (конституцією) суспільних благ, призначених забезпечити реаізацію прибутків, гарантування й дотримання яких делеговано державі згідно з таким контрактом. Щодо реалізації податкової політики, то до приватних інтересів віднесено інтерес захисту доходів і прибутків у процесі їхнього оподаткування та інтерес еквівалентності прибуткового оподаткування у формі відповідних суспільних благ, до суспільних – інтерес максимізації ефективності виконання суб’єктами прибуткового оподаткування своїх обов’язків і функцій та інтерес

мінімізації явищ перенесення податкового тягаря у сфері прибуткового оподаткування[110].

Публічні вертикальні відносини, що виникають між суб'єктами економічної діяльності та державою в особі її різних органів влади, мають пріоритет у захисті публічних інтересів, що прослідковується у нормативних актах, що врегульовують цю групу відносин. Категорії «публічний інтерес», «інтерес держави», «суспільний інтерес» подекуди зустрічаються в них, підміняючи одна одну, їхній зміст і так спрямований на забезпечення публічних інтересів.

Публічні економічні інтереси проявляються так: надання прав на вільне використання своїх можливостей та майна для підприємницької або іншої не забороненої законом економічної діяльності, перешкоджання зловживанню цією свободою, оскільки остання спричиняє порушення прав та інтересів інших осіб, суспільства загалом, недопущення здійснення економічної діяльності, спрямованої на монополізацію та недобросовісну конкуренцію. Упорядкування суспільних відносин та справедливе задоволення економічних інтересів досягається за допомогою системи правових засобів. Вагому роль у цій системі відіграють правові норми, за допомогою яких держава, з одного боку, реагуючи на об'єктивовану потребу суспільства, закріпила вихідні основи здійснення підприємницької діяльності, зокрема щодо свободи дій суб'єктів та свого невтручання, а з іншого – застосовує відповідні обмеження економічної діяльності з огляду на інтереси суспільства.

Особлива роль у забезпеченні балансу приватного та публічного інтересу відводиться праву. Це і не дивно, оскільки саме

[110] Лубковський С. А. Прибуткове оподаткування в сфері гармонізації приватних та суспільних інтересів: автореф. дис. … канд. екон. наук. Київ, 2019. С. 8, 15.

призначенням права є регуляція суспільних відносин та поведінки людей, примирення, подолання конфліктів шляхом компромісів, а також вираз справедливої міри свободи і рівності в суспільстві. Цінність права у тому, щоб бути метою і засобом задоволення науково обґрунтованих, соціально справедливих загальнолюдських потреб і інтересів громадян та їхніх об'єднань, бути комунікативним і погоджувальним соціальним інструментом.

Так, Ю. Тихомиров підкреслює, що мета права – урівноважування інтересів у суспільстві, пошук компромісу між ними[111]. М. Коркунов вважав, що основним завданням права є розподіл різноманітних інтересів, які стикаються між собою[112].

Інтерес, що відображенний у правовій нормі, має найкоротший шлях до своєї реалізації, тим більше у випадку публічного інтересу, коли законотворець та носій публічного інтересу зосереджуються в одному суб'єкті. Тому можна стверджувати, що за допомогою законодавчого закріплення створюються умови для повної реалізації практично усіх базових публічних економічних інтересів, у тому числі тих, забезпечення яких належить до сфери приватного права[113].

Для публічного та приватного права головною метою є людина, її інтереси, права та свободи. Тому основним завданням правового регулювання є створення умов для найбільш повної реалізації інтересів окремих індивідів, суспільства та задоволення їх державою.

Узгодження інтересів зумовлює формування стійких взаємовідносин особи та держави. Багатоманітність взаємозв'язків особи та держави мають наслідком різнобічність у співвідношенні

---

[111] Тихомиров Ю. А. Публичное право: учеб. Москва: БЕК, 1995. С. 54.
[112] Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права / Предисл. И. Ю. Козлихина. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2003. С. 7.
[113] Никитина Н. А. Публичные экономические интересы: понятие, система, механизм их реализации. *Вопросы экономики и права.* 2013. № 1. С. 28.

їхніх інтересів. Сучасну взаємодію особи, суспільства та держави характеризує прагнення врахувати приватний та публічний інтерес. Їхнє оптимальне співвідношення стає можливим у разі поваги до інтересів один одного, взаємної відповідальності і лише в державі з високорозвиненими демократичними інститутами, стабільною економікою, сформованою політичною системою[114].

Механізмом (способом) визначення та закріплення специфічних інтересів у законі є їхнє узгодження. На думку Г. Іванець, узгодження як спосіб визначення права шляхом законодавчої діяльності виступає у двох аспектах: соціально-правовому (матеріальному) та спеціально-юридичному (процесуальному)[115].

Щодо першого аспекту, то йдеться про діяльність визначеного законодавством кола суб'єктів з досягнення згоди щодо меж, обсягу, форм виразу інтересів, способів та гарантій їхньої реалізації (індивідуумами, організаціями, суспільством загалом, державою), чия поведінка та діяльність так або інакше регулюється даним законом. У цьому разі законодавець, так би мовити, дає згоду на структуру та різновиди інтересів, що визначаються законом.

Сукупність юридичних процедур, що використовуються у законодавчій діяльності, входить до другого аспекту узгодження інтересів як певного виду юридичних проваджень або процесу.

Обидва аспекти перебувають у нерозривному зв'язку один з одним. Оскільки фактичне використання технологій узгодження у процесі законодавчої діяльності можливе за умови наявності та ефективного функціонування юридичних механізмів і процедур,

---

[114] Бакаева О. Ю., Погодина Н. А. О соотношении частных и публичных интересов. *Журнал российского права.* 2011. № 4. С. 36.

[115] Иванец Г. И. Право как нормативное выражение согласованных интересов: автореф. дисс. … канд. юрид. наук. Москва, 2001. С. 22–24.

принципи законотворчої діяльності повинні реалізовуватися в режимі досягнення згоди щодо інтересів, які врегульовуються.

Отже, на право покладено завдання забезпечення розумного співвідношення колідуючих інтересів (приватні та публічні інтереси цілком можуть характеризуватися як такі), мінімізації дисбалансу та досягнення рівноваги між ними. Оптимальне співвідношення публічних і приватних інтересів встановлюється завдяки формам та засобам: балансу, гармонізації, поєднання, компромісу, рівноваги тощо.

Встановлення консенсусу або компромісу приватноправових та публічно-правових інтересів вимагає з'ясування сутності понять «консенсус» та «компроміс».

У контексті поділу правової науки на загальнотеоретичну та галузеві юридичні науки баланс інтересів розглядають:

– у теорії права як передумову формування громадянського суспільства;

– у конституційному праві як основу зародження демократії, базис у співвідношенні влади і свободи;

– у цивільному праві через узгодження приватних і публічних засад;

– у трудовому праві як забезпечення рівноваги прав працівників і роботодавців, узгодження їхніх інтересів та інтересів держави;

– у кримінальному праві через забезпечення законних інтересів обвинуваченого та потерпілого;

– в адміністративному – як основу формування повноцінних відносин між особою та державою;

– у фінансовому праві (а саме податковому праві) як симетрію приватних та публічних потреб платника податків та держави;

– у міжнародному – як доктрину, покликану завадити посиленню однієї з націй до такого рівня, коли вона диктуватиме свою волю решті.

Термін «баланс» розуміється як рівновага взаємодіючих понять, процесів, правовідносин, які забезпечують стійкість правової системи.

Це слово схоже з французьким «balance» – терези, або з латинським «bilax» – рівновага, урівноважування[116]. У словнику В. Даля баланс трактується як рівновага, переважування, буття в урівноважуванні[117]. За словником іншомовних слів Є. Мазніченка та Л. Марченка, баланс – це співвідношення елементів у будь-якому явищі, що постійно змінюється[118]. Тлумачення поняття «баланс» міститься і у Великому тлумачному словнику сучасної української мови як: 1) співвідношення між взаємозв'язаними частинами, сторонами чого-небудь, між тим, що надходить і що витрачається; 2) рівновага, урівноваження тощо[119]. У правовій науці поняття «баланс інтересів» вживається досить широко і так ніби його значення є очевидним. Його використання може свідчити про справедливість у пропорційності між приватним і публічним, індивідуальним і колективним, місцевим і державним.

Доктринальною основою розуміння правового явища «баланс інтересів» стали дослідження І. Венедіктової, В. Грибанова,

[116] Українська радянська енциклопедія: у 12 т. / гол. ред. М. П. Бажан. Київ. Т. 1. С. 385.
[117] Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 т. Москва: Русский язык, 1989–1991. Т. 1: А–З. 1989. С. 6.
[118] Словник іншомовних слів / укл. Є. І. Мазніченко, Л. П. Марченко, Л. С. Шорубалка. Київ: Наукова думка, 2000. С. 70.
[119] Великий тлумачний словник сучасної української мови) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: Перун, 2009. С. 58.

Р. Гукасяна, А. Екімова, О. Іоффе, А. Кузнєцова, В. Кучинського, М. Малеїна, О. Малька, О. Підопригори, С. Погребняка, В. Селіванова, В. Степаняна, В. Субочева, Д. Чечота, Н. Шайкенова та інших.

Вивчення літературних джерел фінансового права свідчить, що критерії встановлення балансу приватного та публічного інтересу, так само як і дисбалансу, є невизначеними у доктринальних колах. Зокрема, вітчизняні правознавці, такі як Д. Гетманцев, М. Кучерявенко, Є. Лакушева, О. Макух, А. Нечай, Н. Пришва, А. Роздайбіда, Д. Сахно, Л. Трофімова, В. Чайка та ін., висвітлювали у своїх працях проблеми співвідношення приватного і публічного, причому досліджувані питання варіюються в достатньо широкому діапазоні – від меж приватного і публічного регулювання відносин у сфері оподаткування – до визначення засобів захисту таких інтересів у податкових конфліктах.

Зокрема, правова категорія «інтерес» набуває різних значень у публікаціях Д. Гетманцева, а саме: 1) критерію розмежування публічного і приватного права; 2) спонукання до реалізації суб'єктивного права; 3) певного «блага», «користі»[120]. У контексті забезпечення приватного та публічного інтересу в оподаткуванні відомий учений наголошує на необхідності у трансформації податкової політики держави та відповідності її євроінтеграційному напряму, підвищення податкової культури платників податків, модернізації податкових органів та нового підходу до взаємодії

[120] Гетманцев Д. О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2001. С. 82.

держави та платників податків[121]. Дослідження М. Кучерявенка охоплюють широке предметне коло питань у сфері оподаткування. Учений робить акцент на природі податкових відносин, балансі приватного та публічного інтересу, специфіці суб'єктного складу, правах та обов'язках учасників[122]. У монографії В. Чайки[123] розглядаються детермінанти формування та реалізації податкової політики України, аналізуються правові принципи, що виступають її підґрунтям. У цьому контексті і розкриваються взаємовідносини держави і платників податків. Л. Трофімова також звертає увагу на податкову політику у контексті дихотомії «публічний інтерес – приватний інтерес»[124]. Публічні фінанси та публічні фонди коштів, у т. ч. як сфера зіткнення різних, часом суперечливих і різнополярних інтересів, виступають об'єктом дослідження А. Нечай[125]. Щодо правового регулювання публічних доходів як доходів, призначених для покриття витрат, пов'язаних із задоволенням публічного інтересу, Н. Пришва пропонує власне його розуміння[126].

Відповідно до позиції Є. Лакушевої, складовими механізму забезпечення балансу публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування є належна їхня нормативно-правова регламентація, реалізація самих правових норм, існування дієвого механізму захисту

---

[121] Гетманцев Д. Налог – не подарок государству. *Зеркало недели*. 2018. № 1177. URL: https://zn.ua/business/nalog-eto-ne-podarok-gosudarstvu-nalogoplatelschik-imeet-pravo-na-massovyy-finansovyy-isk-272615_.html (дата звернення: 05.11.2019).

[122] Кучерявенко М. П. Особливості розсуду в податково-правовому регулюванні. *Міжнародний науковий журнал «ScienceRise: Juridical Science»*. 2017. № 1. С. 37–41.

[123] Чайка В. В. Податкова політика України: теоретико-правовий аспект. Державна фіскальна служба України, Університет ДФС України. Ірпінь, 2017. 348 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 96).

[124] Трофімова Л. В. Податкова політика в контексті дихотомії «публічний інтерес – приватний інтерес. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України*. 2009. № 4. С.170–178.

[125] Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: монографія. Чернівці: Рута, 2004. 264 с.

[126] Пришва Н. Ю. Правове регулювання публічних доходів. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. Юридичні науки. 2005. № 64–65. С. 71–73.

прав та інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Саме це вчена доводить у своїх працях[127], в основному зосереджуючи увагу на приватних інтересах платників податків, та пропонує використовувати поняття «приватні податкові інтереси», трактуючи їх як сукупність охоронюваних правом і визнаних законом інтересів, які властиві певному індивіду і які полягають у прагненні суб'єктів податкових відносин (платників податків, податкових агентів) забезпечити їхню законну реалізацію, здійснити дії, спрямовані на задоволення власних потреб, захист своїх прав, отримання матеріальних та інших благ і на одержання належних можливостей для виконання обов'язків, покладених на них Конституцією України й податковим законодавством. Коригує таку позицію А. Сліденко, ставлячи авторові запитання: хто належить до категорії «певні індивіди»? Як вони співвідносяться з категорією «суб'єкти податкових відносин»? У чому відмінність інтересів, що охороняються правом, та визнаних законом інтересів[128]?

Про динаміку фінансових правовідносин, до системи яких входять і податкові відносини, розмірковує О. Макух[129], яка досліджує правову природу регулювання фінансових відносин та співвідношення приватного та публічного інтересу в них. Щодо змісту публічних та приватних інтересів у сфері оподаткування, особливостей співвідношення та забезпечення їхнього балансу під час

[127] Лакушева Є. В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві: дис. … канд. юрид. наук. Київ, 2014. С. 57.
[128] Сліденко А. В. Захист інтересів платників податків при застосуванні заходів податкового примусу: дис. … канд. юрид. наук. Харків, 2018. С. 27.
[129] Макух О. В. Динаміка фінансових правовідносин: методологічний аспект: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2017. 26 с.

вирішення податкових спорів, то А. Роздайбіда розкривала ці питання у своїй дисертації[130].

Водночас, юридичне трактування балансу не завжди може означати рівновагу певних показників, швидше потрібно вести мову про їхнє оптимальне співвідношення. Інтереси суб'єктів здебільшого неможливо остаточно зіставити між собою, встановити міру, розмір чи пропорцію причин, які визначатимуть їхню волю до суб'єктивного права. Чим більше право захищає інтересів, тим більше виникає нових, і у цьому постійному русі «правова енергія» інтересу змінюється, саме цей процес є безкінечним…[131]. Тому баланс інтересів не може бути у певному фіксованому стані, як і не може бути вичерпного переліку інтересів осіб, які охороняються нормами права. Як підтвердження можна навести такий вислів: ні держава, ні її закони не можуть виконати неможливе завдання – підкорити своєму впливу всі інтереси, що породжує суспільне життя, і керувати окремими особами у виборі та здійсненні цих інтересів[132].

Необхідним є поєднання визнання та захисту права кожного і водночас визнання та захист прав усіх, суспільства загалом. Найбільш ефективним інструментом для цього є право, насамперед, завдяки належному співвідношенню інститутів публічного та приватного права. Оптимальне співвідношення приватного та публічного інтересу є можливим за умов поваги до прав та свобод особистості, взаємної відповідальності держави та її громадян, що є можливим лише в

[130] Роздайбіда А. А Забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів: дис... канд. юрид. наук. Ірпінь. 2015. 198 с.
[131] Андрушко А. В. «Баланс інтересів»: експлікація поняття в контексті трудового права. *Університетські записки.* 2015. № 1. С. 109–119.
[132] Радько Т. Н. Теория государства и права: Хрестоматия.; под. общ. ред. И. И. Лизиковой. Москва: Академический Проект, 2005. С. 284.

державі з високорозвиненими демократичними інститутами, стабільною та ефективною економікою.

Цікавим видається підхід до шляхів гармонізації приватних та публічних інтересів у суспільстві, державі М. Немитіної, яка виокремлює такі етапи цього процесу:

1) кожен індивід має усвідомити власні (приватні) інтереси не в розумінні досягнення власного матеріального зиску, а набагато ширше: як нематеріальні блага, моральні цінності, стимули та дивіденди. Оскільки людина проживає не в ізольованому просторі, тобто суб'єктивне право індивіда існує до тих пір, поки воно не порушує прав інших осіб, інтереси одного індивіда мають узгоджуватися з інтересами інших людей;

2) з метою вирішення суспільно значущих проблем (проблем соціальних груп, територіальних спільнот, професійних корпорацій та ін.) приватні інтереси індивідів повинні консолідуватися. У зв'язку з цим створюються громадські об'єднання, у межах яких приватні інтереси індивідів трансформуються в інтереси публічні (суспільні). Якщо держава не вирішує життєво важливі для суспільства проблеми (благоустрій територій, охорона здоров'я, освіта, захист прав споживачів та ін.), то суспільство бере вирішення таких проблем на себе. Чим менше держава піклується про вирішення життєво важливих для людей проблем, тим більший ресурс у вирішенні таких питань використовує суспільство, включаючи «механізми саморегуляції»;

3) має вибудуватися взаємодія інститутів суспільства та держави у контексті взаємовпливу, відсутності можливості існувати один без одного. Процес усвідомлення індивідами, соціальними групами та суспільством загалом своїх інтересів державою має бути

оцінений належним чином. Отже, людина та держава, ідучи на зустріч один одному, гармонізують приватні та публічні інтереси (у реформаційний період розвитку держави)[133].

С. Лубковський, ставлячи за мету розробку теоретико-методичних основ вдосконалення прибуткового оподаткування як сфери взаємодії приватних та суспільних інтересів у напрямі їхньої гармонізації, робить висновок про те, що така гармонізація пов'язана з подоланням двох суперечностей – внутрішньої (між пріоритетами економічної ефективності й справедливості) та зовнішньої, що зумовлена суперечностями інтересів різних суб'єктів податкових відносин – суспільства в особі держави як його уповноваженого інституту і платників податків. Учений пропонує доповнити наявні принципи оподаткування принципом соціалізації (визначення пріоритетів державної політики у цій сфері має базуватися на врахуванні особливостей соціально-економічного стану платників, їхньої схильності й стійкості до різних соціально-економічних і фіскальних ризиків), принципом конвергенції та економічної справедливості (визначення параметрів прибуткового оподаткування має базуватися на економічно справедливих пропорціях розподілу доданої вартості між працею і капіталом), принципом гармонізації пріоритетів (забезпечення націленості державної політики у сфері прибуткового оподаткування на узгодження та одночасну реалізацію трьох пріоритетних завдань: наповнення відповідних бюджетів достатнім обсягом податкових надходжень; наближення фактичних пропорцій розподілу доданої вартості у формі доходів і прибутків між працею і капіталом до рівноваженого стану; сприяння розв'язанню

[133] Немытина М. В. Предисловие. Гармонизация частных и публичных интересов: сборник научных статей. Серия «Право России: новые подходы». Саратов: Научная книга, 2005. Вып. 2. С. 11–12.

системних і точкових проблем соціально-економічного характеру), принципом міжнародної співставності (визначення ставок прибуткових податків з урахуванням зарубіжного досвіду)[134].

С. Савченко, аналізуючи досвід України у співвідношенні приватних і публічних інтересів, указує на те, що, визначаючи форму «поєднання публічних і приватних інтересів потрібно враховувати всі обставини: конституційні принципи рівноправності, виявлення публічно-правової або приватноправової значущості, цілі конкретних правовідносин, їхній зміст щодо переваги публічного або приватного начал, аналіз відповідної практики правозастосування та ін.»[135]. Дослідниця пропонує чинне законодавство та рішення Конституційного Суду України, спрямовані на оптимізацію співвідношення приватних і публічних інтересів, захист публічних або приватних інтересів, умовно поділити на декілька груп:

– перша група охоплює низку норм законодавчих актів та рішень Конституційного Суду України, у яких визнається необхідність установлення пріоритету приватноправового інтересу;

– друга група містить норми законодавства, у яких визнається необхідність у захисті й встановленні пріоритету публічного інтересу;

– тертя група виокремлюється як така, що містить норми законодавства та рішення Конституційного Суду України, у яких визначається потреба у встановленні компромісу приватноправових і публічно-правових інтересів, указується на можливість досягнення угоди, певного консенсусу в конкретних правовідносинах;

---

[134] Лубковський С. А. Прибуткове оподаткування в сфері гармонізації приватних та суспільних інтересів: автореф. дис. … канд. екон. наук. Київ, 2019. С. 8–9.

[135] Савченко С. В. Співвідношення приватних і публічних інтересів: досвід України. *Форум права*. 2013. № 3. С. 520.

– четверта група складається з норм законодавства й рішень Конституційного Суду України, в яких визнається потреба у балансі публічних і приватних інтересів у правовому регулюванні[136].

Отже, виходячи із загальної характеристики сучасного стану розвитку юриспруденції, на жаль, можна зробити висновок про тенденцію до певної відірваності теоретичних розробок природи приватного та публічного інтересів від потреб юридичної практики, неспроможність втілення обґрунтованих науковцями висновків та пропозицій законодавцем на найближчу перспективу. У літературі наводяться різні тлумачення категорії «інтерес у праві», що охоплюють її специфічні характерні ознаки: виникнення, активізацію, усвідомлення особою певної потреби; мотив у вигляді побажань, намірів, прагнень; здійснюється для досягнення певного блага; вільний вибір форми його реалізації; опосередкування правовими нормами. Приватний та публічний інтерес є правовими категоріями, що уособлюють прагнення особи (групи осіб, держави) певних благ для задоволення соціально-економічних потреб, які не заборонені законодавством, закріплені в законі чи прямо випливають з його тексту.

Незважаючи на понятійну варіативність та різні думки про співвідношення приватного та публічного інтересу, вважаємо, що публічний інтерес має виражати потреби громадянського суспільства, а за відсутності задоволення публічних інтересів неможливо реалізувати приватні інтереси. Держава не може сприяти забезпеченню окремо взятих приватних інтересів, оскільки приватні інтереси часто є протилежними. Мета права полягає в

[136] Савченко С. В. Співвідношення приватних і публічних інтересів: досвід України. *Форум права.* 2013. № 3. С. 521–525.

урівноважуванні інтересів в суспільстві та знаходженні компромісу між ними, використовуючи при цьому нормативні інструменти.

Інтересом в оподаткуванні є прагнення учасників публічних суспільних відносин задовольнити економіко-соціальні потреби шляхом формування необхідного фінансового забезпечення за рахунок податкових надходжень. Публічний інтерес у податкових правовідносинах, насамперед, відбивається на конституційному рівні та піддається впливу економічних та політичних процесів, соціокультурного впливу населення та розвитку технологічного прогресу. Ураховуючи те, що податки були і залишаються одним з основних джерел формування фінансових ресурсів держави, що забезпечують вирішення практично всіх економічних, соціальних і політичних питань, публічним інтересом у податкових правовідносинах є забезпечення стабільного і достатнього надходження податкових платежів до бюджетів з метою їхнього спрямування на фінансування основних публічних потреб. Приватним інтересом у податкових правовідносинах є зацікавленість платника податків у питанні виникнення податкового зобов'язання та його виконання, при цьому кількість податків та зборів може варіюватися. Під раціональним поєднанням приватного та публічного інтересу в оподаткуванні є підстави розуміти справедливе співвідношення необхідності у забезпеченні сталого функціонування податкової системи та належного задоволення економіко-соціальних потреб конкретного платника податків. Досягнення збалансованості інтересів у податковій сфері є безкінечним процесом, що полягає у тому, що з розвитком економічних та соціальних відносин відбувається видозміна практики оподаткування від примусу до добровільної сплати, самооподаткування.

РОЗДІЛ 2
ЗМІСТ ПОНЯТТЯ «ІНТЕРЕС» У КОНТЕКСТІ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН

2.1. Нормативне трактування приватного та публічного інтересу

Визнані державою суспільні інтереси в загальному вигляді формулюються в конституціях країн, а механізми їхньої реалізації та захисту встановлюються у законах та підзаконних нормативно-правових актах. Суспільні інтереси, визнані органами місцевого самоврядування, знаходять відображення у відповідних актах органів місцевого самоврядування. Отже, держава та органи місцевого самоврядування беруть на себе організацію забезпечення визнаного ними суспільного інтересу.

Публічні суспільні інтереси виникають у різних сферах суспільного життя, закріплюються нормами Основного Закону та можуть збігатися із державними інтересами. Ідеться про забезпечення охорони державних кордонів, оборони країни від зовнішньої агресії. У контексті розбудови в Україні соціальної держави на перший план виходять публічні соціальні інтереси як інтереси громадян в отриманні соціального захисту та соціального забезпечення за настання відповідних обставин.

Конституція України не містить поняття «публічний інтерес», однак на конституційному рівні визначені у загальному вигляді найважливіші публічні інтереси: створення умов для гідного життя та вільного розвитку людини, забезпечення житлом, охорона здоров’я та

навколишнього середовища, національна безпека тощо. Низка публічних інтересів закріплюється у законодавчих актах різних ланок ієрархічної системи.

Зокрема, у контексті визначення спектра публічного та приватного інтересу йдеться про вплив положень ст. ст. 3, 13, 19, 23, 40, 41, 46, 49, 53, 58, 95, 142 та ін. Конституції України[137].

До публічних інтересів, керуючись положеннями Основного Закону, можна віднести такі: національні інтереси (ст. 18 Конституції України); інтереси національної безпеки, економічного добробуту та прав людини (ч. 2 ст. 32 Конституції України); інтереси національної безпеки, територіальної цілісності або громадського порядку (ч. 3 ст. 34 Конституції України); інтереси охорони громадського порядку, здоров'я і моральності населення або захисту прав і свобод інших людей (ч. 2 ст. 35 Конституції України); інтереси національної безпеки та громадського порядку, охорони здоров'я населення або захисту прав і свобод інших людей (ч. 1 ст. 36 Конституції України); інтереси суспільства (ч. 7 ст. 41 Конституції України) та суспільні інтереси (ч. 3 ст. 89 Конституції України); інтереси всіх співвітчизників (ч. 3 ст. 79 та ч. 3 ст. 104 Конституції України); інтереси держави (ч. 1 ст. 131¹ Конституції України); спільні інтереси територіальних громад сіл, селищ та міст (ч. 4 ст. 140 Конституції України).

Приватними інтересами, аналізуючи приписи Конституції України, можна вважати політичні, економічні, соціальні, культурні та інші інтереси кожного громадянина України, їхні трудові та соціально-економічні інтереси, спільні інтереси за родом їхньої

[137] Конституція України від 28.06.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80 (дата звернення: 12.04.2019).

професійної діяльності (ч. 1 та ч. 3 ст. 36 Конституції України) або професійні інтереси (ст. 130[1] Конституції України); економічні і соціальні інтереси тих, хто працює (ч. 1 ст. 44 Конституції України); моральні і матеріальні інтереси, що виникають у зв'язку з різними видами інтелектуальної діяльності (ч. 1 ст. 54 Конституції України).

Наведемо основні пріоритети функціонування нашої держави, визначені Конституцією України, що можуть свідчити про забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу. Зокрема, це те, що життя і здоров'я кожного, його честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їхні гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави (ст. 3 Конституції України). Держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки. Усі суб'єкти права власності рівні перед законом (ст. 13 Конституції України). Кожна людина має право на вільний розвиток своєї особистості, якщо при цьому не порушуються права і свободи інших людей, та має обов'язки перед суспільством, у якому забезпечується вільний і всебічний розвиток її особистості (ст. 23 Конституції України).

Громадяни мають право на соціальний захист, що охоплює право на забезпечення їх у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом. Це право гарантується загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок страхових внесків

громадян, підприємств, установ і організацій, а також бюджетних та інших джерел соціального забезпечення; створенням мережі державних, комунальних, приватних закладів для догляду за непрацездатними (ст. 46 Конституції України).

Кожен має право на охорону здоров'я, медичну допомогу та медичне страхування. Охорона здоров'я забезпечується державним фінансуванням відповідних соціально-економічних, медико-санітарних і оздоровчо-профілактичних програм (ст. 49 Конституції України).

Кожен має право на освіту. Повна загальна середня освіта є обов'язковою. Держава забезпечує доступність і безоплатність дошкільної, повної загальної середньої, професійно-технічної, вищої освіти в державних і комунальних навчальних закладах; розвиток дошкільної, повної загальної середньої, позашкільної, професійно-технічної, вищої і післядипломної освіти, різних форм навчання; надання державних стипендій та пільг учням і студентам (ст. 53 Конституції України).

Бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. Виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків (ст. 95 Конституції України).

Матеріальною і фінансовою основою місцевого самоврядування є рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, земля, природні ресурси, що є у власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах, а також об'єкти їхньої спільної власності, що перебувають в управлінні районних і обласних рад.

Територіальні громади сіл, селищ і міст можуть об'єднувати на договірних засадах об'єкти комунальної власності, а також кошти бюджетів для виконання спільних проєктів або для спільного фінансування (утримання) комунальних підприємств, організацій і установ, створювати для цього відповідні органи і служби.

Держава бере участь у формуванні доходів бюджетів місцевого самоврядування, фінансово підтримує місцеве самоврядування. Витрати органів місцевого самоврядування, що виникли внаслідок рішень органів державної влади, компенсуються державою (ст. 142 Конституції України).

У контексті захисту приватного інтересу нормативною підставою виступає ст. 40 Конституції України, оскільки визначає право кожного направляти індивідуальні чи колективні письмові звернення або особисто звертатися до органів державної влади, органів місцевого самоврядування та посадових і службових осіб цих органів, що зобов'язані розглянути звернення і дати обґрунтовану відповідь у встановлений законом строк. Положення про те, що закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи, а також і те, що ніхто не може відповідати за діяння, які на час їхнього вчинення не визнавалися законом як правопорушення (ст. 58 Конституції України), – сприяють реалізації приватного інтересу у будь-якій сфері відносин.

Крім того, прикладом визнання публічності інтересів є норми Конституції України: щодо права на власність – ст. 41, недоторканності житла – ст. 30, таємниці листування – ст. 31.

Таким чином, обов'язок забезпечення прав та інтересів людини, громадянина, суб'єктів господарювання, а також публічного інтересу

Конституцією України покладено на державу. Оскільки публічними є такі суспільні інтереси, що забезпечуються та охороняються державою, вона здійснює заходи з реалізації публічного інтересу безпосередньо або завдяки встановленню нормативних приписів, обмежень, заборон, які регламентують діяльність суб'єктів права. Але законодавчі акти України не конкретизують прояви публічного інтересу у різних сферах суспільних відносин. Щодо них на сьогодні лише дискутують на сторінках наукових видань.

У європейському праві присутня ідея про те, що публічний інтерес у визнанні та захисті права особи лежить в основі самого існування Європейської конвенції з прав людини[138]. Це пояснюється тим, що суспільство загалом виграє, коли люди захищені від надмірної державної влади і здатні розвиватися автономно. У Європейській конвенції з прав людини об'єктивізуються різні публічні інтереси у контексті виправдання обмеження індивідуальних прав. Так, у ст. 1 Протоколу 1 Європейської конвенції з прав людини використовується поняття «загальний інтерес».

Здійснюючи тлумачення норм цієї статті, виокремлюють три норми. Перша – загального характеру, що визначає так званий принцип поваги до власності (перше речення першої частини статті). Друга норма стосується позбавлення власності за певних умов (друге речення першої частини статті). Щодо третьої норми (друга частина статті), то вона надає державам можливість регулювати використання майна в загальних інтересах та приймати закони, які держави вважають необхідними для цього. Усі три положення взаємопозв'язані, а саме друга і третя норми стосуються окремих

[138] Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004 (дата звернення: 16.07.2019).

випадків порушення права власності, тому мають тлумачитися з використанням принципу, викладеного у першій нормі[139].

Так, зокрема, у справі «East/West Alliance Limited» проти України» (заява 19336/04) рішення ЄСПЛ від 23.01.2014 містить положення про те, що перша та найбільш важлива вимога ст.1 Протоколу 1 Європейської конвенції з прав людини полягає у тому, що будь-яке втручання державного органу у право на мирне володіння майном має бути законним. Вимога щодо законності у розумінні Конвенції вимагає дотримання відповідних положень національного законодавства та відповідності принципові верховенства права, що охоплює свободу від свавілля. Будь-яке втручання державного органу у право на мирне володіння майном повинно забезпечити «справедливий баланс» між загальним інтересом суспільства та вимогами захисту основоположних прав конкретної особи. Іншими словами, має існувати обґрунтоване пропорційне співвідношення засобів, які застосовуються, та мети, яку прагнуть досягти.

У справі «Інтерсплав проти України» (заява 803/02) рішення ЄСПЛ від 09.01.2007 має вказівку на те, що поняття «майно» у ч.1 Протоколу 1 Європейської конвенції з прав людини має автономне значення, яке не залежить від формальної класифікації, прийнятої у національному законодавстві. Питання, яке мало бути розглянуте, стосується того, наскільки обставини справи, що розглядалася загалом, давали заявникові право на майновий інтерес, захищений ст. 1 Протоколу 1 Європейської конвенції з прав людини. У зв’язку з цим було зауважено, що в цій ситуації спір стосувався не конкретної суми

[139] Збірник витягів з рішень Європейського суду з прав людини, рекомендованих для вивчення при підготовці до письмового анонімного тестування у межах іспиту для кваліфікаційного оцінювання суддів на відповідність займаній посаді. 2018. URL: http://www.nsj.gov.ua/files (дата звернення: 12.11.2019).

податку на додану вартість (ПДВ) або компенсації за затримку у його виплаті, а загального права заявника відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість». Так, заявник мав достатньо підстав сподіватися на відшкодування ПДВ, який він сплатив під час здійснення своєї господарської діяльності, так само як і на компенсацію за затримку його виплати. Переконання, що чинники, про які стало відомо під час розгляду справи ЄСПЛ, було наслідком твердження, що заявник мав майновий інтерес, закріплений у законодавстві України та захищений ст. 1 Протоколу 1 Європейської конвенції з прав людини. А тому затримку у відшкодуванні ПДВ заявникові можна вважати втручанням у його право на мирне володіння своїм майном.

У справі «Бейлер проти Італії» (заява № 33202) рішення ЄСПЛ від 05.01.2000 наголошується на тому, що значення поняття «майно» у ч. 1 ст. 1 Протоколу 1 Європейської конвенції з прав людини не обмежується правом власності на речі матеріального світу… : деякі інші права та інтереси, що становлять активи, також можуть розглядатися як «майнові права», а отже як «майно».

Положення ст. 1 Протоколу 1 Європейської конвенції з прав людини за своєю структурою містить як права, що підлягають захисту, так і підстави, коли втручання у права можуть бути виправдані. Важливим є те, що обмеження можливе лише у виняткових випадках. Умовами виправданості втручання у право власності є такі: втручання здійснене «згідно із законом», воно відповідає законній (легітимній) меті, воно «необхідне в демократичному суспільстві». Згадані положення могли б бути суттєвим підґрунтям для визначення публічного інтересу.

Рішення Конституційного Суду України від 01.12.2004 № 18-рп/2004 вказує на ототожнення цих понять[140]. У ньому Конституційний Суд України визначив, що:

1) етимологічний зміст слова «інтерес» охоплює: а) увагу до кого-, чого-небудь, зацікавлення кимось, чимось; цікавість, захоплення; б) вагу; значення; в) те, що найбільше цікавить кого-небудь, що становить зміст чиїхось думок і турбот; г) прагнення, потреби; д) те, що йде на користь кому-, чому-небудь, відповідає чиїмось прагненням, потребам; вигоду, користь, зиск. У загальносоціологічному значенні категорія «інтерес» розуміється як об'єктивно існуюча і суб'єктивно усвідомлена соціальна потреба, як мотив, стимул, збудник, спонукання до дії; у психології – як ставлення особистості до предмета, як до чогось для неї цінного, такого, що притягує;

2) у юридичних актах термін «інтерес», ураховуючи його як етимологічне, так і загальносоціологічне, психологічне значення, вживається у широкому чи вузькому значенні як самостійний об'єкт правовідносин, реалізація якого задовольняється чи блокується нормативними засобами.

У тексті цього Рішення наводяться приклади застосування поняття «інтерес» у широкому сенсі, зокрема положення Конституції України (ст. ст. 18, 32, 34, 35, 36, 39, 41, 44, 79, 89, 104, 121, 127, 140), мова йде про національні інтереси, інтереси національної безпеки, економічного добробуту, територіальної цілісності, громадського порядку, здоров'я і моральності населення, політичні, економічні,

[140] Рішення Конституційного Суду у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення окремих положень частини першої статті 4 Цивільного процесуального кодексу України (справа про охоронюваний законом інтерес) від 01.12.2004 № 18-рп/2004. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-04 (дата звернення: 04.11.2019).

соціальні, культурні інтереси, інтереси суспільства, інтереси усіх співвітчизників, інтереси громадянина, інтереси держави, спільні інтереси територіальних громад сіл, селищ та міст тощо. Указуючи на наявність таких інтересів, Конституція України підкреслює необхідність у їхньому забезпеченні (ст. 18), задоволенні (ст. 36) чи захисті (ст. ст. 44, 127). Зміст інтересів у широкому розумінні Конституція України не розкриває.

ЦПК України використовує такі словосполучення: «інтереси фізичних осіб», «інтереси юридичних осіб», «інтереси держави» (ст. 2); «законні інтереси особи», «інтереси інших осіб», «державні та суспільні інтереси» (ст. 4), «приватні та публічні інтереси» (ст. 11), «публічний інтерес» (ст. 141), «охоронювані законом інтереси» (ст. 155), «суспільний інтерес» (ст. 274), «інтереси України» (ст. 470).

ГПК України виокремлює законні інтереси фізичних та юридичних осіб, держави (ст. 2), інтереси інших осіб (ст. 4), інтереси фізичних і юридичних осіб, державні та суспільні інтереси (ст. 5), приватні та публічні інтереси (ст. 15) – знову-таки у контексті тлумачення принципу пропорційності у господарському судочинстві, охоронюваний законом інтерес (ст. 45), інтереси держави (ст. 53).

Законодавець завжди прямо зазначає про випадки, коли інтерес не підлягає охороні ані законом, ані правом. Так, у ЦК України містяться поняття «інтерес», який може суперечити загальним засадам цивільного законодавства (ст. 15), закону (ст. 980), у ЦПК України – суперечити інтересам іншої особи (ст. 61), чим підкреслюється, що у тих чи інших правовідносинах, з одного боку, існують інтереси, які не підлягають охороні законом, оскільки вони йому суперечать, а з іншого – може виникнути конфлікт інтересів.

Відповідно до положень ЦК України (ч. 3 ст. 16) суд може відмовити особі у захисті інтересів, якщо під час реалізації останніх вона не утримується від дій, які могли б порушити права інших осіб, завдати шкоди довкіллю або культурній спадщині; через свої дії має намір завдати шкоди іншій особі або зловживає правом в інших формах; не додержується моральних засад суспільства; неправомірно обмежує конкуренцію, зловживає монопольним становищем на ринку, а також використовує можливості, що у підсумку кваліфікуються як недобросовісна конкуренція;

3) інтерес може бути як охоронюваним законом, правоохоронюваним, законним, так і незаконним, тобто таким, що не захищається ні законом, ні правом, не повинен задовольнятися чи забезпечуватися ними, оскільки такий інтерес спрямований на ущемлення прав і свобод інших фізичних і юридичних осіб, обмежує захищені Конституцією та законами України інтереси суспільства, держави чи «всіх співвітчизників» або не відповідає Конституції чи законам України, загальновизнаним принципам права.

Конституційний Суд України, інтерпретуючи поняття «інтерес» у вузькому розумінні цього слова, тобто у словосполученні «охоронюваний законом інтерес», указує на те, що у цьому разі мова йде про інтерес, який перебуває виключно у логічно-смисловому зв'язку з суб'єктивними правами, але прямо ними не опосередковується, тобто виходить за межі останніх. Про охоронюваність законом чи законність того чи іншого інтересу законодавець говорить не завжди, зважаючи на те, що згадувані у законах інтереси не суперечать Конституції України або випливають з її змісту. Таке акцентування, згідно з позицією Суду, пов'язане із положеннями ст. ст. 5, 14, 15-1, 79, 101, 103, 111, 243-17 Цивільного

процесуального кодексу України від 18.07.1963[141] (поняття «законні інтереси» міститься у ст. 4 ЦПК України[142]), ст. ст. 2, 27, 44, 236-7, 266, 290 Кримінально-процесуального кодексу України від 28.12.1960[143] (вжито поняття «законні інтереси» у ст. ст. 2, 3, 22, 47, 220, 223, 236, 255, 284, 303 КПК України[144]) та у ст. 2, 4, 19, 20, 45 ГПК України[145], застосовується лише у разі, коли є змога шляхом зловживання інтересами, прагненнями, використовуючи ті чи інші юридичні норми, забезпечити реалізацію незаконних інтересів. Саме на запобігання таким можливостям, на думку Суду, було спрямоване положення ст. 4 Цивільного процесуального кодексу України: заінтересована особа має право звертатися до суду за захистом не будь-якого, а виключно охоронюваного законом інтересу, законного інтересу.

Як видно, термін «інтерес» застосовується і в ЦК України, і в ГК України. Відмінності полягають у такому: у ЦК України вживається термін «інтерес», тоді як у ГК України здебільшого використовується термін «законний інтерес».

Порівнюючи суб'єктивне право та пов'язаний з ним інтерес, КСУ зазначає:

– перше є особливим дозволом, тобто дозволом, що відображається у відомій формулі: «Дозволено все, що передбачено у законі», а друге – простим дозволом, тобто дозволом, до якого можна

---

[141] Цивільний процесуальний кодекс України від 18.07.1963. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show (дата звернення: 04.11.2019).
[142] Цивільний процесуальний кодекс України від 18.03.2004 № 1618-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show (дата звернення: 04.11.2019).
[143] Кримінально-процесуальний кодекс України від 28.12.1960. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show (дата звернення: 04.11.2019).
[144] Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show (дата звернення: 04.11.2019).
[145] Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991 № 1798-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show (дата звернення: 04.11.2019).

застосовувати не менш відоме правило: «Дозволено все, що не забороняється законом»;

– інтерес не забезпечується юридичним обов'язком іншої сторони, а відбиває лише легітимне прагнення свого носія до того, що не заборонено законом, тобто тільки його бажання, мрію, потяг до нього, а отже – й не юридичну, а фактичну (соціальну) можливість;

– інтерес є прагненням у межах сфери правового регулювання до користування якимсь конкретним матеріальним або нематеріальним благом.

Таким чином, охоронюваний законом інтерес є правовим феноменом, який а) виходить за межі змісту суб'єктивного права; б) є самостійним об'єктом судового захисту та інших засобів правової охорони; в) має на меті задоволення усвідомлених індивідуальних і колективних потреб; г) не може суперечити Конституції і законам України, суспільним інтересам, загальновизнаним принципам права; д) означає прагнення (не юридичну можливість) до користування у межах правового регулювання конкретним матеріальним та/або нематеріальним благом; є) розглядається як простий легітимний дозвіл, тобто такий, що не заборонений законом. Охоронюваний законом інтерес характерний для тієї сфери відносин, заглиблення в яку для суб'єктивного права законодавець вважає неможливим або недоцільним.

У правовій доктрині сформована позиція, що, беручи за основу наведений підхід, інтерес платника податків «становить не включені законодавцем до тексту норми права (Податкового кодексу України), але об'єктивно існуючі очікування / розумні очікування, обґрунтовані сподівання платника податків з приводу всіх можливих аспектів публічних відносин із державою в особі контролюючих органів чи

їхніх службових / посадових осіб як-то, але не виключно: на підставність заходів податкового контролю, податково-правового примусу, на правдивість чи достовірність результатів контролю, на дотримання процедур контролю тощо»[146].

На окрему увагу заслуговує інтерес фізичних осіб та інтерес юридичних осіб, які є об'єктом судового захисту в адміністративному судочинстві відповідно до ч. 1 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України[147] (виходячи із завдань адміністративного судочинства). У статті 5 КАС з'являється поняття «законні інтереси», у ст. 53 – «інтереси держави», у ч. 5 ст. 134 – «публічний інтерес», у ч. 3 ст. 257 – «значний суспільний інтерес», а у ч. 1 ст. 277 – «охоронювані законом інтереси».

Публічний інтерес, відповідно до визначень адміністративістів, є інтересом соціальної спільності, що визнаний та задоволений державою. Визнається публічність інтересу шляхом його правового (юридичного) забезпечення – фіксації у нормах права та встановленні механізму його забезпечення). Як таку спільність можна розглядати все населення України, про що неодноразово свідчать положення статей Конституції України.

Визначення поняття «законний інтерес» у податковому праві відсутнє, проте його охорона та захист задекларовані у ст. ст. 41, 42, 43 Конституції України. Категорія «інтерес» платника податків не отримала належної правової регламентації і нормами Податкового

---

[146] Сліденко А. В. Інтерес платників податків і зборів як об'єкт податково-правового регулювання. *Вороновські читання. Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р.) / редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Т. А. Латковська та ін. Харків: Асоціація фінансового права України, 2017. С. 194.

[147] Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15?find=1&text=%B3%ED%F2%E5%F0%E5%F1#w11 (дата звернення 05.11.2019).

кодексу України. Можна вважати, що вони віднайшли своє закріплення у ПК України через податкові пільги, спеціальний податковий режим, податковий кредит, укладення договорів попереднього узгодження ціноутворення, взаємоузгоджувальну процедуру тощо.

Водночас у тексті цього кодифікованого акта має місце використання даного поняття, зокрема, у п. 17.1.2 ст. 17, п. 19.2 ст. 19, п. 21.1.4 ст. 21, п. 42-1.11 ст. 42.

У системі прав платника податків є право представляти свої інтереси самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника – п. 17.1.2 ст. 17 ПК України. Про законні інтереси платника податків ідеться у ПК України[148], де у п. 19.2 ст. 19 зазначається, що представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків – фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства. На недопущенні порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій як обов'язку посадових та службових осіб контролюючих органів наголошується у п. 21.1.4 ст. 21 ПК України.

Крім цих категорій, у ПК України використовуються поняття «життєві інтереси» (у контексті визначення резиденства осіб – п. 14.1.213 ст. 14 ПК України) та «економічні інтереси Вітчизни»

[148] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17 (дата звернення 05.11.2019).

(присяга громадян України, які вперше зараховуються на службу до податкової міліції – п. 352.5 ст. 352 ПК України).

Податкове законодавство охоплює правові норми, що мають здебільшого імперативний характер та спрямовані на захист публічних економічних інтересів від зловживань суб'єктом економічної діяльності наданою йому свободою.

Верховний Суд у постанові від 28.02.2019 у справі № 522/3665/17 указує на те, що за своїм змістовним навантаженням термін «законний інтерес» є тотожним «охоронюваному законом інтересу», оскільки саме законність обумовлює надання інтересу правової охорони, а також нагадує про те, що поняття «законний (охоронюваний законом) інтерес» та притаманні йому ознаки містяться у рішенні Конституційного Суду України від 01.12.2004 у справі № 1-10/2004[149].

Свою оцінку реалізації приватного та публічного інтересу пропонує Конституційний Суд і в Російській Федерації. Однак у самому законодавстві та судовій практиці відсутні вказівки щодо правил визначення оптимального співвідношення приватних і публічних інтересів. Наприклад, у постанові Конституційного Суду Російської Федерації[150] від 14.07.2005 № 9-П зазначається, що відповідно до ст. 57 Конституції Російської Федерації[151] кожен зобов'язаний сплачувати законно встановлені податки та збори. Це конституційне зобов'язання має публічно-правовий, а не

[149] Рішення Конституційного Суду України від 01.12.2004 у справі № 1-10/2004. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-04 (дата звернення: 04.11.2019).
[150] Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 14.07.2005 № 9-П. URL: https://legalacts.ru/doc/postanovlenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-14072005-n/ (дата обращения: 04.11.2019).
[151] Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ). URL: https://legalacts.ru/doc/Konstitucija-RF/ (дата обращения: 04.11.2019).

приватноправовий (цивільно-правовий) характер. Його реалізація у відповідних правовідносинах припускає субординацію, владне підкорення однієї сторони іншій, а саме: платнику податків виставляється зобов'язання своєчасно та у повному обсязі сплатити суми податку, а податковий орган, який діє від імені держави, повинен забезпечити його виконання платником податків. Платник податків не має право розпоряджатися на власний розсуд тією частиною майна, що йому належить, яка у вигляді певної грошової суми підлягає надходженню до бюджету, відповідні органи публічної влади наділені повноваженнями в односторонньо-владному порядку, шляхом державного примусу, стягувати з особи відповідні податкові суми, – інакше порушувалися б втілений у ст. 57 Конституції Російської Федерації публічний інтерес та пов'язані з ним права та законні інтереси платників податків, публічно-правових утворень, держави загалом.

Повноваження представницького органу державної влади є виразом права платників податків погоджуватися на сплату податку – так бачить процес нормотворчості у сфері оподаткування В. Соловйов[152]. Учений зазначає, що введення податку не узгоджується з кожним конкретним платником податків, але узгоджується з парламентом, як з органом, що представляє інтереси населення. Так, встановлення податків було і є прерогативою держави, вирішення питання податків не може виносити навіть на референдум. Погоджується з таким твердженням М. Кучерявенко, наголошуючи, що думка суспільства може та має бути врахована,

[152] Соловьев В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений: дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2002. С. 41.

проте не лежить в основі формування системи оподаткування[153]. У той же час у світі є країни, у яких населенню делегується право на референдумах приймати стратегічні податкові рішення[154].

Участь індивідів у процесі податкової нормотворчості можна спостерігати через діяльність громадських організацій, що активно долучаються до розроблення та обговорення проєктів нормативних актів у сфері оподаткування.

Оскільки справляння податків як обов'язкових безеквівалентних платежів, що є необхідними для покриття публічних видатків, пов'язане зі вторгненням держави у право власності, майнові права, свободу підприємницької діяльності і тим самим – у сферу основних прав та свобод, регулювання податкових відносин має відбуватися так, щоб було гарантовано рівне виконання обов'язків платниками податків та не виникали умови для порушення їхніх конституційних прав, а також прав та законних інтересів інших осіб. Законодавець, передбачаючи відповідальність за вчинення податкових правопорушень, має виходити з конституційних принципів справедливості, юридичної рівності, пропорційності. Як стає зрозумілим, формування правового забезпечення приватного та публічного інтересу в оподаткуванні неодмінно пов'язане із виробленням та закріпленням на законодавчому рівні низки принципів податкового права, які характеризуватимуться у наступному розділі цього дослідження.

Отже, для ефективного регулювання податкових відносин необхідним є встановлення балансу приватних та публічних інтересів

[153] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Т. III: Учение о налоге. Харьков: Легас; Право, 2005. С. 99.
[154] Капелюш А. А., Задорожня Л. А. Поведінкові аспекти низької ефективності податкових реформ в Україні. *Актуальні проблеми економіки.* 2017. С. 170.

як конституційно захищеної цінності. Незважаючи на те, що обов'язок сплачувати визначені податковим законодавством податки та збори має публічно-правовий, а не приватноправовий характер, необхідність у забезпеченні балансу приватних та публічних інтересів у податковій сфері, як сфері владної діяльності держави, передбачає можливість перевірки законності рішень уповноважених суб'єктів.

У правовій доктрині висловлювалися слушні думки про те, що у чинному законодавстві України «визнається і забезпечується (за даних матеріальних і духовно-інтелектуальних умов) не тільки відносна автономія, розмежування приватних і публічних інтересів, а і їхня справедлива взаємодія»[155].

Із зарубіжного досвіду відомо, що у Конституції Республіки Білорусь у низці статей (ст. 44, 53, 122) згадується про захист «законних інтересів»[156]. Водночас, широке застосування цього терміна не призвело до його роз'яснення законодавцем або представниками інших гілок державної влади, тобто відсутнім є його як нормативне, так і казуальне тлумачення. Як було вже доведено, у юридичній науці він трактується неоднозначно.

У Конституції Швейцарської Конфедерації неодноразово вживається термін «інтерес» (зокрема, ідеться про публічний інтерес, швейцарський інтерес, регіональний інтерес, істотний інтерес), проте про інтереси підприємців не йдеться[157]. Схожий підхід

[155] Підопригора О. Розмежування і взаємодія публічного і приватного права як методологічна проблема вітчизняного законодавства. *Вісник Академії правових наук України.* 2002. № 4. С. 79.
[156] Национальный реестр актов Республики Беларусь. 1999. № 1. С. 4–28. URL: http://pravo.by/pravovaya-informatsiya/pravovaya-informatizatsiya-/natsionalnyy-reestr-pravovykh-aktov/ (дата обращения 12.09.2019).
[157] Федеральная конституция Швейцарской конфедерации / пер. с нем. С. А. Соломоновой. *Известия вузов. Правоведение.* 2005. № 3. С. 167–183.

використовується в Конституції Федеративної Республіки Німеччина[158].

У положеннях статей Конституції Китайської Народної Республіки знайшли безпосереднє віддзеркалення інтереси підприємців[159]. Так, у ст. 8 указується на те, що держава охороняє законні права та інтереси колективних господарських організацій міста і села; у ст. 18 прямо закріплюється, що законні права та інтереси іноземних підприємств, що розміщуються на території Китаю, та інших іноземних господарських організацій, а також змішаних підприємств, охороняються законами Китайської Народної Республіки[160].

Згідно зі ст. 41 Податкового кодексу Грузії платник податку має право особисто або через представника представляти свої інтереси в податковому органі. Йому гарантується захист прав та законних інтересів в порядку адміністративного оскарження або судовому порядку. Порушення прав та законних інтересів платника податків тягне за собою відповідальність, передбачену законом. Крім того, відповідно до ст. 50 Податкового кодексу Грузії під час реалізації прав та виконання обов'язків, установлених цим Кодексом, з метою сприяння відносинам із податковим органом платник податку має право користуватися послугами особистого податкового радника, яким є співробітник податкового органу, який надає платнику податків послуги, передбачені договором (предмет договору не може охоплювати визначення розміру податкового зобов'язання платника податків). Перелік видів послуг, що надаються особистим податковим

[158] Конституции государств Европейского Союза / под общ. ред. Л. А. Окунькова. Москва: НОРМА-ИНФРА, 1999. 816 с.
[159] Конституции зарубежных стран: сборник / сост. В. Н. Дубровин. Москва: Юрлитинформ, 2001. С. 407.
[160] Там само. С. 429.

радником платникові податків, визначає Міністр фінансів Грузії. Важливим також є і те, що до повноважень податкових органів Грузії належить вимога дотримання прав платника податків та інтересів держави (ст. 51).

Як виявляється, у сучасний період концепція співвідношення приватних та публічних інтересів не отримала належної розробки та закріплення у законодавстві держав, хоча прагнення до їхнього балансу систематично прослідковується у стратегіях, планах розвитку, концепціях реформування тих чи інших сфер або інституцій.

У щорічних посланнях Президента України, на прикладі Аналітичної доповіді до щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище в 2018 році»[161], поняття «інтерес» вживається у контексті забезпечення інтересів громадян, суспільства, держави (так само, як і використовується синонімічний до нього термін «інтереси України»), регіонів, національних інтересів, публічного інтересу та очікування суспільства. Окремо вживається ця категорія для позначення групових інтересів, наприклад, інтересів олігархії, інтересів суб'єктів господарювання, інтересів юридичних осіб, відомчих інтересів.

У контексті заходів з реалізації Середньострокового плану дій Уряду до 2020 року, затвердженого розпорядженням КМУ від 03.04.2017 № 275-р[162], сфокусовано увагу на поліпшенні всіх аспектів життя громадян і підвищенні його якості в результаті сталого економічного розвитку, у т. ч. продовженні заходів щодо створення

[161] Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2018 році: аналітична доповідь до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України. Київ: НІСД, 2018. 688 с. URL: https://niss.gov.ua/sites/default/files/2019-02/Analit_Dopovid_Poslannia_2018.pdf (дата звернення: 12.09.2019).

[162] Середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 № 275-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/275-2017-%D1%80#n10 (дата звернення: 12.09.2019).

сприятливих умов оподаткування, розвитку малого і середнього підприємництва, забезпечення використання кожним громадянином можливостей, які надає швидкий економічний розвиток. Серед пріоритетних дій перше місце посідає спрощення адміністрування податків, що передбачає у т. ч. створення простих і прозорих правил оподаткування, розмежування сервісної та правоохоронної функцій фіскальної служби. Змістовна характеристика таких заходів свідчить про намагання забезпечити реалізацію приватного та публічного інтересу в оподаткуванні. Однак наголошується на необхідності у їхньому балансі, хоча б через фіксування потреби у подальших ефективних заходах щодо усунення недостатньої комунікації між ДФС та платниками податків, неврегульованості на законодавчому рівні питань адміністрування податків, існування умов для відпливу українського капіталу до держав (територій) з низьким рівнем оподаткування з метою мінімізації податкових зобов'язань, зловживання контролюючими органами своїми повноваженнями, «тінізація економіки», існування можливостей зловживання спрощеною системою оподаткування з метою ухилення від сплати податків. У документі вживаються поняття «інтереси громадян в усіх сферах життєдіяльності», «суспільний інтерес», «національні інтереси», «інтереси України», однак не безпосередньо до формування та реалізації податкової політики.

У Програмі дій Кабінету Міністрів України, яку цієї осені було схвалено Верховною Радою України, серед основних цілей функціонування виокремлено таке: платники податків мають менше навантаження та значно менше часу витрачають на їхнє адміністрування, доброчесні експортери та громадяни України мають прозорі, прості та передбачувані правила митного контролю та

митного оформлення, при цьому їхні економічні інтереси та інтереси щодо рівності конкурентних умов захищені[163].

Крім того, Стратегічний план діяльності Міністерства фінансів України на 2018–2021 роки містить завдання з підвищення ефективності, стабільності та прогнозованості податкової системи, що розкривається через підвищення якості та ефективності податкового адміністрування, реформування ДФС «в напрямі перетворення її на сервісний орган, який надає допомогу суб'єктам господарювання та населенню у сплаті податків та здатний ефективно протидіяти ухилянню від сплати податків»[164]. Однак у сукупності заходів, що мали бути впроваджені протягом 2018–2019 років, здебільшого ті, що мають на меті задоволення державного інтересу і в кращому разі публічного.

У Стратегічних ініціативах розвитку ДФС до 2020 року місія та бачення ДФС ґрунтуються на співвідношенні забезпечення приватного та публічного інтересу в оподаткуванні. Про це свідчать такі положення: 1) для платників податків та суспільства ДФС є професійним, неупередженим, відкритим, передбачуваним та відповідальним партнером, сучасною сервісною службою з якісними контролюючими, адміністративними та інформаційними послугами; 2) для держави ДФС є службою, яка орієнтована на ефективне виконання визначених державою завдань та забезпечує стабільне наповнення бюджетів усіх рівнів, сприяє економічному зростанню, спонукає платників до податкової дисципліни та добровільної сплати;

---

[163] Програма діяльності Кабінету Міністрів України. URL: http://program.kmu.gov.ua (дата звернення: 12.09.2019).

[164] Стратегічний план діяльності Міністерства фінансів України на 2018–2021 роки. URL: https://www.slideshare.net/ua_minfin/20182021 127280298?ref=https://www.minfin.gov.ua/news/view/minfin-pidhotuvav-vizualizovanyi-stratehichnyi-plan-diialnosti-na--roky?category=novini-ta-media&subcategory=vsi-novini (дата звернення: 12.09.2019).

3) для міжнародної спільноти ДФС є партнером, який постійно вдосконалюється і скординовано наближається до кращих світових стандартів, забезпечує цільове використаня міжнародної технічної допомоги; 4) для працівників ДФС є конкурентним роботодавцем з належними умовами праці, можливостями для професійноо розвитку та гідною заробітною платою[165].

Постановою КМУ «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» від 18.12.2018 № 1200 утворено відповідні органи центральної виконавчої влади[166]. У п. 59 Положення про Державну податкову службу України зроблено уточнення щодо сервісного напряму розвитку органу, адже саме він «здійснює сервісне обслуговування платників податків (платників єдиного внеску), зокрема надає адміністративні послуги»[167].

З метою забезпечення побудови на базі Державної податкової служби України та Державної митної служби України ефективної моделі здійснення заходів державної податкової та митної політики у липні цього року розпорядженням КМУ було затверджено ряд заходів, зокрема щодо оптимізації організаційної та функціональної структури (у ч. ч. запровадження ефективної організаційної структури, що побудована за функціональним принципом, відновлення управлінської вертикалі ДПС, спрямоване на якісне та своєчасне виконання такими органами покладених на них обов'язків; мінімізація впливу людського фактора та автоматизація процесів під час виконання стандартизованих оперативних завдань, концентрація

[165] Стратегічні ініціативи розвитку ДФС до 2020 року. URL: http:// sfs.gov.ua (дата звернення: 12.09.2019).
[166] Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України: Постанова КМУ від 18.12.2018 № 1200. URL: http:// zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 12.11.2019).
[167] Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: Постанова КМУ від 06.03.2019 № 227. URL: http:// zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 12.11.2019).

ресурсів на інтелектуальних методах контролю і запобігання порушенням у сфері податкового законодавства; розділення сервісної та правоохоронної функцій ДПС – передання правоохоронної функції органу з розслідування фінансових злочинів центральному органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок із забезпечення запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави та/або місцевого самоврядування; запровадження ефективного механізму розгляду скарг платників податків в адміністративному порядку, забезпечення дотримання принципів адміністративної процедури, принципів належного врядування (good governance, good administration); визначення чітких прав, обов'язків та відповідальності працівників ДПС, у тому числі за шкоду, заподіяну неправомірними діями таких працівників платникам податків; створення уніфікованої системи вимірювання та оцінювання задоволеності бізнесу рівнем обслуговування податкових органів; проведення щорічних досліджень та оприлюднення результатів; розроблення та впровадження стратегії стимулювання добровільного дотримання податкової дисципліни (добровільної сплати податків) з урахуванням специфіки груп та категорій платників податків; збільшення кількості сервісів, що надаються податковими органами в режимі реального часу; розроблення та впровадження спеціалізованих програмних продуктів (мобільних додатків) для спрощення доступу платників до таких онлайн-сервісів; підвищення якості індивідуальних податкових консультацій, зокрема шляхом удосконалення механізму здійснення контролю всіх виданих індивідуальних податкових консультацій на рівні апарату ДПС; спрощення процедури адміністрування податків, зборів, єдиного

внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; розроблення моделі роботи, спрямованої на погашення податкового боргу, з урахуванням вартості її проведення та ймовірності стягнення податкового боргу, що дасть змогу зосередитися на платниках податків, які мають великі суми податкового боргу/щодо яких є висока ймовірність погашення таких сум, з метою підвищення ефективності стягнення податкового боргу та ін.)[168]. У цьому документі вживаються поняття «фінансові інтереси держави та/або органів місцевого самоврядування», «охоронювані законом інтереси громадян, підприємств, установ, організацій», «інтерес України» (у контексті міжнародного співробітництва).

Таким чином, можна виходити з того, що «законний інтерес» у сфері оподаткування – це позиція, прагнення, можлива поведінка суб'єкта, спрямована на отримання певного блага, яка забезпечується матеріальною та охоронною процедурно-процесуальною нормою і передбачає особливі способи захисту. Можливість реалізації інтересу залежить від норм права та визначених у них моделей поведінки. Законному інтересу в оподаткуванні не суперечить обов'язок іншої сторони забезпечити таке прагнення, але можуть кореспондуватися обов'язки організаційного характеру; охоронюваний законом інтерес може бути забезпечений за допомогою передбачених у законі правових засобів.

[168] План заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 05.07.2019 № 542-р. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-realizaciyi-konceptualnih-napryamiv-reformuvannya-sistemi-organiv-shcho-realizuyut-derzhavnu-podatkovu-ta-mitnu-politiku-i050719?fbclid=IwAR388a2try2d7dDitLsJrGRpOVEnyTTkwbak1WngwMx1jRfCgNu9y96lWcg (дата звернення: 12.09.2019).

Інтереси є джерелом виникнення податкових правовідносин, у своїй сукупності вони є невід'ємними елементами податкової системи.

Сучасна податкова політика, як неодноразово зазначається на сторінках наукових видань, орієнтується на досягнення балансу інтересів держави та платників податків[169]. Як указується, за таких умов податки сприяють економічному зростанню, з одного боку, а з іншого – забезпечують добробут кожного громадянина у державі. Відбувається досягнення збалансованості державних фінансів та забезпеченості соціальної стабільності через турботу про населення України.

Оскільки нормативне трактування поняття «інтерес» у вітчизняних реаліях відсутнє, є підстави встановити його зміст, виходячи з комплексного аналізу норм вітчизняного галузевого законодавства та окремих інтерпретаційних та правозастосовних актів.

У демократичному суспільстві неодмінним індикатором його розвитку є вираження приватних та публічних інтересів у податковому праві. Інтереси слугують важливим джерелом формування законодавства, основою реалізації правових норм. Правове регулювання податкових відносин обов'язково має враховувати трансформацію приватних та публічних інтересів в оподаткуванні.

На загальнодекларативному рівні Україна сміливо проголошує основним завданням свого функціонування задоволення інтересів особи, тому небезпідставно можна вважати, що забезпечення

[169] Дріга О. П., Макурін А. А. Генезис податкової політики та системи оподаткування в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.* 2018. Випуск 18. Частина 1. С. 154 (Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство).

приватного інтересу у податкових правовідносинах є необхідним елементом втілення справедливості оподаткування.

Механізм правового регулювання відносин, що виникають у сфері оподаткування, передбачає кореспондування прав та обов'язків платників податків завданням та повноваженням контролюючих органів: праву платника податків має відповідати обов'язок суб'єкта владних повноважень. Зміна регламентації податкових правовідносин, у т. ч. зміна у правовому статусі одного з суб'єктів, обов'язково відображається на спроможності задовольнити ними свої законні інтереси.

2.2. Вплив приватного та публічного інтересу на динаміку правотворчості у сфері оподаткування

Інтерес формує правову регуляцію, дає нормам реальне життя. Це можна прослідкувати на прикладі законотворчої діяльності. Так, навіть на стадії розроблення проєктів законів відбувається лобіювання інтересів відповідних груп. Питання співвідношення інтересів виявляється надзвичайно складним. Належність права до різних інтересів виражається у його функціях. З одного боку, право визнає багатоманіття інтересів, які є корисними для суспільства, з іншого – встановлення балансу між ними. Крім того, право має гарантувати та забезпечувати реалізацію найважливіших інтересів. Ще однією функцією права є захисна, яку воно здійснює щодо найважливіших приватних та публічних інтересів.

Зіткнення інтересів індивідів, суспільства та держави у сфері оподаткування є неминучим, завдання держави при цьому –

максимально задовольняючи публічний інтерес, мінімізувати втрати у реалізації приватного інтересу. Визначення основних засад податкової політики та динаміка нормотворчості у сфері оподаткування можуть свідчити про прагнення законодавця виконати це завдання повною мірою.

Шукати прагнення збалансувати приватний та публічний інтерес можна аналізуючи саме визначення поняття «податок», запропоноване у податковому законодавстві. У дисертаційній роботі В. Соловйов розмірковує над тим, чи є обов'язковою ознакою податку його стягнення. На думку вченого, текст статей Податкового кодексу Російської Федерації свідчить про те, що стягнення не є обов'язковою ознакою податку[170].

Вітчизняний кодифікований акт у сфері оподаткування – ПК України, окреслюючи коло своєї дії, у розділі І визначив як таке відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Щодо визначення переліку податків та зборів, які необхідно сплачувати, у ньому закріплений термін «встановлення», а щодо самого процесу оподаткування – «адміністрування». Поняття «справляння» має широкий зміст. У науковій літературі цей термін часто ототожнюється з терміном «оподаткування». Сам податок, згідно зі ст. 6 ПК України, це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу[171].

Погоджуючись із законодавцем щодо визначення поняття «податок», потрібно наголосити на тому, що підміна категорії «сплата податків та зборів» категорією «стягнення податків та зборів» на

[170] Соловьев В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений: дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2002. С. 62.
[171] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17 (дата звернення: 10.11.2019).

сьогодні в Україні є неприпустимою. Не потрібно взаємозаміняти активну дію платника податків щодо держави активною дією держави щодо платника податків. Термін «стягнення» використовується у ПК України у контексті погашення боргового зобов'язання платника податків (ст. ст. 42, 87 ПК України).

Чи є сьогодні це примусовим платежем, оскільки обов'язок сплачувати податок виникає лише за наявності певної умови, що залежить від волі самої особи? На думку В. Соловйова, обов'язок сплачувати податок з'являється лише за умови здійснення відповідної діяльності[172]. Однак з цим варто не погодитися, оскільки сьогодні важко собі уявити життєдіяльність сучасної особи за відсутності будь-якої діяльності, що мала б наслідком доходи/прибуток.

Ураховуючи те, що примусовий порядок виконання податкового обов'язку є лише одним і ненайкращим варіантом його здійснення, то, розробляючи та реалізуючи податкову політику, держава має прикладати максимум зусиль щодо створення умов для добровільної та добросовісної сплати податків і зборів. Серед них можна навести такі: переконання в необхідності у податку для існування держави як організації публічної влади; демонстрація того, що податкові платежі забезпечують виконання поставлених суспільством перед державою цілей та завдань; існування довіри до влади; стабільність податкового законодавства.

Податкові відносини повинні бути врегульовані виключно податковим кодексом та прийнятими на його основі нормативними актами. Категорично заперечує В. Соловйов допустимість врегулювання податкових відносин законами, що відносять до інших

[172] Соловьев В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений: дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2002. С. 70.

галузей права, або такими, що відносять до підгалузей фінансового права. На думку вченого, податкове законодавство має встановлюватися та вводитися в дію за чіткою процедурою, можливо, навіть спеціальною щодо нормотворчості в інших сферах суспільних відносин. Таке спостерігається, наприклад, у США, де узгодження, прийняття та набуття чинності законами відбуваються із залученням фахівців з податкового права[173]. Принцип спеціальної процедури розроблення та ухвалення податкових законів, як вважає В. Соловйов, повинен мати місце серед основних засад податкового законодавства.

У контексті дослідження ефективності податково-правового регулювання важливою є відкритість заходів, що вживаються державою під час реалізації нею податкової політики. І насправді, забезпеченню приватного та публічного інтересу в оподаткуванні сприятиме можливість платників податків отримувати інформацію про проєкти, що реалізуються державою, у т.ч. пілотних, як і про проведення за їхньої участі експериментів, можливостей та наслідків участі в них. Тому у нормативних актах щодо введення експериментального регулювання у сфері оподаткування мають бути закріплені відповідні положення. Це сприятиме підвищенню довіри між платниками податків та податковим відомством[174].

У публікаціях наголошується, що здійснення експериментального регулювання під час оподаткування спричиняє суттєві зміни в реалізації принципів податкового права, у тому числі принципу балансу приватних та публічних інтересів, підвищує ризики

[173] Соловьев В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений: дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2002. С. 52–54.
[174] Журавлева О. О. Принцип баланса частных и публичных интересов и экспериментальное регулирование в налоговой сфере. *Журнал российского права.* 2018. № 8. С. 100.

зниження стабільності в бюджетній сфері[175]. Як мета проведення податкового експерименту може визначатися розробка оптимальної системи загальнодержавних та місцевих податків.

З метою гармонізації приватних та публічних інтересів та забезпечення гарантій дотримання прав і законних інтересів платників податків умови проведення податкового експерименту не можуть передбачати збільшення загальної суми та кількості податкових платежів, що підлягають сплаті платниками згідно з чинним законодавством. Так звані пілотні проєкти та пілотні режими припускають визначену територіальну локалізацію, обмеження за колом учасників, строками та підведенням підсумків. Наприклад, використання електронних сервісів та масмедійних технологій сучасними податковими відомствами не повинно позбавляти платника податків права на правову визначеність та обізнаність у правових наслідках дій, що ним вчиняються, або відсутності таких дій. Відсутність належної правової регламентації здатна дискредитувати будь-яку правову новацію[176].

Нормативно-правове регулювання поведінки учасників податкових відносин, як влучно зауважує М. Кучерявенко, має об'єктивно ґрунтуватися на логічності, доцільності і, відповідно, законності вилучення частини грошей в особи, яка чесно заробила (отримала) певну суму, у дохід держави або її окремого адміністративно-територіального утворення[177]. Посилюється подібна суперечність при зіставленні в регулюванні суспільних доходів і

[175] Журавлева О. О. Принцип баланса частных и публичных интересов и экспериментальное регулирование в налоговой сфере. *Журнал российского права.* 2018. № 8. С. 89.
[176] Журавлева О. О., Исмаилова Л. Ю. Новые информационные масс-медийные технологии в налоговом администрировании. Мировые тренды и отечественная практика. *Финансовое право.* 2012. № 9. С. 21–27.
[177] Кучерявенко М. П. Особливості розсуду в податково-правовому регулюванні. *ScienceRise: Juridical Science.* 2017. № 1. С. 37.

витрат. Зокрема, учений зазначає, що йдеться про ситуації, коли платник точно і своєчасно виконав свій податковий обов'язок, сплативши податки, і сформував обґрунтовану можливість у публічного суб'єкта профінансувати певну потребу (будівництво та утримання доріг, освітлення вулиць, підтримання правопорядку, освіту, медичні послуги), на яку ці кошти і акумулювалися в певному бюджеті, але яка не була у відповідній формі і розмірі профінансована з бюджету. Таким чином, з метою реалізації певних завдань і функцій держави або територіальних громад були зібрані кошти за рахунок сплачених податків і зборів, але ці завдання і функції не були профінансовані або профінансовані недостатньою мірою.

На цьому аспекті наголошує і Д. Гетманцев, стверджуючи, що «традиційний підхід вітчизняної доктрини фінансового права до податкового зобов'язання платника податків досить рідко піддається сумніву… З XIX ст. і до цього часу позиція щодо того, що обов'язку платника податків кореспондує не лише право, але й зустрічний обов'язок держави щодо ефективного використання отриманих коштів, у порядку та на цілі, визначені законодавством, виглядає екзотично та сприймається як суто науковий флуд, що позбавлений прикладного значення»[178]. Однак у наукових колах все-таки прослідковується тенденція до постановки питання про зв'язок, взаємозалежність та взаємовплив приватного та публічного інтересу в оподаткуванні, що може проявлятися у т. ч. і через взаємну вимогу та кореспонденцію обов'язків.

Щодо держави, то однією з її ознак і є наявність податкової системи, яка, як це підкреслюють В. Андрущенко та Т. Тучак,

[178] Гетманцев Д. Налог – не подарок государству. *Зеркало недели.* 2018. № 1177. URL: https://zn.ua/business/nalog-eto-ne-podarok-gosudarstvu-nalogoplatelschik-imeet-pravo-na-massovyy-finansovyy-isk-272615_.html (дата обращения: 12.09.2019).

утримується саме громадянами за рахунок податків[179]. Система відносин між владою та оподатковуваним населенням має давню історію. Вона увібрала в себе податкову політику держав минулих епох та різних народів, її формування та реалізація нерозривно пов'язані зі взаємозв'язком і взаємовпливом приватного та публічного інтересу. Етика сучасної податкової політики має ґрунтуватися на постулатах: кожна держава зобов'язана створити справедливу та спроможну податкову систему; обмеження майнових прав та інтересів повинні бути адекватними, пропорційними, необхідними; кожний індивід зобов'язаний оплачувати відповідну частину видатків на утримання держави. Крім того, конфлікт, викликаний суперечностями між приватним і публічним інтересом, зумовлює наявність такої тенденції податкового регулювання, як його політична компромісність.

Про податки як потужний інструмент впливу на людей, більш потужний, ніж це можуть собі уявити правителі та уряди, розмірковує Ч. Адамс, указуючи на те, що у випадку, коли держава визначає великі податкові зобов'язання, то може у відповідь отримати бунт (порушення правопорядку), втечу (еміграцію) або ухилення від сплати податків. З суспільством може статися ще гірше – його очікує низька продуктивність, повільне економічне зростання, обмеження свободи та послаблення самостійності, каральна та конфіскаційна податкова система[180]. Невдоволення податковою політикою держави посилює протистояння влади та населення, за якого адекватне співвідношення приватного та публічного інтересу стає неможливим. Звичайний аргумент того, що в обмін на сплачені податки суб'єкт податкових

[179] Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкова держава: монографія. Київ: Алерта, 2016. С. 6.
[180] Адамс Ч. Влияние налогов на становление цивилизации / пер. с англ. А. А. Столярова и А. А. Резвова. Москва; Челябинск: Социум, Мысль, 2018. С. 557.

правовідносин отримує цивілізаційні блага, стає непереконливим у міру того, що окремі переваги цивілізації ставляться під сумнів.

Основним завданням розвитку сучасної правової системи є не відмова від державного регулювання економічної діяльності суб'єктів господарювання, а створення максимально сприятливих умов для розвитку підприємництва. У різні часи податки встановлювалися у різний спосіб, мали різні форми і технології, справлялися з різних джерел, використовуючи при цьому діапазон засобів від сучасних технологій оподаткування, що ґрунтуються на добровільності сплати, до варварських, антицивілізаційних, наприклад, тих, що встановлювала радянська влада в Україні у період колективізації та індустріалізації.

Намагаються не акцентувати увагу на фіскальній ролі податків і такі економісти, як Д. Черник та Л. Павлова, розглядаючи податкову політику як складову економічної політики держави, що спрямована на формування податкової системи, здатної забезпечити економічне зростання, гармонізацію економічних інтересів держави та платників податків з урахуванням соціально-економічного стану в державі[181]. Цей підхід знаходить свій розвиток у наукових працях А. Соколовської, яка вважає, що формування податкової політики є мистецтвом досягнення компромісу інтересів різних соціальних груп щодо питання встановлення та зміни параметрів податкової системи, яка відповідає вимогам соціально-економічного прогресу суспільства загалом та завданням, що стоять перед державою на конкретному етапі її розвитку; в умовах макроекономічної нестабільності – здатністю використовувати податки для досягнення балансу між

[181] Налоги и налогообложение: учебник / под. ред. Д. Г. Черника, Л. П. Павловой. Москва: Инфра-М, 2001. С. 55.

вирішенням завдань фіскальної консолідації та створенням умов для економічного зростання[182].

Про податкову політику як великий компроміс зазначає К. Швабій, наголошуючи, що «базисом формування ефективної податкової системи має бути суспільний компроміс. Без нього держава буде весь час стикатися з комплексом проблем, які буде дуже важко подолати. Жодна ефективна система адміністрування і контролю не може подолати негативне ставлення до системи мільйонів платників, якщо суспільна думка про систему оподаткування є негативною, а правила, за якими вона функціонує, – неприйнятними для більшості. І навпаки – наявність суспільного компромісу виступає основною умовою стійкої кооперації в податковій сфері між різними акторами і стейкхолдерами, що підвищує комплаєнс (добровільність сплати податків)»[183].

Заміна застарілих способів управління, в основу яких було покладено владні повноваження та чіткі бюрократичні процедури, на такі, що орієнтуються на надання якісних публічних послуг може свідчити про прагнення досягти узгодження інтересів в оподаткуванні з метою формування збалансованої податкової системи та має відбуватися, ураховуючи низку критеріїв, насамперед необхідність у балансуванні приватного та публічного інтересу, серед яких економічна ефективність (інтереси платників податків – мінімізація негативного впливу оподаткування на економічні процеси); фіскальна достатність (інтереси держави – забезпечення її необхідним обсягом фінансових ресурсів для виконання покладених на неї функцій);

[182] Соколовська А. М. Формування податкової політики в умовах невизначеності. *Фінанси України.* 2012. № 11. С. 44.
[183] Податкова політика держави. Ще один великий компроміс / за заг. ред. К. І. Швабія. Київ: Алерта, 2018. С. 8, 10.

соціальна справедливість (інтереси громадян – взаємозв'язок сплачених податків та зборів із зворотним потоком якісних суспільних благ)[184].

На правове регулювання відносин у сфері оподаткування впливає система чинників, одним з яких є трансформація інтересу. Приватний та публічний інтереси змінюються на різних етапах розвитку держави і права. Деякі явища перестають мати публічний інтерес і набувають характерних рис приватного інтересу. Буває і навпаки – у разі визнання певних приватних інтересів як публічного на підставі неодмінної їхньої значушості. У сфері оподаткування публічний інтерес виражає прагнення до належної та своєчасної мобілізації грошових коштів для забезпечення реалізації завдань та функцій держави і органів місцевого самоврядування.

Зокрема, у деяких випадках, як влучно зазначає Д. Білінський, динаміку публічного інтересу пов'язують із суб'єктним складом та ієрархією учасників, що характеризують фінансові відносини. Учений піддає сумніву твердження про те, що публічний інтерес проходить шлях не «знизу вгору», «зверху вниз», тобто формуючись «вгорі», він не йде шляхом «індивідуальний інтерес – територіальний інтерес – громадський інтерес – державний інтерес», а навпаки – «державний – громадський – територіальний – індивідуальний». Науковець наголошує, що «по-перше, в кожному випадку, на кожній стадії руху публічних грошей бере участь певний склад суб'єктів. У деяких випадках мова йде про участь всіх учасників фінансових відносин, в окремих – про вибіркову участь окремих із них… По-друге, навряд чи є послідовною побудова моделі щодо узгодження різного виду

[184] Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні. Тернопіль: Карт-бланш, 2005. С. 136.

інтересів за ознакою «згори донизу» або навпаки. Більш слушним в цих умовах намагатися сформувати певну модель кругообігу руху коштів, а вже в межах цього кругообігу на кожній стадії і можна буде акцентувати увагу на формування не ієрархії інтересів, а саме досягнення балансу між ними» [185].

Наведені позиції науковців свідчать про те, що узгодження інтересів в оподаткуванні продовжує цікавити представників різних наук. Не викликає сумніву і те, що політика держави, а отже, і правове регулювання, на сьогодні виступає пріоритетним об'єктом вітчизняного реформування, у т. ч. у контексті її трансформації з суто фіскального інструменту в ефективний засіб соціально-економічного впорядкування суспільних відносин.

Нормативно-правова регламентація відносин у сфері оподаткування є початковою стадією правового забезпечення узгодження приватного та публічного інтересу в оподаткуванні.

Розглядаючи проблему процедурного регулювання податкових відносин, О. Мінаєва звертає увагу насамперед на нормотворчі процедури[186]. Дослідниця виокремлює нормотворчі процедури установчого характеру, спрямовані на первинне регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування. Під первинністю регулювання вона пропонує розглядати побудову нормативних конструкцій, що спрямовані на забезпечення регулювання суспільних відносин, що до цього не були нормативно врегульованими. Підставами такого регулювання виступають прогалини у праві,

[185] Білінський Д. О. Щодо змісту процедур, які забезпечують динаміку реалізації публічного фінансового інтересу. *Вороновські читання. Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р.) / редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Т. А. Латковська та ін. Харків: Асоціація фінансового права України, 2017. С. 13.

[186] Мінаєва О. М. Процедурне регулювання податкових відносин (методологічний аспект): автореф. дис. … д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2017. С. 12–13.

виникнення нових суспільних відносин, які потребують нормативного впорядкування та формулювання основ їхньої регламентації, викликана суспільно-політичними та соціально-економічними реаліями необхідність у запровадженні нових юридичних засобів упорядкування суспільних відносин у сфері оподаткування тощо.

До другого різновиду нормотворчих процедур, за О. Мінаєвою, належать такі, що мають трансформаційний характер, оскільки приймаються у вигляді публічно-владних актів, якими вносяться зміни до чинних нормативних податково-правових приписів. Це відбувається шляхом прийняття законів про внесення змін до чинного податкового законодавства. Ліквідація нормативно-правових приписів у сфері оподаткування здійснюється в межах нормотворчих процедур ліквідаційного характеру, коли певні нормативні приписи у зв'язку із суспільними реаліями повинні припинити свою дію.

Цілком зрозуміло, що конкретні нормотворчі процедури можуть мати також змішаний характер. Змішаність нормотворчих процедур у сфері оподаткування проявляється тоді, коли в межах конкретної нормотворчої процедури водночас приймаються нові нормативні приписи; вносяться зміни до вже існуючих податково-правових положень; ліквідуються окремі нормативні положення податкового законодавства. Такий підхід зумовлений насамперед тим, що публічно-владний акт, який був прийнятий у межах конкретної нормотворчої процедури, може містити приписи, якими вперше врегульовується певна сфера оподаткування, трансформується алгоритм регулювання вже існуючих відносин, ліквідуються чинні приписи податкового права.

Законодавство у сфері податків та зборів є сформованим, водночас процес його вдосконалення триває, що полягає у виробленні

нових правових приписів, внесенні змін у чинні шляхом уточнення та/або доповнення. У системі правових норм у сфері оподаткування з'являються такі, що регламентують договірні відносини між платником податків та контролюючими органами (наприклад, інститут договорів про попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях).

Таким чином, у сфері публічного права, для якого характерним є імперативність та владний характер, упродовж останніх років відбувається демократизація правових приписів і дерегуляція значної групи суспільних відносин. З огляду на економічні виклики, а також у зв'язку зі збільшенням кількості ситуацій, для вирішення яких потрібний індивідуальний підхід, держава в особі органів та посадових осіб все частіше йде на перемовини із суб'єктами економічної діяльності, а результати останніх оформлює у вигляді договору із взаємними правами та обов'язками.

На суттєву проблему на шляху досягнення суспільного компромісу у разі, коли пріоритети різних груп впливу різноспрямовані, коли знайти спільний знаменник складно або неможливо, указує К. Швабій: «Несуперечливий суспільний вибір за таких обставин є недосяжним. На практиці це часто призводить до ситуації, коли пріоритети невеликої, але впливової групи, домінують над пріоритетами всього суспільства… Податкова система XIX ст. у Швеції була продуктом обмежень виборчого права, коли три чверті громадян чоловічої статі не були наділені виборчим правом. Таким чином, спостерігалося чітке зміщення пріоритетів у бік урахування інтересів найбагатших верств суспільства, що забезпечувалося двопалатним парламентом, вибори до якого відбувалися за майновим статусом. Апріорі не могли бути обраними люди з меншим за

визначену межу рівнем доходу чи статками. Унаслідок цього принцип інституційної конгруентності порушувався, оскільки коло осіб, які приймали рішення, збігалося з колом бенефіціаріів цих рішень та, що головне, не збігалося з колом платників податків, чиїх інтересів ці рішення стосувалися»[187].

Під час аналізу динаміки реалізації приватного та публічного інтересу в актах законодавства у сфері оподаткування важливим моментом є встановлення факту як виникнення відповідного інтересу, так і припинення його існування, тобто досягнення бажаної мети. Надалі залишається невирішеним питання пошуку рівноваги між податковим тягарем і вигодами оподаткування та примусовим або свідомим вибором сплати податків до бюджету[188].

Чергові питання, що стоять на порядку денному: Чи можна вважати декриміналізацію ст. 205 Кримінального кодексу України (фіктивне підприємництво) та зміни у ст. 212 Кримінального кодексу України (ухилення від оподаткування) кроком до забезпечення реалізації приватного інтересу суб'єктів господарювання? Чи планується податкова амністія для окремих категорій платників податків?

Одночасно тривають розмови про новації в інституті відповідальності за податкові правопорушення, у т. ч. введення відповідальності держави перед платником податків, яка теж має сплачувати штрафи за порушення нею приписів нормативно-правових актів.

Окрема увага платників податків прикута до запровадження у національне законодавство мінімального стандарту Плану дій для

[187] Податкова політика держави. Ще один великий компроміс / за заг. ред. К. І. Швабія. Київ: Алерта, 2018. С.10.
[188] Трофімова Л. В. Податкова політика і податкова система. *Форум права.* 2010. № 1. С. 364–370.

боротьби з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування[189]. Ці заходи зумовлені загальносвітовою тенденцією боротьби з ухиленням від оподаткування. Обов'язковими для виконання Україною є чотири напрями з п'ятнадцяти запропонованих, зокрема: напрям 5 «Удосконалення заходів боротьби з податковими зловживаннями»; напрям 6 «Недопущення зловживання пільгами, передбаченими двосторонніми угодами»; напрям 13 «Рекомендації про документацію з трансфертного ціноутворення та розкриття інформації по країнах»; напрям 14 «Удосконалення процедури взаємного узгодження шляхом вирішення спорів». Зрозумілим є те, що така політика спрямована на забезпечення публічного інтересу в оподаткуванні – насамперед гарантованого сбору податкових надходжень, а також на справедливість та рівні умови оподаткування, що є важливим для платників податків. У контексті належного забезпечення приватного інтересу в оподаткуванні перед платниками податків стоїть завдання доведення своєї добросовісності та законослухняності. Отже, формуючи податкову політику та приймаючи нормативно-правові акти у сфері фінансової діяльності держави, потрібно намагатися збалансувати інтереси платників податків і держави.

[189] Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). URL: http: // mof.gov.ua (дата звернення: 12.09.2019).

2.3. Принципи податкового права як прояв приватного та публічного інтересу

Принципи відіграють роль орієнтирів під час формування права. На підтвердження цього постулату, О. Зайчук зазначає, що «еволюція права походить від ідей до норм, потім через реалізацію норм – до суспільної практики. Саме починаючи з появи ідей, а ідея досить часто формується у вигляді правового принципу, принцип визначає, направляє розвиток права»[190]. А тому цілком логічним видається після розгляду питання нормативного забезпечення приватного та публічного інтересу у податкових правовідносинах звернути увагу на принципи податкового права як концентрацію правових ідей, що перетворюються у норми та проявляються у процесі реалізації права.

У цьому контексті з посиланням на В. Карташова В. Форсюк схиляється до виділення трьох груп принципів: позитивного права, доктринальних принципів та практично-прикладних принципів[191]. Цілком зрозумілим видається до принципів позитивного права відносити ті, що становлять норму права і, виходячи із вузького розуміння права, є виробленими державою чи лише зовнішньо виражені нею концепти; доктринальними принципами можна вважати ті принципи, що вироблені правовою наукою і надалі тією чи іншою мірою можуть бути рецепійовані суб'єктами правотворення та правозастосування; практично-прикладні принципи становлять основні засади та правила, що сформувалися у процесі вирішення

[190] Зайчук О. А. Принципи права в контексті розвитку загальної теорії держави і права. *Альманах права*. 2012. Випуск 3. С. 22.
[191] Форсюк В. Філософсько-правові аспекти тлумачення принципів податкового права. *Підприємництво, господарство і право.* 2019. № 5. С. 190.

конкретних ситуацій шляхом тлумачення норм права та правозастосування.

За позитивістською традицією принципи права часто продовжують визначатися як вихідні, керівні, засадничі ідеї, начала права, що закріплені в законах та інших нормативних актах безпосередньо або випливають з їхнього змісту і виводяться із системи законодавства логіко-індуктивним шляхом. Справді, офіційна легалізація принципів права, у т. ч. податкового, може відбуватися по-різному: бути окремими нормами (нормами-принципами), входити як складова до іншої норми або виводитися з контексту за допомогою логічних прийомів. О. Дьомін наголошує на тому, що будь-які принципи, що входять до системи правового регулювання, набувають правового характеру та мають розглядатися як правові принципи; визначаючи правові принципи як ідеї, розуміються ідеї, що так чи інакше втілені у право; указуючи на те, що принципи – це начала, потрібно мати на увазі саме нормативні основи правового інституту, галузі або права загалом[192].

У сучасному розумінні принципи права є найбільш загальними і стабільними вимогами, що уособлюють суспільні цінності, дозволяють відтворити їх під час формування та дії права, визначаючи його характер і напрями подальшого розвитку[193].

Принципи права є основоположними ідеями, на яких будується система суспільних відносин, що охоплюються правовим регулюванням. Формування принципів права значною мірою завдячує правовій доктрині та судовій практиці.

[192] Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. … д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2014. С. 121.
[193] Загальна теорія права: підручник / За заг. ред. М. І. Козюбри. Київ: ВАІТЕ, 2015. С. 70.

Прикладний характер принципів проявляється під час тлумачення норм податкового права, у процесі оцінювання їхньої конституційності, для посилення юридичної аргументації у справі, у разі обмеження дискреційної волі суб'єктів, відмежування випадків кваліфікованого «мовчання» закону від прогалин у законодавстві, подолання колізій у процесі застосування норм податкового права[194].

Як зазначають учені, «система принципів фінансового права – це впорядкована єдність основоположних керівних ідей регулювання фінансових відносин, засад, що мають правове закріплення та/чи доктринальне розроблення, наділені певною стабільністю, взаємодіють з іншими принципами, що регулюють суспільні відносини»[195].

В. Форсюк, як це і має бути, розмежовує поняття «принципи податкового права» та «принципи оподаткування»[196]. У визначення принципів податкового права дослідниця вкладає основні ідеї, концепції, які знайшли своє закріплення у правових нормах або тільки сформовані юридичною доктриною та які відображають фундаментальні основи податкової політики і забезпечують загальний баланс публічних і приватних інтересів учасників податкових правовідносин. Щодо принципів оподаткування, то про них мова йде як про основні принципи правового регулювання відносин, що виникають в динамічному процесі адміністрування загальнообов'язкових платежів і забезпечують найбільш повну

[194] Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. … д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2014. С. 15.
[195] Музика-Стефанчук О. А., Поляничко О. А. Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації. Кам'янець-Подільський: Рута, 2015. С. 39.
[196] Форсюк В. Філософсько-правові аспекти тлумачення принципів податкового права. *Підприємництво, господарство і право.* 2019. № 5. С. 192.

реалізацію фіскального інтересу держави під час обліку економічних можливостей і приватного інтересу платників податків.

В історії фінансового права сформульована та проаналізована ціла система принципів, що охоплює як основоположні, загальноправові, так і галузеві принципи й принципи окремих правових інститутів. Між ними існує стійка ієрархічна взаємодія, тому розглядати їх ізольовано один від одного недоцільно. Групування принципів пов'язане зі сферою дії принципів права та уособлює їхнє змістовне навантаження.

Основоположні принципи права мають загальний характер та конкретизуються у принципах кожної галузі права і законодавства. До них відносять принцип справедливості, що потрібно розглядати у трьох аспектах: формальної справедливості (до однакового необхідно ставитися однаково), змістовної справедливості (пропорційності), процедурної справедливості (додержання процедурних правил, спрямованих на забезпечення справедливості результату, незалежно від інших обставин); принцип рівності, що передбачає вимогу рівності можливостей, згідно з якою членам суспільства мають бути створені реальні можливості конкурувати з іншими його членами, причому з достатніми шансами на успіх (рівність перед законом, рівність перед судом, рівність прав, свобод і обов'язків громадян); свобода, що зумовлює такі вимоги, що мають бути втілені у праві, як принцип «людині (громадянину) дозволено все, що не забороняється законом»; принцип поваги і непорушності прав людини, принцип толерантності, гуманізм та ін.

Загальноправові принципи права охоплюють принципи правової визначеності (суб'єктам має бути забезпечена можливість планувати свої дії зі впевненістю, що вони знають про правові

наслідки своїх дій), співмірності (юридичні дії та владні рішення мають відповідати таким критеріям: доречність, необхідність та балансування); добросовісності (необхідність сумлінної і чесної поведінки суб'єктів під час виконання ними своїх юридичних обов'язків і здійснення своїх суб'єктивних прав); розумності (вимагає обґрунтованості та послідовності поведінки суб'єктів права, їхньої розсудливості та обачності). У дослідженнях С. Ніщимної загальноправовими принципами виступають принципи пропорційності, законності, соціальної справедливості, рівності, гуманізму[197].

Цікавим є підхід до групування принципів права відомого вченого у галузі юриспруденції О. Зайчука, який виокремлює три групи принципів залежно від змісту правової матерії:

1) група принципів, що характеризує загальне ставлення до права і закону. До принципів цієї групи можна віднести положення про те, що кожний громадянин окремо і суспільство загалом, підкорюючись законам, повинні мати можливість примусити до виконання закону і самого правителя; закон – це те, що народ проголошує і встановлює; положень законів повинні додержуватися; свобода міститься у дотриманні законів, а не в їхньому ігноруванні; хто користується правом, той не порушує будь-чиїх інтересів; закон не має зворотної дії;

2) група принципів, що характеризує ставлення до людини як вищої цінності. До принципів цієї групи можна віднести положення про те, що людина не може бути засобом досягнення мети; усі люди народжуються вільними і рівними у правах; людина має право на

[197] Ніщимна С. О. Реалізація загальноправових принципів у фінансовому праві. *Порівняльно-аналітичне право.* 2015. № 1. С. 202–206.

особисту недоторканність; ніхто не може бути визнаний винуватим у скоєнні злочину, інакше, як за вироком суду; реалізація громадянином своїх прав не повинна порушувати прав інших громадян;

3) група принципів, пов'язана зі встановленням істини під час вирішення спорів, із дослідженням доказів. До принципів цієї групи можна віднести такі положення: ніхто не може бути суддею у власній справі; ніхто не може посилатися для свого виправдання на незнання законів; нехай буде вислухана і друга сторона; відповідальність наступає тільки за вину[198].

Запорукою ефективного функціонування механізму правового регулювання відносин у сфері оподаткування є наявність своєрідних фільтрів як засобів протидії впливам незаконних інтересів. Принципи в системі податкового законодавства виступають мірилом справедливості та законності, виконують регулятивну, захисну та охоронну функції з метою існування сприятливого середовища для економічного розвитку суб'єктів господарювання, забезпечення єдиного підходу в їхньому оподаткуванні та належного надходження до бюджету коштів, достатніх для задоволення публічних потреб.

Галузеві принципи права, що є найбільш загальними та стабільними вимогами, притаманними певній галузі права, визначають її характер і напрями подальшого розвитку. Принципи підгалузей права та правових інститутів є спеціальними принципами. Наприклад, Є. Шаптала виділяє у податковому праві систему принципів податкового стимулювання та вказує на належність до неї таких принципів: 1) забезпечення балансу публічних і приватних

[198] Зайчук О. А. Принципи права в контексті розвитку загальної теорії держави і права. *Альманах права*. 2012. Випуск 3. С. 24.

інтересів; 2) соціальної справедливості; 3) рівності; 4) стабільності; 5) рівномірності і зручності сплати податків і зборів[199].

Оскільки принцип є загальним орієнтиром обрання певного виду поведінки, то вважаємо за необхідне перейти до характеристики окремих принципів податкового права й проявів приватного та публічного інтересу в них. Однак варто зауважити, що у зв'язку з тим, що принципи податкового права забезпечують взаємозв'язок податкового права, податкового законодавства, податкової політики, мають свою специфіку і відображають сутність та особливості оподаткування, у цій роботі здійснено спробу розглянути систему загальних та спеціальних принципів, які діють у межах податково-правового регулювання.

До принципів, закріплених у податковому законодавстві, згідно з ст. 4 ПК України відносять такі:

– загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є відповідно до положень цього Кодексу;

– рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної належності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

– невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

[199] Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Ірпінь, 2019. С. 9.

– презумпцію правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

– фіскальну достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

– соціальну справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

– економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їхнє адміністрування;

– нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків;

– стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їхні ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

– рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи з необхідності у забезпеченні своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їхньої сплати платниками;

– єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні всіх обов'язкових елементів податку[200].

Структура статті 4 ПК України дає зрозуміти, що положення про те, що загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено цим Кодексом, сплаті не підлягають (п. 4.2 ст. 4 ПК України); податкові періоди та строки сплати податків та зборів установлюються, виходячи з необхідності у забезпеченні своєчасного надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків і зборів (п. 4.3 ст. 4 ПК України); установлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до цього Кодексу Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України (п. 4.4 ст. 4 ПК України); при встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (п. 4.5 ст. 4 ПК України), також містять вимоги, на яких ґрунтується податкове законодавство.

Усі визначені у ст. 4 ПК України принципи, крім принципів невідворотності настання відповідальності та презумпції правомірності рішень платника податків, як зазначає О. Дмитрик із

[200] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17 (дата звернення: 10.11.2019).

співавторами, це вимоги до нормотворчості або засади, яких необхідно дотримуватися під час визначення правил оподаткування[201].

Принципи справедливості, невідворотності покарання, верховенства права є основоположними для забезпечення приватного та публічного інтересу в оподаткуванні. При цьому повнота їхньої реалізації передбачає слідування ним у діяльності кожного з суб'єктів: як платника податків, так і контролюючого органу.

Як наголошують В. Андрущенко та Т. Тучак, справедливість на основі рівності перед податковим правом та економічного потенціалу платника податків передбачена першим принципом А. Сміта та полягає у зобов'язанні громадян брати участь у покриванні державних видатків по змозі відповідно до своїх доходів[202]. Автори наводять цитату зі статті XIII «Декларації прав людини і громадянина», прийнятої Національними установчими зборами Франції у 1789 році, про те, що податки «мають бути рівномірно розподілені між всіма громадянами». Таким чином, на платниках з однаковими економічними можливостями має лежати однаковий податковий тягар. Відомі економісти розрізняють горизонтальну та вертикальну справедливість, указуючи на те, що перша передбачає, що рівні за матеріальним станом (доходом, майном) індивідууми мають сплачувати податки за однаковою ставкою податку, а друга – індивідууми з різним матеріальним станом мають брати на себе і різні за величиною податкові зобов'язання.

Протягом тривалого часу представниками фінансово-правової науки пропонувалися і інші підстави для справедливого

[201] Дмитрик О. О., Котенко А. М., Смичок Є. В. Вплив принципів податкового законодавства на ведення бізнесу в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. Т. 1, № 28. С. 109.
[202] Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкова держава. Київ: Алерта, 2016. С. 142.

оподаткування, наприклад, відповідність розміру податку вартості отриманих від держави послуг. Однак лише через відповідність між реальним майновим становищем особи та ставкою податку реалізується один з аспектів принципу справедливості у податковому праві.

У контексті справедливого розподілу податкового тягаря залежно від інтересів, майнового становища платників податків виокремлюють принцип вигоди, принцип платоспроможності та принцип витрат у системі оподаткування[203]. Тут ідеться про таке:

1) державні видатки повинні бути оплачені податками з тих, хто отримує вигоди від наданих державою і використаних ними благ;

2) обсяг податкового навантаження залежить від економічного становища платників податків (матеріального добробуту чи багатства);

3) держава оплачує коштом податків продукцію та послуги державних підприємств, у т. ч. державні закупівлі у приватного сектору.

Як бачимо, справедливість як основоположний принцип та важлива конституційна цінність вимагає, щоб усі платники податків мали рівні умови виникнення та виконання податкового обов'язку. Однак юридична рівність може спричинити скрутні наслідки для малозабезпечених платників податків. З метою гарантування цій категорії платників мінімально гідного рівня забезпечення державою пропонуються такі різноманітні форми допомоги, як пільги, преференції, переваги тощо. Виходить, що відхилення від принципу формальної рівності можливе.

[203] Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкова держава. Київ: Алерта, 2016. С. 143–149.

З практичного погляду судження платника податків та контролюючого органу про справедливість у конкретних ситуаціях можуть різнитися. Такі приклади наводить В. Соловйов, стверджуючи, що про справедливість того, що несумлінний платник податків уникнув відповідальності, у правопорушника та податкового відомства здебільшого будуть різні думки щодо справедливості того, що відповідно до нового законодавства ліквідовуються податкові пільги, протилежними будуть позиції в осіб, які мають право на пільгу, та осіб, які такого права не мають[204]. У контексті міркувань про справедливість як наслідок задоволення сукупності всіх суб'єктивних інтересів видається безперспективним її обгрунтування, оскільки неможливо досягти такого стану речей. Мабуть, краще тлумачити справедливість саме щодо ступеня забезпечення балансу приватного та публічного інтересів в оподаткуванні.

Логічним продовженням буде характеристика принципу забезпечення гармонійного поєднання у праві суспільних та особистих інтересів, що навіть знайшов свого закріплення у преамбулі Конституції СРСР (1977 року), яка визначала суспільство того часу як суспільство, законом життя якого є піклування всіх про благо кожного та піклування кожного про благо всіх. Зазначений принцип допускає принцип верховенства суспільних інтересів. Стаття 62 цього акта прямо зобов'язує громадян оберігати інтереси Радянської держави[205] (Конституція УРСР (1978 року) у ст. 60 закріплювала аналогічні зобов'язання).

[204] Соловьев В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений: дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2002. С. 37.
[205] Конституція (Основний Закон) Союзу Радянських Соціалістичних Республік від 07.10.1977. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0001400-77 (дата звернення 14.07.2019).

У процесі державного регулювання економічної діяльності виникає необхідність в узгодженні інтересів усіх суб'єктів, в основу його має бути покладено основний принцип: держава в особі правотворчих органів повинна прагнути того, щоб дотримання інтересів суспільства та держави (публічних інтересів) було вигідне кожному носію приватного інтересу[206]. Існують сфери діяльності, і оподаткування не є винятком, у яких унеможливлюється забезпечення реалізації публічного інтересу без втручання держави. Дотримання виключно приватних інтересів може призвести до погіршення функціонування економіки та негативних соціальних змін.

Принцип поєднання приватного та публічного інтересу набув значної популярності в Україні у зв'язку з трансформацією пріоритетів політики держави у напрямі людиноцентризму, що є універсальним вектором розвитку для різних правових систем світу. У межах розвитку Української держави у законодавчій діяльності це прослідковується у відході від пріоритету державного (або загального, суспільного) інтересу в радянський період її історії до пріоритету гармонійного поєднання приватного (особистого), публічного (суспільного) та державного інтересів у чинному законодавстві.

Цей принцип лежить (але прямо не передбачено) в основі Конституції України, а також нормах матеріального та процесуального права, викладених у галузевих кодексах. Загальна Декларація прав людини 1948 року, яка дозволила перейти до нового етапу розвитку правових систем та вперше на глобально-світовому рівні запропонувала державам визнати систему основних прав людини та забезпечити її охорону та захист, ст. 29 визначає, що кожна

[206] Курбатов А. Я. Сочетание частных и публичных интересов при правовом регулировании предпринимательской деятельности. Москва: Центр ЮрИнфоР. 2001. С. 158.

людина має обов'язки перед суспільством, у якому тільки й можливий вільний і повний розвиток її особи. При здійсненні своїх прав і свобод кожна людина повинна зазнавати тільки таких обмежень, які встановлені законом виключно з метою забезпечення належного визнання та поваги прав і свобод інших та забезпечення справедливих вимог моралі, громадського порядку і загального добробуту в демократичному суспільстві[207].

У сучасних умовах «баланс публічних і приватних інтересів визнається одним із основоположних конституційних принципів, на якому має ґрунтуватися правове регулювання за участі держави»[208]. Згідно з підходом Д. Бахраха, Б. Російського і Ю. Старілова, «теорія інтересів визначає види інтересів, які забезпечуються окремими правовими нормами (принципами), і вказує напрями правового регулювання конкретних суспільних інтересів або дій. Вона не забезпечує повного і чіткого розмежування цих правових утворень, оскільки більшість правових норм одночасно регулюють як публічні, так і приватні інтереси» [209].

Ще принцип дотримання балансу інтересів, або принцип пропорційності розглядається у контексті дослідження принципів податкових процедур та є обов'язком уповноваженого органу під час вирішення справи зберігати баланс між цілями і завданнями, на досягнення яких спрямований адміністративний акт, і будь-якими можливими негативними наслідками для прав, свобод та інтересів

[207] Загальна декларація прав людини від 10.12.1948. URL: zakon.rada.gov.ua (дата звернення: 15.07.2019).
[208] Козлов А. Ю. Обеспечение баланса публичных и частных интересов в процессе возмездного отчуждения недвижимого имущества, находящегося в федеральной собственности: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2009. С. 12.
[209] Бахрах Д. Н., Российский Б. В., Старилов Ю. Н. Административное право : ученик. 2-е изд., изм. и доп. Москва: Норма, 2005. С. 60–61.

особи, які можуть настати в результаті прийняття адміністративного акта; засобами, що використовуються, та отриманим результатом.

Отже, є підстави розглядати цей принцип як створення такої конфігурації прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, за якої максимально враховані інтереси індивіда, що не порушують інтереси суспільства. У цьому контексті згадується договірна теорія походження держави Ж.-Ж. Руссо, що пояснює об'єднання людей у єдиний державний союз відповіддю на вимогу збереження людського роду і забезпечення справедливості, свободи і порядку. Договором державотворення є домовленість однієї людини з іншою, усіх з усіма, що передбачає невідчуження, збереження природних прав за індивідами[210].

Або зміст цього принципу зводити до такого: загальний інтерес, яким керується держава, не може бути таким, що пригнічує свободу окремої особи.

У науковій літературі вже тривалий час панує думка про те, що держава та платник податку мають перебувати у стані повної рівності, оскільки на конституційному рівні знайшли своє закріплення положення щодо повноти реалізації та захисту всіх форм власності, у т. ч. державної та приватної[211]. Крім того, висловлюється зауваження, що не є свідченням субординації відносин між платником податків та державою те, що платник податку зобов'язаний стати на облік у контролюючому органі[212]. В. Гурєєв взагалі паритет інтересів платника податків та держави вбачає у тому, що співвідношення економічних інтересів платника податків і держави виражається в

[210] Скакун О. Ф. Теорія держави і права: підручник. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. С. 32.
[211] Брызгалин А. В. Справедливость как основной принцип налогообложения. *Финансы.* 1997. № 8. С. 29.
[212] Соловьев В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений: дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2002. С. 48.

тому, що до бюджетів усіх рівнів та позабюджетних фондів платник податків сплачує не більше 50 % доходів (прибутку) (цей показник є результатом проведених економічних розрахунків)[213].

І якщо з першими двома характерними обставинами є підстави погодитися, то, на противагу останньому твердженню, можна зауважити те, що сумнівною видається прив'язка паритетності інтересів платника податків та держави до сплати першим не більше 50 % частини доходу (прибутку).

Принцип пропорційності визначає, що заходи, передбачені у нормах права, повинні спрямовуватися на досягнення легітимної мети та мають бути співмірними з нею. В оподаткуванні сутність цього принципу розкривається як оптимальне співвідношення надходжень до бюджету та обтяжуючих наслідків для платника податків. У Конституції України відсутнє пряме закріплення принципу пропорційності, хоча він і випливає з більш загального принципу верховенства права. У судовій практиці критерій пропорційності розглядається як еквівалент справедливій рівновазі між інтересами держави та інтересами особи.

Урахування фактичної здатності сплатити податки та збори має полягати у необхідності враховувати як індивідуальну здатність кожного сплатити податки й збори, так і реальну, фактичну спроможність сплатити податки та збори в конкретний проміжок часу, що може проявлятися у податковій політиці держави завдяки зменшенню/збільшенню податкового навантаження, у т. ч. за рахунок податкових пільг.

---

[213] Гуреев В. И. Правовые проблемы совершенствования налоговой системы России: дис. д-ра юрид. наук. Москва, 1999. С. 33.

Прагнення забезпечити баланс приватного та публічного інтересу проявляється також в уточненні ставок місцевих податків та зборів на початку нового бюджетного року, виходячи з відповідних економіко-соціальних показників. Таким чином, ідеться про збалансованість, співмірність публічних (зокрема, державних) інтересів та інтересів окремої особи в разі виникнення потреби в обмеженні її прав.

Збалансованість може досягатися, зокрема, за допомогою з'ясування сутності та законодавчого закріплення ієрархії інтересів. У правовій доктрині зазначається, що потрібно виходити з чотирьох ієрархічно розташованих одна до одної груп пріоритетів:

1) такими, що потребують першочергового задоволення, є інтереси, пов'язані з повноцінним функціонуванням суспільства. Одночасно забезпечується реалізація власних природних прав більшістю членів суспільства;

2) підпадають під охорону приватні інтереси; пріоритетними вважаються інтереси, пов'язані з реалізацією природних прав;

3) значушість у контексті забезпечення мають державні інтереси, продуковані необхідністю у збереженні та зміцненні державності, територіальної та культурної цінності держави;

4) беруться до уваги інші суспільні та приватні інтереси[214].

Ще одним способом забезпечення балансу приватного та публічного інтересу виступає законодавче закріплення спеціальних обмежень або лімітації простору для реалізації інтересів загалом. У цьому контексті М. Козюбра зауважує, що за сучасними європейськими стандартами, такі обмеження:

[214] Вавилин Е. В. Осуществление и защита гражданских прав. Москва: Волтерс Клувер, 2009. 203 с. URL: http: // lawbook. Online (дата обращения: 12.10.2019).

1) мають встановлюватися виключно законами;

2) бути пропорційними до визначеної конституцією та законами мети;

3) обґрунтовані публічними інтересами, необхідними для нормального функціонування демократичного суспільства, або захистом прав інших людей. Крім того:

4) будь-які обмеження прав мають застосовуватися лише у тому разі, якщо не існує інших, менш обтяжливих заходів досягнення мети забезпечення публічних інтересів, прав інших осіб;

5) наслідки обмежень прав не повинні бути надмірними;

6) обмеження не повинні спотворювати сутність обмежуваних прав[215].

Принцип правової визначеності як складова принципу верховенства права вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їхньої передбачуваності (прогнозованості). У ПК України сформульовані загальні засади встановлення податків і зборів, серед яких є такі: будь-які питання щодо оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства (п. 7.3 ст. 7); установлення загальнодержавних податків та зборів (п. 9.4 ст. 9) та установлення місцевих податків і зборів (п. 10.4 ст. 10), не передбачених цим Кодексом, забороняється, що, по суті, охоплюється визначеними ст. 4 ПК України основними засадами податкового законодавства, зокрема викладеним у п. 4.2 ст. 4 ПК України –

[215] Загальна теорія права: підручник / за заг. ред. М. І. Козюбри. Київ: Ваіте, 2015. С. 60.

загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено цим Кодексом, сплаті не підлягають; при встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (п. 4.5 ст. 4); якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу (п. 5.2 ст. 5); не може бути притягнуто до відповідальності, включаючи фінансової (штрафні санкції та/або пеня), платника податків (податкового агента та/або його посадову особу), який діяв відповідно до індивідуальної консультації, наданої йому у письмовому вигляді, а також узагальнюючої податкової консультації, за діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, зокрема на підставі того, що у надалі така податкова консультація була змінена або скасована (п. 53.1 ст. 53) тощо[216].

Принцип законності як основний принцип діяльності органів державної влади передбачає необхідність у дотриманні норм законів і підзаконних нормативно-правових актів, а також виконання уповноваженими суб'єктами норм права у процесі здійснення фінансової діяльності держави. Це може бути як нормотворча, так і правозастосовна діяльність. Поняття законності переважно стосується держави, діяльності органів державної влади, а не суспільства. У процесуальних відносинах за належну реалізацію юридичної процедури відповідає суб'єкт владних повноважень, у т. ч. коригує її здійснення та визначає способи досягнення поставленої мети. У податкових відносинах, що виникають між органами державної влади

[216] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17 (дата звернення: 15.07.2019).

та платниками податків, принцип законності означає верховенство закону.

Продовжуючи ці міркування, О. Музика-Стефанчук та А. Поляничко зазначають, що, беручи до уваги ст. 19 Конституції України, за якою «правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством», у податкових правовідносинах платників податків не можна примушувати сплачувати податки, які не закріплені законом, також не можна примушувати сплачувати податки і збори у порядку, іншому, ніж це передбачено податковим законодавством[217].

Принцип використання органом державної влади та органом місцевого самоврядування своїх повноважень з належною метою та в межах – дозволено те, що прямо передбачено – пов'язаний з принципом ефективності виконання покладених на вказані суб'єкти повноважень. Учасники відносин у сфері фінансової діяльності держави зобов'язані діяти відповідно до чітко визначених стадій та досягти поставленої мети процедури.

Принцип неупередженості – відсутність суб'єктивізму при прийнятті рішень посадовими особами органів державної влади та органів місцевого самоврядування як учасниками фінансових процедур.

Принцип добросовісності та розсудливості може розглядатися у контексті впливу його на забезпечення приватного та публічного інтересу в податкових відносинах. І якщо перший принцип зобов'язує як платника податку, так і контролюючий орган сумлінно виконувати

[217] Музика-Стефанчук О. А., Поляничко О. А. Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації. Кам'янець-Подільський: Рута, 2015. С. 83.

свої зобов'язання та не зловживати правами (повноваженнями), зважаючи як на суспільні, так і індивідуальні інтереси, то другий – можна тлумачити як необхідність контролюючого органу, здійснюючи повноваження у сфері справляння податків і зборів, діяти, керуючись законами логіки, здоровим глуздом та загальноприйнятними нормами моралі.

Принцип соціальної відповідальності – усвідомлення керівниками соціальних цілей під час ухвалення управлінських рішень[218], процедура має відбутися не лише відповідно до правових, але й до моральних норм.

Принцип розумного строку (оперативності) у податкових відносинах указує на чіткі критерії, які мають бути визначені на законодавчому рівні, що стосуються як необхідності у дотриманні часових меж, що визначені у нормативно-правових актах, так і неможливості невиправданого для конкретної ситуації зволікання. Іноді йдеться про принцип завершеності процедур[219], оскільки здійснення окремої процедури шляхом реалізації учасниками відносин прав та обов'язків має в підсумку певний якісний результат.

Принцип гласності (відкритості) в оподаткуванні вимагає дотримання режиму свободи інформації. І. Бєліцький, Д. Гетманцев та В. Форсюк, слідуючи сучасним тенденціям розвитку відносин «платник податку – держава», вважають за необхідне доповнити визначені принципи принципом «транспаретність оподаткування – установлення порядку справляння податків та зборів, виходячи із

[218] Бурганова Л. А. Теория управления: учебное пособие. Москва: Инфра-М. 2009. С. 29.
[219] Мінаєва О. М. Завершеність податкових процедур. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 5. С. 207–209.

необхідності забезпечення прозорості адміністрування податків та зборів»[220].

Принцип конфіденційності (захисту персональних даних) має на меті збереження в таємниці інформації, що стала відомою певному суб'єкту внаслідок виконання повноважень, визначених його правовим статусом. Тут гарантується і право вимагати інформацію лише ту, що визначена нормою законодавства.

Принцип рівності у податкових правовідносинах базується на ст. 24 Конституції України, відповідно до якої громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом. Водночас у сфері податкових правовідносин рівність перед законом означає не лише рівність у правах платників податків, але й рівність їхніх обов'язків[221].

Н. Шаптала зазначає, що такий висновок ґрунтується на правовій позиції Конституційного Суду України, викладеній у рішенні від 28 вересня 2000 р. № 10-рп/2000: «Проголошуючи рівність усіх громадян перед законом, стаття 24 Конституції України встановлює і рівну підлеглість усіх громадян законам України»[222]. Дослідниця виокремлює у змісті принципу рівності декілька аспектів:

– рівність платників податків, яка передбачає рівні права та обов'язки платників податків, забороняє будь-яку дискримінацію залежно від форми власності, організаційно-правової форми господарської діяльності, місця походження капіталу тощо;

[220] Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Бєліцький І. С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: науково-практичний посібник. Київ: Юрінком Інтер, 2015. С. 351.
[221] Баїк О. І. Про системність принципів у податковому праві України. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/34589/1/3_12-19.pdf (дата звернення: 12.11.2019).
[222] Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності та соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Ірпінь, 2012. С. 10–11.

– рівність податкового тягаря, що спрямована на досягнення неформальної рівності, яка ґрунтується на максимальному врахуванні фактичного майнового становища платника податків, що визначає його реальну платоспроможність.

Таким чином, вимога рівності в оподаткуванні висувається до порівняння економічних можливостей платників податків, а не до їхнього однакового розміру податкового зобов'язання.

Ще є думка про те, що принцип рівності у податкових правовідносинах передбачає встановлення й нормативне закріплення рівних умов оподаткування для рівних суб'єктів господарювання. Проте такі суб'єкти мають характеризуватися певною спільністю між собою, зокрема видом діяльності, яку здійснює платник податків; певними ознаками платника податків та ін.[223]. Отже, констатуємо тісний зв'язок між принципами справедливості, пропорційності та рівності в оподаткуванні.

Принцип рівності неодмінно лежить в основі податкової системи держави. Надмірна кількість податків та зборів матиме наслідком порушення цього принципу. У ст. 67 Конституції України наголошено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. А. Котенко зазначає, що у ПК України цей принцип отримав втілення вже у двох принципах: загальності оподаткування і рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. До речі, історичні та економічні дослідження засвідчили, що оподаткування є інструментом боротьби зі зростаючою нерівністю в доходах та

[223] Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Ірпінь, 2019. С. 9.

майновою нерівністю, а тому національна та світова податкова політика вимагають перегляду та внесення значних змін[224].

Статтею 92 Конституції України передбачено, що виключно законами встановлюється система оподаткування, податки і збори. Цей принцип фактично має дві складові: а) виключно законами визначається система оподаткування; б) виключно законами встановлюються податки і збори[225].

Встановлення податків і зборів є одним із різновидів податкових правовідносин. На думку А. Бризгаліна, встановлення податку – це правове проголошення податку шляхом прийняття податкового кодексу, у якому визначено чіткий перелік податків та зборів, або внесення змін до нього, що стосуються цього переліку. Встановлення податку зумовлює його введення[226].

Таким чином, принципи, закріплені у Конституції України, сформовані у доктрині права та правозастосовній практиці, тією чи іншою мірою знайшли відображення у принципах податкового права та законодавства. Наведений перелік не є остаточним, оскільки регулювання податкових відносин характеризується динамічним розвитком завдяки нормотворчій та правозастосовній діяльності; частина їх є закріпленими у податковому законодавстві, а деякі (наприклад, принципи балансу приватного та публічного інтересів, добросовісності та незловживання правом у податкових правовідносинах) існують у правозастосовній практиці.

---

[224] Доклад о неравенстве в мире 2018. Основные положения. С. 15. URL: http: // WIR2018.WID.world (дата обращения 25.09.2019).

[225] Котенко А. М. До питання про принципи у податково-правовому регулюванні. *Фінансове право.* 2014. № 2 (28). С. 24.

[226] Брызгалин А. В. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации. *Хозяйство и право.* 1990. № 1. С. 4.

Ще потрібно наголосити на необхідності у правильному розумінні принципів, оскільки нормативне їхнє закріплення ще не означає правильність застосування у конкретному випадку. У процесі тлумачення принципів національного законодавства можуть з'являтися ситуації, у яких принципи суперечать один одному. На думку О. Дьоміна, це є звичним явищем, детермінованим їхньою природою та структурно-функціональними особливостями[227]. Вирішуючи практичну ситуацію, правозастосувач має обрати принцип та аргументувати свій вибір, ураховуючи конретну ситуацію, що потребує вирішення, при цьому конфліктуючі принципи зберігають свою силу як діючі регулятори. Це зовсім не означає необхідність у слідуванні такому вибору в інших ситуаціях. Як приклад вчений наводить факт функціонування принципу рівності та принципу соціальної держави. З одного боку, для однакових категорій платників податків не дозволяється встановлювати дискримінаційні відмінності під час запровадження податків та зборів, а з іншого – у процесі справляння податкових платежів варто враховувати фактичну платоспроможність особи, допускаючи можливість диференційованого оподаткування окремих груп платників податків з різними доходами. Отже, передбачається диференційований підхід до різних (за базою оподаткування) об'єктів оподаткування. За загальним правилом, для більшої бази оподаткування, а саме: вартості майна, потужності двигуна, обсягу реалізованих товарів, розміру доходу чи прибутку, є більшою сума податку, що має бути сплачена.

Крім того, для податкової політики, незважаючи на імперативність принципів, характерними є заходи щодо надання

[227] Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. … д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2014. С. 123.

податкових пільг, у т. ч. податкових вирахувань (знижок), запровадження спеціального режиму оподаткування, що в підсумку можна розглядати як виняток з принципу рівності, а наявність бланкетних норм та оціночних категорій – з принципу визначеності.

Незважаючи на очевидне протистояння приватного та публічного інтересу в оподаткуванні, що проявляється у конфронтації платника податку та держави, у процесі використання системного підходу до характеристики принципів податкового права стає зрозумілим, що вони забезпечують відповідний баланс та виступають інтеграційним елементом. Залежно від того, яким є державний податковий менеджмент, тим чи іншим принципам податкового права і надається перевага. У цій роботі було здійснено спробу лише з'ясувати, наскільки вони відбивають приватний та публічний інтерес.

Отже, постійний розвиток принципів податкового права, що зумовлений необхідністю в ефективному правовому регулюванні нових та видозмінених суспільних відносин, переосмисленні цінності права, забезпеченні безпеки, законності та правопорядку, а також розширенні міжнародного співробітництва, дозволяє вести мову про кореляцію приватного та публічного інтересу в оподаткуванні та відповідне їхнє забезпечення у податкових правовідносинах завдяки принципам податкового права. Як окремий принцип податкового права не закріплено принцип балансу приватного та публічного інтересу в оподаткуванні.

РОЗДІЛ 3
ПРИВАТНИЙ ТА ПУБЛІЧНИЙ ІНТЕРЕС У ПРОЦЕСІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ПРИПИСІВ В УКРАЇНІ

3.1. Забезпечення приватного та публічного інтересу під час дотримання норм податкового законодавства як гарантія податкової безпеки держави

Поєднання приватного та публічного інтересу відбувається і у процесі реалізації податкової політики держави шляхом дотримання, використання, виконання та застосування податкових норм. Призначення будь-якої держави – забезпечити такий порядок, який би сприяв реалізації індивідуальних інтересів. Адже «за відсутності будь-якої моделі вільного обміну методи державного насильства вступають у суперечність з індивідуальними цінностями, на яких базується ліберальний суспільний лад»[228].

На думку Р. Познера, оподаткування забезпечує алокацію (розподіл) ресурсів або розподіл добробуту з метою фінансування загального блага у кінцевому підсумку[229]. Справді, шляхом раціонального оподаткування держава може впливати на ділову активність за допомогою розподілу ресурсів через систему субсидіювання та державних замовлень.

Кореспондування прав та обов’язків платників податків і повноважень податкових органів може відбуватися на умовах нерівності, ураховуючи хоча б те, що основним методом правового регулювання податкових відносин є імперативний, а однією зі сторін

[228] Hobhause L.T. The Elements of Social Justice / L.T. Hobhause Allen & Unwin, 1922. P. 197.
[229] Познер Р. А. Экономический анализ права: в 2 томах. Санкт-Петербург: Экономическая школа, 2004. Т. 2. С. 643.

– владний суб'єкт. На перший погляд це передбачає зміщення у балансі прав та обов'язків суб'єктів, що належать до різних сторін податкових правовідносин. На підтвердження цього постулату можна навести регламентацію правового статусу суб'єктів податкових відносин ПК України, у якому саме статтею про обов'язки платника податків (ст. 16) розпочинається визначення характеру юридичних зв'язків зобов'язального та правомочного учасників податкових відносин, а вже потім перераховуються права платника податків (ст. 17) та окреслюються функції, права, обов'язки контролюючих органів (ст. ст. 19¹–21)[230].

Пояснення цього М. Кучерявенко вбачає у тому, що «податково-правове регулювання спрямоване на впорядкування відносин, що забезпечують надходження грошових коштів у формі податків і зборів до бюджетів, тобто мова йде про врегулювання першої стадії руху публічних грошей. Тому абсолютно логічно, що власник цих грошей (держава або територіальна громада) розпоряджається ними і визначає особливості режиму їхнього руху. Це і пояснює те, що власник грошових коштів уповноважує відповідного суб'єкта правами з контролю за їхнім рухом на цій стадії фінансової діяльності, закріплюючи за зобов'язаним суб'єктом переважно приписи, що визначають характер, форму та спосіб виконання обов'язків з податкового обліку, сплати та звітності»[231].

У характеристиці інтересу у податкових правовідносинах логічною є констатація того факту, що інтерес платника податків та

[230] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17 (дата звернення: 25.09.2019).
[231] Кучерявенко М. П. Особливості розсуду в податково-правовому регулюванні. *ScienceRise: Juridical Science.* 2017. № 1. С. 38

публічний інтерес, інтерес держави або територіальної одиниці можуть як суперечити один одному, так і збігатися.

Сплачуючи податки, зобов'язана сторона, безумовно, зацікавлена в отриманні якісних соціальних послуг завдяки бюджетному фінансуванню, однак розподіл і використання централізованих фондів коштів визначені нормативно та безпосередньо залежать від запланованих дій держави і територіальних громад на відповідний бюджетний рік. Водночас, риса індивідуальної безоплатності пов'язана з браком обов'язку держави щодо надання платникові податків послуг або виконання зустрічних зобов'язань, еквівалентна сплаченій величині податків. Як приклад О. Сударенко наводить таке: усі, навіть ті особи, які не сплачують податки, мають змогу одержати безкоштовну освіту[232].

Зіткнення інтересів індивідів, суспільства та держави у сфері оподаткування є неминучим, завдання держави при цьому – максимально задовольняючи публічний інтерес, мінімізувати втрати у реалізації приватного інтересу.

У множині інтересів суб'єктів соціальної дійсності інтересам платників податків відводиться належне місце, що зумовлюється характеристикою самих суб'єктів як найбільш чисельної і динамічної соціальної групи, яка, реалізуючи власні інтереси, забезпечує розвиток держави та суспільства.

Податки є важливим соціальним і політичним фактором процвітання Української держави. Серед напрямів функціонування як держав із високим темпом економічного зростання, так і держав, що лише розвиваються, формування та реалізація виваженої податкової

[232] Сударенко О. Податок – категорія фінансового права. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, прав*о. 2016. № 1. С. 61.

політики виступає стратегічним орієнтиром. Останніми роками все більше уваги зосереджується на соціальних аспектах податкової політики, наголошується на її адекватних змінах у зв'язку із трансформацією самого суспільства та відповідності прогресивному світовому досвіду. У цьому контексті є підстави розглядати оподаткування як елемент механізму соціальної інтеграції. Зв'язок приватного та публічного інтересу проявляється в ньому безпосередньо через створення належного фінансового фундаменту для економічного та соціального розвитку суспільства.

Завдяки глобалізаційним процесам перед державами постає завдання максимізувати податкові надходження з метою реалізації програм державних видатків та скорочення дефіциту державного сектору. Однак ризик фіскального тиску платників податків привертає все більше уваги інвесторів, засобів масової інформації та загалом громадянського суспільства, яке безпосередньо бере участь у наповненні державної скарбниці.

Зворотною проблемою, що тісно переплітається із сучасним соціально-податковим менеджментом, є питання прозорості у контексті сплати податків та зборів, а також зростання рівня податкової культури населення.

Податкова історія конкретного платника податків стала питанням його репутації. Своєчасна сплата податкових платежів у повному обсязі – обов'язок, який потрібно виконувати з радістю та гордістю, тому у більшості платників провідних держав світу взагалі не виникає сумнівів щодо того, чи треба виконувати своє податкове зобов'язання.

Ознайомившись з результатами попередніх наукових досліджень, вдалося встановити, що державний податковий

менеджмент можна розглядати як економічне явище, особливий вид управлінської діяльності та процес, що відбувається між державою та платниками податків у вигляді таких етапів: формування податкової політики, організації сплати податків та зборів, контролю за виконанням нормативно-правових вимог учасниками податкових правовідносин[233]. Політика як управління державою є функціонуванням особливих інститутів публічної влади, у результаті якого приймаються соціально значущі рішення та вживаються заходи щодо їхньої наступної реалізації.

Під час характеристики податкової політики держави вчені вказують на те, що вона є складовою державного регулювання економіки та елементом механізму управління соціально-економічним розвитком держави; комплексом заходів та набором дій уповноважених органів у сфері оподаткування щодо визначення і встановлення елементів податків, процедур і процесів адміністрування; результатом роботи численних експертів і фахівців; сферою компромісу різних груп впливу, які присутні в політичному та економічному істеблішменті країни[234].

Водночас, як влучно зауважує В. Чайка, сучасна податкова політика держави, будучи складним і багатоаспектним явищем, не повинна розглядатися виключно в економічному аспекті. Завдяки

[233] Кармаліта М. В. Дослідження взаємозалежності інтересів держави та платників податків як фактору побудови ефективного податкового менеджменту. *Економічна безпека держави: проблеми теорії та практики правоохоронного забезпечення:* матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ірпінь, 30 березня 2019 року). Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. С. 39.

[234] Податкова політика держави. Ще один великий компроміс / за заг. ред. К. І. Швабія. Київ: Алерта, 2018. С. 4.

правовому регулюванню податкова політика знаходить свій вияв, у її основу покладені правові принципи[235].

Ніби намагаючись об'єднати зазначені вище позиції, Т. Латковська вказує на те, що фінансова політика, «… виступає однією із складових частин економічної політики держави, має враховувати специфіку кожного етапу розвитку суспільства та фінансової діяльності держави. Фінансова діяльність держави з одного боку має правовий характер, а з іншого – пов'язана з державним управлінням та завжди зачіпає будь-які політичні, соціальні та економічні інтереси»[236].

Відповідність або невідповідність загальнонаціональним (публічним) інтересам є ознакою державної політики. Податкова політика держави як складова державної політики має на меті мобілізацію грошових коштів до централізованих фондів держави обсягом, достатнім для забезпечення нормального її функціонування, гідного життя українського народу та зростання національного багатства.

Розгляд питання забезпечення безпеки як однієї з функцій держави свого часу здійснювали такі мислителі, як Н. Макіавеллі, Т. Гоббс, Ш. Монтеск'є та інші. Зокрема, Ш. Монтеск'є зазначав, що «для людини політична свобода – це душевний спокій, який ґрунтується на переконанні у своїй безпеці»[237]. Об'єктом досліджень учених того часу були відносини між правителями, населенням і державою, пов'язані із забезпеченням безпеки, яка може бути

---

[235] Чайка В. В. Податкова політика України: теоретико-правовий аспект. Державна фіскальна служба України, Університет ДФС України. Ірпінь, 2017. С. 6.

[236] Латковська Т. А. Фінансова політика держави у сфері банківської діяльності. *Актуальні проблеми держави і права.* 2011. Вип. 59. С. 354.

[237] Мудрость тысячелетий. Энциклопедия / сост. Н. Березин; под общей ред. А. Янак. Москва: ОЛМА-ПРЕСС, 2006. С. 52.

гарантована лише державою за допомогою спеціально створених для цього структур. Як зазначав Т. Гоббс, «…із самої природи людини випливає прагнення до безпеки та як продовження – прагнення до влади як найбільш надійного засобу забезпечення безпеки, яка практично неможлива без держави та суспільства»[238].

У науковій літературі існують різні підходи до визначення змістової сутності національної безпеки, що в загальних рисах полягають у такому: 1) зміст національної безпеки вбачається у відсутності загроз та, відповідно, розглядається як стан захисту інтересів громадянина, суспільства і держави від загроз тощо; 2) увага акцентується на внутрішніх чинниках розвитку суспільства, за якого національна безпека розглядається як спосіб і певна система гарантій щодо такого саморозвитку; 3) національна безпека визначається щодо ступеня сталості та послідовності розвитку суспільства і держави й відповідного забезпечення зазначених складових; у цьому разі її розуміють як досягнення країною відповідного рівня конкурентоспроможності; підтримання і примноження життєздатності та конкурентоздатності окремого суспільства й держави тощо[239].

О. Бригінець наголошує на тому, що національний інтерес становлять два компоненти: інтереси громадян та інтереси держави. Ці інтереси нерозривно пов’язані й доповнюють один одного. При цьому інтереси громадян розглядаються крізь призму загальнолюдських потреб кожної людини. Частково вони повторюють тези Загальної декларації прав людини 1948 року. А інтереси держави можуть визначатися як дві категорії: інтереси всіх мешканців

[238] Гоббс Томас. Левіафан, або Суть, будова і повноваження держави церковної та цивільної; пер. з англ. / Тамара Польська (наук. ред.), Ростислав Димирець. Київ: Дух і Літера, 2000. С. 6.
[239] Публічна власність: проблеми теорії і практики : монографія / за заг. ред. В. А. Устименка. Чернігів: Десна Поліграф, 2014. С. 127.

держави; інтереси апарату управління цієї держави[240]. Однак у своїй дисертації вчений не виокремлює податкову безпеку держави, а отже, не характеризує її.

Аналізуючи поняття «національна безпека», вивчаючи його сутність та складові, можна дійти висновку, що життєво важливі інтереси особи, суспільства і держави як рівні системи національної безпеки відповідають вимогам узгодженості, але наступний рівень – безпека нації загалом – підмінюється безпекою держави, крім того, така позиція лежить в основі чинного Закону України «Про національну безпеку України»[241]. У цьому контексті потрібно погодитися з думкою В. Ліпкана про те, що ототожнення національної безпеки з державною призведе до нівелювання людського виміру національної безпеки, і визнати, що на сьогодні повною мірою не сформовано понятійно-категоріального апарату, який би дозволив не лише точно визначати та окреслювати механізми управління процесами у сфері національної безпеки, але й дав би змогу сформувати нормативно-правовий фундамент функціонування системи забезпечення національної безпеки[242].

Справді, роль податкової безпеки настільки велика, що прорахунки в цій сфері, крім негативного впливу на показники економічної безпеки, можуть підірвати основи національної безпеки взагалі. Так, І. Подік, погоджуючись з тим, що з податковою системою пов’язані інтереси не лише суспільства та держави, а й усіх громадян, груп населення, підприємств та організацій, наголошує на тому, що у

[240] Бригінець О. О. Правове забезпечення фінансової безпеки України: дис. … д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2017. С. 33.
[241] Про національну безпеку України: Закон України від 21.06.2018 № 2469-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19 (дата звернення: 12.11.2019).
[242] Ліпкан В. А. Концепція національної безпеки України. Підходи до формування. *Вісник прокуратури.* 2003. № 10. С. 86.

процесі визначення ролі податків в елементах економічної безпеки потрібно звернути увагу на наявність такого:

1) податки є найбільш дієвим способом впливу на глобалізаційні процеси всередині країни і не створюють видимих перешкод для залучення капіталів;

2) здатність оподаткування до координації, узгодження, організації, кооперації, стратифікації соціальної взаємодії, керування та управління, а також впливати на різні складники економічної системи;

3) за допомогою податків, пільг та санкцій держава стимулює технічний прогрес, збільшення робочих місць, капітальні вкладення та розширення виробництва тощо[243].

Таким чином, особлива роль податкової складової у національній економіці є настільки потужною, що пояснює виокремлення поняття «податкова безпека» та використання його одночасно з поняттями «економічна безпека» і «фінансова безпека». А у наукових дослідженнях все-таки домінує розуміння її економіко-правової форми, що в ідеалі повинна забезпечити створення державою умов для взаємодії приватного та публічного інтересу. До елементів структури податкової безпеки, крім податкової безпеки держави та окремих територіальних одиниць, доцільно зараховувати податкову безпеку суб'єктів господарювання та податкову безпеку особи.

І. Подік, продовжуючи дослідження податкової безпеки, зазначає, що система показників та індикаторів податкової безпеки важлива не сама собою, а як засіб (інструмент) попередження

[243] Подік І. Податкова безпека як складова частина економічної безпеки національної економіки. *Східна Європа: Економіка, бізнес та управління.*2016. Випуск 2 (02). С. 101.

критичних ситуацій, досягнення цілей безпечного розвитку[244]. Представник економічної науки вказує на низку індикаторів, наявність яких може свідчити про стан податкової безпеки. Ідеться про рівень податкового навантаження на економіку та відношення обсягу податкового боргу до ВВП, частку податків у структурі державного бюджету, співвідношення прямих і непрямих податків, відношення непрямих податків до рівня споживчих цін, коефіцієнт еластичності, ефективну податкову ставку, стабільність та дієвість податкового законодавства, рівень довіри уряду, наявність корупції, тінізація економіки, кваліфіковані кадри компетентних органів у сфері оподаткування, ефективність адміністрування податків та зборів і дієвий податковий контроль, рівень податкової культури населення тощо.

Результати аналізу відповідності податкових правовідносин в Україні окремим індикаторам, що мають забезпечити належний стан податкової безпеки, свідчить про те, що більшість з них виходять за межі порогових значень. Однак деякі показники демонструють позитивну динаміку, зокрема такі, як показники сумлінності сплати податків та результативності адміністрування податків і зборів[245].

Віддаючи належне економічній доктрині, пропонується звернути увагу на нормативно-правову основу забезпечення податкової безпеки. Причому потрібно характеризувати як норми права, що визначають функціонування окремих інститутів податкової безпеки, так і норми законодавства, що регламентують діяльність суб'єктів її забезпечення.

---

[244] Подік І. Оцінювання сучасного стану податкової безпеки України. *Економіка та держава*. 2017. № 4. С. 46.

[245] Там само. С. 46–51.

Насамперед варто зауважити, що законодавство України серед пріоритетів національних інтересів окремо визначило такі, як життєво важливі інтереси людини, суспільства, держави, реалізація яких забезпечує державний суверенітет України, її прогресивний демократичний розвиток, а також безпечні умови життєдіяльності і добробут її громадян[246]. Перетворення зазначеного й інших орієнтирів із задекларованих цілей на реальність потребує значних зусиль, від цього залежить не лише рівень власної організації ефективного господарювання та підприємництва, а й забезпечення незалежності України від впливу інших держав або міждержавних об'єднань (а отже, і самостійність під час прийняття політичних рішень, умов співпраці з іншими країнами тощо). Нормативно визначається, що державна політика у сферах національної безпеки й оборони спрямовується на забезпечення воєнної, зовнішньополітичної, державної, економічної, інформаційної, екологічної безпеки, кібербезпеки України тощо. Податкова безпека є невід'ємною частиною економічної безпеки.

Однозначно одним із визначальних чинників забезпечення стабільності національної економіки є всі підстави вважати стан дотримання конституційних основ правопорядку у сфері господарювання – широкий комплекс вимог, пов'язаних із захистом прав власності всіх суб'єктів публічної влади (держави, органів місцевого самоврядування та українського народу) на відповідні об'єкти, що має своїми вихідними засадами визначення України як суверенної і незалежної, демократичної, соціальної, правової держави.

[246] Про національну безпеку України: Закон України від 21.06.2018 № 2469-VIII. URL: zakon.rada.gov.ua (дата звернення 25.09.2019).

Виконання поставленого завдання вбачається можливим, якщо брати за основу широко застосовуваний у вітчизняній правовій науці методологічний підхід, що полягає в комплексному вивченні національної безпеки як стану «захищеності життєво важливих інтересів людини і громадянина, суспільства і держави, за якої забезпечується сталий розвиток суспільства…»[247].

У спеціальному законі не вживається термін «публічний інтерес», при цьому використовуються щодо сфери національної безпеки поняття «національні інтереси», «національні інтереси України», а також словосполучення «життєво важливі для суспільства інтереси». Щодо приватного інтересу, то у згаданому вище акті вживається поняття «життєво важливі інтереси людини».

Порівняно із положеннями попереднього закону у сфері національної безпеки, видається позитивом закріплення захисту людини і громадянина у якості мети державної політики у сферах національної безпеки і оборони, а у якості її основного принципу – дотримання міжнародно-правових зобов'язань України.

Податкова безпека як складова національної безпеки на нормативному рівні не визначена, однак вимагає реалізації законодавчо прийнятих норм та правил оподаткування, податкового планування та прогнозу, а також контролю за дотриманням податкового законодавства в державі.

У схваленій Кабінетом Міністрів України Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері[248] податкова безпека теж не трактується, а вживається поняття «безпека в

[247] Публічна власність: проблеми теорії і практики: монографія / за заг. ред. В. А. Устименка. Чернігів: Десна Поліграф, 2014. С. 131.
[248] Про схвалення Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15.08.2012 № 569-р. URL: http: //zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2012-р (дата звернення 25.09.2019).

податковій сфері». Зазначається, що однією з основних загроз у податковій сфері є виведення фінансового капіталу з України та приховування суб'єктами господарювання значних сум доходів від оподаткування. У документі наголошується, що умовою стабілізації державних фінансів є подальше проведення податкової реформи за напрямами удосконалення системи податкового адміністрування, розроблення ефективного механізму здійснення контролю та звітності, взаємодії між суб'єктами податкової системи.

Не викликає сумніву той факт, що держава є основним суб'єктом забезпечення безпеки й здійснює свої функції в цій сфері через органи законодавчої, виконавчої та судової влади. У більшості держав світу актуальною є проблема, пов'язана із трактуванням податку як способу економічного взаємозв'язку між платником податків та державою; як правової категорії, що виражає формалізовані відносини між ними; як норми права, оскільки лише відповідно до закону податок має бути сплачений[249]. На сьогодні оподаткування – це не лише право держави, але і право платника податків знати, на що та з якою ефективністю використовуються сплачені ним податкові надходження[250].

У сучасних умовах розвитку суспільних відносин забезпечення гармонійного поєднання приватних і публічних інтересів є одним із основних завдань правового регулювання, оскільки право повинне забезпечувати і суспільні, і приватні інтереси, їхнє поєднання в досягненні певної мети. Як правильно зауважив В. Мамутов, навіть якщо розділяти захист у законодавстві приватних і публічних

[249] Пономарев А. И., Пономарев М. А., Тополов И. В. Налоговая безопасность как компонента экономической безопасности. *Ученые записки СКАГС.* 2015. № 3. С. 231.
[250] Alm J., McClelland G., Schulze W. Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics.* Vol. 48, Issue 1, June 1992, Pp. 21–38.

інтересів, то будь-який закон, спрямований на захист інтересів приватних, тим самим захищає і загальний, публічний інтерес. Якщо публічного інтересу немає, то закон не приймається. Він не приймається (у демократичній державі), якщо суперечить публічному інтересу[251]. Публічний інтерес у сфері оподаткування припускає націленість на здійснення завдань, без задоволення яких неможливо реалізувати приватні інтереси, забезпечити стійкий і нормальний розвиток суспільства загалом.

На думку М. Кучерявенка, особливого виділення вимагає податковий публічний інтерес. Нереалізований подібний інтерес означає підрив основ держави. Разом з тим не можна абсолютизувати податковий публічний інтерес. Податки не є самоціллю, а слугують базою для виконання функцій держави[252].

Податкові надходження є одним з основних джерел формування бюджету. Поняття «податковий потенціал» як сукупний обсяг оподатковуваних ресурсів території, на сьогодні немає законодавчого визначення, хоча у тій чи іншій мовній конструкції активно вживається у контексті забезпечення повного надходження податкових надходжень[253].

За рахунок оподаткування доходів та майна фізичних і юридичних осіб формується як Державний бюджет, так і місцеві бюджети України. Саме тому найбільш суттєву загрозу для держави становить недосконаліть правового регулювання відносин у сфері оподаткування.

---

[251] Мамутов В. К. До питання про поняття приватного права. *Вісник Академії правових наук України*. 1999. № 2 (17). С. 58–61.

[252] Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. С. 17.

[253] Кармаліта М. В. Правова складова дослідження податкового потенціалу в Україні. *Актуальні проблеми використання економічного потенціалу країни:* матеріали економічної наукової інтернет-конференції. Тернопіль, 2012. С. 56–59.

Податкове законодавство України, що діяло до 2011 р., можна охарактеризувати так: величезний масив законів і підзаконних нормативно-правових актів; розрізненість і неузгодженість норм права; відсутність стабільності норм права; дублювання норм права; складність і громіздкість норм права; прогалини законодавчого регулювання; відсутність дієвого механізму реалізації норм права; відсутність балансу публічних і приватних інтересів; перевага фіскальної спрямованості.

Аналізуючи законодавчий процес, Л. Касьяненко до податкового законодавства підходить як до системи податкових законів, так і заснованих на них підзаконних нормативних актів з питань оподаткування. Учена зазначає, що Законам України, що регулюють податкову діяльність держави та є однією з основних форм її податкового права, притаманні такі характерні риси: податкові закони приймаються виключно Верховною Радою України; вони спрямовані на регулювання найважливіших суспільних відносин у сфері фінансової діяльності держави; закони України з питань оподаткування завжди відзначаються нормативним характером і розраховані на багатократне вживання; ставки, механізм справляння податків та зборів і пільг щодо оподаткування не можуть встановлюватися і змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування та ін. Усі найважливіші питання податкових правовідносин врегульовуються виключно нормами, що містяться у законах України з питань оподаткування[254].

Із поглибленням економічних перетворень в Україні недоліки податкової системи, що діяла, ставали все більш вираженими. Для

[254] Касьяненко Л. М. Особливості законодавчого процесу в Україні. *Науковий вісник Національної академії ДПС України*. 2006. № 1–2 (33). С. 235.

вирішення існуючих проблем у законодавство у сфері податків та зборів вносилися численні зміни, приймалися нові норми права, які, на думку їхніх авторів, повинні були усунути невідповідність податкової системи й економічних процесів держави. Величезний масив спеціальних нормативно-правових актів, які дуже часто суперечили один одному, дозволяв недобросовісним суб'єктам господарювання або взагалі не сплачувати податки, або сплачути суми, не відповідні рівню їхнього доходу.

Як указується у науковій літературі, цю проблему законодавець хотів вирішити шляхом посилення податкового тиску, що призводило до появи ще витонченіших схем відходу від оподаткування. Чим більше держава намагалася зробити жорсткішими правила оподаткування, тим більша кількість суб'єктів господарювання йшла у тінь і збільшувалася кількість напівлегальних структур, що надають послуги з мінімізації податкових відрахувань. У результаті це обернулося величезними збитками для державного бюджету, а ситуація, що склалася, у черговий раз підтвердила, що «від успішного функціонування податкової системи багато в чому залежить результативність ухвалюваних економічних рішень»[255].

Такий стан податкового законодавства зумовив прийняття ПК України, який повинен був усунути наявні недоліки та привести нормативне регулювання у відповідність з існуючими економічними відносинами. ПК України як інструмент регулювання економічних процесів у державі повинен був забезпечити баланс публічних і приватних інтересів.

[255] Уманець Т. В. Пінчук Г. В. Податковий кодекс України: реалії сьогодення. *Стан і проблеми оподаткування в умовах мінливої економіки*: матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Донецьк, 11–12 листопада 2011 р.). Донецьк: ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2011. С. 45–47.

Для податкової системи такий баланс має особливе значення, оскільки забезпечує раціональне співвідношення інтересів держави щодо отримання надходжень для покриття державних витрат та інтересів платників податків щодо сплати такого розміру податку, який не суперечить їхнім особистим інтересам. Ігнорування публічного або приватного інтересів у сфері оподаткування призводить до негативних наслідків, а зрештою – до кардинальних змін у суспільному житті. З одного боку, прагнення відмовитися від контролю держави і розрахунок виключно на саморегулівну економіку призвело до зменшення уваги до публічних інтересів і видозміни інтересів приватних. З іншого боку, посилення адміністративних методів управління призвело до збільшення тіньового сектору економіки та, як наслідок, до зменшення у зв'язку з цим бюджетних надходжень. Як би не сталося – наслідки однакові, а саме: зменшення прожиткового рівня населення і зростання соціальної напруженості в суспільстві.

Конституція України закріплює принцип, за яким держава відповідає перед людиною за свою діяльність, а утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави. Лише те суспільство може вважатися гармонійно розвиненим, де розумно поєднується публічний і приватний інтерес. Відповідно найбільш поширеним типом правового регулювання на сьогодні є такий, що поєднує публічно-правове і приватноправове регулювання в різних пропорціях. Публічні інтереси забезпечуються завдяки визначенню у нормативному акті правил поведінки платника податків. Платник податку не несе відповідальності у разі наявності прогалин у податковому законодавстві, а тому покладання на платника податків

додаткових обов'язків, порівняно з визначеними законодавством, порушує баланс приватного та публічного інтересу.

Серед способів виразу та забезпечення реалізації інтересів без застережень виокремлюють правовий статус суб'єкта правовідносин з усіма його складовими, такими як права та обов'язки. Інтереси суб'єктів господарювання як платників податків, будучи специфічними за своєю сутністю та характером, не мають суперечити національним інтересам або загальному благу. Інакше вони вважатимуться неприйнятними, що має бути прямо передбачено національним законодавством. Але хвилює не лише відсутність визначення співвідношення приватного та публічного інтересу в оподаткуванні у вітчизняному законодавстві, а й часто непослідовна або невиважена законотворча практика (поява податкових норм, які суперечать не лише інтересам платників податків, а й національним інтересам). Втрата державою стратегічної ініціативи розвитку підприємництва та профіскальний підхід у розвиткові податкових правовідносин (за будь-яку ціну виконати план із наповнення бюджету) уже не перший рік зумовлює прийняття стратегічних планів, концепцій реформування контролюючих органів та системи оподаткування в Україні.

Платники податків – це суб'єкти податкових відносин чи об'єкти впливу держави? Постановка питання передбачає характеристику особистості платника податків, відособлюючись від утвердження її через нормативно-правові засоби, а також піднесення значущості публічного інтересу та загального блага у податковій політиці Української держави.

Зупинимося на деяких положеннях, що почали діяти з ухваленням ПК України та спрямовані на зниження фіскального тиску

на економіку, спрощення адміністрування податків та зборів і скорочення витрат платників, пов’язаних із виконанням податкового обов’язку. Насамперед це зміна, порівняно з переліком, передбаченим попереднім законодавством, у кількості податків та зборів (навіть незважаючи на те, що деякі з них були лише трансформовані, включені до складу іншого або отримали виключно зміну назви). Позитивним напрямом змін стало поступове зниження ставки податку на прибуток з 2011 року із 25 до 18 % та ведення бухгалтерського обліку за єдиними стандартами бухгалтерського обліку для платників пдатків. Особливу увагу приділено регулюванню відносин щодо сплати податків на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, застосуванню спрощеної системи оподаткування до юридичних та фізичних осіб, доповнено змінами порядок оподаткування податком на додану вартість (у т. ч. запроваджено його автоматичне відшкодування), збільшено податкове навантаження на фізичних осіб із запровадженням військового збору (з 2014 року), закріплено положення щодо протидії неналежному використанню договірних норм у сфері оподаткування, відбулася інвентаризація податкових пільг та відповідно їхнє суттєве скорочення, введено поняття «узагальнююча податкова консультація» як оприлюднення позиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства. До переваг ПК України потрібно віднести й те, що запроваджено принцип правомірності рішень платника податку, визначено вичерпний перелік повноважень контролюючого органу, який не може бути розширений, введено ризикоорієнтовану систему податкового контролю, запроваджено електронну систему

взаємовідносин між платниками податків та контролюючими органами, розширено можливості платників податків на оскарження рішень контролюючого органу та дій його посадових осіб.

Найбільш наочне співвідношення публічних і приватних інтересів можна побачити у процесі аналізу взаємодії контролюючих органів і платника податків, що закріплено другим розділом ПК України. Аналіз показав, що більшість авторів розуміють сутність адміністрування податків і зборів у здійсненні уповноваженими державними органами заходів, в основному примусового (адміністративного) характеру, із забезпечення виконання платником податків свого податкового зобов'язання перед бюджетом. Таким чином, термін «адміністрування податків, зборів» відображає реалізацію фіскальної функції оподаткування, у той же час податкове законодавство повинне поєднувати фіскальну і стимулювальну функції податку.

М. Кучерявенко справедливо наголошує на тому, що непереконливою є позиція авторів, які позв'язують виконання податкового обов'язку винятково з примусом з боку держави. І справді, примус тут має місце, але більшою мірою через механізм способів його забезпечення, які гарантують виконання податкового обов'язку. Але це зовсім не означає, що податковий обов'язок виконується лише у такі способи, у більшості випадків реалізації податкових правовідносин мають місце дії законослухняних платників податків, що спрямовані на своєчасне і повне декларування та сплату податків і зборів, подання податкової звітності[256].

[256] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Т. II: Введение в теорию налогового права. Харьков: Легас; Право, 2004. С. 14.

Аналогічна позиція у М. Коркунова, який відзначає, що юридичний порядок тим міцніший, чим рідше застосовується примус[257].

Зарубіжний досвід свідчить, що сучасне податкове законодавство має бути спрямоване на створення умов, що сприяють не лише добровільному, а й добросовісному виконанню податкового обов'язку. Ця позиція узгоджується і з політикою податкового відомства, представники якого відзначають, що стратегією розвитку Державної податкової служби України є розвиток відносин з платниками податків, розвиток людського капіталу; розвиток Державної податкової служби як державного органу влади. Очільник податкової служби наголошує: «Державна податкова служба є обличчям держави для підприємців, тому рівність учасників суспільного діалогу щодо взаємних прав та обов'язків буде наріжним каменем побудови діалогу між Державною податковою службою та суспільством. Податкова повинна заохочувати до ведення бізнесу, а не відлякувати активну частину населення від того, щоб створювати національний продукт»[258].

Аналіз положень статей другого розділу ПК України демонструє, що законодавець вніс до цього розділу глави, що регулюють такі питання: надання податкової звітності; сплата податкових зобов'язань; облік платників податків; податковий контроль; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірки погашення податкового боргу платником податків; надання податкових консультацій. Нормами другого розділу ПК України фактично здійснюється процедурне

[257] Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2003. С. 96.
[258] Сайт Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/stratehiia-rozvytku-derzhavnoi-podatkovoi-sluzhby (дата звернення: 12.11.2019).

регулювання податкових правовідносин між платником податків і контролюючими органами. Коло цих відносин не обмежується адмініструванням податків і зборів, оскільки охоплює і інші питання. Знайшли закріплення не лише права і заходи примусу, але й обов'язки контролюючих органів щодо надання податкових консультацій, обліку платників податків тощо. Це пояснюється тим, що адміністрування податкових платежів є наслідком ускладнення податкових процедур та взаємовідносин платників податків з контролюючими органами. Однак його неможливо здійснювати не проводячи модернізації. Як наголошується у наукових джерелах, насамперед потрібно розуміти, що платник податків відіграє важливу роль у податкових правовідносинах, тому податкове адміністрування повинне здійснюватися для платників податків та в їхніх інтересах шляхом спрощення податкового законодавства, зменшення податкових ставок і податкових режимів, конструктивного діалогу та обміну думками тощо[259].

Досягнення взаємовигідного результату для платника податків та держави, або податковий компроміс (у широкому його розумінні), може досягатися як на стадії декларування, так і під час сплати податкового зобов'язання або податкового боргу. У ПК України розстрочення та відстрочення податкового боргу може вважатися прикладом податкового компромісу, який може бути досягнутий між платником податку та контролюючим органом у сфері оподаткування шляхом відтермінування оплати податкового зобов'язання або податкового боргу чи здійснення оплати зобов'язання або

[259] Пономарев А. И., Пономарев М. А., Топоров И. В. Налоговая безопасность как компонента экономической безопасности. *Ученые записки СКАГС.* 2015. № 3. С. 233.

податкового боргу частковими платежами згідно з правилами ст. 100 ПК України.

До механізмів альтернативного вирішення спорів, що поступово впроваджуються у публічно-правову площину, однак ще не передбачену ПК України (однак регламентовану законопроєктом про внесення змін до ПК України[260]), можна віднести процедуру взаємного узгодження. Вона має стати додатковим інструментом захисту платників податків у разі, коли рішення або дії уповноважених органів у сфері оподаткування не відповідатимуть положенням договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Не знайшла своєї регламентації у ПК України і процедура податкової медіації як один із методів вирішення спорів у позасудовому порядку, хоча активно використовується у таких країнах, як США, Бельгія, Німеччина, Нідерланди, Канада та Польща[261].

Незважаючи на те, що Українська держава «стрибнула» на сім сходинок вгору (наразі – це 64-те місце) в одному з найважливіших міжнародних рейтингів, що показує, наскільки та чи інша країна наблизилася до ліберальних правил ведення бізнесу – Doing Business[262], в оподаткуванні це лише 65-те місце замість минулорічного 54. Така оцінка сформувалася внаслідок визначення податків та обов'язкових відрахувань, що повинна сплачувати чи утримувати у відповідному році середня компанія, а також з'ясування якості адміністрування та рівня податкового навантаження на типове

[260] Проєкт закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних неузгодженостей у податковому законодавстві від 30.08.2019 № 1210. URL: http: //w1.c1.rada.gov.ua (дата звернення: 25.09.2019).
[261] Огляд світового досвіду запровадження інституту медіації в податкові правовідносини /за заг. ред. І. І. Подік. Хмельницький: ФОП Мельник А. А., 2019. 58 с.
[262] Doing Business 2020. Comparing Business Regulation in 190 Economies. URL: http:// openknowledge.worldbank.org. (date of access: 25.09.2019).

підприємство. Індикаторами при цьому є кількість платежів на рік, витрачений на виконання податкового обов'язку час, загальна податкова ставка та індекс процедур після подання звітності та сплати податків.

Схожі результати продемонструвало опитування «Податковий індекс», проведене Європейською Бізнес Асоціацією[263]. Зазначається, що показник податкового індексу все ще перебуває у негативній площині; у листопаді 2018 року до березня 2019 року він становив 2,98 бала з 5 можливих, тоді як у попередній період він становив 2,97. За всю історію досліджень з 2011 року він жодного разу не перетнув нейтральну позначку в 3 бали. Серед напрямів, які могли б значно полегшити ведення бізнесу в Україні у площині оподаткування, було запропоновано: істотне зниження навантаження на фонд оплати праці, що дозволить розширити базу оподаткування; прозорість та спрощення процедури нарахування податків, зниження податкового навантаження; забезпечення стабільності і передбачуваності законодавства, дотримання принципу стабільності оподаткування; боротьба з контрабандою та податковим шахрайством; зниження ставки податку на прибуток та податку на додану вартість; зменшення кількості податків і неподаткових платежів та спрощення механізму їхнього розрахунку та адміністрування. Водночас лише невеликий відсоток опитаних (21 %) переконані, що необхідні радикальні зміни у податковому законодавстві. Більшість з них указує на те, що податкове законодавство України потребує лише сумлінного виконання норм.

[263] Бізнес не відчуває змін у податковій системі. Європейська Бізнес Асоціація. URL: https://eba.com.ua/biznes-ne-vidchuvaye-zmin-u-podatkovij-systemi/ (дата звернення: 25.09.2019).

В окремих публіцистичних дослідженнях наголошується на необхідності у змінах до податкового законодавства України через прийняття нового Податкового кодексу розвитку[264]. До вад правового регулювання у сфері оподаткування відносять такі: низьку якість податкового законодавства, що не відповідає економічним реаліям та не сприяє залученню нових інвестицій; перманентні зміни до ПК України є неоднозначними та часто не враховують інтереси не лише бізнесу, але й держави, призводять до зростання документообігу та ускладнення адміністрування податків. Експертами пропонуються нові правові норми, що сприятимуть ефективному справлянню податків та зборів в Україні.

Отже, основними вимогами, яких потрібно дотримуватися у контексті забезпечення податкової безпеки в Україні, є такі: дієвість (ефективна дієвість) загального нормативного акта у сфері оподаткування та його відносна стабільність – наразі це ПК України від 02.12.2010, із змінами і доповненнями; створення ефективно діючої й високопрофесійної податкової служби, її співробітництво з компетентними органами у податковій сфері зарубіжних країн у контексті боротьби з ухиленням від оподаткування; належний рівень податкової культури населення та зростання відповідальності платників податків за ухилення від оподаткування. Сама податкова безпека може бути визначена як стан реалізації податкових правовідносин, що характеризується стабільністю та ефективністю правового регулювання, спрямованих на захист національних економічних інтересів через гарантоване надходження податкових

[264] Хотенко Е. Новый кодекс нужен. URL: https://ngoipr.org.ua/blog/elena-hotenko-novyj-kodeks-nuzhen/ (дата обращения: 15.11.2019).

платежів до бюджетів, що відповідають стратегічним пріоритетам держави та враховують інтереси платників податків.

3.2. Інструменти механізму реалізації приватного та публічного інтересу під час виконання податкового обов'язку

В умовах внутрішньодержавних перетворень та глобалізаційних змін у соціально-економічному розвитку суспільства актуалізуються питання реалізації приватного та публічного інтересу у податкових правовідносинах. До переліку зобов'язань сучасної Української держави належить поліпшення бізнес-клімату, оновлення механізму державного управління, поглиблення міжнародної співпраці, що, безумовно, не може не впливати на кореляцію приватного та публічного інтересу у процесі виконання податкового обов'язку.

Суспільні відносини, що виникають у процесі виконання податкового обов'язку, регулюються нормами податкового права та здебільшого є відносинами між суб'єктом приватного права (або суб'єктом господарювання) і публічним суб'єктом. Податкові платежі зумовлюють суперечливість взаємовідносин платників та контролюючих органів у процесі виконання податкового обов'язку, що має бути вирішена завдяки демократичному підходу, який передбачає максимально можливе врахування інтересів обох сторін[265].

Виконання є однією з форм безпосередньої реалізації норм права, яка передбачає вчинення активних дій, що наказуються нормами права, в інтересах правомочної сторони, виконання

[265] Васильєва А. Г. Правова природа обов'язків платника податків: дис. … канд. юрид. наук. Харків, 2016. С. 64.

обов’язків та передбачає активну поведінку суб’єкта – незалежно від його власного бажання. Розглядаючи приватний інтерес у податкових правовідносинах, потрібно звернути увагу на те, що йдеться про збірне поняття, яке охоплює зацікавленість платника податків у питанні виникнення податкового обов’язку та його виконання, при цьому кількість податків та зборів може варіюватися. Носієм публічного інтересу може виступати як сам платник, так і уповноважені суб’єкти податкової нормотворчості та застосування права у сфері оподаткування.

Визначення платника (суб’єкта) податку через фізичну або юридичну особу, яка безпосередньо перераховує податок до бюджету, не є досить вдалим, адже фізична особа, що отримує заробітну плату, виступає платником податку з доходів фізичних осіб, однак безпосередньо не перераховує податок до бюджету. Тому у ст. 15 ПК України вказується, що платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їхні відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об’єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об’єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов’язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом. Кожний з платників податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами.

На рівні Конституції України та відповідно до ст. 36 ПК України податковим обов’язком визнається обов’язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи. Він виникає у платника за кожним податком і збором

та є безумовним. Як гарантії дотримання прав платника податків та врахування його інтересів закріплені законодавцем вимоги про незворотність дії у часі податкових норм, що погіршують становище платника податків, а також те, що податковий обов'язок стосується лише тих податків та зборів, які входять до податкової системи України та прямо передбачені ПК України (ст.ст. 4, 9, 10 ПК України). Тут також потрібно згадати і про принцип стабільності податкового законодавства (ст. 4 ПК України).

О. Сударенко, досліджуючи податок як категорію фінансового права, розмірковує над тим, «чи правомірно застосовувати фінансові штрафи за порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрацію) у контролюючих органах (ст. 117 ПК України), якщо обов'язок щодо обліку (реєстрації) не включено до податкового обов'язку?»[266]. Цей обов'язок платника податків з'являється у главі 6 ПК України, а саме у п. 63.2 ст. 63 ПК України зазначається, що взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають усі платники податків, а відповідно до положення абз. 4 п. 63.3 ст. 63 ПК України платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних контролюючих органах за основним та неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючі органи за основним місцем обліку згідно з порядком обліку платників податків.

На думку М. Кучерявенка, до податкового обов'язку належать три групи обов'язків: щодо обліку, щодо нарахування і сплати; щодо декларування (звітності)[267].

[266] Сударенко О. Податок – категорія фінансового права. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, прав*о. 2016. № 1. С. 60.
[267] Кучерявенко М. П. Податкове право України: підручник. Харків: Право, 2012. 528 с. С. 161.

Як вважає Д. Гетманцев, податковий обов'язок платника складається з трьох визначених законом складових (обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку і збору), що існують автономно, однак тісно пов'язані одна з одною. Для існування податкового обов'язку обов'язковою є наявність усіх трьох складових[268].

Цілком погоджуючись з такою позицією вчених, є пропозиція доповнити визначення податкового обов'язку, запропоноване законодавцем у ст. 36 ПК України та виконання якого деталізоване у ст. 38, складовою з обов'язку щодо обліку (реєстрації) платника податків.

Згідно зі ст. 38 ПК України виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Таким чином, у контексті виконання податкового обов'язку важливим щодо забезпечення публічного інтересу (який нині збігається з державним інтересом) є правильність обчислення та повнота, своєчасність і відповідність установленому порядку сплата податкового зобов'язання.

Статею 13 ПК України з метою захисту інтересів як платника податків, так і держави визначається національний підхід до уникнення подвійного оподаткування. Зокрема, доходи, отримані резидентом України (крім фізичних осіб) з джерел за межами України, ураховуються під час визначення його об'єкта та/або бази оподаткування у повному обсязі (п. 13.1 ст. 13 ПК України); при визначенні об'єкта та/або бази оподаткування витрати, здійснені

[268] Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку. *Часопис Київського університету права*. 2013. № 4. С. 36.

резидентом України (крім фізичних осіб) у зв'язку з отриманням доходів з джерел походження за межами України, ураховуються у порядку і розмірах, встановлених ПК України (п. 13.2 ст. 13 ПК України); доходи, отримані фізичною особою – резидентом з джерел походження за межами України, включаються до складу загального річного оподаткованого доходу, крім доходів, що не підлягають оподаткуванню в Україні відповідно до положень ПК України чи міжнародного договору, згоду на обов'язковість якого надана Верховною Радою України (п. 13.3 ст. 13 ПК України); суми податків та зборів, сплачені за межами України, зараховуються під час розрахунку податків та зборів в Україні за правилами, встановленими ПК України (п. 13.4 ст. 13 ПК України).

У ст. 37 вказуються особливості виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку. Серед них є такі:

– підстави для виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, порядок і умови його виконання встановлюються цим Кодексом або законами з питань митної справи;

– податковий обов'язок виникає у платника податку з моменту настання обставин, з якими цей Кодекс та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку;

– підставами для припинення податкового обов'язку, крім його виконання, є: ліквідація юридичної особи; смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; втрата особою ознак платника податку, які визначені цим Кодексом; скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб.

Виконувати податковий обов'язок може платник податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента. Сплата податку та збору здійснюється платником податку

безпосередньо, а у випадках, передбачених податковим законодавством, – податковим агентом, або представником платника податку. Спосіб, порядок та строки виконання податкового обов'язку встановлюються ПК України та законами з питань митної справи.

Механізм справляння податків та зборів є складним процесом, що передбачає багато стадій. Коло суб'єктів податкових правовідносин не охоплюється лише платниками податків та контролюючими органами. Залучення інших суб'єктів зумовлене об'єктивною необхідністю спростити цей процес та оптимізувати податковий контроль. Вони за наявності певних умов виступають учасниками податкових правовідносин, мають публічно-правову природу і виконують функції держави, сприяють реалізації прав та обов'язків платників податків[269].

Одним з перших поняття «особи, які сприяють сплаті податків та зборів» ввів у науковий обіг А. Бризгалін, який вважав системною ознакою цієї групи суб'єктів, те, що вони сприяють чи забезпечують належне виконання обов'язків і реалізацію прав платників податків і уповноважених органів. Кредитні організації, податкові агенти, збирачі податків, суди, арбітражні суди, приватні нотаріуси, державні органи зв'язку, статистики та ін. учений пропонує розглядати як таких суб'єктів[270].

На думку І. Кучерова, осіб, які сприяють сплаті податків та зборів, можна об'єднати у дві групи: осіб, які сприяють сплаті податків, та осіб, які сприяють податковому адмініструванню[271]. Таким чином, функціональним призначенням першої групи є забезпечення

[269] Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні. *Право і суспільство.* 2015. № 5. С. 151.
[270] Налоги и налоговое право: учебное пособие / под редакцией А. В. Брызгалина. Москва: Аналитика Пресс, 1998. С. 397–406.
[271] Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. Москва: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2001. С. 88.

належного виконання прав і обов'язків платників податків, другої – реалізація інтересів держави і місцевого самоврядування. В. Євтушенко зазначає, що досягнення публічно-правової мети – сплати податку, висуває на перше місце обов'язки осіб, які сприяють сплаті податків. Завдяки законодавчому закріпленню цих обов'язків держава визначає способи участі інших осіб у процесі виконання податкового обов'язку. Права цієї групи суб'єктів мають похідний щодо їхнього обов'язку характер[272].

До осіб, які сприяють сплаті податків та зборів, належать податкові представники, податкові агенти, банки та інші суб'єкти, пов'язані з виконанням податкового обов'язку. На думку М. Перепелиці, до цієї категорії суб'єктів потрібно відносити органи реєстрації, тобто органи, що реєструють організації та індивідуальних підприємців; органи, що реєструють фізичних осіб за місцем проживання; органи, що реєструють акти громадянського стану фізичних осіб; органи, які здійснюють облік (реєстрацію) нерухомого майна; органи, уповноважені здійснювати нотаріальні дії, і нотаріуси, які приватно практикують та ін.[273]. Однак, як наголошується у літературі, такий перелік не є вичерпним, і у ПК України такі суб'єкти визначені як суб'єкти інформаційно-аналітичного забезпечення та охоплюють діяльність органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, Національного банку, банків, інших фінансових установ, органів влади інших держав, міжнародних організацій та нерезидентів[274].

---

[272] Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов: дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2006. С. 50.

[273] Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис. … канд. юрид. наук. Харків, 2001. С. 26, 32.

[274] Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні. *Право і суспільство.* 2015. № 5. С. 152.

Відповідно до ст. 19 ПК України платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків у податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах. Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності[275].

На думку М. Кучерявенка, податкове представництво – це правовідносини, коли юридичні дії, що здійснюються податковим представником від імені платника податків у межах повноважень, які визначаються особливістю, що пов'язана зі сплатою податків і зборів, створюють, змінюють або припиняють права і обов'язки платників[276].

У багатьох випадках розмежування суб'єктів, які сприяють сплаті податків, та осіб, які сприяють здійсненню податкового контролю, є проблематичним, оскільки вони можуть одночасно реалізовувати і приватні, і публічні інтереси. Держава зацікавлена у розвитку інституту податкового представництва через те, що воно сприяє належному виконанню податкового обов'язку платниками податків. Для платника податків податкове представництво теж є важливим, оскільки насамперед пов'язане з реалізацією його прав та зменшує ризик застосування до нього негативних санкцій з боку контролюючих органів.

Наголосивши на тому, що податковий обов'язок та податкове зобов'язання можуть як збігатися у змістовій характериці, так і

[275] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17 (дата звернення: 25.09.2019).
[276] Кучерявенко М. П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. С. 182.

співвідноситися як загальне та конкретне (ураховуючи запропоновані визначення у п. 36.1 ст. 36 та п. 14.1.156 ст. 14 ПК України), потрібно звернути увагу на статтю ПК України, що виражає зацікавленість держави у виникненні податкового зобов'язання та його наступному виконанні, – ст. 16 ПК України, у якій зазначається, що платник податків зобов'язаний:

– стати 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;

– подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

– сплачувати податки та збори у строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи;

– подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, регістри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;

– подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг), та напрями їхнього

використання (щодо умовних податкових пільг – пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);

– подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;

– виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;

– не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;

– повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);

– повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця;

– забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених цим Кодексом;

– допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для

проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених цим Кодексом.

– використовувати електронний кабінет для листування з контролюючими органами в електронній формі у разі подання звітності в електронній формі, а також після проходження електронної ідентифікації он-лайн в електронному кабінеті, крім платників податків, які відмовилися від використання електронного кабінету в порядку, встановленому цим Кодексом, та платників податків, які не визначили спосіб взаємодії із контролюючим органом.

Ураховуючи викладене, у розділах 1–2 цього дослідження, можна говорити про те, що виконання податкового обов'язку є публічним суб'єктивним юридичним обов'язком платника податків. Таке поняття вживає у своїй дисертації Т. Солодовниченко та розуміє його як міру належної поведінки, що реалізується зобов'язаною особою в загальних (публічних) інтересах, які виходять за межі особистих інтересів сторін правовідносин[277]. Йому може як кореспондуватися, так і ні, публічне суб'єктивне право контролюючого органу. Спробуємо зупинитися на окремих його складових.

Про необхідність стати на облік у контролюючих органах у порядку, встановленому законодавством України, було вже зазначено вище (аналіз ст. 63 ПК України).

У контексті визначення приватного та публічного інтересу в оподаткуванні потрібно лише додати таке:

1) для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки

[277] Солодовниченко Т. А. Субъективные юридические права и обязанности в частном и публичном праве: дис. … канд. юрид. наук. Омск, 2016. С. 105.

платника податків, визнаною є можливість обліку за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером діючого паспорта – п. 63.6 ст. 63 ПК України;

2) з метою захисту національних інтересів п. 64.5 ст. 64 ПК України визначено обов'язок для постійних представництв нерезидентів та відокремлених підрозділів іноземних юридичних осіб звернутися протягом 10 календарних днів з дня їхньої державної реєстрації (акредитації, легалізації) в установленому порядку або до початку провадження господарської діяльності, якщо така реєстрація не є обов'язковою згідно із законодавством;

3) згідно з п. 64.6 ст. 64 ПК України на обліку у контролюючих органах повинні перебувати угоди про розподіл продукції, договори управління майном (за деяким винятком) та договори про спільну діяльність на території України без створення юридичних осіб, на які поширюються особливості податкового обліку та оподаткування діяльності за такими договорами (угодами), визначені ПК України. Заяву про взяття на облік такий платник податків зобов'язаний подати протягом 10 календарних днів після реєстрації договору або угоди або після набрання ними чинності, якщо відповідно до законодавства реєстрація договору не проводиться;

4) у разі зарахування платника податків до Реєстру великих платників податків він зобов'язаний стати на облік за основним місцем обліку у контролюючому органі, що здійснює супроводження великих патників податків, з початку податкового періоду (календарного року), на який сформовано Реєстр, та за неосновним місцем обліку у такому контролюючому органі або його територіальних підрозділах щодо наявних у межах населеного пункту

за місцезнаходженням контролюючого органу, що здійснює супроводження великих платників податків, або його територіальних підрозділів об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність такого великого платника податків;

5) для взяття на облік фізичної особи, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, така особа повинна подати заяву та документи особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до контролюючого органу за місцем постійного проживання;

6) для платників податків, у яких з'являються зміни, що впливають на облікові дані, встановлюється обов'язок повідомлення про це контролюючий орган у визначений спосіб та протягом відповідного строку.

Визначеним вище суб'єктивним обов'язкам платників податків відповідає закріплення п. 19^1.1.7–п. 19^1.1.9 ст. 19^1 ПК України функцій контролюючих органів щодо реєстрації та ведення обліку платників податків, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, проводять диференціацію платників податків; забезпечення достовірності та повноти такого обліку; ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб, реєстрів, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи. У п. 20.1.20 ст. 20 ПК України закріплено право контролюючих органів одержувати безоплатно відомості, необхідні для здійснення зазначеної вище облікової (реєстраційної) діяльності.

У п. 42.4 ст. 42 ПК України визначено, що з платниками податків, які подають звітність в електронній формі, листування з контролюючими органами може здійснюватися засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису. Крім того, закріплено, що на вимогу платника податків, який отримав документ в електронній формі, контролюючий орган надає такому платнику податків відповідний документ у паперовій формі протягом трьох робочих днів з дня надходження відповідної вимоги (у письмовій або електронній формі) платника податків. Зміст цієї норми переконливо засвідчує наявність альтернативної форми листування (письмової або електронної) між окремими категоріями платників податків та контролюючими органами[278].

З метою реалізації платниками податків прав та обов'язків, визначених податковим законодавством, та перегляду в режимі реального часу інформації про платника податків, що збирається, використовується та формується контролюючими органами, у т. ч. у зв'язку з обліком платників податків, було запроваджено електронний кабінет (п. 42¹.2 ст. 42¹ ПК України).

У ст. 45 ПК України зазначається про обов'язок платника податків визначити свою податкову адресу. Цікавим є те, що у тексті самої статті викладені положення, що не дають варіацій щодо її визнання платником податків: для фізичної особи – місце проживання, за яким вона береться на облік як платник податків у контролюючому органі; для юридичних осіб (відокремленого її

[278] Касьяненко Л. М., Махиніч Н. В. Ефективність дії податково-процесуальних норм в українському законодавстві. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2017. Вип. 1 (5). С. 128.

підрозділу) – місцезнаходження такої юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців.

Держава використовує звітність для контролю за правильністю та своєчасністю розрахунків за податками та зборами. Її показники беруться за основу під час моніторингу діяльності суб'єкта господарювання, оскільки містять інформацію про наявність зобов'язань за кожним податковим платежем у звітний період. Кожен платник податків та зборів зацікавлений у правильності складання та подання податкової звітності не лише у контексті відсутності підстав для застосування санкцій, але й для прийняття ефективних економічних рішень.

Ураховуючи те, що ПК України не містить визначення поняття «податкова звітність», а лише пропонує трактування термінів «податкова декларація», «розрахунок», «звіт», «документ для цілей ПК України», доцільно звернутися до результатів наукових досліджень у цій сфері. Зокрема, М. Кучерявенко під податковою звітністю пропонує розуміти сукупність дій платника податків (або особи, яка його представляє) та податкового органу зі складання, ведення й здачі документів установленої форми, що містять відомості про результати діяльності платника податку, його майнове становище та фіксують процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету[279]. На думку О. Леги, загальним поняттям «податкова звітність» можна охопити розрахунки, податкові декларації по кожному виду податку та іншого обов'язкового

[279] Кучерявенко М. П. Податкове право: навч. посібник. Київ: Юрінком Інтер, 2003. С. 86.

платежу, додатки до розрахунків і податкових декларацій, які складаються за затвердженими відповідними формами[280].

Є підстави вважати, що обидва підходи є аргументованими, оскільки певною мірою відображають розуміння податкової звітності у широкому та вузькому значенні. Цілком логічним видається податкову звітність трактувати як податкові правовідносини, що виникають між платником податків та контролюючим органом у процесі виконання податкового обов'язку, змістом якого є права (повноваження) та обов'язки відповідних суб'єктів щодо складання, ведення та подання визначеної ПК України документації.

Відповідно до ст. 46 ПК України платники податків подають контролюючому органу у строки, встановлені законом, документ (податкову декларацію, розрахунок, звіт), на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку. Держава в особі контролюючого органу зобов'язана таку звітність прийняти та перевірити.

У контексті визначення приватного та публічного інтересу в оподаткуванні під час виконання платником податків обов'язку щодо податкової звітності потрібно наголосити на такому:

[280] Лега О. В. Податкова звітність: еволюція визначення. *Інноваційна економіка*. 2013. № 3 (41). С. 301.

1) строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку є тими елементами, що обов'язково визначаються під час встановлення податку (п. 7.1.8 ст. 7 ПК України);

2) електронний кабінет забезпечує можливість реалізації платниками податків прав та обов'язків, визначених податковим законодавством, завдяки автоматизованому визначенню обов'язкових для заповнення та подання форм податкової звітності та рахунків для сплати податків та зборів конкретного платника податків, а також подання звітності в електронній формі і вести листування засобами електронного зв'язку в електронній формі (п. 42^1.2 та п. 42^1. 5 ст. 42^1 ПК України);

3) згідно зі ст. 50 ПК України, якщо в майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 ПК України) платник податків самостійно (у т. ч. за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться в раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених цією статею), він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку. Платник податків має право не подавати такий розрахунок, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно (у т. ч. за результатами електронної перевірки) виявлені;

4) платник податків, який самостійно (у т. ч. за результатами електронної перевірки) виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний, за винятком випадків, установлених п. 50.2 ст. 50 ПК України або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у

розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку до податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній податковий (звітний) рік з метою здійснення самостійного коригування відповідно до ст. 39 ПК України в строк не пізніше 1 травня року, наступного за звітним; або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання із цього податку. Якщо після подання декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період або подає в наступних податкових періодах уточнюючу декларацію внаслідок виконання вимог п. 169.4 ст. 169 ПК України, то штрафи, визначені в цьому пункті, не застосовуються.

Отже, нормами податкового законодавства України передбачено механізм виправлення помилки в податковій звітності щодо заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, що проявляється у поданні уточнюючого розрахунку, у якому зазначається незадекларована сума податкового зобов'язання і штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми. Оскільки у ПК України не вказано, що штраф у розмірі трьох відсотків від незадекларованої суми податкового зобов'язання застосовується незалежно від того, чи буде поданий уточнюючий розрахунок після подання відповідної декларації за звітний період, але до закінчення терміну сплати задекларованої суми грошового зобов'язання, у наукових публікаціях пропонується: у разі самостійного виявлення платником податку

факту заниження податкового зобов'язання після подання податкової декларації за звітний податковий період, але до закінчення граничного терміну сплати задекларованої суми податку, штраф застосовуватися не повинен (ключова підстава – застосування штрафних санкцій виключно за заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів); у разі подання уточнюючого розрахунку після закінчення строку, встановленого для подання декларації за звітний період, яким додекларовується виявлена недоплата, і якщо сплата такої недоплати здійснюється до закінчення строку, передбаченого для сплати відповідного податку, штраф застосовуватися не повинен (ключова підстава – бюджету не завдаються матеріальні збитки)[281].

З метою забезпечення приватного та публічного інтересу в оподаткуванні способи складання, ведення й здавання податкової звітності мають характеризуватися простотою та стабільністю. Аналізуючи такі процедури, треба виходити з того, що вони передбачають узгодженість дій як контролюючих органів, так і платників податків.

Перспективним кроком може вважатися запровадження загального декларування фізичних осіб – платників податків, що стосуватиметься не лише доходів, а й видатків. І якщо необхідність у декларуванні доходів для багатьох країн не є новелою податкового законодавства, то декларування видатків лише починає запроваджуватися[282]. Наразі якщо платником податків не подано в

[281] Жмудінський В. П. Деякі проблемні аспекти, пов'язані з поданням податкової звітності сільськогосподарськими підприємствами. *Право і суспільство.* 2018. Частина 2. № 1. С. 202–203.

[282] Задорожня Л. А. Системні елементи загального декларування доходів в оподаткуванні фізичних осіб. *Деталізація доходів громадян – основа соціальної стабільності територіальних громад*: матер. наук.-практ. конференції (12–13 грудня 2013 р.). Сімферополь: ДІАЙПІ, 2013. С. 26-28; Стародуб Д. М. Перспективи запровадження загальнообов'язкового декларування доходів фізичних осіб в Україні. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика).* 2017. Випуск 2–3 (6–7). С. 165–172.

установлений законом строк податкову декларацію або розрахунки, якщо їх подання передбачено законом, контролюючий орган має право проводити документальні позапланові перевірки (пп. 78.1.2 п. 78.1 ст. 78 ПК України). У випадку неподання платником податків в установлені строки податкової (митної) декларації, контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань (пп. 54.3.1 п. 54.3 ст. 54 ПК України). І як наслідок: відповідно до п. 123.1 ст. 123 ПК України самостійне визначення суми податкового зобов'язання платника податків контролюючим органом на підставах, визначених пп. 54.3.5 п. 54.3 ст. 54 ПК України тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання. При повторному протягом 1095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання з цього податку, тягне за собою накладення на платника податків штрафу у розмірі 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання.

Сплачувати податки та збори у строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи, є наступною та центральною складовою механізму виконання податкового обов'язку. Держава в односторонньому порядку встановлює умови сплати податків та зборів, визначає суб'єктів податкових правовідносин, їхній правовий статус. ПК України регламентує порядок, строки та розміри такої сплати щодо конкретних загальнодержавних і місцевих податків та зборів, відповідні правила знайшли закріплення зі ст. 57 ПК України.

Сучасна податкова політика базується на неприпустимості здійснення платниками податків авансових платежів, якщо ця вимога не міститься у чинному законодавстві. Водночас, у разі виявлення

переплати за окремими видами податків та зборів, які фіксуються на особових картках платників податків, ведення та облік яких покладено на контролюючий орган, можлива особова форма сплати податків та зборів шляхом заліку сум грошових коштів, які були надміру сплачені платниками податків чи стягнуті органами стягнення або сплачені за кордоном[283].

Платники податків та зборів зобов'язані виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень норм законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки. Порушення строків та розмірів податків та зборів, щодо яких і виникає податковий обов'язок, може призвести до виникнення та накопичення податкового боргу.

Держава в особі контролюючого органу у разі порушення строків та розмірів податків та зборів, що підлягають сплаті, зобов'язана застосовувати засоби державного примусу, що можуть бути як правовідновлювальними, так і штрафними. Компенсація втрат держави у разі несвоєчасної сплати податків та зборів можлива завдяки інституту пені.

Хоча і досі податкова відповідальність залишається відповідальністю платника податків без вини, юридичною спільнотою активно обговорюються пропозиції щодо внесення змін до вітчизняного законодавства з введення принципу винної відповідальності останніх (на зразок тої, що притаманна іншим галузям права)[284]. Наголошується на тому, що порушення податкових

[283] Хатнюк Н. С. Податковий обов'язок платника податків та держава: правовий взаємозв'язок. *Наукові праці МАУП.* 2016. Випуск 51 (4). С. 50.
[284] Податкові правопорушення: відповідальності бути! URL: http://advisortax.org/?p=4859 (дата звернення: 10.06.2019).

приписів може бути зумовлене незалежними від платника податків факторами чи діями третіх осіб, як, наприклад, збої в системі електронних систем прийняття звітності або дій інших можливих учасників податкових правовідносин, таких як податкові агенти, податкові представники, суб'єкти, що сприяють сплаті податків (банки, наприклад) тощо. З іншого боку, контролюючий орган досить часто не відповідає за неправомірні діяння, незважаючи на формальне закріплення того, що протиправні діяння посадових осіб контролюючих органів є податковими правопорушеннями (ст.ст. 21, 109 ПК України).

Ще декларативніше виглядає відповідальність держави за ефективність використання отриманих від платників податків надходжень. Можна згадати ст. 3 Конституції України щодо того, що держава є відповідальною перед людиною за свою діяльність, та ст. 95 Конституції України, за якою бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами та територіальними громадами. Крім того, в Основному Законі вказується на те, що виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, розмір і цільове спрямування цих видатків, а регулярні звіти про доходи і видатки Державного бюджету України мають бути оприлюднені. Однак порушення визначених вище зобов'язань державою не мають конкретного зв'язку із певним видом юридичної відповідальності. Крім того, окремі приватні інтереси (наприклад, у сфері гарантування безпеки, здобуття освіти тощо) задовольняються незалежно від того, наскільки сумлінно його носій виконує податковий обов'язок. Таким чином, констатуючи факт нерозривного зв'язку норм бюджетного та податкового права, можемо

вести мову про необхідні засади формування та здійснення державою політики у сфері фінансової діяльності, а також чинники зростання податкової культури платників податків та забезпечення реалізації приватного інтересу в оподаткуванні.

Важливо наголосити на тому, що заради справедливості компенсації мають підлягати також і втрати платника податків у разі помилкового нарахування контролюючим органом податків та зборів і відповідно, надміру сплаченої суми податкового та/або грошового зобов'язання. Дієвий механізм такої компенсації в Україні відсутній. Справді, ПК України визначає, що протиправні діяння посадових осіб контролюючих органів є податковими правопорушеннями, однак надалі у тексті не конкретизується положення про те, як це відбувається. Д. Гетманцев зауважує, що незважаючи на те, що у ст.ст. 17, 21 ПК України є положення про відшкодування державою зазначеної шкоди, такого порядку норми ПК України не містять. Тому пропонується на законодавчому рівні закріпити відповідальність контролюючих органів, їхніх посадових (службових) осіб за протиправні рішення, дії чи бездіяльність шляхом відшкодування шкоди особі, чиї права порушені, відповідно до закону[285].

На практиці часто у платників податків виникає запитання: чи можуть застосовуватися окремі положення Цивільного кодексу України до відносин між платником податків та контролюючим органом у контексті майнової відповідальності останніх, а саме ст. 625 ЦК України, до правовідносин, що виникли між контролюючим органом та платником податку, як основна або додаткова відповідальність за несвоєчасне бюджетне відшкодування ПДВ,

[285] Гетманцев Д. Комплексна реформа інституту фінансової відповідальності. URL: http: // taxlink.ua (дата звернення: 10.09.2019).

ураховуючи, що сума, заявлена до бюджетного відшкодування, та пеня за порушення строку бюджетного відшкодування ПДВ є відшкодованою? Відповідь на це запитання, потрібно розпочати з того, що ст. 625 ЦК України структурно входить до розділу «Загальні положення про зобов'язання» книги 5 ЦК України і визначає загальні правила відповідальності за порушення грошового зобов'язання та поширює свою дію на всі види зобов'язань, якщо інше не передбачено спеціальними нормами, що регулюють суспільні відносини з виникнення, зміни чи припинення окремих видів зобов'язань[286]. Проте у ст. 1 ЦК України, яка визначає відносини, що регулюються цивільним законодавством, наголошується, що цивільним законодавством регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників. До майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом.

Порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строки проведення розрахунків визначено ст. 200 ПК України. Аналіз положень цієї статті свідчить про чітко визначений порядок повернення суми ПДВ за умови підтвердження контролюючим органом сум бюджетного відшкодування шляхом проведення відповідного виду перевірки.

[286] Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/conv/page (дата звернення: 10.09.2019).

Відповідно до п. 200.23 ст. 200 ПК України суми податку, не відшкодовані платникам податків протягом визначеного цією статею строку, вважаються заборгованістю бюджету із відшкодування ПДВ. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення.

Таким чином, як захід державно-владного впливу на порушників податкового законодавства ПК України визначено пеню, яка має ознаки компенсаційно-штрафної санкції. Умови її застосування та механізм стягнення визначаються нормами ПК України. Види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи також визначено ПК України (ст. 111). Тому у цій ситуації з метою правового регулювання відносин, які виникли, обґрунтовано посилатися на положення ст. 625 ЦК України неможливо. Спірні питання, пов’язані з поверненням/неповерненням бюджетного відшкодування є публічно-правовими, виходячи з того, що одна із сторін, а саме контролюючий орган, здійснює публічно-владні управлінські функції, тому вони підлягають розгляду адміністративними судами у порядку, встановленому в межах здійснення адміністративного судочинства.

Завершуючи аналіз правових засад забезпечення приватного та публічного інтересу при виконанні податкового обов’язку, потрібно констатувати таке:

1) податковий обов’язок платника податків є конституційно закріпленою та визначеною ПК України правовою категорією, що охоплює складові щодо податкового обліку, податкової звітності та

безпосередньо сплати конкретного податку та збору. Кожній з них належать податкові процедури, що включають вимоги до платника податків та зборів і повноваження контролюючого органу;

2) забезпечення балансу приватного та публічного інтересу в оподаткуванні створює передумови для добросовісного виконання платником податку обов'язку сплати податків та зборів у порядку і розмірах, встановлених законом, а також змушує державу періодично переглядати засади формування та реалізації національної податкової політики.

3.3. Використання правових норм у сфері оподаткування як можливість забезпечення приватного та публічного інтересу

Права людини є показником цивілізованості суспільства. Завдяки ним відбувається долучення до матеріальних та духовних благ соціуму, законних форм реалізації власних інтересів. У зв'язку з тим, що права людини зачіпають найрізноманітніші сфери людського буття, вони слугують задоволенню найрізноманітніших потреб та інтересів людини.

Будь-які права людини, у т. ч. економічні, реалізуються у суспільстві, нормальне функціонування і розвиток якого можливі лише за умов співробітництва людей, підтримки балансу інтересів окремого індивіда та публічних інтересів. Як зазначає М. Козюбра, людина як істота соціальна не може бути зовсім вільною від суспільства. Тим більше, це стосується сучасного, доволі суперечливого життя, коли масштаби загроз та викликів для людини і суспільства істотно зростають. У таких умовах ігнорування обов'язків

та відповідальності людей один перед одним, як і суспільства і держави перед людьми, неминуче призводить до крайнього індивідуалізму, егоїзму і вседозволеності, з одного боку, та державного свавілля – з іншого[287].

Інтереси платників податків у сфері оподаткування реалізуються завдяки їхнім суб'єктивним правам. Як зазначає у своїй дисертації С. Бондаренко, значним досягненням, порівняно із попереднім законодавчим актом (мається на увазі Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 № 1251-XII), є те, що суб'єктивні права платників податків отримали законодавче закріплення у ст. 17 ПК України[288]. Пояснення того, що суб'єктивні права платників податків і нині залишаються проблематичними та потребують переосмислення, автор вбачає у нечіткості їх формулювання та відсутності дієвого механізму реалізації.

Серед науковців також немає одностайності думок щодо визначення поняття «право платника податків». Зокрема, згідно з позицією М. Кучерявенка, суб'єктивне податкове право означає належну певній особі міру дозволеної поведінки, що реалізується з метою задоволення її інтересів та забезпечується відповідними юридичними обов'язками інших осіб[289]. Цю позицію поділяє і Є. Шаптала[290]. В. Вдовічен про право платника податків веде мову як про нормативно визначену міру його можливої поведінки, реалізовану на власний розсуд, але в межах дій, не заборонених законом, яка забезпечується можливістю застосування заходів державного примусу

[287] Загальна теорія права: підручник / за заг. ред. М. І. Козюбри. Київ: ВАІТЕ, 2015. С. 59.
[288] Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: дис. … канд. юрид. наук. Харків, 2017. С. 5.
[289] Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Т. 2 : Введение в теорию налогового права. Харьков: Легас. 2004. С. 433.
[290] Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дис. … канд. юрид. наук. Ірпінь, 2019. С. 37.

до осіб, які протидіють платнику податків, і які забезпечують реалізацію платником податків його законного права[291]. На думку С. Бондаренка, суб'єктивне право платника податків є гарантованою державою мірою можливої поведінки платника, яка ґрунтується на нормі об'єктивного права. Мета цієї поведінки – задоволення законного приватного інтересу, що виражається у таких можливостях платника податків: учиняти конкретні дії; вимагати належної поведінки від посадових осіб контролюючих органів; вдаватися до захисту свого порушеного права[292].

У контексті виокремлення різновидів суб'єктивних прав платника податків цікавим видається підхід, що міститься у дисертації вже згадуваного Є. Шаптали, а саме науковець наводить таку класифікацію:

– за масштабом популяризації: права, притаманні всім платникам податків, незалежно від їх виду, організаційно-правової форми здійснення певної діяльності (наприклад, право на залік чи повернення надміру сплачених або стягнутих сум податків і зборів, пені, штрафів у встановленому податковим законодавством порядку; право на захист своїх прав і законних інтересів в адміністративному чи судовому порядку тощо); права, характерні лише для деяких категорій платників податків (право на отримання відповідних податкових пільг певними категоріями суб'єктів);

– за видами юридичних фактів, що мають місце в податкових правовідносинах: права, що виникають унаслідок таких подій, як зміна приписів податкового законодавства (чи внесення змін до

[291] Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платників податків і держави: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Київ, 2011. С. 6.
[292] Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: автореф. дис. … канд. юрид. наук. 12.00.07. Харків, 2017. С. 6.

нього), перебіг законодавчо встановлених строків; права, що виникають внаслідок певних дій учасників правовідносин;

– за темпоральною ознакою: права постійні, що мають безстрокову дію, наприклад, невиконання незаконних вимог контролюючих органів; тимчасові, що мають чітко встановлені строки реалізації, наприклад, право на оскарження рішення контролюючих органів[293].

На нормативному рівні у зарубіжних країнах права платника податків часто закріплені у спеціальних документах. Причому основний податковий закон або кодекс є не єдиним таким актом. Наприклад, у Канаді з метою захисту прав платника податків прийнято Декларацію прав платників податків (Declaration of Taxpayer Rights), а згодом і Білль про права платника податків (Taxpayer Bill of Rights); у США – Білль прав платника податків (Taxpayer Bill of Rights); у Сполученому Королівстві (Taxpayers' Charter), як і в Автралії (Taxpayers' Charter), Казахстані (Хартия налогоплательщика Республики Казахстан), Франції (La charte du contribuable), Іспанії (Carta de Derechos del Contribuyente) та інших країнах також прийняті відповідні документи. Комітет з фіскальних питань ОЕСР пропонує країнам стандартний підхід до визначення прав та обов'язків платника податків у Модельній хартії платника податків[294].

Згідно з положеннями ст. 17 ПК України платник податків має право:

– безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і

[293] Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дис. … канд. юрид. наук. Ірпінь, 2019. С. 37.
[294] Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. URL: file:///G:/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf. (date of access: 12.11.2019).

нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їхніх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

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

– обирати самостійно, якщо інше не встановлено цим Кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат;

– користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом;

– одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит у порядку і на умовах, встановлених цим Кодексом;

– бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом;

– оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію;

– вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;

– на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;

– на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому цим Кодексом;

– на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їхніх посадових осіб), у встановленому законом порядку;

– самостійно обирати спосіб взаємодії з контролюючим органом в електронній формі через електронний кабінет, якщо інше не встановлено цим Кодексом;

– реалізовувати через електронний кабінет права та обов'язки, передбачені цим Кодексом та які можуть бути реалізовані в електронній формі засобами електронного зв'язку;

– подавати декларацію та інші документи в паперовій формі у разі виникнення технічних проблем у роботі електронного кабінету (наявність помилки має бути підтверджена у порядку, встановленому методологом електронного кабінету або судом).

Стаття 17 ПК України не обмежує платника податку у правах, він має також інші права, передбачені законом.

Зупинимося на окремих положеннях ПК України, що можуть свідчити про прагнення забезпечити приватний інтерес у податкових правовідносинах.

Пункт 3 ст. 30 ПК України закріплює право платника податків на використання податкової пільги, а п. 4 ст. 30 ПК України – відмовитися від використання чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів. Пільги є складним правовим інструментом, а політика держави у контексті встановлення та реалізації пільг відображає характер та зміст правового розвитку суспільства. За допомогою пільг право реагує на зміни, що відбуваються в державі, ураховує як приватні, так і публічні інтереси учасників суспільних відносин. Саме через продумані ефективні пільги виникає можливість впливати на розвиток тих чи інших відносин у сфері оподаткування. Водночас зловживати пільгами не потрібно, оскільки це може призвести до дисбалансу у правовому регулюванні.

Незважаючи на негативні ефекти, породжені застосуванням податкових пільг, історія не знає жодної країни, вільної від пільг у сфері податків. Податкові пільги в межах Світової організації торгівлі розглядаються як одна з форм державної допомоги виробникам. Водночас вони є найменш бажаною формою державної підтримки. Економісти радять використовувати прямі субсидії з державного бюджету, і така практика вже має місце в Україні. «Раціонально проводити державну політику зі зменшення безготівкових пільг та субсидій. Це пов’язано зі складністю прогнозування та контролем за їхнім цільовим наданням. Більш прогресивною є монетизація пільг та субсидій, тому що це дозволяє більш точно відслідкувати кошти, а також дає змогу отримувачу скористатися ними максимально

ефективно, використавши всі можливості оптимізації витрат. При цьому надавачам послуг отримувачам пільг не потрібно буде завищувати ціни на товари/продукцію, оскільки особа, яка розпоряджається коштами, отриманими від застосування пільги, буде зацікавлена в оптимальному поєднанні ціни та якості. Таким чином, отримувач пільг з-поміж двох товарів/послуг однакової якості вибере дешевший, що сприятиме певному пожвавленню на споживчих ринках. Монетизація пільг вигідна і постачальникам товарів/послуг, адже розрахунки з отримувачами пільг відбуватимуться швидше, ніж розрахунки з бюджетом», – зазначається авторами монографії «Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок: новації реформ та їх наслідки»[295].

Беззаперечною перевагою ПК України є регламентація поняття, підстав встановлення та порядку використання податкових пільг суб'єктами господарської діяльності. Зокрема, у ст. 30 ПК України визначено, що податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування і сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених п. 30.2 цієї статті. Підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їхньої діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

Заслуговує на увагу підхід, за якого пільги розглядаються як один з видів стимулювання у праві, а саме як спосіб координування інтересів особи та суспільства загалом, раціонально поєднуючи

[295] Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок: новації реформ та їх наслідки: монографія. Київ: Алерта, 2018. С. 26. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 124).

інтереси учасників суспільних відносин, що залежить від пріоритетів політики держави[296],[297]. По-перше, вони пов'язані з більш повним задоволенням інтересів та потреб суб'єктів, полегшенням умов їхньої життєдіяльності, що обов'язково має здійснюватися в межах чинного законодавства. При встановленні пільг законодавець має на меті соціально захистити, поліпшити становище окремих осіб, задовольнити їхні інтереси в більш сприятливому режимі. Соціальна мета має при цьому першорядне значення, оскільки не будь-яке розширення прав та звільнення від обов'язків є пільгою. По-друге, правові пільги є винятком із загальних правил, способом юридичної диференціації.

Сучасне право цивілізованих народів є диференційованим, а отже, диференційовано регламентує конкретні питання суспільного життя. За відсутності правової регламентації в тій чи іншій сфері органи управління змушені, ураховуючи конкретні обставини, установлювати на свій розсуд винятки для окремих осіб, що може призвести до суб'єктивізму та навіть зловживання правом. Правові пільги ні в якому разі не потрібно ототожнювати із зовнішнім подібним феноменом – привілеями – спеціальними (винятковими) правовими пільгами, встановленими для конкретних суб'єктів вищого ешелону влади, що необхідні для повного і якісного здійснення ними обов'язків (дипломатів, депутатів, міністрів, президента тощо)[298]. У суспільній свідомості привілей асоціюється з надмірними благами окремих посадовців поза законом. Система привілеїв набула значного

[296] Левин О. В. Стимулирование в праве: теоретические и практические аспекты: дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2006. С. 72.
[297] Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Ірпінь, 2019. С. 12.
[298] Скакун О. Ф. Теорія права і держави: підручник. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. С. 260.

поширення не тільки у 80–90-х роках минулого століття, але ще більше в сучасний період.

Вважається, що особливості привілеїв полягають у такому:

– якщо пільги спрямовані на те, щоб поліпшити стан суб'єктів, то привілеї переважно орієнтовані на політичну еліту, на органи влади та посадових осіб;

– пільги поширюються на велике коло осіб і мають більш широку сферу застосування. Привілеї є специфічними пільгами, це виняток із правил. Їх не може бути багато, інакше відбувається порушення основних принципів права – справедливості, рівності тощо;

– якщо пільги характеризують спеціальний правовий статус суб'єктів, бо передбачаються головним чином для певних груп та верств населення, то привілеї можуть встановлюватися як у спеціальному, так і в індивідуальному статусі, бо вони здебільшого підтверджують винятковість юридичних можливостей особливо відповідальних та інших осіб;

– привілеї, беручи до уваги, що вони є винятковими правами, виступають більш деталізованими й персоніфікованими юридичними засобами, наступним, порівняно з пільгами, рівнем диференціації правового регулювання. Привілеї – це винятки як із загальних, так із особливих норм права, тому вони можуть співвідноситися між собою як особливе (пільги) і окреме (привілеї)[299]. Сьогодні привілеї розглядаються як різновид пільг і визначаються як переваги, що надаються встановленому колу осіб з огляду на посаду, яку вони

[299] Пікуля Т. О. Поняття та співвідношення правових пільг та привілеїв. *Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації професійних спілок України:* науково-практичний збірник. 2010. № 4. С. 68.

обіймають. З'ясування природи правової пільги дає підстави для характеристики податкової пільги як її різновиду.

Загальнотеоретичним змістом правових пільг є те, що вони слугують універсальним юридичним засобом гармонізації інтересів особи, соціальних груп, держави та сприяють розвиткові як окремого громадянина, так і суспільства загалом. У зв'язку зі значущістю податково-правових відносин для забезпечення належного функціонування держави, гарантування її фінансової незалежності податкові пільги посідають належне місце у системі правових пільг. Податкові пільги впливають на реалізацію основної властивості податкових платежів, проте цей вплив не завжди позитивний.

У контексті прибуткового оподаткування податкові стимули є достатньо ефективними для подолання нерівності доходів. Проте, як свідчать результати проведених досліджень[300], це стосується індустріально розвинених країн. Країни, що розвиваються, не в змозі ефективно використовувати податки та трансфертну політику для зменшення нерівності.

Таким чином, застосування правових пільг потрібно розглядати як важливий координаційний фактор, а пошук правового режиму їхнього функціонування, що відповідає основним напрямам державної політики, є одним з найбільш нагальних завдань сучасної політики.

Незважаючи на вагомість пільгового оподаткування, єдиної вітчизняної концепції податкових пільг і досі не вироблено, а процес конструювання правової категорії «податкова пільга» є незавершеним. Актуальність пошуку оптимального розуміння податкової пільги не зникла навіть у зв'язку із закріпленням у ПК України визначення

[300] Ke-young Chu, Hamid Davoodi, and Sanjeev Gupta. Income Distribution and Tax and Government Social Spending Policies in Developing Countries: IMF. WP/00/62. P. 47.

податкової пільги. Виходячи із загальнотеоретичних уявлень про способи правового регулювання, варто зупинитися на дефініції, запропонованій А. Малько: пільга – це правомірне полегшення становища суб'єкта права, що дозволяє йому повніше задовольняти свої інтереси та знаходить свій вираз як у додаткових, особливих правах (перевагах), так і у звільненні від обов'язків[301]. Цей підхід доцільно використати як базовий під час удосконалення визначення податкової пільги. У цьому випадку буде мати місце зменшення обсягу конкретного податкового обов'язку, проте жодним чином не його відміна (спрощене податково-процесуальне провадження). І. Криницький розуміє під податковою пільгою передбачене податковим законодавством адресне та цільове надання полегшень у сфері оподаткування, що транслюється на покладені податково-правові обов'язки, яке може проявлятися в усіх податково-процесуальних провадженнях та виражається у можливості використовувати особливі переваги (набуття специфічного права, повне звільнення від обов'язку або виконання його у меншому обсязі)[302]. Погоджуємося із визначенням вченого та пропонуємо її розуміти як передбачене податковим законодавством цільове надання переваг тим чи іншим категоріям платників податків, що пов'язане із визначеним законом обов'язком щодо сплати податків, проявляється як складова податково-процесуальних проваджень, ураховуючи особливості певної групи платників податків, виду їхньої діяльності, об'єкта оподаткування.

[301] Малько А. В. Льготная и поощрительная правовая политика. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2004. С. 64.
[302] Криницкий И. Е. Дефиниция налоговой льготы в понятийно-категориальном аппарате финансового права. *Проблеми законності.* 2010. Випуск 111. С. 63.

Отже, податкові пільги – це багатоаспектне правове явище. Зокрема, правознавці розглядають його як особливий податково-правовий механізм, виняток із загального режиму оподаткування, компонент спеціального правового статусу особи, засіб юридичної диференціації, автономний інститут податкового права, інструментарій податкової політики тощо. Під час формулювання визначення податкової пільги логічно правильно виходити з наявних у ній ознак.

Варта уваги позиція М. Титової, яка виокремлює такі спеціальні ознаки податкової пільги: 1) встановлюється виключно актом законодавства про податки і збори; 2) стосується певної або декількох категорій осіб, а не всіх платників податків; 3) міститься у спеціальній нормі, що встановлює певну перевагу для виконання платником податку свого обов'язку зі сплати податку; 4) є правом платника податків, тобто такою перевагою, від використання якої він може відмовитися або призупинити її використання на один або декілька податкових періодів[303]. Серед інших ознак податкової пільги потрібно виділити її адресність, чітку цільову спрямованість та широке різноманіття.

Ураховуючи наведені аргументи, до ознак податкової пільги відносять такі:

1) спрямована на більш повне задоволення законних інтересів громадян та їхніх об'єднань;

2) є винятком із загальних правил, елементом спеціального правового статусу особи; пільга є правомірним винятком з основного стандарту поведінки, що існує на основі дозволу юридичної норми;

[303] Титова М. В. Налоговые льготы: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Санкт-Петербург, 2004. 14 с.

3) сфера застосування цього різновиду правової пільги специфічна – оподаткування. Надаються окремим категоріям платників податків, які мають ознаки, що відрізняють їх від інших категорій; не можуть мати індивідуальний характер;

4) податково-правовій пільзі притаманний дуалізм. З одного боку, вона має добровільній характер стосовно платника податкових платежів, інших «підпорядкованих» учасників податкового процесу, з іншого – є обов'язковою для виконання «владними» суб'єктами, які повинні забезпечити належну реалізацію волі особи, що має право на використання пільги;

5) зважаючи на мету, для якої запроваджується пільгування, податково-правові пільги переважно становлять пільги-стимули (спрямовуються на активізацію особи, заохочення її до певного виду діяльності тощо), а не пільги-компенсації (пов'язуються з відновленням понесених втрат, відшкодуванням збитків тощо). Податково-правові пільги не концентруються на одній категорії суб'єкта права – фізичній (як це притаманно, наприклад, праву соціального забезпечення) чи юридичній особі (що є характерною ознакою для господарсько-правових пільг). Доречно констатувати, що податкова пільга за суб'єктною ознакою має універсальний характер.

6) при застосуванні податково-правової пільги, як правило, не має значення такий критерій зв'язку особи з державою, як громадянство. Проте при використанні цього різновиду правової пільги може враховуватися диференціація платників податкових платежів за іншими параметрами (наприклад, «резидент – нерезидент»);

7) податково-правова пільга як інтегративне утворення передбачає наявність матеріальної та процесуальної складових.

Пільгова конструкція, що утворюється внаслідок їх «співпраці», з одного боку, може стосуватися різних елементів правового механізму податкового платежу, з іншого – передбачає неоднакові конфігурації компонентів подат- кового обов'язку (реєстрація, облік, сплата, звітність), що зазнають її впливу. Податкова пільга за допомогою вітчизняного законодавця (практично жоден податок не минув реального пільгування) перетворилася у постійно діючий компонент податкового правового механізму, водночас залишаючись необов'язковою складовою характеристики податкового платежу.

Раціоналізація системи податкових пільг, оцінювання їхнього обсягу та втрат бюджету, що є наслідком їх надання, неодмінно передбачає надання адекватного визначення категорії «податкова пільга», яке б давало змогу відмежувати пільги від суміжних звільнень від оподаткування. Сумніви щодо правомірності кваліфікації ряду звільнень як податкових пільг уже неодноразово висловлювалися науковцями та представниками органів влади[304].

З усього зазначеного можна зробити висновок, що українське законодавство дає визначення податкової пільги, однак воно не зовсім узгоджується із визначеннями, які пропонуються у доктринальних колах. Податкова пільга у розумінні ст. 30 ПК України застосовується у статтях Особливої частини, які присвячені окремим видам податків і зборів. Водночас деякі розділи ПК України взагалі про неї не згадують, хоча передбачають звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку і збору, сплату ним податку у меншому розмірі.

[304] Кармаліта М. В. Доктринальні підходи до пільги як способу правового регулювання відносин у сфері оподаткування. *Фінансове право*. 2013. № 3. С. 27–31; Теоретико-прикладні аспекти інвентаризації податкових пільг, передбачених українським законодавством. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2013. 60 с.

Неправильне використання правових інструментів може призвести до порушення режиму законності. Правомірна і неправомірна поведінка – це два протилежних явища, але між цими різновидами поведінки існує свого роду нейтральне поле. Використання суб'єктами господарювання можливих законних способів мінімізації податків шляхом використання повною мірою наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг є так званою оптимізацією оподаткування.

До обраної податкової стратегії можуть входити інтереси щодо виключення або обмеження можливості появи нових об'єктів оподаткування, мінімізації податкової бази, використання податкових пільг як способу зменшення податкових зобов'язань тощо[305]. У контексті задоволення таких інтересів згадується вислів Ш. Монтеск'є про те, що «немає великої біди, коли деякі громадяни платять менше, ніж це має бути, адже їхній добробут завжди спрямовується на користь суспільства, але якщо деякі особи сплачують занадто багато – їхнє збанкрутування завжди є шкодою для суспільства[306].

Податкове планування як засіб оптимізації податкової поведінки суб'єкта господарювання є сукупністю передбачених нормативно-правовим актом можливостей, що мають наслідком зменшення податкового зобов'язання або ліквідування загроз у переплаті податкових платежів, відсутність санкцій. Ідеться не про ухилення від сплати податків, а про цілеспрямовані правомірні дії платника податків, що охоплюють повне використання всіх наданих законодавцем пільг, інших законних прийомів та способів. Д. Гетманцев, досліджуючи прояви зловживання платниками податків

[305] Винницкий Д. В. Проблемы разграничения налогового планирования и действий, направленных на уклонение от налогообложения. *Журнал российского права.* 2006. № 11. С. 63–64.
[306] Монтескье Ш. Избранные произведения. Москва: 1955. С. 123.

своїми правами, указує на те, що від рівня податкового мистецтва уряду залежить спрямування процесу ухилення від оподаткування (у контексті його ототожнення з абсолютно легальним плануванням) у правильне русло для стимулювання, а не стримування економічного зростання[307].

На сьогодні у законодавстві України відсутні норми, які дають безпосереднє визначення податковому плануванню, закріплюють основні засади його здійснення. Однак це не унеможливлює вжиття заходів щодо оптимізації податкового зобов'язання платником податків.

Уникнення оподаткування та ухилення від сплати податків зумовлені очевидним впливом останніх на доходи і витрати платників та притаманні будь-якому суспільству. Недостатнє усвідомлення вигод від суспільних благ, що фінансуються за рахунок податкових платежів, або неналежне виконання державою взятих на себе зобов'язань відображаються на відносинах платника податків та контролюючого органу.

Використання прогалин і неточностей податкового законодавства з боку платників податків з метою зменшення рівня податкового навантаження тісно пов'язане з категоріями «зловживання правом», «уникнення від оподаткування», «неналежне застосування норм міжнародних податкових договорів» та «ухилення від сплати податків».

Теорія зловживання правом зародилася і тривалий час розвивалася виключно в межах приватного права, однак з часом її положення поступово почали застосовувати і у сфері публічно-

[307] Гетманцев Д. О. До питання про зловживання платниками податків своїми правами. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету.* 2014. № 9-2. Том 1. С. 71.

правового регулювання. Щодо можливості її розвитку та впровадження у процес регулювання податкових відносин, то це питання залишається відкритим.

Так, В. Бєлов розуміє зловживання правом у податкових відносинах як спосіб досягнення антисуспільних, в основному протиправних цілей або отримання пільг та привілеїв, не передбачених правовим статусом особи, яка зловживає правом, через здійснення дій (бездіяльності), що формально відповідає вимогам закону[308]. На думку С. Пепеляєва, у поняття «зловживання правом у сфері оподаткування» потрібно вкладати застосування штучних юридичних конструкцій для господарських операцій, які не містять ознак протиправності, але не можуть бути пояснені неподатковими причинами. Подібна поведінка «передбачає, що особа, повністю слідуючи приписам правової норми, діє правомірно, але не отримує юридичного захисту своїх прав і відповідає за збитки, заподіяні третім особам, оскільки діє на шкоду іншій особі без правомірної вигоди для себе»[309]. Заслуговує на увагу і думка про те, що податковими правами неможливо зловживати, оскільки вони надані платнику податків саме для того, щоб він міг захиститися від держави. Оскільки в податкових відносинах платнику податків завжди протиставляється лише держава, і ця обставина визначає коло наданих платнику прав – він володіє лише тим мінімумом прав, які він може використати виключно у власних інтересах[310].

---

[308] Конституционное право государств Европы: учебное пособие для студентов юрид. вузов и фак. / отв. ред. Д. А. Ковачев. Москва: Волтерс Клувер, 2005. С. 34–40.

[309] Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве: учебное пособие / под. ред. С. Г. Пепеляева. Москва: Академический правовой университет, 2002. С. 120.

[310] Мацелик М. О., Пригоцький В. А. Добросовісність і оптимізація при сплаті податків. *Держава і право:* збірник наукових праць, 2010. Випуск 48. С. 333–339.

Світова практика вирішення цього питання доводить, що недоцільно використовувати концепцію зловживання правом у сфері оподаткування. Зокрема, у Франції діє загальний принцип заборони зловживання правом, що дає підстави припиняти дії, спрямовані на уникнення сплати податків не лише тоді, коли угоди є фіктивними, але і у випадку, якщо вони реальні, але вчинені з метою незаконного зменшення податкового тягаря[311].

Наслідуючи загальноприйняту в західних країнах класифікацію, констатуємо, що у разі, коли платник податків обходить податкову подію або податкову норму (або неналежним чином отримує податкові пільги), використовуючи суперечності між фактичними обставинами і формою податкового закону, тим самим фактично спотворюючи зміст закону, має місце уникнення оподаткування (tax avoidance); ухилення від сплати податків (tax evasion) відбувається, коли платник податків не декларує або не сплачує податків, які підлягають сплаті на основі реалізованої податкової події. Частково він приховує обов'язок сплатити податок або здійснює мнимі операції, використовує схеми з метою приховати від контролюючих органів такий обов'язок. Масовість такої поведінки платників податків не лише заподіює значної шкоди державі, а й створює неправомірні переваги для недобросовісних платників податків над добросовісними.

Право платника податків зменшувати свій податковий обов'язок, використовуючи всі дозволені законом засоби, ніким не може бути оскаржене. У контексті захисту майна особи (платника податків), частину якого необхідно відчужити до бюджету держави,

[311] Погребняк С. Втілення принципу добросовісності в праві. *Вісник Академії правових наук України.* 2006. № 2. С. 13–24.

відбувається тісний взаємозв'язок норм цивільного та податкового права.

Право власності належить до основоположних прав людини. Уже згадуваний Протокол 1 Європейської конвенції з прав людини гарантує кожній фізичній або юридичній особі право на мирне володіння своїм майном[312]. Значущість права власності підтверджується і визначенням ст. 17 Загальної декларації прав людини права кожної людини на володіння майном як одноособово, так і разом з іншими[313].

Основний Закон Української держави (ст. 41) закріплює заборону протиправного позбавлення будь-кого права власності та визначає, що право власності є непорушним[314]. А нормою ст. 14 ПК України[315] передбачається, що вживання терміна «майно» для цілей оподаткування відбувається у значенні, наведеному у ЦК України, останній у ст. 190 під майном пропонує розуміти особливий об'єкт у вигляді речі, сукупності речей, а також майнові права та обов'язки[316].

Право власності є речовим правом та охоплюється поняттям майнові права. Конкретизуючи положення ст. 55 Конституції України щодо можливості кожного будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань, статею 16 ЦК України особі гарантується право на звернення до суду за захистом свого майнового права чи інтересу.

---

[312] Протокол № 1 до Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_535 (дата звернення: 25.09.2019).
[313] Загальна декларація прав людини від 10.12.1948. *Офіційний вісник України*. 2008. № 93. С. 89.
[314] Конституція України від 28.06.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80 (дата звернення: 12.04.2019).
[315] Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17 (дата звернення: 25.09.2019).
[316] Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/conv/page (дата звернення: 25.09.2019).

Наведені вище норми виступають основою забезпечення права особи на податкове планування. Така поведінка суб'єкта господарювання не порушує приписів законодавства, однак може заподіяти суспільству істотну шкоду, створюючи загрози для порушення бюджетних публічних інтересів[317]. У контексті реалізації приватного інтересу йдеться про виконання свого податкового обов'язку найбільш сприятливим чином. Водночас зменшення податкових зобов'язань у будь-якому вигляді (правомірне чи неправомірне) викликає активну і жорстку протидію держави в особі уповноважених контролюючих органів.

Проголошення прав і свобод людини найвищою соціальною цінністю, а також первинності права власності щодо податкового зобов'язання дає підстави вважати прагнення платника податків мінімізувати податкові платежі правомірним. У разі, коли нормою права передбачені ті або інші пільги, що звільняють платника податків від сплати тих або інших податків та зборів або дозволяють йому зменшити податкове навантаження, податковий обов'язок не зникає, а виникає необхідність у його виконанні лише в тій частині, на яку пільги не поширюються. Неможливо притягнути платника податків до відповідальності за невиконання податкового обовязку, виходячи лише з факту несплати або сплати у меншому розмірі податків та зборів, якщо при цьому він використав надані нормою податкового права можливості та не мав умислу ухилитися від оподаткування.

Фахівці в галузі економіки наголошують на тому, що пріоритетним завданням сучасної податкової політики нашої держави є посилення адміністрування податків. Оскільки всі можливі схеми

[317] Касьяненко Л. М. Процесуальні особливості правозастосування у фінансовому праві. *Юридичний вісник*. 2010. № 4 (17). С. 85.

оподаткування вже відомі та знайшли своє застосування на практиці, у резерві залишається лише активізація людського фактора в оподаткуванні, а саме поліпшення морально-етичної компоненти в поведінці платників податку та функціонерів фіску, рівня підготовки персоналу контролюючих органів, підвищення ефективності їхньої роботи шляхом удосконалення податкового менеджменту, організації діяльності та запровадження у податковий процес найсучасніших інформаційно-комп'ютерних технологій[318].

Неможливо у законодавстві чітко передбачити алгоритм відмежування податкового правопорушення від зловживання правами, оскільки в кожній конкретній ситуації це вимагає проведення спеціального аналізу.

На окрему увагу заслуговує запровадження у податковій політиці держави певних ліберальних тенденцій, зокрема щодо форм та варіантів виконання податкових обов'язків, поєднання державного втручання у процес функціонування податкової системи з елементами саморегулювання окремих її елементів, у тому числі договірно-правового регулювання.

На думку І. Рукавишникової, договірно-правове регулювання є невід'ємною частиною правового регулювання фінансових відносин. Фінансово-правові договори належать до публічно-правових та характеризуються специфічними особливостями, що відокремлюють їх в особливу групу фінансово-правових договорів[319]. Йдеться про такі їхні властивості, як: 1) укладені учасниками фінансових правовідносин, одним з яких є державний орган або орган місцевого

[318] Опарін В. М., Федосов В. М., Юхименко П. І. Сучасна наукова школа публічних фінансів. *Фінанси України*. 2015. № 11. С. 64.
[319] Рукавишникова И. В. Метод финансового права: автореф. дис. … д-ра юрид. наук. Саратов, 2004. С. 13–14.

самоврядування, наділений владними фінансовими повноваженнями; 2) застосовуються в межах здійснення фінансової діяльності держави й органів місцевого самоврядування та спрямовані на збирання, розподіл або використання грошових коштів державних та муніципальних утворень; 3) основою укладення договору виступає, як правило, нормативний припис державного органу, наділеного відповідною владно-фінансовою компетенцією.

Саме тому, на думку дослідниці, включення договірного способу до складу методу фінансового права є наслідком демократизації та децентралізації процесів здійснення фінансової діяльності державою та публічно-правовими утвореннями, що можуть входити до її складу.

У сфері публічного права, для якого характерним є імперативність та владний характер, упродовж останніх років відбувається дерегуляція значної групи суспільних відносин. З огляду на економічні виклики, реформування податкової та бюджетної систем, а також зважаючи на збільшення кількості ситуацій, для вирішення яких необхідний індивідуальний підхід, держава в особі органів та посадових осіб усе частіше йде на перемовини з суб'єктами економічної діяльності, а результати останніх оформлює у вигляді договору із взаємними правами та обов'язками.

Це свідчить про активне взаємопроникнення публічного та приватного права у практиці оформлення договірних відносин. Договори у сфері фінансового права (як бюджетного, так і податкового) стають звичним явищем фінансової діяльності суб'єктів права, хоча інститут договору в публічному праві загалом та в податковому праві зокрема не є ідентичним аналогічній правовій категорії приватного права. Тому дослідження особливостей

фінансово-правових договорів супроводжується аналізом договірних конструкцій як адміністративного та конституційного, так і цивільного права.

Як відомо, договір належить до універсальних засобів правового регулювання та застосовується як форма (джерело) у більшості галузей права. Це може бути міжнародний договір чи внутрішньодержавний, нормативно-правовий чи конкретно-індивідуальний.

Серед договорів, що використовуються у фінансовому праві, виокремлюють такі[320]:

– цивільно-правові у контексті фінансових правовідносин (під час використання окремих договірних конструкцій в фінансовому праві законодавець прямо відсилає до цивільного законодавства), зокрема, договори поруки та застави як засіб забезпечення виконання податкового зобов'язання;

– договори, що поєднують цивільно-правові та фінансово-правові елементи механізму правового регулювання (суб'єкт фінансових правовідносин має право укласти договір, якщо така можливість передбачена в законі або іншому нормативному акті, а також на імперативних умовах такого договору), зокрема, договори податкового кредиту, інвестиційного податкового кредиту, бюджетного кредиту;

– міжнародні договори конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування, взаємний обмін інформацією.

На думку О. Солдатенко, договорами у фінансовому праві (а податкове право є підгалуззю фінансового права) виступають ті

[320] Еремин С. Г. Договор в финансовом праве: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2008. С. 11.

договори, що укладаються суб'єктами публічного права та спрямовані на реалізацію публічного інтересу, стосуються грошових коштів, які перебувають в державній або муніципальній власності, у тому числі у відносинах щодо їхнього акумулювання, використання та контролю[321].

Фінансово-правовий договір, як зазначає С. Єрьомін, є угодою за участю уповноважених державних (муніципальних) органів, що містить норми права або індивідуальні приписи, які спрямовані на регулювання фінансових відносин[322].

Податкове законодавство, як правило, не містить чітких та системних правил договірного регулювання відносин у сфері оподаткування, як це і властиво сфері публічного права. Однак з метою встановлення справедливого порядку оподаткування, за якого врівноважуються інтереси держави та платника податків, податкові норми повинні містити однозначні та зрозумілі інструменти правового регулювання.

Правове регулювання договорів про попереднє узгодження ціноутворення (ДУЦ) у податковому праві має за основу комплексний підхід, що полягає у запозиченні та використанні цивільно-правових механізмів регламентації договірних зобов'язань у поєднанні з принципами, виробленими у межах публічного права. Віднесення таких договорів до категорії індивідуально-правового договору у фінансовому праві дає можливість його характеризувати як угоду за участю уповноважених державних органів, що закріплює погоджене волевиявлення сторін та містить обов'язкові для них індивідуальні приписи, спрямовані на регулювання фінансових відносин. Такі

[321] Солдатенко О. В. Договоры в фінансовом праве. Договор в публичном праве: сб. науч. ст. / под ред. Е. В. Гриценко, Е. Г. Бабелюк. Москва: Волтерс Клувер, 2009. С. 217.
[322] Еремин С. Г. Договор в финансовом праве: автореф. … канд. юрид. наук. Москва, 2008. С. 5.

договори належать до юридичних фактів, що є основою виникнення, зміни чи припинення фінансових правовідносин[323].

На сьогодні відсутня загальновизнана теоретична позиція, що роз'яснює правову природу окресленого вище договору. Однак на національному рівні ДУЦ розглядається як комплексне поєднання цивільно-правових механізмів регламентації договірних зобов'язань та рецепції правового змісту принципів, які вироблені в межах інших правових систем, а також є універсальною моделлю побудови правових норм про попереднє ціноутворення у світовій практиці[324].

Взаємодія зазначених вище складових дозволяє у процесі виявлення правової природи ДУЦ враховувати ознаки договору як цивільно-правової угоди з огляду на особливості предмета правового регулювання податкового права.

Характеристика договору як зобов'язальних правовідносин має наслідком виокремлення притаманних йому властивостей, зокрема: а) укладення договору веде до встановлення юридичного зв'язку між його учасниками; б) змістом договірного зв'язку є виконання дій, які приводять до досягнення мети учасників договору, задоволення їхніх інтересів; в) договір передбачає правовий режим поведінки осіб у межах зв'язку, що виник між ними, визначає вимоги до порядку і послідовності здійснення необхідних дій його суб'єктами; г) договір виникає в результаті добровільної (основаної на вільному волевиявленні) згоди між його учасниками щодо всіх його істотних умов; д) формальна рівність сторін договору як у виборі партнерів (за

[323] Арбенин В. В. Правовая природа договоров, заключаемых между налогоплательщиками и налоговыми органами: автореф. … канд. юрид. наук. Москва, 2016. С. 28.

[324] Селезень П. О. Інститут договорів про попереднє узгодження ціноутворення та можливі напрями його вдосконалення в Україні. *Юриспруденція в теорії та практиці: питання вдосконалення правової грамотності*: матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 24–25 лютого 2017 р.). Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2017. С. 92.

критеріями загального і взаємного інтересу або різних потреб), так і рівність сторін як партнерів; е) еквівалентний характер відносин між учасниками договору (здійснення дій однією особою передбачає зустрічну компенсацію, рівноцінну для другої особи); ж) змістом договору є умови, на яких він укладається, і взаємні вимоги партнерів (права й обов'язки); з) відносна автономність відносин між договірними сторонами в межах закону; и) універсальність; й) законодавче забезпечення договорів, яке надає їм юридичної сили; к) взаємна відповідальність сторін за невиконання або неналежне виконання прийнятих зобов'язань[325].

Наявність специфічних особливостей договорів у публічній сфері зумовлена, по-перше, своєрідністю природи публічно-правових відносин, що впливає на консерватизм їхнього формального закріплення, по-друге, поєднанням імперативного та диспозитивного методів правового регулювання, по-третє, специфічним колом учасників (однією із сторін завжди виступає орган державної влади або місцевого самоврядування). Тому до ознак публічного договору у фінансовому праві можна віднести такі: а) згода сторін з усіх істотних умов договору; б) добровільність укладення; в) формальна рівність сторін, однією з яких є орган державної влади чи місцевого самоврядування; г) публічний інтерес, що виявляється у концентрованому виразі загальносоціальних потреб і прагнень; д) особлива процедура укладення та формалізація; е) державно-правовий примус, що забезпечує виконання договору.

На думку О. Горлової, такі ознаки, як свобода договору та рівність сторін, не є обов'язковими для публічного договору, оскільки

[325] Пархоменко Н. М. Джерела права: проблеми теорії та методології. Київ: Юридична думка, 2008. С. 11–12.

не впливають на його сутність та узгодження волі сторін. Водночас обов'язок однієї сторони звітувати за свої дії перед іншою особою, якому кореспондується право та обов'язок другої здійснювати контроль, може бути ще однією умовою публічного договору[326].

Договори у вітчизняному податковому праві можуть мати такі особливості: а) спрямовані на регулювання відносин у сфері справляння податків і зборів, а також здійснення податкового контролю; б) укладаються між платником податків та контролюючим органом у сфері оподаткування (або підлягають реєстрації в ньому); в) є основою для виникнення або зміни податкових відносин; г) містять правові приписи, які є нормами податкового права. Їх не можна віднести ні до категорії нормативно-правових, ні до категорії приватноправових інструментів.

Як і у нормативно-правовому договорі, у внутрішньодержавному договорі в податковій сфері однією зі сторін виступає публічний суб'єкт (уповноважений контролюючий орган), водночас згаданий вид договору не містить приписів загального характеру.

Однією з відмінностей приватноправового договору та договору у сфері оподаткування є свобода, якою наділені його сторони. Встановлення умов, виходячи з розсуду учасників правовідносин, є проявом принципу свободи договору. Податкові норми договірної природи обумовлюють наявність такої можливості, крім обов'язкового переліку їхніх умов. Договори у податковому праві надають платнику податків певну свободу у виборі поведінки, однак у чітко окреслених питаннях та визначених межах. Як влучно зауважує

[326] Горлова Е. Н. Публичные договоры, их виды и роль в финансовом праве. *Финансовое право*. 2010. № 3. С. 13.

Г. Мухамадєєва, ні платник податків, ні податкове відомство не мають необмежених правомочностей щодо укладення податкових договорів[327]. Водночас, Д. Бахрах тлумачить рівність сторін у публічно-правовому договорі не як рівність у обсязі прав та обов'язків сторін правовідносин, а як наявність рівних можливостей впливати на долю останніх, їхнє виникнення, зміну чи припинення[328].

Процес ведення переговорів щодо можливості укладення ДУЦ має за основу аналогічну процедуру в межах цивільного права. Однак формалізованість та наказовий характер норм податкового права, що виражається в обов'язковості та послідовності відповідних стадій, унеможливлює їхні видозміни.

Ураховуючи перераховані вище властивості договірного регулювання окресленого різновиду суспільних відносин, можна виокремити такі характерні риси ДУЦ: 1) є угодою між платником податків та контролюючим органом у сфері оподаткування; 2) спрямовується на регулювання суспільних відносин у сфері справляння податків і зборів та тягне за собою відповідні юридичні наслідки для сторін; 3) складається з індивідуальних приписів, в основі яких лежить приватний інтерес, що має публічне значення; 3) має предметом свого регулювання порядок визначення цін та/або застосування методів ціноутворення в контрольованих операціях; 4) укладається через багатостадійну процедуру, що чітко визначається у нормативному порядку; 5) має особливий порядок виконання та припинення дії; 6) письмово формалізований характер; 7) передбачає обов'язкове виконання сторонами умов договору та взаємну

[327] Мухамадеева Г. А. Понятие и особенности соглашений в налоговом праве. URL: http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/5358 (дата обращения: 15.04.2018).
[328] Бахрах Д. Н. Очерки теории российского права. Москва: НОРМА, 2008. С. 247.

відповідальність сторін за невиконання чи неналежне виконання своїх зобов'язань. Ще однією особливістю відносин, що випливають із ДУЦ, є наявність у них іноземного елемента, що передбачено вимогами вітчизняного податкового законодавства.

На підставі рівня залученості компетентних органів держави (держав) резидентства сторони (сторін) контрольованих операцій як у світовій практиці, так і в Україні виокремлюють три види ДУЦ. Так, можливі випадки укладення ДУЦ між компетентними органами конкретної держави та платником податків, який є резидентом такої держави, однак компетентні органи, які представляють державу (держави) резидентства іншої сторони (сторін) контрольованих операцій, не залучаються. Використання подібного підходу на практиці не усуває ризик подвійного оподаткування, а тому експерти ОЕСР у межах процедури укладення ДУЦ одностороннього характеру рекомендують в обов'язковому порядку повідомляти компетентні органи держави (держав) резидентства іншої сторони (сторін) контрольованих операцій з метою своєчасного усунення ризику подвійного оподаткування з використанням потенціалу процедури взаємного узгодження (параграф 4.140 Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для ТНК та податкових служб)[329].

Крім того, до особливостей ДУЦ як форми договірного регулювання податкових відносин, порівняно з іншими видами такого договірного регулювання (наприклад, договори про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань), можна віднести те, що предметом у цьому разі виступають не минулі операції платника податків, а майбутні. На думку експертів ОЕСР, ДУЦ наділені також

[329] OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. 608 p.

особливостями, які відрізняють їх від адміністративних рішень, прийнятих за результатами розгляду звернення платника податків з того чи іншого питання щодо тлумачення чи застосування податкового законодавства (параграф 4.143 Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб).

Предметом ДУЦ можуть бути згідно з вітчизняним податковим законодавством (підп. 39.6.1 п. 39.6 ст. 39 ПК України):

– види та/або перелік товарів (робіт, послуг), що є предметом контрольованих операцій;

– методи або комбінація методів встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»;

– перелік джерел інформації, які передбачається використати для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»;

– строк, на який узгоджуються ціни у контрольованих операціях;

– допустиме відхилення від встановленого рівня економічних умов здійснення контрольованих операцій;

– порядок, строки подання та перелік документів, які підтверджують дотримання узгоджених цін у контрольованих операціях.

Цей перелік питань не є закритим, тому інші умови попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях визначаються самими сторонами. ПК України лише в загальних рисах окреслює предметне коло цього виду договору у сфері оподаткування, а порядок його укладення, структура та типова форма мають міститися у підзаконних нормативно-правових актах, зокрема,

Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення, затвердженого постановою КМУ від 17.07.2015 № 504, із змінами від 04.07.2018[330].

У Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних корпорацій та податкових служб зазначається, що під ДУЦ розуміють угоду, яка визначає на етапі, що передує контрольованим операціям, відповідний набір критеріїв (наприклад, метод, параметри зіставності та відповідні коригування, критичні порушення щодо майбутніх подій) для визначення трансфертного ціноутворення за зазначеними операціями. Однак вказується на те, що точність та надійність прогнозованих результатів майбутніх дій залежить від фактичного матеріалу й умов кожної справи. Податкові відомства з метою укладення ДУЦ можуть додатково покладатися на свої повноваження щодо адміністрування податків. У деяких юрисдикціях ухвалюються спеціальні рекомендації адміністративного чи нормативного характеру, у яких описуються оптимальні режими для укладених угод і доцільна методологія ціноутворення.

Однак наявність правової регламентації ДУЦ не є гарантією відсутності складнощів та суперечливих моментів. Зокрема,

[330] Порядок попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення: Постанова КМУ від 17.07.2015 № 504 у редакції Постанови КМУ від 04.07.2018 № 518. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-vnesennya-zmin-do-poryadku-poperednogo-uzgodzhennya-cinoutvorennya-u-kontrolovanih-operaciyah-za-rezultatami-yakogo-ukladayutsya-dogovori-sho-mayut-odnostoronnij-dvostoronnij-ta-bagatostoronnij-harakter-dlya-cilej-transfertnogo-cinoutvorennya (дата звернення: 12.01.2019).

В. Арбенін зазначає, що недосконаліть нормативного регулювання ДУЦ може проявлятися у таких особливостях[331]:

– порушенні принципу юридичної рівності у процесі укладення такого договору;

– неузгодженості поняття «предмет договору» та його суттєвих умов;

– відсутності правової взаємопов'язаності моменту підписання договору та вступу його в дію;

– конкретизації умов про вибір належної методології сторонами договору;

– відсутності деталізації та періодичності надання до уповноваженого контролюючого органу документів;

– неврегульованості зміни та припинення таких договорів;

– прогалинах у понятті ДУЦ щодо визначення всіх сторін, що беруть участь у його укладенні.

У дослідженнях П. Селезня можна побачити інші проблемні питання, що потребують вирішення у контексті запровадження ефективного механізму функціонування інституту ДУЦ в Україні, зокрема[332]:

– закріплення правових гарантій захисту податкової інформації, наданої платником податків у контексті його звернення щодо можливості укладення зазначеного вище договору;

---

[331] Арбенин В. В. Правовая природа договоров, заключаемых между налогоплательщиками и налоговыми органами: автореф. … канд. юрид. наук. Москва, 2016. С. 29.

[332] Селезень П.О. Особливості договорів про попереднє узгодження ціноутворення як інструмента забезпечення балансу приватного та публічного інтересу в податкових відносинах з іноземним елементом. *Україна і світ: теоретичні та практичні аспекти діяльності у сфері міжнародних відносин:* матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 19-20 квіт. 2017 р.) / М-во освіти і науки України, М-во культури України, Київ. нац. ун-т культури і мистецтв; редкол.: М. М. Поплавський (голова), І. О. Костиря (заст. голови) та ін. Ч. 2. Київ: Вид. центр КНУКіМ, 2017. С. 101.

– надання можливості анонімного звернення до процедури попереднього узгодження ціноутворення на стадії попереднього розгляду з огляду на високий ступінь недовіри платників податків до контролюючих органів;

– забезпечення неможливості використання контролюючими органами інформації та матеріалів, наданих платником податків у контексті укладення зазначеного вище договору, як підстави для проведення будь-яких заходів податкового контролю у випадку припинення процедури попереднього узгодження ціноутворення.

Знаючи проблемні моменти ДУЦ, маємо такі його переваги:

– усунення невизначеності за рахунок підвищення передбачуваності податкового режиму для майбутніх контрольованих операцій;

– підтримка партнерського діалогу контролюючого органу і платника податків з найскладніших питань трансфертного ціноутворення;

– запобігання витратним і тривалим за часом адміністративних і судових процедур, пов’язаних зі спорами у сфері трансфертного ціноутворення;

– зниження або навіть усунення можливості виникнення подвійного оподаткування у разі розбіжностей в оцінці контрольованих операцій компетентними органами держав резидентства сторін таких операцій;

– підвищення рівня компетентності кадрового забезпечення контролюючого органу за рахунок поглиблення та розширення знань

його співробітників щодо особливостей трансфертного ціноутворення у конкретних галузях промисловості[333].

У світовій практиці використання договірного формату взаємовідносин між платниками податків та контролюючими органами має тривалу історію. Можливість відносин подібного формату існує і в Україні та не обмежується лише ДУЦ. Про це свідчить, зокрема, можливість укладення договорів про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу (ст. 100 ПК України) або про визнання електронних документів (ст. 49 ПК України). Можна погодитися із думкою А. Балакіної про те, що метод диспозитивності свідчить про перехід від примату публічної форми власності до пошуку компромісу між державними та приватними інтересами, однак питання існування такого окремого різновиду договорів, як договір у податковому праві, на сьогоднішній день є малодослідженим[334].

Отже, констатуємо той факт, що договори у сфері оподаткування є новим і динамічним правовим інститутом, який об'єднує норми, спрямовані на регулювання податкових відносин, що виникають між платником податків та уповноваженим контролюючим органом. Податкові договірні відносини характеризуються симбіозом імперативних та диспозитивних засад, причому за значної переваги перших. Основним призначенням таких договорів є узгодження публічних та приватних інтересів у сфері оподаткування.

З нормативного погляду в Україні розроблено достатню основу для формування і розвитку практики взаємодії між великими

[333] Кармаліта М. В. Юридична природа договорів про попереднє узгодження ціноутворення. *Порівняльно-аналітичне право.* 2017. № 3. С. 139–142.
[334] Балакина А. П. Частные и публичные субъекты в налоговом праве: вопросы взаимодействия. *Налоги и налогообложение*. 2005. № 2. С. 35.

платниками податків та контролюючими органами на основі ДУЦ з метою запобігання виникненню можливих податкових спорів щодо дотримання вимог принципу «витягнутої руки» у майбутньому.

3.4. Співвідношення приватного та публічного інтересу при застосуванні норм податкового права

Застосування норми права продовжує правове регулювання, що було розпочате нормотворчістю. На рівні конкретних життєвих ситуацій адресати норм права не завжди можуть реалізувати свої права й обов'язки самостійно, за відсутності своєрідного посередництва або залучення уповноважених суб'єктів. Однак, як свідчить генеза розвитку суспільних відносин, правозастосування може як розпочинати, так і завершувати реалізацію норм права, а також здійснюватися під час дотримання, виконання, використання норм права. Для цієї форми реалізації права характерним є своєрідна дихотомія цілі, що полягає не лише у задоволенні потреб осіб, права та обов'язки яких реалізуються, але також у задоволенні потреб та інтересів суспільства загалом[335].

У юридичній літературі можна натрапити не на одне визначення правозастосування, яке так чи інакше відбиває його характерні ознаки: є владною діяльністю, що породжує обов'язкові юридичні наслідки і забезпечується можливістю застосування державного примусу; здійснюється лише уповноваженими на це суб'єктами; передбачає прийняття індивідуальних приписів, які мають конкретного адресата та розраховані на врегулювання певної ситуації;

[335] Сырых В. М. Проблемы теории государства и права: учебник. Москва: Эксмо, 2008. С. 316.

відбувається за певною процедурою, що регламентується правом з метою зменшення імовірності свавілля та забезпечення прийняття законних, обґрунтованих, своєчасних і справедливих рішень; має на меті сприяння адресатам правових норм у реалізації їхніх прав та обов'язків та ін.

Податкове правозастосування (так у правовій доктрині визначають процес застосування права у податковій сфері) є складовою загальноправового інституту застосування права[336]. Для такої діяльності, що спрямована на вирішення конкретної юридичної ситуації, характерними є і владність, і спеціальний суб'єкт та особливий процедурний порядок здійснення, і індивідуально-правове забарвлення у контексті реалізації норм податкового законодавства.

Є. Дуліба, розмірковуючи над співвідношенням понять «правозастосування у податкових відносинах», «застосування податкового права», «застосування норм податкового права», до цих ознак додає ще комплексність податкового правозастосування, що передбачає змогу здійснення правозастосування паралельно із дотриманням, виконанням і використанням, а також його творчий характер, оскільки воно є діяльністю уповноважених осіб контролюючого органу при здійсненні різних дій[337].

Із цією позицією вченого можна як погодитися, так і посперечатися. Якщо під податковим правозастосуванням розуміти процес реалізації норм податкового права, що здійснюється уповноваженими суб'єктами (а саме компетентними особами органів

[336] Благов Ю. В. Понятие и признаки налогового правоприменения. *Вестник Омского университета. Серия «Право».* 2014. № 4 (41). С. 111.; Кіценко В. С. Концептуальні засади податкового правозастосування при вирішенні податкових спорів. *Наше право.* 2015. № 4. С. 155.; Желтобрюх І. Л. Розсуд у податковому правозастосуванні: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2016. С. 170.

[337] Дуліба Є. В. Особливості правозастосування у податкових відносинах. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2018. № 3. С. 146.

державної влади), то, звичайно, він йде паралельно із дотриманням, виконанням та використанням інших норм податкового права учасниками податкових правовідносин. Обмежувати коло суб'єктів податкового правозастосування виключно контролюючими органами (у трактуванні ПК України) не вважаємо за доцільне.

Щодо проявів видової різноманітності податкового правозастосування, то цей сегмент діяльності уповноважених органів є недостатньо дослідженим в Україні і зосереджується, переважно, на юрисдикційному виді, що має місце під час розв'язання податкових спорів та притягнення правопорушників до відповідальності. Розгляд проблем та перспектив позитивного правозастосування у податковій сфері, що здійснюється не у разі правопорушення, а як обов'язкова умова нормальної реалізації деяких регулятивних норм, на сторінках наукових та офіційних видань не вирізняється такою популярністю.

Тому, дослідження питання співвідношення приватних та публічних начал під час застосування норм податкового права пропонується здійснити саме за такими формами правозастосування, як оперативно-виконавча та судова (саме такі форми та ще правоохоронну виокремлено представниками загальнотеоретичної правової науки[338].

Від ефективної діяльності органів, що здійснюють правозастосування у податковій сфері, багато в чому залежить інвестиційна привабливість держави та активність ведення бізнесу в самій країні.

[338] Загальна теорія держави і права: підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін.; за заг. ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. С. 411.

3.4.1. Добросовісна реалізація договірних зобов'язань як важливий елемент забезпечення розвитку міжнародного правопорядку

Перш ніж характеризувати стан забезпечення приватного та публічного інтересу під час застосування норм внутрішнього права у сфері оподаткування, необхідно звернути увагу на проблематику добросовісної реалізації договірних зобов'язань у контексті розвитку міжнародного правопорядку. У напрямі вдосконалення національного правозастосування нагальним є питання забезпечення єдиного підходу до реалізації норм уже чинних міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування, підготовки та узгодження з податковими службами інших країн проєктів міжнародних договорів про співробітництво та обмін інформацією, посилення боротьби зі схемами ухилення від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами.

Інвентаризація міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, які не відповідають сучасним стандартам ОЕСР, визначається як складова вітчизняної державної політики в цій сфері не перший рік (уряд Української держави у Середньостроковому плані пріоритетних дій Уряду до 2020 року[339] поставив собі за мету приведення положень діючих Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування у відповідність з Модельною податковою конвенцією ОЕСР).

Сама діяльність ОЕСР із розроблення стандартів співробітництва є досить результативною. Модельна податкова

[339] Середньостроковий план дій Уряду до 2020 року: Розпорядження КМУ від 03.04.2017 № 275-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/275-2017-%D1%80 (дата звернення: 10.12.2018).

конвенція ОЕСР є основою розроблених понад 3 000 двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування, а Модельний договір ОЕСР щодо обміну інформацією у податкових справах – понад 600 відповідних двосторонніх договорів у світі[340]. Текст Модельної податкової конвенції ОЕСР та коментарів до неї містить ряд прикладів та прецедентів реальних життєвих ситуацій, що сприяють широкому застосуванню їхніх положень на практиці.

Договори про уникнення подвійного оподаткування доходів та капіталу є найбільш розповсюдженими міжнародними податковими договорами. На цій підставі договірні держави часто використовують положення згаданого вище модельного акта як джерела тлумачення положень відповідних договорів. Тлумачення міжнародних договорів міжнародними організаціями є різновидом офіційного тлумачення, що має авторитет, однак не тягне за собою категоричну обов'язковість слідування. Згідно з положеннями Конституції України в нашій державі діє правило сприйняття чинних міжнародних договорів як частини національного законодавства. Водночас відкритим залишається питання конституційно-правового статусу рішень міжнародних організацій, які в окремих випадках можуть становити важливе джерело тлумачення договорів про уникнення подвійного оподаткування.

Реалізація норм Модельної податкової конвенції ОЕСР викликає певні складнощі у зв'язку з особливостями її юридичної природи.

[340] Гамбаров Г. Д. Место Организации экономического сотрудничества в институциональной системе механизма противодействия преступности в финансовой сфере. *Актуальні проблеми фіскальної політики України: правові аспекти* : збірник наукових праць. Корупція в органах ДФС України: сучасний стан та напрями подолання. Ч. І; Особливості тлумачення договорів про уникнення подвійного оподаткування у контексті права міжнародних договорів: світовий досвід та Україна. Ч. ІІ / Національний університет державної податкової служби України, НДЦ з проблем оподаткування. ТОВ «Друкарня «Рута», 2016. С. 60.

Справді, і згадана конвенція, і офіційний коментар до її положень мають значення у контексті тлумачення укладених на її основі двосторонніх договорів. Проте така їхня роль може бути обмежена тим, що цей модельний акт ОЕСР має рекомендаційний характер. У науковому товаристві ефективність реалізації цього стандарту на практиці піддається сумніву[341].

Модельні акти систематично застосовуються Україною як головні чинники та визначені юридичні конструкції у реформуванні свого фінансового права загалом та податкового права зокрема. Положення Модельної податкової конвенції ОЕСР використовуються як основа для розроблення тексту конкретних договорів про уникнення подвійного оподаткування в Україні, на чому наголошує І. Петраш: «Українська» модель конвенції про усунення подвійного оподаткування є фактично дослівним перекладом на українську мову моделі ОЕСР … 1977 р., із змінами та доповненнями на 1992 рік, розробленої Комісією ОЕСР з податкових питань»[342]. З такою позицією погоджуються О. Чайка та А. Реун: «Україна не є членом ОЕСР, однак на практиці використовує Модельну податкову конвенцію ОЕСР як вихідну точку для обговорення та укладення конвенцій про уникнення подвійного оподаткування з іншими державами. А тому було б доцільним та правильним … застосовувати Коментарі ОЕСР до Модельної податкової конвенції як важливе допоміжне джерело для тлумачення положень конвенцій про

[341] Лепетюк О. Правове забезпечення співробітництва України з Європейським Союзом та його державами-членами у сфері прямого оподаткування: монографія. Одеса: Фенікс, 2016. С. 107. (Серія «Міжнародне право»).
[342] Петраш І. Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: дис. … канд. юрид. наук. Львів, 2003. С. 71.

уникнення подвійного оподаткування, що їх уклала Україна з іншими державами»[343].

Представники податкового відомства визнають роль офіційних коментарів до відповідного модельного акта ОЕСР у правозастосовній діяльності у власних нормативно-правових актах. Зокрема у відповіді на лист Американської торговельної палати в Україні[344] зазначається, що для тлумачення поняття «бенефіціарний власник» органи ДПС України можуть застосовувати коментарі як ОЕСР, так і ООН до типової податкової конвенції. Крім того, у листі Державної податкової служби України «Про рекомендації щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування» від 27.12.12 № 12744/0/71-12/12-1017[345] надано роз'яснення загальних принципів застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, укладених Україною, та наголошено, що у кожному конкретному випадку насамперед треба керуватися положеннями відповідної двосторонньої конвенції. Варто зауважити, що ці рекомендації є віддзеркаленням положень Модельної податкової конвенції ОЕСР, хоча жодним чином до неї не відсилають. Такий підхід, звичайно, зумовлений прагненням України узгодити договори про уникнення подвійного оподаткування та протоколи до них (про це наполегливо інформується громадськість) з Модельною податковою конвенцією ОЕСР, однак нормативності положенням останньої він не додає.

---

[343] Чайка О., Реун А. Виплата процентів іноземним кредиторам. *Юридична газета*. 2013. 17 вересня. С. 23.

[344] Відповідь на лист Американської торговельної палати в Україні: лист ДПАУ від 30.03.2011 № 3917/512-0216. URL: http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3097-3917.html (дата звернення 19.08.2018).

[345] Про рекомендації щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування : лист ДПС України від 27.12.12 № 12744/0/71-12/12-1017. URL: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5502 (дата звернення: 19.08.2018).

Судова гілка влади також демонструє звернення до положень коментаря до Модельної податкової конвенції ОЕСР під час вирішення спорів щодо тлумачення окремих норм договорів про уникнення подвійного оподаткування. Відповідно до положень законодавчих актів України правозастосовні органи, зокрема й національні суди, наділені правом застосовувати у своїй діяльності норми міжнародних договорів, що є частиною механізму реалізації норм міжнародного права. Реальна практика здійснення цього свідчить про дійсний статус останніх у національній правовій системі. Зокрема, у постанові пленуму Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ «Про застосування судами міжнародних договорів України при здійсненні правосуддя»[346] від 19.12.2014 № 13 з метою забезпечення правильного й однакового застосування судами міжнародних договорів під час здійснення правосуддя надано такі роз'яснення (п. 11):

– при тлумаченні міжнародного договору застосовуються правила статей 31, 32, 33 Віденської конвенції про право міжнародних договорів. Договір повинен тлумачитися добросовісно відповідно до звичайного значення, яке слід надавати термінам договору в їхньому контексті, а також з урахуванням об'єкта і цілей договору;

– здійснюючи правосуддя та застосовуючи міжнародні договори України, суди мають враховувати, що окремі міжнародні договори містять положення, згідно з якими спори щодо тлумачення або застосування відповідного договору вирішуються шляхом переговорів, арбітражними судами, юрисдикційними органами

[346] Про застосування судами міжнародних договорів України при здійсненні правосуддя: постанова пленуму Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 19.12.2014 № 13. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0013740-14 (дата звернення: 19.08.2018).

міжнародних організацій, наприклад СОТ, або спеціально створеними органами;

– у разі виникнення труднощів із застосуванням міжнародних договорів України суди при здійсненні правосуддя можуть використовувати акти та рішення міжнародних організацій, спеціалізованих органів, які мають повноваження щодо тлумачення відповідних міжнародних договорів або врегулювання спорів щодо тлумачення.

Звичайно, ідеться про такі категорії справ, як цивільні та кримінальні, однак, ураховуючи послідовність та системність у формуванні вітчизняної судової практики, прагнення надати їй ознаки усталеності, ці рекомендації можуть претендувати на втілення та застосування щодо адміністративних спорів також.

До випадків, коли положення Модельної податкової конвенції ОЕСР та коментарів до неї можуть застосовуватися в обов'язковому порядку, відносять ситуації, коли сторони у своїй діяльності взаємодіють на основі міжнародних домовленостей про усунення подвійного оподаткування, у тексті таких договорів (угод, конвенцій) указується на те, що вони укладені відповідно до Модельної податкової конвенції ОЕСР і тлумачаться згідно з нею та її коментарями[347].

Прийняття правозастосовних рішень в Україні на основі коментарів до Модельної податкової конвенції ОЕСР, не розібравшись з їхнім правовим статусом та не зазначаючи при цьому,

[347] Кармаліта М. В. Темпоральний аспект тлумачення договірних норм (на прикладі використання положень Модельної податкової конвенції ОЕСР та коментарів до неї). *Юридичний науковий електронний журнал.* 2016. № 6. С. 247–250.

яка їх редакція береться до уваги, виявляється поспішним[348]. До того залишається відкритим питання офіційного перекладу як тексту Модельної податкової конвенції ОЕСР, так і коментарів до неї, і можливість використання англомовних варіантів у судовій практиці.

Таким чином, стає зрозумілим, що на рівні двостороннього співробітництва у сфері оподаткування між Україною і державами-членами ЄС механізм забезпечення належної реалізації норм міжнародних податкових договорів потребує вдосконалення у напрямі правозастосовної практики. Крім того, і досі в Україні не опубліковано жодного україномовного перекладу Модельної податкової конвенції ОЕСР та коментарів до неї, що суттєво обмежує можливості її широкого використання як платниками податків, так і правозастосовними органами. Ураховуючи прагнення України тісно співпрацювати з ОЕСР (а це простежується у низці документів), цілком закономірним було б слідувати її відповідним рекомендаціям, у т. ч. щодо тлумачення положень договорів (конвенцій) про уникнення подвійного оподаткування.

Щодо, наприклад, встановлення наявності постійного представництва нерезидента відповідно до положень Модельної податкової конвенції ОЕСР та коментарів до неї, то у процесі тлумачення норм права потрібно намагатися віднайти баланс між приватним та публічним інтересом. Той факт, що ОЕСР з історичного погляду справила найбільший вплив на становлення міжнародних стандартів щодо регулювання питань виникнення та визначення податкової бази нерезидентів, які здійснюють діяльність через

[348] Кармаліта М. В. Статичний і динамічний підходи до тлумачення положень Модельної податкової конвенції та коментарів до неї. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації*: збірник наукових праць за матеріалами науково-практичного інтернет-семінару до Дня науки (м. Ірпінь, 21–31 травня 2016 р.). Ірпінь, 2016. С. 16–18.

постійне представництво, а також і те, що Українська держава прагне забезпечити відповідність наявної системи договорів про уникнення подвійного оподаткування стандартам Модельної податкової конвенції ОЕСР, зокрема в частині функціонування постійного представництва, є надзвичайно важливими для нас.

Поняття «постійне представництво» посідає особливе місце у податковому праві й хоча наділене спільним фонетичним забарвленням із схожими цивільно-правовими категоріями, водночас має властиві тільки йому особливості. Йдеться насамперед про те, що постійне представництво у податковому праві розглядається не у суб'єктному розумінні, а в об'єктному. Тобто для цілей оподаткування встановлення наявності постійного представництва свідчить про об'єктивну реальність здійснення господарської діяльності, що є підставою для оподаткування[349].

Цей інститут охоплює норми, що характеризуються динамічним розвитком завдяки еволюції видів економічної діяльності, а також прагненням забезпечити реалізацію публічного та приватного інтересу у сфері оподаткування. Його використання, на думку О. Коннова, дозволяє на основі загальноприйнятих критеріїв встановлювати збалансований режим оподаткування іноземних суб'єктів, що враховуватиме інтереси як держав, резидентами яких визнаються іноземні суб'єкти, так і держав, у яких ці суб'єкти здійснюють господарську діяльність[350]. Щодо сумлінних платників податків, які відповідально виконують податковий обов'язок та не зловживають договірними приписами, то норми цього інституту створюють

[349] Щолкіна Г. В. Постійне представництво як організаційно-правова форма суб'єктів податкових відносин (національний та міжнародний аспект). *Форум права.* 2008. № 2. С. 502.
[350] Коннов О. Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: учебное пособие / под редакцией С. Г. Пепеляева. Москва: Академический правовой университет, 2002. С. 3.

належні умови функціонування постійних представництв нерезидентів і дозволяють ефективно запобігати та сприяти вирішенню конфліктних ситуацій з контролюючими органами.

Виходячи з тексту Модельної податкової конвенції ОЕСР, застосування норм інституту постійного представництва обумовлюється правом договірної держави стягувати податок на прибуток із суб'єкта господарювання іншої договірної держави. Під базовим типом постійного представництва розуміється «фіксоване місце діяльності через яке повністю або частково здійснюється господарська діяльність підприємства» (п. 1 ст. 5 МПК ОЕСР)[351].

За загальним правилом, визначення постійного представництва та перелік основних ознак щодо встановлення його наявності запропоновані ст. 5 Модельної податкової конвенції ОЕСР. За відсутності хоча б однієї з них діяльність іноземного суб'єкта господарювання не може визнаватися такою, що призводить до виникнення постійного представництва. Ідеться про таке:

1) існування місця підприємницької діяльності, тобто такого об'єкта, як службові приміщення або (в деяких випадках) механізми чи устаткування;

2) фіксованість (постійність) місця підприємницької діяльності, тобто таке місце має бути окремим об'єктом із визначеним рівнем постійності;

3) здійснення саме підприємницької діяльності через відповідне місце, що зазвичай передбачає здійснення останньої у відповідному

[351] Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version) (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. P. 31.

місці через осіб, які тією чи іншою мірою є залежними від підприємства (персонал) [352].

Ураховуючи те, що поширеним способом зменшення податкових зобов'язань є використання вигідних договірних положень у сфері уникнення подвійного оподаткування, важливим аспектом залишаються питання правомірності поведінки як платника податків з погляду публічних інтересів (і, можливо, фіскальних інтересів держави), так і дій самої держави щодо сумлінного учасника відповідних правовідносин. Правозастосовна практика як розвинених держав, так і держав, що розвиваються, свідчить про те, що рекомендації ОЕСР можуть застосовуватися у відмінній манері у контексті національних правопорядків договірних держав не лише компетентними органами, але й судами.

Вітчизняна судова практика щодо встановлення наявності та віднесення прибутку до постійного представництва неоднорідна та свідчить про те, що у судової гілки влади немає однозначних підходів до вирішення такої категорії справ. У нещодавно прийнятій Верховним Судом постанові від 17.10.2019 у справі № 2а-16434/12/2670[353] активно використовуються положення Модельної податкової конвенції ОЕСР та коментарі до неї щодо постійного представництва. Спробуємо з'ясувати, наскільки використання цих положень може ефективно запобігати та сприяти вирішенню конфліктних ситуацій, пов'язаних зі встановленням наявності постійного представництва нерезидента.

---

[352] Кармаліта М. В. Встановлення наявності ознак постійного представництва нерезидента: тенденції розвитку в Україні. *Проблеми розвитку фінансових інститутів ЄС*: збірник матеріалів міжнародної наукової конференції. Київ, 2019. С. 130-135. URL: http://ief.org.ua/docs/scc/10.pdf. (дата звернення: 14.03.2019).

[353] Постанова Верховного Суду від 17.10.2019 у справі № 2а-16434/12/2670. URL: https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verhovnogo-sudu-vid-17102019-u-spravi-2a-16434122670 (дата звернення: 25.10.2019).

Спірна ситуація виникла між Представництвом в Україні «Ай. Ді. Сі. Сентрал Юроп ГмбХ Інтернаціонале Датен Дер Компютеріндустрі» та контролюючим органом унаслідок отримання представництвом фінансування від нерезидента та наполягання на тому, що це відбулося в межах фактичного утримання постійного місця діяльності виключно з метою закупівлі товарів чи виробів або для збирання інформації для нерезидента.

Оцінивши обставини справи, Верховний Суд погодився з висновками судів попередніх інстанцій про необхідність у кваліфікації діяльності позивача як постійного представництва, що підлягає оподаткуванню податком на прибуток підприємств, зважаючи на таке:

1) діяльність представництва мала характер відокремленого підрозділу, а отже, безумовно, мала характер місця діяльності;

2) види діяльності представництва та нерезидента співпадають;

3) діяльність, яка здійснена представництвом, фактично дублювала діяльність, що вела його головна компанія;

4) функції, здійснені позивачем, мали господарський характер, та були спрямовані на отримання доходу, зважаючи на те, що діяльність позивача полягала у зборі інформації, яка надалі була передана нерезидентом третім особам;

5) діяльність позивача мала постійний і регулярний характер, зокрема материнська компанія фактично здійснювала свою діяльність на території України через представництво шляхом надання послуг з розповсюдження інформації про інші компанії-нерезиденти;

6) діяльність представництва не мала допоміжного та підготовчого характеру;

7) збір інформації здійснювався не для підприємства, а для третіх осіб.

Далі у постанові викладено обгрунтування необхідності включення отриманого фінансування до складу доходів відповідно до концепції окремої правосуб'єктності, закріпленої міжнародними договорами, оскільки в ситуації, у якій представництво діяло б як незалежна від нерезидента юридична особа, представництво отримувало б від нерезидента компенсацію за надані послуги (виконані функції), і при цьому така сума компенсації не лише б покривала суму понесених незалежною юридичною особою витрат, але також і певну норму прибутку.

Відповідно, з урахуванням встановлених обставин щодо здійснення позивачем діяльності з пошуку інформації не для нерезидента, а для третіх осіб, яка не має допоміжного та підготовчого характеру, спрямованості такої діяльності на отримання доходу, а також, зважаючи на наявність певного місця діяльності у представництва, пред'явлені у податковому повідомленні-рішенні вимоги податківців, на думку суду, перебувають в межах права, а тому винесене рішення контролюючого органу є правомірним.

В іншій справі, що мала наслідком постанову Верховного Суду від 24.03.2019 у справі № 826/3191/13-а, було предметом розгляду питання про те, чи усі представництва нерезидентів підпадають під визначення постійних у розумінні податкового законодавства[354]. Суд з метою правильного застосування Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень (що має

[354] Постанова Верховного Суду від 24.03.2019 у справі № 826/3191/13-а. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/81981690 (дата звернення: 12.09.2019).

застосовуватися до осіб, які є резидентами однієї або обох договірних держав) дійшов такого висновку: «З огляду на положення ст. 5 Конвенції господарська діяльність нерезидента, що здійснюється через його представництво в Україні, не підпадає під визначення «постійне представництво» виключно у тому випадку, коли представництво здійснює будь-яку з перелічених у ч. 4 ст. 5 Конвенції видів діяльності з обов'язковою умовою, що така діяльність має підготовчий або допоміжний характер відносно материнської компанії»[355]. Це представництво було представництвом на території України фармацевтичного заводу, що здійснювало реєстрацію лікарських засобів в Міністерстві охорони здоров'я, замовляло виготовлення листівок, банерів, буклетів та іншої рекламної продукції на препарати фармацевтичного призначення.

Верховний Суд з метою правильного застосування положень Конвенції звернувся не лише до тексту самої Конвенції, а й до Конвенції про право міжнародних договорів від 23.05.1969 та Коментаря до Модельної податкової конвенції ОЕСР. Верховний Суд зауважив, що для встановлення того, чи діяльність представництва нерезидента має підготовчий або допоміжний характер для такого нерезидента, їхню діяльність необхідно порівняти. Фактичні обставини справи свідчать про те, що дублювання функцій та видів діяльності постійного представництва та материнської компанії не встановлено; єдиним джерелом доходів постійного представництва були кошти, одержані від материнської компанії, а факт одержання доходів від господарської діяльності та інших доходів з джерелом їхнього походження з України не виявлено. У висновку Верховного

[355] Постанова Верховного Суду від 24.03.2019 у справі № 826/3191/13-а. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/81981690 (дата звернення: 12.09.2019).

Суду зазначено: «Критеріями для віднесення отриманих представництвом коштів до прибутку нерезидента, який за вимогами закону оподатковується у загальному порядку, є повне або часткове здійснення нерезидентом господарської діяльності на території України через постійне представництво та отримання цим представництвом від такої діяльності сум прибутків, належних нерезиденту».

Отже, сьогодні питання кваліфікації добросовісності і платника податків з погляду публічних інтересів (у т. ч. фіскальних інтересів держави), і самої держави щодо сумлінного учасника відповідних правовідносин, залишаються невирішеними, оскільки використання вигідних договірних положень у сфері уникнення подвійного оподаткування є поширеним способом видозміни податкових зобов'язань.

В Українській державі суперечки щодо встановлення наявності та оподаткування прибутку постійного представництва нерезидентів здебільшого вирішуються у судових інстанціях. У постановах Верховного Суду є такі, що винесені у цій категорії справ та під час винесення яких рекомендації ОЕСР бралися до уваги.

Окрему вагу в цьому дослідженні забезпечення приватного та публічного інтересу під час застосування норм міжнародного та національного права має процедура взаємного узгодження (або взаємоузгоджувальна процедура), яку є підстави розуміти як сукупність процесуальних дій, що здійснюються компетентними органами в межах наданих їм повноважень з метою вирішення спорів щодо тлумачення та застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування.

І платники податків, і податкові органи зацікавлені у взаємовигідних співробітництві та підтримці. Водночас, різновекторність інтересів указаних суб'єктів досить часто має наслідком податковий спір, що може вирішуватися в адміністративному або судовому порядку, а також шляхом використання додаткових чи альтернативних механізмів.

На цьому етапі економіко-правового розвитку держав податково-правові суперечності ефективно долаються завдяки діям відповідних учасників у режимі узгодження позицій зобов'язаного суб'єкта (платника податків) та уповноваженого суб'єкта (податкового органу). Зокрема, невід'ємним та ключовим інструментом вирішення податкових спорів, пов'язаних із застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування, виступає процедура взаємного узгодження (взаємоузгоджувальна процедура). Вона є правовим інструментом взаємодії платників податків і податкових органів, спрямованим на запобігання та вирішення спорів, пов'язаних із тлумаченням та застосуванням договорів про уникнення подвійного оподаткування. Кількість укладених Україною таких договорів (їх понад 70) свідчить про прагнення скоординувати дії податкових органів та уникнути в майбутньому конфліктів, що можуть бути наслідком виконання обов'язку зі сплати податків у більш ніж одній державі. Іхня більшість містить положення, подібні до ст. 25 Модельної податкової конвенції ОЕСР, що надає можливість платникам податків ініціювати взаємоузгоджувальну процедуру у визначених випадках. Внутрішні норми Української держави не передбачають порядок її проведення і до сьогодні незважаючи на те, що у 2016 році офіційно було заявлено про приєднання до Плану дій для боротьби з розмиванням бази

оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування та взято зобов'язання імплементувати його мінімальний стандарт[356], а один з напрямів Плану – напрям 14 – безпосередньо спрямований на розвиток механізмів вирішення спорів за допомогою взаємоузгоджувальної процедури.

Оскільки в Україні ця процедура не є формалізованою, потребують негайного закріплення на нормативно-правовому рівні її поняття та порядок проведення. Окремі положення було розроблено та обговорено в межах проєкту закону про внесення змін до ПК України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві[357].

Платник податків має право вимагати ініціювати процедуру взаємного узгодження (однак лише у разі передбачення чинним договором про уникнення подвійного оподаткування такого випадку) з метою забезпечення вирішення ситуацій, що призводять чи можуть призводити до оподаткування не у відповідності з нормами договорів про уникнення подвійного оподаткування. Роль платника податків у взаємоузгоджувальній процедурі є незначною, оскільки розпочинається та завершується одночасно зі зверненням із заявою. Його функція полягає у наданні необхідної інформації та документів щодо фактів і обставин, які зумовлюють виникнення підстав для її проведення, до того ж він не бере участі у двосторонніх перемовинах

[356] Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон: Указ Президента України від 28.04.2016 № 180/2016. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/180/2016 (дата звернення: 12.04.2019).

[357] Проєкт закону про внесення змін до ПК України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві № 1210. URL: http: //w1.c1.rada.gov.ua (дата звернення: 10.11.2019).

договірних юрисдикцій та не завжди його позиція може бути почутою.

Платник податків самостійно відповідає за повноту розкриття обставин своєї справи, їхній опис та, у необхідних випадках, надання додаткових документів для обґрунтування власної позиції. Компетентний орган має повідомляти платника податків про стан і хід взаємоузгоджувальної процедури. Платник податків має право подавати звернення, коментувати факти та обставини, які мають відношення до процедури, а також бути представленим уповноваженою третьою особою. Будь-які документи чи матеріали, отримані компетентним органом від платника податків під час проведення взаємоузгоджувальної процедури, не можуть бути розголошені чи оприлюднені без згоди платника податків. Отже, на інформацію, надану платником податків компетентному органу у межах взаємоузгоджувальної процедури поширюється режим конфіденційності.

У зв’язку з цим є підстави стверджувати, що у разі коли платник податків вважає, що дії однієї або обох договірних сторін призводять або призведуть до того, що для нього оподаткування не відповідатиме положенням відповідного податкового договору, то такий платник податків може, незалежно від засобів захисту, передбачених національним законодавством договірних держав, звернутися із запитом щодо проведення взаємоузгоджувальної процедури. Це право закріплене ст. 25 Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими країнами та країнами,

які розвиваються[358], та ст. 25 Модельної податкової конвенції ОЕСР[359].

Як свідчить проведене дослідження[360], основною відмінністю положень щодо доступу до взаємоузгоджувальної процедури, викладених у статтях конвенційних норм, є те, що коли за конвенцією ООН такими суб'єктами є резиденти і лише як виняток – громадяни та юридичні особи, зареєстровані у конкретній договірній державі, які загалом об'єднуються категорією «nationals», то згідно з конвенцією ОЕСР – будь-які особи, які вважають, що дії однієї або обох договірних держав призводять або призведуть до оподатковування не відповідно до положень цієї конвенції. Крім того, положення обох конвенцій обмежують право звернення платника податків до взаємоузгоджувальної процедури трирічним строком з моменту, коли йому стало відомо про оподаткування або можливість оподаткування не у відповідності з вимогами договірних норм у сфері оподаткування. Однак договірні юрисдикції у нормах податкових договорів самостійно визначають такий строк, його діапазон коливається від двох до чотирьох років. Наприклад, норми договору Німеччини про уникнення подвійного оподаткування з Бельгією обмежують можливість звернення платника податків до взаємоузгоджувальної процедури дворічним строком з моменту, коли йому стало відомо про оподаткування або ймовірність оподаткування не у відповідності з вимогами договірних норм у сфері оподаткування, а норми договору

[358] Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами (пересмотренное издание 2011 г.). Нью-Йорк: ООН, 2013. 562 с.

[359] Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p.

[360] Кармаліта М. В., Харченко А. І. Взаємоузгоджувальна процедура як правовий інструмент взаємодії платників податків та контролюючих органів. *Право та державне управління: збірник* наукових праць. 2018 р. № 1 (30). Том 1. С. 118–122.

Німеччини про уникнення подвійного оподаткування з Сполученими Штатами – строком у чотири роки [361].

Предметом взаємоузгоджувальної процедури є усунення оподаткування чи ймовірності оподаткування не у відповідності з договірними нормами. Найчастіше вона може бути ініційована:

– у разі, якщо певна особа звернулася із заявою про те, що дії однієї або обох договірних держав призводять або можуть призвести до оподаткування не у відповідності з положеннями податкового договору;

– з метою уникнення складнощів і непорозумінь, які виникають під час тлумачення та застосування податкового договору договірними державами-партнерами;

– у разі виникнення подвійного оподаткування у ситуаціях, які не охоплені безпосередньо податковим договором.

Взаємоузгоджувальна процедура розпочинається тоді, коли виникають суперечності у застосуванні положень договорів про уникнення подвійного оподаткування і їх неможливо позбутися уповноваженим органом у сфері оподаткування самостійно, без участі іншої договірної юрисдикції. Тобто перед початком проведення взаємоузгоджувальної процедури визначається можливість усунення в односторонньому порядку підстав для звернення платника податків, тобто без залучення компетентного органу іншої договірної юрисдикції. У разі визнання обґрунтованості позиції платника податків компетентний орган здійснює необхідні дії, спрямовані на усунення підстав для відповідного звернення платника податків.

[361] Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Germany (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project OECD. Paris: OECD Publishing, 2017. 96 p. URL: http://dx.doi.org/10.1787/9789264285804-en (date of access: 15.06.2018).

Інакше – відбувається залучення компетентного органу договірної держави-партнера з метою проведення перемовин.

Особливу цікавість викликає такий різновид процедури взаємного узгодження, як вирішення спорів щодо застосування положень договірних норм у сфері оподаткування в конкретному випадку (саме він може бути ініційований виключно за наявності звернення платника податків). Перед початком її проведення визначається можливість усунення в односторонньому порядку підстав для звернення платника податків, без залучення компетентного органу іншої договірної юрисдикції. У разі визнання обґрунтованості позиції платника податків компетентний орган здійснює необхідні дії, спрямовані на усунення підстав для відповідного звернення платника податків. Інакше – відбувається залучення компетентного органу договірної держави-партнера з метою проведення перемовин.

Ураховуючи визначені вище етапи, у науковій літературі умовно виокремлюють дві стадії процедури взаємного узгодження, а саме внутрішню, що базується на взаємодії платника податків і компетентного органу одразу після відповідного звернення, та зовнішню (міждержавну), що відбувається на рівні взаємовідносин між двома державами після звернення однієї держави до іншої [362]. Запропонований строк розгляду заяви про проведення внутрішньої процедури взаємного узгодження – 30–60 днів з дати отримання звернення. Зовнішня (міждержавна) процедура взаємного узгодження може тривати близько 2 років. З метою уникнення необґрунтовано

[362] Захарова Ю. С. Взаимосогласительные процедуры по применению соглашений об избежании двойного налогообложения. *Налоговед.* 2015. № 9. С. 19; Tymchenko L., Karmalita M. Features of Mutual Agreement Procedure as an Instrument of Interaction between Taxpayers and Fiscal Authorities. *International Law and Integration Problems.* 2018. № 2 (54). P. 25.

довготривалого розгляду заяви та попередження випадків зловживань процедурою представниками органів державної влади пропонується обов'язково визначати у національному законодавстві загальний строк її розгляду.

Для своєчасного проведення взаємоузгоджувальної процедури звернення платника податків має містити, зокрема, але не виключно:

– прізвище, ім'я, адресу, податковий номер, інформацію про місцевий податковий орган, на обліку в якому перебуває платник податків;

– детальну інформацію щодо фактів та обставин справи;

– податковий період, якого стосується предмет взаємоузгоджувальної процедури;

– копії податкових консультацій, звіту про перевірку або інші подібні документи, що вказують на наявність подвійного оподаткування;

– детальну інформацію щодо досудового або судового оскарження, а також відповідних іноземних судових рішень;

– викладення платником податків змісту звернення з указівкою на те, у якій державі відбувається оподаткування не у відповідності з умовами податкового договору.

Той факт, що оскарження в установленому порядку за внутрішньодержавним правом є незавершеним або можливості внутрішньодержавного механізму вирішення спору ще не були вичерпані, не перешкоджає поданню заяви про проведення взаємоузгоджувальної процедури. Проте потрібно зазначити, що внутрішньодержавне право окремих держав не дозволяє проводити взаємоузгоджувальну процедуру, якщо її результат відрізнятиметься від рішення національного суду. У цьому разі заявник має самостійно

вирішити те, чи доцільно ініціювати взаємоузгоджувальну процедуру. Це пояснюється прагненням ефективно використовувати ресурси такого інструменту, а тому, порівняно з внутрішньодержавним механізмом оскарження рішень податкових органів взаємоузгоджувальна процедура повинна мати перевагу.

У межах взаємоузгоджувальної процедури у зарубіжній практиці використовуються такі заходи, як усний обмін позиціями компетентних органів, створення спеціальної комісії з представників компетентних органів з метою обміну думками або визначення особи, яка на підставі набутого досвіду може сприяти взаємному узгодженню, у т. ч. через підготовку нею звернення для компетентних органів.

Результат взаємоузгоджувальної процедури оформлюється письмово та надається платнику податків, який має право в разі незгоди відмовитися від визначених умов та порядку. У цьому разі відповідна взаємна згода вважатиметься такою, що не була досягнута. Після завершення процедури відкритим залишається питання імплементації рішення двох держав на національному рівні. ЇЇ умови мають бути передбачені у внутрішньодержавному праві. По-перше, те, що контролюючий орган не має права ухвалювати будь-які рішення, які протирічать домовленостям, досягнутим у межах процедури; по-друге, те, що контролюючий орган зобов'язаний забезпечити реалізацію досягнутих домовленостей; по-третє те, що контролюючий орган зобов'язаний скасувати пред'явлене платникові неправомірне податкове повідомлення-рішення.

Таким чином, характеристика сучасного стану та тенденцій розвитку механізму вирішення спорів щодо реалізації договірних вимог у сфері оподаткування з використанням взаємоузгоджувальної

процедури є надзвичайно актуальною. Зростання податкових конфліктів зумовлює пошук нових ідей для їхнього вирішення. Взаємоузгоджувальна процедура є сукупністю процесуальних дій, що здійснюються компетентними органами в межах наданих їм повноважень з метою вирішення спорів щодо тлумачення та застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування. З урахуванням особливостей, справедливо виокремлених П. Селезнем та М. Ніттелем, про взаємоузгоджувальну процедуру варто зазначити таке:

1) можливість її проведення нормативно визначена статтею договору про уникнення подвійного оподаткування, аналогічною ст. 25 Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими країнами та країнами, які розвиваються або ст. 25 Модельної податкової конвенції ОЕСР;

2) використовується насамперед для вирішення спорів, які виникають щодо тлумачення та застосування положень договорів про уникнення подвійного оподаткування;

3) за її результатами укладається угода про взаємну згоду у тлумаченні та застосуванні положень договору про уникнення подвійного оподаткування;

4) є останнім засобом для вирішення спору на засадах взаємності та без використання дипломатичних каналів[363].

Практика проведення процедури взаємного узгодження за ініціативою платника податків в Україні практично відсутня через невизначеність механізму реалізації відповідної можливості на внутрішньодержавному рівні. У проєкті закону України «Про

[363] Селезень П. О. Сутність, еволюція та роль взаємоузгоджувальної процедури як механізму вирішення податкових спорів. *Міжнародні відносини: теоретико-правові аспекти*. 2018. № 2. С. 164.

внесення змін до ПК України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»[364] визначення процедури взаємного узгодження ст. 14 не надається. У запропонованій розробниками новій ст. 108[1] ПК України міститься опис проведення процедури взаємного узгодження, а саме підстави її застосування, у т. ч. можливість реалізації права платника податків на звернення щодо розгляду справи за процедурою взаємного узгодження, що має вигляд заяви; допустимі строки такого звернення та вимоги до нього; загальні засади розгляду компетентним органом України заяви у справі за процедурою взаємного узгодження, підстави та наслідки відмови у її розгляді; визначаються процедурні аспекти розгляду справи.

Навіть у разі оперативного внесення відповідних змін до ПК України не всі питання, що постають у контексті проведення процедури взаємного узгодження, будуть вирішені. Вихідною точкою його формування мають стати статті ПК України, у яких би визначалися ключові поняття, основні елементи та необхідні процедурні особливості. Це зумовлює необхідність у підготовці підзаконного нормативно-правового акта, який би процедурно регламентував проведення процедури взаємного узгодження.

Потенціал процедури взаємного узгодження свідчить про її важливість як інструменту вирішення спорів щодо тлумачення та застосування договірних норм у сфері оподаткування, а також про те, що, як наголошує П. Селезень, вона здатна забезпечити належний баланс публічного та приватного інтересу у сфері оподаткування. Учений запевняє, що в умовах високого рівня недовіри до дій судової

[364] Проєкт закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних неузгодженостей у податковому законодавстві від 30.08.2019 № 1210. URL: http: //w1.c1.rada.gov.ua (дата звернення: 25.09.2019).

та виконавчої гілок в Україні та потреби у забезпеченні інвестиційної привабливості процедура взаємного узгодження є потенційно перспективним інструментом з точки зору забезпечення балансу приватного та публічного інтересу[365].

Отже, узгодження прав та обов'язків платників податків і повноважень податкових органів може відбуватися через взаємоузгоджувальну процедуру. Сама процедура взаємного узгодження може бути ефективним механізмом захисту законних інтересів платника податків. Світова практика та сучасні тенденції розвитку податкової політики провідних держав світу свідчать про поступову трансформацію систем оподаткування у контексті співпраці платників та контролюючих органів. Яскравим прикладом може виступати передбачена у межах напряму 14 Плану дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування рекомендація щодо вдосконалення механізмів вирішення податкових спорів із використанням взаємоузгоджувальної процедури. Експерти ОЕСР рекомендують державам розробити і прийняти вказівки для платників податків та контролюючих органів, які визначали б процесуальні аспекти взаємозв'язку взаємоузгоджувальної процедури й договорів про попереднє узгодження ціноутворення. На думку фахівців, практика використання такого механізму підтверджує виправданість його існування у сучасному світі з огляду на наявні переваги не лише для компетентних органів, але і для платників податків[366]. Однак про

[365] Селезень П. О. Вплив взаємоузгоджувальної процедури на функціонування договорів про попереднє узгодження ціноутворення в контексті кампанії анти-БЕПС. *Інституційні перетворення у фіскальній системі України*: матеріали круглого столу. (м. Хмельницький, 12–13 травня 2017 р.). Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2017. С. 75–77.

[366] Селезень П. О. Договори про попереднє узгодження ціноутворення у контексті кампанії з протидії розмиванню бази оподаткування та переміщення прибутків. *Наукові записки Інституту*

масштабність такого використання у вітчизняних реаліях говорити зарано.

3.4.2. Категорія «добросовісність платника податків» та її відображення у правозастосовній практиці

Правова доктрина демонструє, що через неправильну модель взаємовідносин держави та платників податків одним із основних трендів сучасної податкової політики України є забезпечення контролюючим органам можливості виконати план надходжень до державного бюджету, тоді як у розвинених країнах – мінімізувати витрати часу на складання податкової звітності та її подання до контролюючих органів[367]. Оскільки всі можливі схеми оподаткування вже відомі та застосовуються на практиці, у резерві залишається лише активізація людського фактора в оподаткуванні, а саме: поліпшення морально-етичної компоненти в поведінці платників податку та функціонерів фіску, рівня підготовки персоналу контролюючих органів, підвищення ефективності їхньої роботи шляхом удосконалення податкового менеджменту, організації діяльності та запровадження у податковий процес найсучасніших інформаційно-комп'ютерних технологій – на цьому наголошують фахівці в галузі економіки, підкреслюючи, що пріоритетним завданням сучасної

законодавства Верховної Ради України. 2017. № 2. С. 111–117. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Nzizvru_2017_2_20.pdf (дата звернення: 16.02.2018); Селезень П. О. Особливості взаємного узгодження у контексті попереднього узгодження ціноутворення в контрольованих операціях. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2017. № 12. С. 45–54.

[367] Чайка В. В. Податкова політика України: теоретико-правовий аспект. Державна фіскальна служба України, Університет ДФС України. Ірпінь, 2017. С. 9.

фіскальної політики нашої держави є посилення адміністрування податків[368].

Фіскальні платежі зумовлюють суперечливість взаємовідносин платників та контролюючих органів, що має бути вирішена завдяки демократичному підходу, який передбачає максимально можливе врахування інтересів обох сторін. Саме тут потрібно погодитися із С. Бобровник, яка вказує на те, що питання забезпечення правового компромісу у сфері публічно-правових відносин залишається поза безпосередньою увагою законодавця. Така тенденція, на її думку, потребує переосмислення та серйозної кореляції правової матерії в напрямі безпосереднього впровадження податкового компромісу як основи діяльності публічних структур[369].

На сьогодні критерій добросовісності платника податків є не передбаченим законом додатковим критерієм визначення правомірності його дій.

В Україні суди активно використовують поняття «добросовісність платника податків», водночас одностайності у виборі обставин, якими доводять або спростовують цю кваліфікуючу ознаку, не спостерігається. Встановлення факту недобросовісності платника податків відбувається на основі критеріїв, що склалися в судовій практиці.

У багатьох актах судової влади вказується на таке: «Презумпція добросовісності платника податків означає, що подані платником контролюючому органу документи податкової звітності є дійсними, повно та об'єктивно відтворюють господарські операції, що є

[368] Опарін В. М., Федосов В. М., Юхименко П. І. Сучасна наукова школа публічних. *Фінанси України*. 2015. № 11. С. 64.
[369] Бобровник С. В. Компроміс і конфлікт у праві: антрополого-комунікативний підхід до аналізу: монографія. Київ: Юридична думка, 2011. С.183, 187.

об’єктом оподаткування та/або фінансові показники яких впливають на податковий обов’язок платника податків, якщо інше не буде доведено контролюючим органом. У площині процесуального регулювання презумпції добросовісності платника податків відповідає обов’язок доведення контролюючим органом правомірності прийнятого рішення в судовому процесі, порушеному за позовом платника податків про скасування рішення як неправомірного …»[370].

Або зазначається таке: «Судова практика податкових спорів виходить з презумпції добросовісності платника, яка передбачає економічну виправданість дій платника, що мають своїм наслідком отримання податкової вигоди, та достовірність у бухгалтерській та податковій звітності платника»[371] і «… за наявності в платника відповідних доказів, що підтверджують виконання усіх передбачених законодавством умов для визнання його добросовісним платником, обов’язок зі сплати відповідної суми податкового (грошового) зобов’язання слід визнати виконаним…»[372].

У наукових працях взагалі можна зустріти позицію, за якою прослідковується ототожнення правомірності та добросовісності платника податків[373]. Але правомірність апелює до норми права, а добросовісність – до морально-етичних категорій.

З оприлюдненого у 2019 році Звіту ОЕСР «Податкова мораль: що керує людьми і бізнесом при сплаті податків?» (Tax Morale What

[370] Постанова Верховного Суду від 18.06.2019 у справі № 804/1606/17. URL: http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82447207 (дата звернення: 25.09.2019).
[371] Постанова Верховного Суду від 23.10.2018 у справі № 814/3061/13-а. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/77361537 (дата звернення: 25.09.2019).
[372] Постанова Верховного Суду від 28.08.2018 у справі № 803/1054/17. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/76307127 (дата звернення: 25.09.2019).
[373] Смичок Є. М. Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні: дис. … канд. юрид. наук. Харків, 2015. С. 3.

Drives People and Businesses to Pay Tax?)[374] можна бачити відсоток платників податків, які сумлінно виконували свій податковий обов'язок у звітному періоді. Опитували як фізичних осіб, так і представників юридичних осіб, але виключно з держав, що розвиваються. Дані свідчать про таке: 1) освіченість людини безпосередньо впливає на ставлення до виконання податкового обов'язку – чим вищий рівень освіченості, тим прихильніше ставлення і до сплати податків; 2) жіноча частина населення має вищу податкову мораль порівняно з чоловіками; 3) старші люди менш схильні виправдовувати нечесність у податкових справах, аніж молодь; 4) індивіди, які є віруючими, мають більш позитивне ставлення до сплати податків.

Окремо виділені інституційні фактори, які демонструють, що політика уряду та здійснення функцій органами державної влади безпосередньо впливають на рівень податкової моралі населення. Зокрема: 1) люди, які вірять у те, що живуть у меритократичному суспільстві, мають вищу податкову мораль; 2) люди, які вірять своєму національному уряду, демонструють вищий рівень податкової моралі, аніж ті, хто не має такої віри; 3) люди, які наполягають на важливості перерозподільної функції податків, мають вищу податкову мораль; 4) ті, хто сприймають демократію як найкращу систему урядування для їх держав, схильні вважати нечесність у податкових справах такою, що не може бути виправдана.

Статистичні дані щодо юридичних осіб, які надані 500 компаніями, які здійснюють діяльність у понад 80 державах, що розвиваються, та які мають сукупний оборот у 16 млрд дол. США,

[374] What is driving tax morale? Public Consultation Document. OECD, 2019. URL: https://www.oecd.org/tax/tax-global/compilation-public-comments-what-is-driving-tax-morale.pdf. (date of access: 25.09.2019).

такі: 1) оцінка податкової моралі серед суб'єктів господарювання різниться в різних регіонах та країнах; 2) частка продажів, прихованих від податкових органів, у країнах-членах ОЕСР свідчить про найвищий рівень їхньої податкової моралі, оскільки менше 46 % офіційних фірм (з п'ятьма і більше працівниками) не декларують усі продажі для цілей оподаткування. У регіонах, що розвиваються, показники відносно вищі, особливо для Африки та країн Латинської Америки, у яких майже 60 % фірм не декларують усі продажі, з метою зменшення податкового зобов'язання.

Який вихід з цієї ситуації? Підтримувати баланс у забезпеченні приватних та публічних інтересів, зокрема шляхом підвищення ефективності застосування норм податкового права.

У п. 4.1 ст. 4 ПК України, що закріплює принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство, під презумпцією правомірності рішень платника податку пропонується розуміти випадок, коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу[375]. Зміст презумпції правомірності рішень платника податку розкривається також і в п. 56.21 ст. 56 ПК України, де міститься аналогічне за змістом положення, але з уточненням: у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-

[375] Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17 (дата звернення: 25.09.2019).

правових актів, або коли норми одного і того самого нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків. Поняття «добросовісний платник податків» у цьому кодифікованому акті взагалі не вживається.

Відбувається змішування понять «добросовісність», «сумлінність», «правомірність», «законослухняність», а у контексті існування самих презумпцій додається ще й презумпція невинуватості платника податків із схожим змістом.

Наведені щойно твердження дозволяють провести паралель між презумпцією невинуватості платника податків і так званою презумпцією добросовісності платника податків (у наукових дослідження поняття «добросовісність платника податків» вживається то у значенні принципу, то презумпції), звернувши увагу на таке:

1) відповідно до ст. 62 Конституції України, ст. 6 Європейської конвенції з прав людини особа вважається невинуватою у вчиненні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено у законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду. Притягнення платника податків до відповідальності в разі порушення ним норм податкового законодавства відбувається в межах адміністративного або кримінального повадження. Презумпція невинуватості є однією з засад кримінального провадження (ст. 7 КПК), а, враховуючи, що обидва різновиди проваджень регламентовані нормами публічного

права, то цілком виправдано вважати витоками презумпції невинуватості платника податків конституційне та кримінальне право.

Поняття «добросовісність» є достатньо вживаним у цивільному праві та отримало своє безпосереднє закріплення у ч. 5 ст. 12 ЦК України, відповідно до якої якщо законом встановлені правові наслідки недобросовісного або нерозумного здійснення особою свого права, вважається, що поведінка особи є добросовісною і розумною, якщо інше не встановлено судом. У ч. 3 ст. 27 ЦПК зазначається, що особи, які беруть участь у справі, зобов'язані добросовісно здійснювати свої процесуальні права й виконувати процесуальні обов'язки. Самого визначення поняття «добросовісність» ЦПК не дає. Згадується відомий постулат римського права: *bona fides semper praesumitur, nisi malam fidem adesse probetur* – якщо не доведено злий умисел, завжди передбачається сумлінність.

Однак, ураховуючи відмінність у принципах та методах правового регулювання приватноправових та публічно-правових відносин, неоднозначним є ставлення науковців до того, що поняття «добросовісність платника податків» базується на понятті «добросовісність реалізації прав та виконання обов'язків учасниками цивільно-правових відносин»;

2) презумпція невинуватості платника податків не закріплена у нормативних актах, що є джерелами податкового права. Звичайно, на підставі передбаченого ст. 62 Конституції України права платника податків на презумпцію невинуватості, безумовно, вона діє при притягненні його до кримінальної відповідальності. У разі притягнення платника податків до адміністративної та фінансової відповідальності презумпція невинуватості платника податків закріпленою може бути виключно нормами ПК України.

Результати дослідження Бабіна І. та Дьоміна О. свідчать про те, що податковим законодавством більшості країн світу, за винятком Російської Федерації, презумпція невинуватості платника податків не передбачена[376].

В Україні податкове правопорушення є правопорушенням з усіченим складом. Тобто для застосування заходів податкової відповідальності наявність вини не є необхідною. Визначення принципу добросовісності платника податків теж нормативно не закріплене у галузевому законодавстві;

3) зміст та мета презумпції невинуватості полягає у стримуванні уповноважених державних органів на шляху збирання доказів щодо вини особи та розгляду справи у суді, тобто особа може бути визнана винуватою у вчиненні злочину і покарана лише за умови, що її вина буде доводена в передбачуваному законом порядку і встановлена обвинувальним вироком суду.

Метою принципу добросовісності є закріплення характеру поведінки учасників суспільних відносин з огляду на необхідність у сумлінному виконанні ними своїх обов'язків. Добросовісність учасника суспільних відносин передбачає його розумність, що проявляється в розумінні того, що його дії можуть призвести до порушення прав та інтересів інших учасників суспільних відносин, він діє сумлінно та обачливо.

Отже, у першому випадку, за умови наявності її нормативного закріплення, ідеться про неможливість притягнення до відповідальності платника податків до тих пір, поки його вину не буде доведено у передбачуваному законом порядку, та припускається, що

[376] Бабін І. І., Дьомін О. В. Презумпція невинуватості платника податків та реалізація її в податковому законодавстві. *Науковий вісник Чернівецького університету.* 2009. Випуск 522. Правознавство. С. 86.

він діяв правомірно, то у другому – також є припущення про те, що платник податків діяв добросовісно, поки не доведено протилежне, однак ідеться про оцінювання дій платника податків – добросовісного виконання ним обов'язків, відсутності зловживань правом тощо. І якщо презумпція невинуватості не надає переваг суб'єкту, на якого поширює свою дію, то така кваліфікаційна ознака платника податків, як добросовісний, дозволяє уникнути йому окремих заходів контролю (позапланової перевірки) і може надавати певні переваги та стимули.

Водночас, як влучно зауважує Д. Щокін, «навіть спеціалісти не можуть чітко сформулювати, що вважати добросовісністю, зловживанням правом, … а саме ці критерії пропонують багатомільйонній армії платників податків для оцінювання правомірності їх дій...»[377].

Незважаючи на те, що обов'язок доказування у спорах щодо оскарження податкових повідомлень-рішень покладається на контролюючий орган, у суді основну частину доказів надає саме платник податку, використовуючи при цьому весь можливий спектр засобів доказування: докази в письмовому та електронному вигляді, висновки експертів та, де це доречно, показання свідків.

Характеристика платника як добросовісного тривалий час має наслідком його зобов'язання перевіряти свого контрагента та в разі виникнення сумнівів не мати з ним справу. Щодо того, чи є можливість отримати цю інформацію від контролюючого органу, то існує така позиція: податковим законодавством не передбачено право

[377] Щекин Д. М. Публичный интерес как инструмент регулирования налоговых правоотношений. *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года*: материалы второй Международной научно-практической конференции (м. Москва, 15–16 апреля 2005 г.). Москва: Волтерс Клувер, 2006. С. 63–69.

платника податків на звернення до контролюючих органів з метою підтвердження добросовісності інших платників податків[378].

На сьогодні ситуація з доказуванням реальності операцій складна. Правозастосовна практика намагається йти шляхом підтримки позиції платника податків. Зокрема, у постановах Верховного Суду України від 09.09.2008 у справі № 21-500во08 та від 01.06.2010 у справі № 21-573во10 є висновки про те, що коли контрагент не виконав свого зобов'язання щодо сплати податку в бюджет, то це тягне за собою відповідальність та негативні наслідки саме для цієї особи. Указані обставини не є підставою для позбавлення платника податку права на відшкодування ПДВ у разі, коли останній виконав усі передбачені законом умови щодо отримання такого відшкодування та має необхідні документальні підтвердження розміру свого податкового кредиту[379].

Для практики ЄСПЛ (справи «Інтерсплав проти України» (2007 рік, заява № 803/02), «Булвес» АД проти Болгарії» (2009 рік, заява № 3991/03), «Бізнес Суппорт Центр проти Болгарії» (2010 рік, заява № 6689/03) характерним є висновок про те, що суб'єкт господарювання не відповідає за зобов'язаннями свого контрагента. Це гарантує добросовісному платнику податків те, що він за будь-яких умов не буде притягнутий до відповідальності, якщо його вину у незаконній господарській діяльності не доведуть у порядку та спосіб визначений законом.

---

[378] Щодо надання індивідуальної податкової консультації про достатню «обачливість» і «розумність» та надання контролюючим органом на запит платника податків інформації про третіх осіб: індивідуальна податкова консультація від 25.09.2018 № 4147/6/99-99-14-02-02-15/ІПК. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/IPK01587?an=1 (дата звернення: 25.09.2019).

[379] Постанова Верховного Суду України від 09.09.2008 у справі № 21-500во08. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/VS080494.html; постанова Верховного Суду України від 01.06.2010 у справі № 21-573во10. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/VS100155.html (дата звернення: 25.09.2019).

Водночас, у 2018 році Верховний Суд дійшов висновку, що коли щодо вашого контрагента буде порушена кримінальна справа та у межах цієї справи буде встановлено непричетність директора до створення підприємства та здійснення фінансово-господарської діяльності, усі витрати, здійснені вами на придбання товарів, робіт, послуг від указаного підприємства, будуть непідтверджені контролюючим органом. За результатами перевірки вам будуть донараховані податкові зобов'язання та штрафні санкції як з податку на прибуток, так і податку на додану вартість[380]. А у 2016 році у судовій практиці мало місце таке: «обачний» платник податку, на думку суду, повинен надати докази перевірки свого контрагента на предмет податкової добросовісності як за доступними базами даних, так і навести докази на підтвердження обґрунтованості вибору контрагента тощо[381].

Однак вище було вже зазначено, що категорія «добросовісність платника податків» за своєю сутністю свідчить про те, що ти – платник – виконав свій податковий обов'язок, доки не буде доведене інше. «Позивач не може нести відповідальність за невиконання його контрагентами своїх зобов'язань, адже поняття «добросовісний платник», яке вживається у сфері податкових правовідносин, не передбачає виникнення у платника додаткового обов'язку з контролю за дотриманням його постачальниками правил оподаткування, а саме платник не наділений повноваженнями податкового контролю для виконання функцій, покладених на податкові органи, а тому не може

[380] Постанова Верховного Суду від 16.01.2018 у справі № 2а-7075/12/2670. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/71630425 (дата звернення: 25.09.2019).
[381] Ухвала Вищого адміністративного суду України від 06.09.2016 у справі № 826/23325/15 URL: http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/61251208 (дата звернення: 25.09.2019).

володіти інформацією відносно виконання контрагентом податкових зобов'язань»[382].

У постановах Верховного Суду від 08.08.2018 у справі № 820/4428/17, від 22.05.2018 у справі № 826/14638/14, від 04.09.2018 у справі № 826/18952/14, від 29.03.2018 у справі №826/3498/15 висловлена така правова позиція: факт наявності вироку, ухваленого на підставі угод у кримінальному провадженні, не дає підстав для автоматичного висновку про нереальність господарських операцій, внаслідок чого є нагальна необхідність перевіряти доведеність кожного податкового правопорушення і здійснювати комплексне дослідження усіх складових господарських операцій, з урахуванням обставин, установлених у вироку, який набрав законної сили.

Таким чином, суди під час оцінцювання податкових спорів щодо операцій платника податків з фіктивним контрагентом насамперед мають надати оцінку ступеня участі кожного у правопорушенні, з'ясувати спрямованість дій конкретного платника податків на порушення закону та визначитися з його добросовісністю. Недобросовісність платника має бути встановлена безумовними та однозначно розтлумаченими доказами[383].

Певною мірою категорія «добросовісність виконання обов'язку» може стосовуватися і податкового відомства, оскільки норми ПК України також визначають компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їхніх посадових осіб під час адміністрування податків. Останні зобов'язані дотримуватися Конституції України, діяти відповідно до ПК України, інших законів

[382] Постанова Верховного Суду від 23.10.2018 у справі № 814/3061/13-а. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/77361537 (дата звернення: 25.09.2019).
[383] Ухвала Одеського апеляційного адміністративного суду від 17 грудня 2015 р. по справі № 2а-6776/12/1470. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/54682055 (дата звернення 25.09.2019).

України, інших нормативних актів, забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій, не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій (п. 21.1.1, п. 21.1.2 та п. 21.1.4 ст. 21 ПК України). Однак про недотримання та несумлінне виконання норм податкового права контролюючим органом свідчить судова практика розгляду такої категорії справ, як справи про визнання протиправною бездіяльність і стягнення заборгованості бюджету з відшкодування податку на додану вартість. Згідно з ч. 1 ст. 5 КАС кожна особа має право в порядку, встановленому цим Кодексом, звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи або законні інтереси. Наслідком звернення платника податків до судової інстанції та наступного вирішення справи із дотриманням вимог інстанційної юрисдикції стала постанова Верховного Суду від 12.02.2019 у справі № 826/7380/15[384], у якій наголошується на тому, що оскільки податкове законодавство передбачає право позивача на повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ та отримання пені на суму податку, не відшкодовану платнику протягом визначеного законодавством строку, позивач у цій справі має майновий інтерес щодо відшкодування з бюджету ПДВ та пені, які охоплюються поняттям «майно» в аспекті ч. 1 ст. 1 Протоколу 1 Європейської конвенції з прав людини. Посадовими особами контролюючого органу не було виконано обов'язку щодо вжиття передбачених ПК України заходів для реалізації права платника податків на відшкодування ПДВ. Такий спосіб захисту, як зобов'язання

[384] Постанова Верховного Суду від 12.02.2019 у справі № 826/7380/15. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/ 80427413 (дата звернення: 25.09.2019).

контролюючого органу надати органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, висновок про підтвердження заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування або внести відповідну заяву такого платника до Тимчасового реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування, не призведе до ефективного поновлення порушеного права платника податків, а тому, на думку суддів Верховного Суду, потрібно вдатися до такого способу захисту (ефективнішого), як стягнення з Державного бюджету України на користь платника податків заборгованості з відшкодування ПДВ та пені, нарахованої на суму такої заборгованості. Верховний Суд відступив від усталеної практики щодо належного засобу захисту та способу повернення переплати з ПДВ у вигляді зобов'язання контролюючого органу підготувати висновок для казначейства про повернення податку (проблематично змусити контролюючий орган підготувати такий висновок, навіть за умови позитивного судового рішення у справі). Тим самим було враховано позицію платника податків щодо реалізації його приватного інтересу та відновлено справедливість.

Ще одним прикладом дисциплінування контролюючого органу можна вважати постанову Верховного Суду від 24.01.2019 у справі № 826/500/15 щодо строків розгляду ДФС скарг платника податків, у якій наведено таку правову позицію: «Юридичним наслідком порушення контролюючим органом встановленого ПК України строку розгляду скарги платника податків, тобто ненаправлення впродовж цих строків платнику податків вмотивованого рішення за результатами розгляду скарги, є визнання скарги такою, що повністю задоволена на користь платника податків з наступного за днем закінчення зазначених строків дня. Такий самий правовий наслідок

настає в разі, якщо рішення керівника контролюючого органу (його заступника або уповноваженої особи) про продовження строків розгляду скарги не було надіслано платнику податків до закінчення двадцятиденного строку для розгляду скарги в процедурі адміністративного оскарження» [385]. І тут принцип верховенства права покладено в основу вирішення спору – недотримання строків розгляду скарг платників податків прирівнюється до їхнього задоволення та має наслідком скасування рішень контролюючих органів, що цілком відповідає положенням п. 56.9 ст. 56 ПК України.

3.4.3. Поєднання приватного та публічного інтересу під час тлумачення окремих норм податкового права України

Категорією справ, що викликає значний інтерес у контексті визначення переваги приватного чи публічного (або навіть державного) інтересу в оподаткуванні, із впевненістю можна вважати справи щодо тлумачення норми ст. 120¹ ПК України.

Органи державної влади, їхні посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, передбачені Конституцією та законами України (принцип законності, закріплений у ч. 2 ст. 19 Конституції України)[386]. Неоднозначність трактування видів податкових накладних, на які не поширюється відповідальність у вигляді штрафів за несвоєчасну реєстрацію / відсутність реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних, зумовлює необхідність у

[385] Постанова Верховного Суду від 24.01.2019 по справі № 826/500/15. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/ 82650015 (дата звернення: 25.09.2019).
[386] Конституція України від 28.06.1996. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр (дата звернення: 12.10.2019).

визначенні правових засад для забезпечення приватного та публічного інтересу у даному виді податкових відносин.

Згідно з п. 120¹.1 ст. 120¹ ПК України порушення платниками податку на додану вартість граничного строку, передбаченого ст. 201 цього Кодексу, для реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних (крім податкової накладної, що не надається отримувачу (покупцю), складеної на постачання товарів/послуг для операцій: які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою) тягне за собою накладення на платника податку на додану вартість, на якого відповідно до вимог ст.ст. 192 та 201 цього Кодексу покладено обов'язок щодо такої реєстрації, штрафу у визначеному Кодексом розмірі. Далі у п. 120¹.2 ст. 120¹ ПК України зазначається санкція за відсутність реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних (крім податкової накладної, що не надається отримувачу (покупцю), складеної на постачання товарів/послуг для операцій: які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою), що зазначена у податковому повідомленні-рішенні, складеному за результатами перевірки контролюючого органу[387].

Щодо з'ясування дійсного змісту ст. 120¹ ПК України в частині визначення видів податкових накладних, на які не поширюється відповідальність у вигляді штрафів за несвоєчасну реєстрацію / відсутність реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних та усвідомлення сутності правового явища, що перебуває за текстом

[387] Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17 (дата звернення: 25.09.2019).

норми права, волі суб'єкта правотворчості, потрібно звернутися до теорії тлумачення права.

У правовій доктрині неодноразово наголошувалося, що у процесі тлумачення норм права їхня сутність осягається за допомогою знання мови, якою вони сформульовані, знань про системні зв'язки норм права та знань про їхнє походження і функціонування. Цим видам знань (засобам тлумачення) відповідають способи тлумачення: мовний, систематичний, історичний та функціональний. Крім того, у процесі тлумачення використовується змістовний матеріал самих норм права; оперування цим матеріалом за допомогою логічних прийомів дозволяє осягнути, розгорнути зміст норм права[388].

У сучасній вітчизняній літературі наголошується, що у разі, коли мовний, логічний та системний способи не дають змоги розкрити або зміст однієї із структурних частин норми права (форма, зміст, мета норми права), або норми права загалом, телеологічний спосіб посідає місце допоміжного інструмента тлумачення. Телеологічний спосіб тлумачення передбачає з'ясування сутності норми права за допомогою її мети. Суб'єкт правотворчості при створенні норми завжди має певний намір. Виходячи з цього, тлумачення норм права повинне бути спрямоване на втілення волі суб'єкта правотворчості у правовідносини[389]. До прийомів телеологічного тлумачення належить і правило, на яке вказує О. Черданцев: у разі неоднозначного розуміння норми права, потрібно обрати той варіант, що найбільше відповідає меті норми[390].

---

[388] Общая теория государства и права: академический курс: в 2 т. / под ред. М. Н. Марченко. Москва, 1998. Т. 2: Теория права. С. 324.

[389] Машков Б. В. Телеологічний спосіб тлумачення норм права: загальнотеоретичні аспекти. *Адвокат.* 2011. № 10 (133). С. 13, 8.

[390] Черданцев А. Ф. Толкование права и договора: учебное пособие. Москва: Юнити-Дана, 2003. С. 211.

Звернемося до цих способів. Ураховуючи те, що текст закону є вихідною точкою будь-якого тлумачення, а законодавець, формулюючи певну статтю закону, використовує лексичні та синтаксичні правила, тлумачення п. 120¹.1 ст. 120¹ ПК України за допомогою філологічного (мовного, граматичного) способу дає підстави вважати, що виняток у цьому разі становлять: 1) податкові накладні, що не надаються отримувачу (покупцю), складені на постачання товарів/послуг для операцій, які звільнені від оподаткування; 2) податкові накладні, що не надаються отримувачу (покупцю), складені на постачання товарів/послуг для операцій, які оподатковуються за нульовою ставкою.

Оскільки норми права не існують незалежно одна від одної, вони тісно пов'язані, розташовані в певному порядку, їм властива ієрархічність та залежність одна від одної, то для глибокого з'ясування їхньої сутності недостатньо внутрішнього аналізу кожної з них, а потрібне дослідження змісту її зв'язків з іншими нормами[391].

Для системного тлумачення п. 120¹.1 ст. 120¹ ПК України важливим є встановлення системного зв'язку норм, викладених у ПК України. Правова норма, закріплена у п. 120¹.1 ст. 120¹ ПК України, визначає негативні наслідки, що настають для суб'єкта податкових правовідносин (у цьому разі – платника податку на додану вартість) за недотримання ним обов'язку, встановленого ст.ст. 192 та 201 ПК України.

Якщо ст. 192 ПК України регламентує особливості визначення бази оподаткування в окремих випадках (порядок коригування податкових зобов'язань та податкового кредиту), то у п. 201.1 ст. 201

[391] Косцова І. П. Системне тлумачення норм права: дис. … канд. юрид. наук. Івано-Франківськ, 2016. С. 83.

ПК України підкреслюється, що на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін.

Відповідно до п. 201.10 ст. 201 ПК України при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг – зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою. В абз. 4 п. 201.10 ст. 201 ПК України вказується на те, що податкові накладні, які не надаються покупцю, а також податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Отже, виходячи з положень ПК України, платники податків на додану вартість зобов'язані реєструвати всі податкові накладні без винятку. Водночас відповідно до п. $120^1.1$ ст. 120^1 ПК України потрібно зосередити увагу на тому, що штрафні санкції застосовуються за порушення платниками податку на додану вартість граничного строку, передбаченого ст. 201 цього Кодексу, для реєстрації всіх податкових накладних та/або розрахунків коригування до таких податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, крім податкових накладних, що не надаються отримувачу (покупцю), складених на постачання товарів/послуг для операцій: які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою.

У податкових накладних, які складаються на постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою, відсутня база для нарахування штрафу у будь-якому разі, оскільки сума ПДВ у таких накладних, незалежно від того, чи вони надаються чи не надаються покупцю, дорівнюватиме нулю. Виникає питання доречності застосування вказаних вище санкцій з погляду наповнення бюджету.

Відомче розуміння змісту правової норми, викладене у листі Міністерства фінансів України «Щодо погодження позиції ДФС у частині застосування штрафних санкцій відповідно до ст. 120¹ Податкового кодексу України» від 14.04.2017 № 11310-09-10/10306, а саме: у разі порушення платником податку граничного строку реєстрації або відсутності реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних, складених при визначенні податкових зобов'язань з податку на додану вартість згідно з п. 198.5 ст. 198 Кодексу до такого платника податку застосовуються штрафні санкції, визначені відповідно до ст. 120¹ Кодексу, крім податкових накладних, складених відповідно до підпункту «б» п. 198.5 ст. 198 Кодексу[392]. Це роз'яснення було наслідком того, що ДФС у зв'язку із зверненнями платників податків щодо питання застосування штрафних санкцій на підставі п. 120¹.2 ст. 120¹ ПК України за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних видала лист від 03.03.2017 за №709/4/99-99-15-03-02-15, де оприлюднила позицію з порушеного питання, а саме: за недотримання термінів реєстрації податкових накладних або відсутність такої реєстрації штрафні

[392] Щодо погодження позиції ДФС в частині застосування штрафних санкцій відповідно до статті 120¹ Податкового кодексу України: Лист Міністерства фінансів України від 14.04.2017 № 11310-09-10/10306. URL: http://sfs.gov.ua (дата звернення 05.05.2019).

санкції, визначені Кодексом, не застосовуються виключно до податкових накладних, що не надаються отримувачу (покупцю) та складені на постачання товарів/послуг для операцій, які: 1) звільнені від оподаткування; 2) оподатковуються за нульовою ставкою[393].

Статтею 195 ПК України встановлено перелік операцій, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою, а також перелік операцій, звільнених від оподаткування – ст. 197, підрозділом 2 розділу XX ПК України.

Ця позиція ДФС знайшла відображення в індивідуальній податковій консультації «Щодо порядку застосування штрафних санкцій» від 13.08.2018 № 3523/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, де зазначається, що «за порушення термінів реєстрації розрахунків коригування до податкових накладних в ЄРПН або відсутність реєстрації податкової накладної в ЄРПН штрафні санкції, визначені Кодексом, не застосовуються виключно до податкових накладних, що не надаються отримувачу (покупцю) та складені на постачання товарів/послуг для операцій, які: звільнені від оподаткування; оподатковуються за нульовою ставкою[394]. Аналогічна позиція була висловлена ще у декількох індивідуальних податкових консультаціях, у т. ч. датованих 2019 роком.

Щодо судової інстанції, то колегія суддів Верховного Суду також визначилася зі своєю позицією з цього питання, а саме у постанові від 04.09.2018 у справі № 816/1488/17 зазначається, що системний аналіз п. 120¹.1 ст. 120¹ та ст. 201 ПК України дає підстави для висновку про

[393] Щодо питання застосування штрафних санкцій на підставі пункту 120¹.2 статті 120¹ ПК України за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних: Лист ДФС від 03.03.2017 № 709/4/99-99-15-03-02-15/ІПК. URL: http://sfs.gov.ua (дата звернення: 15.05.2019).

[394] Щодо порядку застосування штрафних санкцій: Лист ДФС від 13.08.2018 № 3523/6/99-99-15-03-02-15/ІПК. URL: http://sfs.gov.ua/ (дата звернення: 15.05.2019).

те, що порушення платником податку на додану вартість граничного строку реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних є підставою для застосування до такого платника штрафу, за винятком випадку порушення строку реєстрації податкової накладної, що не надається отримувачу (покупцю) та складена на постачання товарів/послуг для операцій: які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою. Тобто для звільнення від відповідальності, передбаченої п. 120¹.1 ст. 120¹ ПК України, необхідна наявність двох обов'язкових складових: податкова накладна не повинна надаватися отримувачу (покупцю) і водночас має бути складена на постачання товарів/послуг для таких операцій: які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою[395].

Ще в одній постанові, а саме у постанові Верховного Суду від 07.02.2019 у справі № 808/3250/17 зазначається, що положеннями п. 120¹.1 ст. 120 ПК України передбачено, що штраф за несвоєчасну реєстрацію відповідних податкових накладних не застосовується лише щодо податкової накладної, яка не надається отримувачу (покупцю), складеної на постачання товарів/послуг для операцій: які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою[396]. Схожою за висновками є постанова Верховного Суду від 13.08.2019 у справі № 2040/7988/18.

Отже, в офіційному розумінні окремих положень законодавства, що регулює податкові відносини, прослідковується профіскальна спрямованість, яка має на меті задоволення публічного інтересу, що

[395] Постанова Верховного Суду від 04.09.2018 у справі № 816/1488/17. URL: http://reyestr.court.gov.ua/ (дата звернення: 12.05.2019).
[396] Постанова Верховного Суду від 07.02.2019 у справі № 808/3250/17. URL: http://reyestr.court.gov.ua/ (дата звернення: 12.05.2019).

аж ніяк не «влаштовує» платників податків та, як вони вважають, порушує їхні права та інтереси.

3.4.4. Електронні перевірки: розвиток форм податкового контролю у контексті інформаційної взаємодії учасників і втілення публічного та приватного інтересу

Податкова політика як складова державної політики є дієвим інструментом забезпечення її сталого розвитку та фактором збалансування публічного та приватного інтересів. Як частина економічної політики фіскальні важелі впливу мають бути легітимними, жорсткими, передбачуваними та послідовними, спрямованими на інвестиційну привабливість країни та захист національних інтересів. Однак під час обрання та наступної реалізації уповноваженими суб'єктами комплексу заходів у податковій сфері потрібно пам'ятати, що втручання держави в економіку з метою регулювання, а також розростання державних фінансів повинні мати чітко визначені межі, що завадить виникненню критичних явищ та дозволить уявити напрям її майбутньої еволюції[397].

Усталена система відносин між державою та платниками податків забезпечує державі виконання покладених на неї завдань і дозволяє розраховувати на зростання інвестицій, примноження її економічного потенціалу, національного багатства та суспільного добробуту. Автоматизація податкових процедур, формування єдиного інформаційно-технологічного середовища взаємодії податкових

[397] Ракул О. Щодо трансформації фіскальної політики України відповідно до вимог сьогодення. *Підприємництво, господарство і право.* № 1. 2017. С. 147.

органів з платниками податків сприяють зниженню витраченого часу та зменшенню кількості працівників податкових органів. Важливість і ефективність технічної співпраці у податковій сфері за напрямами адміністрування податків, використання електронної податкової звітності й обслуговування платників податків з метою вдосконалення взаєморозуміння, податкового законодавства, управління та практики є надзвичайно нагальним питанням.

За останнє десятиліття в напрямі підвищення ефективності фінансового контролю відбулися суттєві зміни як у економічно розвинених країнах, так і країнах, що розвиваються. Цифрова епоха швидко трансформує відносини між податковими відомствами та платниками податків. Завдяки спрощенню їхньої взаємодії збільшується ефективність податкового адміністрування, істотно заощаджуються як бюджетні кошти, так і кошти платників податків, зміцнюється довіра до органів державної влади.

Програми модернізації податкового контролю реалізуються і в Українській державі. Серед причин, що зумовлюють запровадження нового інструментарію, виокремлюють такі: складність фіскальних процесів, що вимагають мобільності, прозорості, нейтральності та простоти роботи; зростання чисельності осіб, які надають перевагу електронним способам спілкування з державними органами; глобалізаційні тенденції розвитку економічних та правових систем у зв'язку з інформатизацією[398]. Ураховуючи те, що питання електронних форм контролю є досить багатоаспектним, прагнення забезпечити належне функціонування інституту електронних перевірок в Україні має супроводжуватися формуванням сприятливих

[398] Ритцер Дж. Макдональдизация общества. Москва: Издательская и консалтинговая группа «Праксис». 2011. С. 110.

умов для виконання податкового обов'язку платниками податків та гарантування захисту їхніх прав та законних інтересів. Відповідно до п. 62.1 ст. 62 ПК України податковий контроль здійснюється шляхом: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків згідно зі ст. 39 ПК України.

Пріоритетом для України є запровадження систем електронного обміну інформацією (електронними копіями документів) між контролюючим органом і платником податків, неодноразово у стратегічних документах[399] наголошувалося на необхідності у забезпеченні переходу до електронної взаємодії платників податків та податкового відомства. Серед ініціатив поліпшення варто виділити такі: поступова автоматизація процесу камеральних перевірок; скасування особистих контактів з платниками податків для зменшення обсягу спілкування з ними; запуск пілотного проєкту електронного аудиту для зменшення особистих контактів і підвищення прозорості результатів аудиту. Наступними кроками визначено розроблення алгоритму автоматизації для камеральних перевірок з податку на додану вартість, податку на прибуток та єдиного податку; у межах

[399] Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2021 роки: Розпорядження КМУ від 08.02.2017 № 142р. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=249723040&cat_id=244276429 (дата звернення: 16.06.2018); Комплексна реформа ДФС. Податковий напрям. Результати діагностики. URL: https://www.minfin.gov.ua/news/view/oleksandr-danyliuk-derzhavna-fiksalna-sluzhba-maie-nadavaty-bilshist-posluh-onlain?category=novini-ta-media&subcategory=vsi-novini (дата звернення: 16.12.2018).

пілотного проєкту автоматизацію перевірки звітної документації на базі одного з головних управлінь; створення єдиного компактного центру камеральних перевірок.

У зв'язку з необхідністю у поліпшенні документообігу та створенні інструментів для стандартизації процесів документальних перевірок та поступового переходу на дистанційний аудит пропонується таке: розробити стандартний план роботи з податковими справами; запустити пілотний проєкт електронного аудиту (визначити компанії для проведення пілотного проєкту, виконати аналіз «витрати-корисність» для вибору між розробленням програмного забезпечення своїми силами та за рахунок аутсорсингу або шляхом придбання готового рішення у третьої сторони, створити програму з мінімальною функціональністю (MVP) для програмного забезпечення з електронного аудиту, запустити пілотний проєкт, підготувати нормативні акти для формалізації процесу).

В експертному середовищі також не перший рік обговорюються питання переходу бізнесу на електронний документообіг та перспективи його впровадження, у т. ч. питання складання первинних документів та ведення бухгалтерського обліку в електронному вигляді, визначення права чи обов'язку надання документів в електронній формі уповноваженому контролюючому органу, окремих можливостей використання електронного кабінету платника податків та особливостей подання електронних документів для податкової перевірки[400].

Електронна перевірка є визнаною формою податкового контролю у зарубіжних країнах, однак різною мірою та за допомогою

[400] Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю (світові тенденції та етапи запровадження): навчальний посібник / за заг. ред. Г. М. Білецької. Київ: Алерта, 2018. 206 с.

різних методик. Застосування е-аудиту рекомендовано ОЕСР ще у 2014 р. та використовується більшістю країн-учасниць ІОТА. У країнах, що обрали для себе електронну перевірку як сучасну форму податкового контролю, було оголошено роки зростання інформаційно-комунікаційних технологій. Загалом, для запровадження е-аудиту важливе таке: розроблення нормативної бази, необхідної для запровадження електронного аудиту; вибір програмного забезпечення; створення бази даних для електронного аудиту; підготовка методології та проведення тренінгів для аудиторів; розвиток практики електронної бухгалтерії серед середніх та великих платників податків; безпосереднє запровадження системи електронного аудиту.

Законодавчо закріплена можливість здійснення контролюючими органами у сфері оподаткування документальної електронної перевірки дозволить: 1) контролювати платників податків дистанційно та матиме наслідком економію коштів та часу як платників податків, так і посадових осіб відповідного органу; 2) здійснювати автоматизований арифметичний контроль звітності та формувати акт перевірки (аудиту) за допомогою електронних технологій; 3) підтримувати електронний документообіг між платниками податків та відповідними органами. Крім того, дієвість перевірок повинна забезпечуватися наявністю спеціального програмного забезпечення, чіткого алгоритму та відповідних методичних рекомендацій щодо їхнього здійснення.

На сьогодні у практичній діяльності вітчизняних контролюючих органів активно вживаються поняття «податковий аудит», «електронний аудит», «комп'ютеризований аудит» та «електронна перевірка». У цьому контексті на нормативному рівні

знайшло своє відображення лише визначення поняття «електронна перевірка» (підп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 ПК України). Однак потрібно одразу наголосити на тому, що соціально-економічна та політична нестабільність в Україні дещо призупинила процес організації та здійснення податковими органами електронних перевірок. Документальна невиїзна позапланова електронна перевірка як перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої суб'єктом господарювання з незначним ступенем ризику (що визначається відповідно до п. 77.2 ст. 77 ПК України до фіскальної служби за місцем обліку), сьогодні проводиться тільки з паперовим документообігом. Окремі організаційно-методологічні складові заявленої електронної перевірки можуть братися до уваги і у процесі організації та здійснення електронної перевірки як частини документальної перевірки.

Права й обов'язки посадових осіб контролюючих органів у сфері оподаткування та платників податків установлено ПК України і зобов'язання вести податкову документацію в електронному вигляді ні ст. 16, ні ст. 20 не передбачає, навпаки – у ст. 17 зазначається право платника самостійно обирати, якщо інше не встановлено цим Кодексом, спосіб ведення обліку доходів і витрат. Лише у п. 49.4 ст. 49 ПК України йдеться про те, що платники податків, які належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги».

Є ще одна вимога: керуючись п. 39.4 ст. 39 ПК України, платники податків, які у звітному році здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну

податкову і митну політику, до 1 жовтня року, що настає за звітним, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги».

У п. 85.2 ст. 85 ПК України право отримувати від великих платників податків документи в електронній формі забезпечується обов'язком останніх їх надати, з урахуванням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб, копії документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків та зборів (якщо такі документи створюються ними в електронній формі), не пізніше робочого дня, наступного за днем початку документальної виїзної планової, позапланової перевірки, документальної невиїзної перевірки. Для платників податків, які відповідно до цього пункту зобов'язані надавати інформацію в електронній формі, загальний формат та порядок подання такої інформації визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. У разі невстановлення електронного формату та порядку надання такої інформації платник податків звільняється від обов'язку подання її в електронній формі. Таким чином стає зрозумілим, що обов'язки платників податків не обмежуються у своїй регламентації ст. 16 ПК України, а додатково визначаються окремими статтями ПК України.

Перепонами у запровадженні електронного звітування для суб'єктів господарювання є витрати, пов'язані з переходом на відправлення звітів електронною поштою, необхідні вимоги до

технічного та програмного забезпечення, також певний рівень знань та навичок осіб, відповідальних за складання та відправлення звітів. І якщо підписання договору про визнання електронних документів та отримання права підпису електронних документів нормативно врегульоване та впроваджене, то з програмним забезпеченням щодо формування та подання податкової звітності виникають проблеми.

Важливо також зауважити, що вітчизняне законодавство, що визначає юридичну відповідальність за порушення податкової таємниці, не регулює питання настання відповідальності за втрату матеріальних носіїв, які містять податкову таємницю, невиконання обов'язків щодо збереження податкової таємниці, невжиття заходів щодо забезпечення охорони податкової таємниці та незабезпечення контролю за охороною податкової таємниці тощо. Зокрема, не встановлено, що належить до податкової таємниці, та механізми її захисту також не визначено[401].

Система захисту прав платників податків є складовою інституту захисту прав і свобод людини, який базується на реалізації норм Конституції України. Згідно з положеннями її ст. 19 органи державної влади, їхні посадові особи повинні діяти лише з підстав, виключно в межах повноважень та способом, визначених Конституцією та законами України.

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу, згідно з п. 72.1 ст. 72 ПК України, використовується інформація, що надійшла, зокрема:

[401] Кармаліта М. В. Захист інформації платників податків у контексті впровадження електронних податкових перевірок. *Інституційні перетворення у фіскальній системі України:* матеріали круглого столу (м. Хмельницький, 12–13 травня 2017 р.). Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2017. С. 34–37.

– від платників податків та податкових агентів, яка міститься в податкових деклараціях, розрахунках, інших звітних документах; від великих платників податків у наданих в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронній формі, регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів; від платників податків та податкових агентів про фінансово-господарські операції, застосування реєстраторів розрахункових операцій;

– від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами; про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків; що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування; про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги; про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності; про експортні та імпортні операції платників податків;

– від банків, інших фінансових установ – інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків, звіти про підзвітні рахунки, подані від фінансових агентів;

– від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;

– за наслідками податкового контролю;

– інша інформація, оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку.

На сьогодні у контексті спрямування України до світу міжнародної податкової прозорості особлива увага суспільства приділена проходженню необхідних етапів законотворчого процесу проєктами про внесення змін та доповнень до законів України для поліпшення виконання податкових правил і застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA), у т. ч. і щодо подання фінансовими установами звітності для цілей автоматичного обміну інформацією[402].

Для здійснення автоматичного обміну інформації у лютому 2019 р. Верховна Рада України ратифікувала Багатосторонню конвенцію про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (MLI)[403], чим засвідчила намір Української держави узгодити свої договірні зобов'язання більш ніж з 70 країнами світу.

---

[402] Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA): проєкт Закону України від 09.09.2019 № 2103. URL: https://ips.ligazakon.net/document/JI00445I?an=3 (дата звернення: 15.11.2019); Про внесення змін до деяких законів України у зв'язку з ратифікацією Угоди між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки для поліпшення виконання податкових правил й застосування положень Закону США «Про податкові вимоги до іноземних рахунків» (FATCA). URL: https://ips.ligazakon.net/document/ji00442i?an=3&ed=2019_10_29 (дата звернення: 15.11.2019).

[403] Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування: Закон України від 28.02.2019 № 2692-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2692-19 (дата звернення: 15.11.2019).

Питання взаємного обміну інформацією у контексті процесів економічної глобалізації, коли створюються серйозні загрози для держав щодо захисту своїх інтересів у сфері оподаткування, а саме істотне недонадходження податкових платежів до бюджету та виконання своїх соціальних зобов'язань, безумовно, є нагальними. Ураховуючи те, що контролюючі органи виконують свої завдання у постійно мінливому середовищі, для того, щоб відповідати вимогам та сподіванням, які на них покладає суспільство, і з дедалі жорсткішими бюджетними обмеженнями, податкові відомства країн звертаються до інформаційних технологій. На міжнародному рівні нині продовжує формуватися дієвий механізм податкового співробітництва.

Як зазначає Н. Герасименко, на рівень податкових надходжень держав справляють вагомий вплив функціонування офшорних зон, торгівля через мережу Інтернет, використання електронних грошей, зростаюча міжнародна мобільність фізичних осіб та практика придбання за кордоном предметів розкоші чи товарів, використання резидентами механізмів трансфертного ціноутворення та транснаціональні тіньові операції тощо[404]. З метою забезпечення національних інтересів та реалізації права держави оподатковувати дохід резидентів та нерезидентів з джерелом їхнього походження з України пріоритетними напрямами міжнародного співробітництва України з питань обміну податковою інформацією є дотримання та впровадження вимог Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією; приєднання до міжнародних угод з автоматичного обміну інформацією; розвиток взаємовідносин з компетентними органами країн, з якими укладені договори про обмін інформацією;

[404] Герасименко Н. М. Розвиток міжнародного співробітництва у сфері обміну податковою інформацією. *Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України.* 2014. Випуск 2. С. 71.

забезпечення співпраці з наддержавними інституціями щодо уніфікації податкових норм та впровадження механізмів протидії агресивному податковому плануванню; адаптація стандартів розкриття, збору, аналізу інформації; вивчення досвіду уповноважених органів інших країн для подальшого впровадження у вітчизняну практику[405].

В Україні, як свідчать результати дослідження вченої, обмін інформацією відбувається в основному на підставі запитів від компетентних органів договірної сторони (міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування). Не здійснюється обмін інформацією в автоматичному режимі, оскільки інші юрисдикції готові надавати Україні таку інформацію на паритетній основі, а Україна не готова збирати та передавати подібні масиви даних. Були поодинокі випадки отримання Україною такої інформації від компетентних органів Данії, Чехії, Італії (щодо спонтанного обміну). Україна зі свого боку надсилала податкову інформацію в спонтанному режимі компетентним органам Російської Федерації та Казахстану.

Аналізуючи норми ПК України щодо визначення правового режиму податкової інформації, потрібно згадати положення ст. 74 ПК України, що встановлюють порядок обробки та використання податкової інформації, а також норми вітчизняного законодавства про недопущення несанкціонованого доступу інших осіб до інформації про платника податків (наприклад, ч. 3 ст. 10 Закону України «Про доступ до публічної інформації»[406]).

---

[405] Герасименко Н. М. Механізми управління процесами обміну податковою інформацією в умовах глобалізації: автореф. дис. … канд. наук з держ. управл. Київ, 2018. С. 9, 10.

[406] Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-17 (дата звернення: 15.10.2019).

У цьому контексті доречно звернути увагу на конфлікти, що виникають між платниками податків та контролюючими органами через внесення останніми до своїх інформаційних систем даних щодо платників податків, зокрема щодо їхніх відносин із контрагентами, та можуть спричинити виникнення для них негативних наслідків, порушення їх прав та законних інтересів.

Платник податків відповідно до п. 17.1.9 ст. 17 ПК України має право на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами, а також на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їхніх посадових осіб), у встановленому законом порядку.

Контролюючі органи на підставі ст. 20 ПК України мають право отримувати безоплатно від платників податків у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також фінансову та статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом (п. 20.1.2 ст. 20 ПК України); запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку,

регістри, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи (п. 20.1.6 ст. 20 ПК України). Відповідно до ст. 21 ПК України посадові та службові особи контролюючих органів зобов'язані використовувати дані та інформацію, отримані через електронний кабінет, необхідні для виконання покладених на них функцій з адміністрування податків, зборів, митних платежів та реалізації податкової і митної політики в межах наданих їм повноважень (п. 21.1.9 ст. 21 ПК України) та вносити до інформаційних баз даних інформацію з документів, отриманих від платників податків у паперовій формі, атакож інформацію про взаємодію з платниками податків, отриману в іншій формі (п. 21.1.10 ст. 21 ПК України). За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові (службові) особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом – п. 21.2 ст. 21 ПК України.

У практичній площині питання вилучення інформації з баз даних контролюючих органів набуло проблемного вирішення. Верховний Суд у постановах від 28.10.2019 у справі № 826/16077/14, від 06.06.2019 у справі № 804/16946/14, від 22.08.2018 у справі № 820/7754/13-а, від 08.08.2018 у справі № 804/14087/13-а, від 19.06.2018 у справі № 826/91/15 та ін. дотримується позиції, що дії контролюючого органу щодо внесення до електронної бази даних інформації, отриманої внаслідок здійснення заходів податкового контролю, є лише службовою діяльністю працівників податкового органу на виконання своїх професійних обов'язків із збирання доказової інформації щодо наявності чи відсутності документального підтвердження даних податкового обліку платників податків, які не

створюють для платника податків самостійного юридичного наслідку. Інформація, отримана податковим органом за результатами податкового контролю, використовується для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу. Це однаковою мірою стосується і дій податкового органу щодо внесення такої інформації до наявних інформаційних систем. Така інформація не може бути вилучена з баз даних, якщо дії зі здійснення такого контролю не визнані протиправними в установленому порядку. Указана позиція узгоджується з правовим висновком Верховного Суду України, викладеним у постановах від 05.04.2016 у справі 21-4055а15 та від 09.12.2014 у справі № 21-511а14[407].

Однак правозахисники б'ють на сполох, відстоюючи протилежну позицію: кожна особа має право вимагати виправлення неточної, неповної, застарілої інформації про себе, знищення інформації про себе, збирання, використання чи зберігання якої здійснюється з порушенням вимог закону. Такому праву корелює обов'язок осіб, які володіють інформацією, виправляти неточну та застарілу інформацію про особу самостійно або на вимогу осіб, яких вона стосується.

Таким чином, можна вважати, що контролюючі органи не дотримуються законодавчих вимог, і навіть використовують відомості з інформаційних баз даних у процесі своєї діяльності (наприклад, відповідно до ст. 83 ПК України, для посадових осіб контролюючих органів під час проведення перевірок серед підстав для висновків зазначається податкова інформація (яка згідно зі ст. 74 ПК України зберігається в інформаційних базах даних контролюючих органів). Чи

[407] Постанова Верховного Суду від 28.10.2019 у справі № 826/16077/14. URL: http://reyestr.court.gov.ua/Review/85268629 (дата звернення: 12.11.2019).

переможе у тривалому протистоянні приватний інтерес платника податків – стане відомо лише з часом. Наразі платники податків продовжують оскаржувати в адміністративних судах неправомірні, на їхню думку, рішення, дії або бездіяльність контролюючих органів щодо використання податкової інформації.

Отже, приватний та публічний інтерес – взаємопов'язані категорії у правовому регулюванні податкових відносин. Право є засобом реалізації та захисту кожного з них. У межах сфери оподаткування відбувається як поєднання приватного та публічного інтересу, так і їхнє протистояння.

Світова практика та сучасні тренди розвитку податкової політики провідних країн світу дозволяють констатувати поступову трансформацію систем оподаткування, що базувалися виключно на зобов'язаннях платників податків, у системи, основним принципом функціонування яких є реалізація платниками норм податкового законодавства на засадах співпраці з контролюючими органами.

Публічні потреби (в освіті, охороні здоров'я, соціальному захисті, зовнішній та внутрішній безпеці тощо) є важливими та цінними як для держави та суспільства загалом, так і для окремого індивіда. Забезпечення балансу публічних і приватних інтересів, будучи необхідною складовою концепції побудови правової та соціальної держави, зобов'язує державу переглядати цілі та способи правового регулювання, підходи до правозастосування, підвищувати рівень податкової культури. До зобов'язань сучасної України відносять поліпшення бізнес-клімату, оновлення механізму державного управління, поглиблення міжнародної співпраці, що,

безумовно, не може не впливати на кореляцію приватного та публічного інтересу.

У контексті проведеного дослідження потрібно запропонувати таке:

1) інтересом в оподаткуванні є прагнення учасників публічних суспільних відносин задовольнити економіко-соціальні потреби шляхом формування необхідного фінансового забезпечення завдяки податковим надходженням;

2) під раціональним поєднанням приватного та публічного інтересу в оподаткуванні є підстави розуміти справедливе співвідношення необхідності забезпечення сталого функціонування податкової системи та належного задоволення економіко-соціальних потреб конкретного платника податків. Досягнення збалансованості інтересів у податковій сфері є безкінечним процесом, який полягає у тому, що з розвитком економічних та соціальних відносин відбувається видозміна практики оподаткування від примусу до добровільної сплати, самооподаткування;

3) взаємовплив забезпечення реалізації приватного і публічного інтересу в оподаткуванні та процесу державного податкового менеджменту простежується на кожному етапі державного управління у сфері оподаткування, зокрема формування податкової політики, організації сплати податків та зборів, контролю та аналізу виконання нормативно-правових вимог учасниками податкових відносин;

4) сучасними тенденціями державного податкового менеджменту є зміна змісту податкової політики та форм її реалізації у контексті відповідності основним принципам оподаткування,

виявлення та врахування суспільних пріоритетів, активного розвитку нових форм господарювання, податкової конкуренції між країнами.

Водночас проведена характеристика приватного та публічного інтересу в податкових відносинах свідчить про наявність проблем у реалізації норм як платниками податків, так і контролюючими органами. Зокрема, у вітчизняному законодавстві відсутнє визначення приватного та публічного інтересу в оподаткуванні; присутнє неоднозначне тлумачення законних інтересів відповідних суб'єктів різними правозастосовними органами; виникають проблеми із порядком захисту та охороною законних інтересів у сфері оподаткування.

Чи можна стверджувати, що законний інтерес у сфері оподаткування реалізується у погоджувальному порядку, на паритетних засадах між самими суб'єктами податкових правовідносин, з урахуванням обмежень, встановлених законом? У 2018 році в Україні суб'єкти господарювання частіше, ніж у попередньому році, оскаржували результати перевірок контролюючого органу. Зафіксовано понад 1 700 звернень до Ради бізнес-омбудсмена, який представляє та захищає інтереси суб'єктів господарювання в державних органах, 61 % скарг мають предметом звернення податкові питання. Водночас, за офіційною статистикою ДФС, протягом 2018 року судами було розглянуто близько 20 тис. податкових справ, з них на користь органів ДФС вирішено 11,75 тис., що становить 62,5 % загальної кількості справ[408].

Інтереси платника податків та держави є динамічними та змінюються у процесі розвитку суспільства. У зв'язку з цим важливим є створення механізму, що дозволить, виражаючи інтереси платника

[408] Сайт Державної фіскальної служби України. URL: http://sfs.gov.ua (дата звернення: 12.11.2019).

податків, ефективно їх узгоджувати з інтересами держави. Отже, спрямованість правового регулювання у сфері оподаткування на задоволення публічного інтересу не повинна означати ігнорування інтересів платників податків, порушення їхніх основних прав і свобод, а основною формою виразу правового порядку має бути ПК України. Справедлива рівновага між публічними потребами та інтересами, з одного боку, та засадами реалізації основних прав людини у демократичній державі з іншого, має бути встановлена під час правозастосування.

Потрібно констатувати той факт, що визначення правової природи приватного та публічного інтересу в оподаткуванні, розкриття особливостей їхнього поєднання під час встановлення та справляння податкових платежів у державі, здійснення порівняльного аналізу вітчизняної та зарубіжної правової доктрини і юридичної практики у цій сфері є перспективними напрямами досліджень у сфері податкового права у контексті вдосконалення публічної фінансової діяльності та чинного податкового законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Адамс Ч. Влияние налогов на становление цивилизации / пер. с англ. А. А. Столярова и А. А. Резвова. Москва; Челябинск: Социум, Мысль, 2018. 639 с.
2. Азнагулова Г. М. Понятие «интерес» в философской и політико-правовой мысли эпохи Просвещения. *Lex Russica (Русский закон)*. 2016. № 11 (120). С. 162–174.
3. Андрушко А. В. «Баланс інтересів»: експлікація поняття в контексті трудового права. *Університетські записки.* 2015. № 1. С. 109–119.
4. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкова держава. Київ: Алерта, 2016. 304 с.
5. Арбенин В. В. Правовая природа договоров, заключаемых между налогоплательщиками и налоговыми органами: автореф. … канд. юрид. наук. Москва, 2016. 31 с.
6. Бабецька І. Я. Законний інтерес та охоронюваний законом інтерес як різновиди інтересу в цивільному праві України. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького.* 2016. № 2 (14). С. 158–164.
7. Бабін І. І., Дьомін О. В. Презумпція невинуватості платника податків та реалізація її в податковому законодавстві. *Науковий вісник Чернівецького університету.* 2009. Випуск 522. Правознавство. С. 86–92.
8. Баїк О. І. Про системність принципів у податковому праві України. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/34589/1/3_12-19.pdf (дата звернення: 12.11.2019).

9. Бакаева О. Ю., Погодина Н. А. О соотношении частных и публичных интересов. *Журнал российского права.* 2011. № 4. С. 36–47.

10. Балакина А. П. Частные и публичные субъекты в налоговом праве: вопросы взаимодействия. *Налоги и налогообложение*. 2005. № 2. С. 35–37.

11. Баринов А. С. Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации: дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2017. 192 с.

12. Бахрах Д. Н. Очерки теории российского права. Москва: НОРМА, 2008. 288 с.

13. Бахрах Д. Н., Российский Б. В., Старилов Ю. Н. Административное право : ученик. 2-е изд., изм. и доп. Москва: Норма, 2005. 800 с.

14. Бессарабов В. Г., Кашаев К. А. Защита российской прокуратурой прав и свобод человека и гражданина. Москва: Городец, 2007. 464 с.

15. Бибило В. Н. Отражение интересов в праве. *Вестник БГУ*. Сер. 3. 2006. № 3. С. 128–132.

16. Бізнес не відчуває змін у податковій системі. Європейська Бізнес Асоціація. URL: https://eba.com.ua/biznes-ne-vidchuvaye-zmin-u-podatkovij-systemi/ (дата звернення: 25.09.2019).

17. Білінський Д. О. Щодо змісту процедур, які забезпечують динаміку реалізації публічного фінансового інтересу. *Вороновські читання. Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р.) / редкол.: А. П. Гетьман,

М. П. Кучерявенко, Т. А. Латковська та ін. Харків: Асоціація фінансового права України, 2017. 287 с.

18. Благов Ю. В. Понятие и признаки налогового правоприменения. *Вестник Омского университета. Серия «Право».* 2014. № 4 (41). С. 111–115.

19. Бобровник С. В. Компроміс і конфлікт у праві: антрополого-комунікативний підхід до аналізу: монографія. Київ: Юридична думка, 2011. 384 с.

20. Бондаренко М. Місце податкового планування в системі категорій «право» та «законний інтерес». *Підприємництво, господарство і право.* 2017. № 9. С. 150–155.

21. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: дис. … канд. юрид. наук. Харків, 2017. 209 с.

22. Бригінець О. О. Правове забезпечення фінансової безпеки України: дис. … д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2017. 464 с.

23. Брызгалин А. В. Комментарий основных положений Налогового кодекса Российской Федерации. *Хозяйство и право.* 1990. № 1. С. 4.

24. Брызгалин А. В. Справедливость как основной принцип налогообложения. *Финансы.* 1997. № 8. С. 28–29.

25. Бурганова Л. А. Теория управления: учебное пособие. Москва: Инфра-М. 2009. 153 с.

26. Вавилин Е. В. Осуществление и защита гражданских прав. Москва: Волтерс Клувер, 2009. 203 с. URL: http: // lawbook. Online (дата обращения: 12.10.2019).

27. Васильєва А. Г. Правова природа обов'язків платника податків: дис. … канд. юрид. наук. Харків, 2016. 192 с.

28. Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платників податків і держави: дис. … канд. юрид. наук. Київ, 2011. 256 с.

29. Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платників податків і держави: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Київ, 2011. 20 с.

30. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: Перун, 2009. 1736 с.

31. Винник О. М. Системный поход к разрешению проблемы гармонизации публичных и частных интересов в хозяйственной деятельности. *Социальная роль права: история и перспективы*: материалы межд. конф. / под. ред. Ю. И. Скуратова. Москва, 2003. 279 с.

32. Винницкий Д. В. Проблемы разграничения налогового планирования и действий, направленных на уклонение от налогообложения. *Журнал российского права.* 2006. № 11. С. 61–66.

33. Вінник О. М. Теоретичні аспекти правового забезпечення реалізації публічних і приватних інтересів в господарських товариствах: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Київ. 2004. 40 с.

34. Гаврилюк Р. Патерналізм як функціональна константа етатистської доктрини податкового права. *Вісник Львівського університету*. 2014. Випуск 60. С. 192–201.

35. Гамбаров Г. Д. Место Организации экономического сотрудничества в институциональной системе механизма противодействия преступности в финансовой сфере. *Актуальні проблеми фіскальної політики України: правові аспекти* : збірник наукових праць. Ч. І. С. 59–60.

36. Гегель Г. Философия права. Перевод. Б. Г. Столпнер. Москва: Юрайт, 2019. 292 с.

37. Гельвеций К. А. Счастье. Москва: Гослитиздат, 1936. 101 с. URL: https://www.livelib.ru/book/1000221887/quotes-gelvetsij-schaste-gelvetsij (дата обращения: 15.07.2019).

38. Гельвеций К. А. Сочинения: в 2 т. Москва: Мысль, 1973. Т. 2. 687 с.

39. Генкин А. С. Система экономических интересов и социальная гармония. *Вопросы экономики.* 1993. № 6. С. 147–159.

40. Герасименко Н. М. Механізми управління процесами обміну податковою інформацією в умовах глобалізації: автореф. дис. … канд. наук з держ. управл. Київ, 2018. 23 с.

41. Герасименко Н. М. Розвиток міжнародного співробітництва у сфері обміну податковою інформацією. *Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України.* 2014. Випуск 2. С. 70–84.

42. Герваген Л. Л. На чем основано разделение права на публичное и частное, гражданское? Петроград: Типография М. А. Александрова, 1915. 23 с.

43. Гетманцев Д. Комплексна реформа інституту фінансової відповідальності. URL: http: // taxlink.ua (дата звернення: 10.09.2019).

44. Гетманцев Д. Налог – не подарок государству. *Зеркало недели*. 2018. № 1177. URL: https://zn.ua/business/nalog-eto-ne-podarok-gosudarstvu-nalogoplatelschik-imeet-pravo-na-massovyy-finansovyy-isk-272615_.html (дата обращения: 05.11.2019).

45. Гетманцев Д. О. До питання про зловживання платниками податків своїми правами. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету.* 2014. № 9–2. Том 1. С. 69–74.

46. Гетманцев Д. О. До питання про податковий обов'язок платника податку. *Часопис Київського університету права.* 2013. № 4. С. 134–137.

47. Гетманцев Д. О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2001. 368 с.

48. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Бєліцький І. С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект: науково-практичний посібник. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 496 с.

49. Гоббс Томас. Левіафан, або Суть, будова і повноваження держави церковної та цивільної; пер. з англ. / Тамара Польська (наук. ред.), Ростислав Димирець. Київ: Дух і Літера, 2000. 600 с.

50. Гольбах П. Избранные произведения: в 2 т.; пер. с фр. / под общ. ред. и со вступ. ст. Х. Н. Момджяна. Москва, 1963. Т. 1. 715 с.

51. Горлова Е. Н. Публичные договоры, их виды и роль в финансовом праве. *Финансовое право*. 2010. № 3. С. 13–17.

52. Гражданин, закон и публичная власть / под. ред. А. Ф. Ноздрачева, А. Е. Постникова, Ю. А. Тихомирова. Москва: Норма, 2005. 368 с.

53. Гуреев В. И. Правовые проблемы совершенствования налоговой системы России: дис. д-ра юрид. наук. Москва, 1999. 204 с.

54. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 т. Москва: Русский язык, 1989–1991. Т. 1: А–З. 1989. 699 с.

55. Демиденко Г. Г. Історія вчень про право і державу: курс лекцій. Харків: Право, 2012. 416 с.

56. Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. … д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2014. 452 с.

57. Дидро Д. Сочинения: в 2 т.; пер. с фр. / сост., ред., вступит. ст. и примеч. В. Н. Кузнецова. Москва: Мысль, 1986. Т. 1. 592 с.

58. Дмитрик О. О., Котенко А. М., Смичок Є. В. Вплив принципів податкового законодавства на ведення бізнесу в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. Т. 1, № 28. С. 105–113.

59. Доклад о неравенстве в мире 2018. Основные положения. 20 с. URL: http: // WIR2018.WID.world (дата обращения 25.09.2019).

60. Дріга О. П., Макурін А. А. Генезис податкової політики та системи оподаткування в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.* 2018. Випуск 18. Частина 1. С. 154–157. (Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство).

61. Дуліба Є. В. Особливості правозастосування у податкових відносинах. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2018. № 3. С. 145–149.

62. Евстифеев Д. Н. Конституционно-правовые интересы личности в Российской Федерации (теоретико-правовой аспект): автореф. дис.. … канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2007. 21 с.

63. Евтушенко В. Ф. Правовое положение налоговых агентов: дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2006. 182 с.

64. Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю (світові тенденції та етапи запровадження): навчальний посібник / за заг. ред. Г. М. Білецької. Київ: Алерта, 2018. 206 с.

65. Еллинек Г. Общее учение о государстве. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2004. 1116 с.

66. Еремин С. Г. Договор в финансовом праве: автореф. … канд. юрид. наук. Москва, 2008. 22 с.

67. Жаровська І. М. Публічні та приватні інтереси у механізмі сучасної державної влади. *Науковий вісник Чернівецького університету.* 2010. Вип. 525: Правознавство. С. 33–37.

68. Желтобрюх І. Л. Розсуд у податковому правозастосуванні: дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2016. 201 с.

69. Жмудінський В. П. Деякі проблемні аспекти, пов'язані з поданням податкової звітності сільськогосподарськими підприємствами. *Право і суспільство.* 2018. Частина 2. № 1. С. 199–203.

70. Журавлева О. О. Принцип баланса частных и публичных интересов и экспериментальное регулирование в налоговой сфере. *Журнал российского права.* 2018. № 8. С. 89–101.

71. Журавлева О. О., Исмаилова Л. Ю. Новые информационные масс-медийные технологии в налоговом администрировании. Мировые тренды и отечественная практика. *Финансовое право.* 2012. № 9. С. 21–27.

72. Загальна теорія держави і права: підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін.; за заг. ред. М. В. Цвіка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2009. 584 с.

73. Загальна теорія права: підручник / за заг. ред. М. І. Козюбри. Київ: ВАІТЕ, 2015. 392 с.

74. Задорожня Л. А. Системні елементи загального декларування доходів в оподаткуванні фізичних осіб. *Деталізація*

доходів громадян – основа соціальної стабільності територіальних громад: матер. наук.-практ. конференції (12–13 грудня 2013 р.). Сімферополь: ДІАЙПІ, 2013. С. 26–28.

75. Зайчук О. А. Принципи права в контексті розвитку загальної теорії держави і права. *Альманах права*. 2012. Випуск 3. С. 22–28.

76. Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика: монографія / за заг. ред. Л. Д. Тимченка. Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. 220 с.

77. Захарова Ю. С. Взаимосогласительные процедуры по применению соглашений об избежании двойного налогообложения. *Налоговед.* 2015. № 9. С. 19–27.

78. Збірник витягів з рішень Європейського суду з прав людини, рекомендованих для вивчення при підготовці до письмового анонімного тестування у межах іспиту для кваліфікаційного оцінювання суддів на відповідність займаній посаді. 2018. URL: http://www.nsj.gov.ua/files (дата звернення: 12.11.2019).

79. Збірник правових позицій Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо вирішення податкових спорів. Рішення внесені до ЄДРСР за період з 15.12.2017 до 28.02.2019 / упоряд: М. І. Смокович, Р. Ф. Ханова. Київ. 2019. 110 с.

80. Золотарьова М. К. Щодо окремих питань застосування дискреційних повноважень посадовими особами органів ДФС. *Форум права.* 2015. № 1. С. 123–128.

81. Иванец Г. И. Право как нормативное выражение согласованных интересов: автореф. дисс. … канд. юрид. наук. Москва, 2001. 30 с.

82. Иеринг Р. Борьба за право. Москва: Феникс, 1991. 64 с.

83. Иеринг Р. Дух римского права на различных ступенях его развития. Санкт-Петербург: Тип. В. Безобразова и Ко, 1875. Т. 1. 321 с.

84. Иеринг Р. Интерес и право; пер. А. Борзенко. Ярославль: Тип. Губ. зем. Управы, 1880. 300 с.

85. Иеринг Р. Цель в праве. Санкт-Петербург: Издание Н. В. Муравьева, 1881. 346 с.

86. Избранные произведения по марксистско-ленинской теории права / сост.: Стучка П. И. Г. Я. Кляева. Рига: Латв. гос. изд-во, 1964. 748 с.

87. Кант И. Сочинения: в 6 т. Москва: Мысль, 1965. Т. 4. Ч. 1. 544 с.

88. Капелюш А. А., Задорожня Л. А. Поведінкові аспекти низької ефективності податкових реформ в Україні. *Актуальні проблеми економіки.* 2017. С. 166–171.

89. Кармаліта М. В. Встановлення наявності ознак постійного представництва нерезидента: тенденції розвитку в Україні. *Проблеми розвитку фінансових інститутів ЄС*: збірник матеріалів міжнародної наукової конференції. Київ, 2019. 159 с. URL: http://ief.org.ua/docs/scc/10.pdf. С. 130–135. (дата звернення: 14.03.2019).

90. Кармаліта М. В. Доктринальні підходи до пільги як способу правового регулювання відносин у сфері оподаткування. *Фінансове право.* 2013. № 3. С. 27–31.

91. Кармаліта М. В. Дослідження взаємозалежності інтересів держави та платників податків як фактору побудови ефективного податкового менеджменту. *Економічна безпека держави: проблеми теорії та практики правоохоронного забезпечення:* матеріали

Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ірпінь, 30 березня 2019 року). Ірпінь: Університет ДФС України, 2019. 128 с.

92. Кармаліта М. В. Захист інформації платників податків у контексті впровадження електронних податкових перевірок. *Інституційні перетворення у фіскальній системі України:* матеріали круглого столу (м. Хмельницький, 12–13 травня 2017 р.). Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2017. 107 с.

93. Кармаліта М. В. Правова складова дослідження податкового потенціалу в Україні. *Актуальні проблеми використання економічного потенціалу країни:* матеріали економічної наукової інтернет-конференції. Тернопіль, 2012. С. 56–59.

94. Кармаліта М. В. Статичний і динамічний підходи до тлумачення положень Модельної податкової конвенції та коментарів до неї. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації*: збірник наукових праць за матеріалами науково-практичного інтернет-семінару до Дня науки (м. Ірпінь, 21–31 травня 2016 р.). Ірпінь, 2016. 125 с.

95. Кармаліта М. В. Темпоральний аспект тлумачення договірних норм (на прикладі використання положень Модельної податкової конвенції ОЕСР та коментарів до неї). *Юридичний науковий електронний журнал.* 2016. № 6. С. 247–250.

96. Кармаліта М. В. Юридична природа договорів про попереднє узгодження ціноутворення. *Порівняльно-аналітичне право.* 2017. № 3. С. 139–142.

97. Кармаліта М. В., Харченко А. І. Взаємоузгоджувальна процедура як правовий інструмент взаємодії платників податків та контролюючих органів. *Право та державне управління: збірник* наукових праць. 2018 р. № 1 (30). Том 1. С. 118–122.

98. Касьяненко Л. М. Особливості законодавчого процесу в Україні. *Науковий вісник Національної академії ДПС України*. 2006. № 1–2 (33). С. 232–237.

99. Касьяненко Л. М. Процесуальні особливості правозастосування у фінансовому праві. *Юридичний вісник*. 2010. № 4 (17). С. 83–88.

100. Касьяненко Л. М., Махиніч Н. В. Ефективність дії податково-процесуальних норм в українському законодавстві. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2017. Вип. 1 (5). С. 126–131.

101. Кауфман Р. Государственные и местные расходы главнейших европейских стран по их назначениям: пер. с 3-го нем. изд. А. Гурьева. Санкт-Петербург: Типография В. Киршбаума, 1895. 163 с.

102. Кіценко В. С. Концептуальні засади податкового правозастосування при вирішенні податкових спорів. *Наше право*. 2015. № 4. С. 154–157.

103. Клеандров М. И. О двух хронологических векторах права собственности. Сб. мат. Международ. науч. конф. «Собственность в XX столетии (социально-экономические, политические и правовые аспекты)». Москва, 2001. С. 767–792.

104. Козлов А. Ю. Обеспечение баланса публичных и частных интересов в процессе возмездного отчуждения недвижимого имущества, находящегося в федеральной собственности: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2009. 28 с.

105. Коломієць Т. О. Адміністративний примус у публічному праві України: теорія, досвід та практика реалізації; за ред. В. К. Шкарупи. Запоріжжя: Поліграф, 2004. 404 с.

106. Комплексна реформа ДФС. Податковий напрям. Результати діагностики. URL: https://www.minfin.gov.ua/news/view/oleksandr-danyliuk-derzhavna-fiksalna-sluzhba-maie-nadavaty-bilshist-posluh-onlain?category=novini-ta-media&subcategory=vsi-novini (дата звернення: 16.12.2018).

107. Коннов О. Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: учебное пособие / под редакцией С. Г. Пепеляева. Москва: Академический правовой университет, 2002. 152 с.

108. Конституции государств Европейского Союза / под общ. ред. Л. А. Окунькова. Москва: НОРМА-ИНФРА, 1999. 816 с.

109. Конституции зарубежных стран: сборник / сост. В. Н. Дубровин. Москва: Юрлитинформ, 2001. 447 с.

110. Конституционное право государств Европы: учебное пособие для студентов юрид. вузов и фак. / отв. ред. Д. А. Ковачев. Москва: Волтерс Клувер, 2005. 230 с.

111. Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. Книга 2. Объективная и субъективная сторона права. Санкт-Петербург: Изд. юрид. кн. маг. Мартынова Н. К., 1898. 354 с.

112. Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2003. 430 с.

113. Коробова Е. А. Законные интересы личности в конституционном праве Российской Федерации: дис. … канд. юрид. наук. Челябинск, 2005. 234 с.

114. Косцова І. П. Системне тлумачення норм права: дис. … канд. юрид. наук. Івано-Франківськ, 2016. 218 с.

115. Котенко А. М. До питання про принципи у податково-правовому регулюванні. *Фінансове право*. 2014. № 2 (28). С. 22–24.

116. Котюк В. О. Основи держави і права: навчальний посібник. 3-тє вид., доп. і перероб. Київ: Атіка, 2001. 432 с.

117. Кравченко О. Ю. Публичные и частные интересы в праве: политико-правовое исследование: дис. … канд. юрид. наук. Казань, 2004. 156 с.

118. Криницкий И. Е. Дефиниция налоговой льготы в понятийно-категориальном аппарате финансового права. *Проблеми законності.* 2010. Випуск 111. С. 56–64.

119. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні. Тернопіль: Карт-бланш, 2005. 371 с.

120. Курбатов А. Я. Сочетание частных и публичных интересов при правовом регулировании предпринимательской деятельности. Москва: Центр ЮрИнфоР. 2001. 212 с.

121. Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. Москва: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2001. 307 с.

122. Кучерявенко М. П. Особливості розсуду в податково-правовому регулюванні. *Міжнародний науковий журнал «ScienceRise: Juridical Science».* 2017. № 1. С. 37–41.

123. Кучерявенко М. П. Податкове право України: підручник. Харків: Право, 2012. 528 с.

124. Кучерявенко М. П. Податкове право: навч. посібник. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 623 с.

125. Кучерявенко М. П. Податкове право: підручник. Харків: Право, 2013. 536 с.

126. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.

127. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Т. II: Введение в теорию налогового права. Харьков: Легас; Право, 2004. 600 с.

128. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в 6 т. Т. III: Учение о налоге. Харьков: Легас; Право, 2005. 600 с.

129. Лакушева Є. В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві: дис. … канд. юрид. наук. Київ, 2014. 212 с.

130. Латковська Т. А. Фінансова політика держави у сфері банківської діяльності. *Актуальні проблеми держави і права.* 2011. Вип. 59. С. 353–360.

131. Левин О. В. Стимулирование в праве: теоретические и практические аспекты: дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2006. 221 с.

132. Левченко Д. Законные интересы как правовые средства: общетеоретический аспект. *Legea si viata*. 2016. С. 84–87.

133. Лега О. В. Податкова звітність: еволюція визначення. *Інноваційна економіка.* 2013. № 3 (41). С. 300–303.

134. Лепетюк О. Правове забезпечення співробітництва України з Європейським Союзом та його державами-членами у сфері прямого оподаткування: монографія. Одеса: Фенікс, 2016. 426 с. (Серія «Міжнародне право»).

135. Ліпкан В. А. Концепція національної безпеки України. Підходи до формування. *Вісник прокуратури.* 2003. № 10. С. 85–92.

136. Лубковський С. А. Прибуткове оподаткування в сфері гармонізації приватних та суспільних інтересів: автореф. дис. … канд. екон. наук. Київ, 2019. 21 с.

137. Макух О. В. Динаміка фінансових правовідносин: методологічний аспект: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2017. 26 с.

138. Малько А. В. Льготная и поощрительная правовая политика. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2004. 233 с.

139. Мальцев Г. В. О субъективных публичных правах. *Интерес в публичном и частном праве*. Москва: ГУ–ВШЭ, 2002. С. 11–18.

140. Мамутов В. К. До питання про поняття приватного права. *Вісник Академії правових наук України*. 1999. № 2 (17). С. 58–61.

141. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. 2-е изд. Москва: Гос. Изд-во полит. лит., 1955. Т. 2. 655 с.

142. Масленникова Л. Н. Публичное и диспозитивное начала в уголовном судопроизводстве России: автореф. дис. … д-ра юрид. наук. Москва, 2000. 46 с.

143. Мацелик М. О., Пригоцький В. А. Добросовісність і оптимізація при сплаті податків. *Держава і право:* збірник наукових праць, 2010. Випуск 48. С. 333–339.

144. Машков Б. В. Телеологічний спосіб тлумачення норм права: загальнотеоретичні аспекти. *Адвокат.* 2011. № 10 (133). С. 7–14.

145. Михайлов С. В. Интерес как общенаучная категория и ее отражение в науке гражданского права. *Государство и право.* 1999. № 7. С. 86–92.

146. Михайлов С. В. Категория интереса в российском гражданском праве. Москва: Статут, 2002. 205 с.

147. Мінаєва О. М. Завершеність податкових процедур. Competention tax procedures. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 5. С. 207–209.

148. Мінаєва О. М. Процедурне регулювання податкових відносин (методологічний аспект): автореф. дис. … д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2017. 36 с.

149. Монтескье Ш. Избранные произведения. Москва: 1955. 347 с.

150. Мудрость тысячелетий. Энциклопедия / сост. Н. Березин; под общей ред. А. Янак. Москва: ОЛМА-ПРЕСС, 2006. 830 с.

151. Музика-Стефанчук О. А., Мазниця А. А. Сучасні проблеми тлумачення норм фінансового права України.Камянець-Подільський: ТОВ «Друкарня Рута». 2014. 232 с.

152. Музика-Стефанчук О. А., Поляничко О. А. Принципи податкового права України: проблеми визначення та реалізації. Кам'янець-Подільський: Рута, 2015. 212 с.

153. Мухамадеева Г. А. Понятие и особенности соглашений в налоговом праве. URL: http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/5358 (дата обращения: 15.04.2018).

154. Налоги и налоговое право: учебное пособие / под редакцией А. В. Брызгалина. Москва: Аналитика Пресс, 1998. 506 с.

155. Налоги и налогообложение: учебник / под. ред. Д. Г. Черника, Л. П. Павловой. Москва: Инфра-М, 2001. 508 с.

156. Немытина М. В. Предисловие. Гармонизация частных и публичных интересов: сборник научных статей. Серия «Право России: новые подходы». Саратов: Научная книга, 2005. Вып. 2. С. 11–12.

157. Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: монографія. Чернівці: Рута, 2004. 264 с.

158. Нечай А. А. Публічні фонди та публічні видатки як категорії фінансового права. *Право України*. 2004. № 4. С. 60–63.

159. Никитина Н. А. Публичные экономические интересы: понятие, система, механизм их реализации. *Вопросы экономики и права*. 2013. № 1. С. 24–29.

160. Ничипоренко О. Законні інтереси платників податків як об'єкт теоретико-правового забезпечення. *Публічне право*. 2017. № 1 (25). С. 59–66.

161. Ніщимна С. О. Реалізація загально правових принципів у фінансовому праві. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 1. С. 202–206.

162. Общая теория государства и права: академический курс: в 2 т. / под ред. М. Н. Марченко. Москва, 1998. Т. 2: Теория права. 639 с.

163. Огляд світового досвіду запровадження інституту медіації в податкові правовідносини /за заг. ред. І. І. Подік. Хмельницький: ФОП Мельник А. А., 2019. 58 с.

164. Опарін В. М., Федосов В. М., Юхименко П. І. Сучасна наукова школа публічних. *Фінанси України*. 2015. № 11. С. 56–87.

165. Особливості тлумачення договорів про уникнення подвійного оподаткування у контексті права міжнародних договорів: світовий досвід та Україна. Ч. ІІ / Національний університет державної податкової служби України, НДЦ з проблем оподаткування. ТОВ «Друкарня «Рута», 2016. 94 с.

166. Пархоменко Н. М. Джерела права: проблеми теорії та методології. Київ: Юридична думка, 2008. 335 с.

167. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис. … канд. юрид. наук. Харків, 2001. 181 с.

168. Петраш І. Ю. Міжнародно-правові аспекти співробітництва України з питань подвійного оподаткування: дис. … канд. юрид. наук. Львів, 2003. 191 с.

169. Підопригора О. Розмежування і взаємодія публічного і приватного права як методологічна проблема вітчизняного законодавства. *Вісник Академії правових наук України.* 2002. № 4. С. 77–87.

170. Пікуля Т. О. «Суб'єктивне право» – «законний інтерес»: поняття та діалектика співвідношення. *Кримський юридичний вісник.* 2010. Вип. 3, ч. 4. С. 151–157.

171. Пікуля Т. О. Поняття та співвідношення правових пільг та привілеїв. *Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації професійних спілок України:* науково-практичний збірник. 2010. № 4. С. 64–69.

172. Погребняк С. Втілення принципу добросовісності в праві. *Вісник Академії правових наук України.* 2006. № 2. С. 13–24.

173. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс / за заг. ред. К. І. Швабія. Київ: Алерта, 2018. 62 с.

174. Податкові правопорушення: відповідальності бути! URL: http://advisortax.org/?p=4859 (дата звернення: 10.06.2019).

175. Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок: новації реформ та їх наслідки: монографія. Київ: Алерта, 2018. 442 с. (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 124).

176. Подік І. Оцінювання сучасного стану податкової безпеки України. *Економіка та держава.* 2017. № 4. С. 46–51.

177. Подік І. Податкова безпека як складова частина економічної безпеки національної економіки. *Східна Європа: Економіка, бізнес та управління.*2016. Випуск 2. С. 100–106.

178. Познер Р. А. Экономический анализ права: в 2 томах. Санкт-Петербург: Экономическая школа, 2004. Т. 2. 454 с.

179. Пономарев А. И., Пономарев М. А., Тополов И. В. Налоговая безопасность как компонента экономической безопасности. *Ученые записки СКАГС.* 2015. № 3. С. 230–234.

180. Права человека: учебник для вузов, Т. А. Васильева и др.; отв. ред. Е. А. Лукашева. Москва: НОРМА, 2003. 560 с.

181. Пришва Н. Ю. Правове регулювання публічних доходів. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка.* Юридичні науки. 2005. № 64–65. С. 71–73.

182. Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2018 році: аналітична доповідь до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України. Київ: НІСД, 2018. 688 с. URL: https://niss.gov.ua/sites/default/files/2019-02/Analit_Dopovid_Poslannia_2018.pdf (дата звернення: 12.09.2019).

183. Публічна власність: проблеми теорії і практики : монографія / за заг. ред. В. А. Устименка. Чернігів: Десна Поліграф, 2014. 308 с.

184. Радько Т. Н. Теория государства и права: хрестоматия; под. общ. ред. И. И. Лизиковой. Москва: Академический Проект, 2005. 718 с.

185. Раімов Р. І., Пасічник А. В. Особливості публічного інтересу. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 2. С. 150–153.

186. Ракул О. Щодо трансформації фіскальної політики України відповідно до вимог сьогодення. *Підприємництво, господарство і право.* № 1. 2017. С. 144–148.

187. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). URL: http: // mof.gov.ua (дата звернення: 12.09.2019).

188. Ритцер Дж. Макдональдизация общества. Москва: Издательская и консалтинговая группа «Праксис». 2011. 592 с.

189. Роздайбіда А. А Забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів: дис... канд. юрид. наук. Ірпінь. 2015. 198 с.

190. Рукавишникова И. В. Метод финансового права: автореф. дис. … д-ра юрид. наук. Саратов, 2004. 50 с.

191. Савченко С. В. Правовой интерес и его соотношение со смежными правовыми категориями. *Международный журнал экспериментального образования*. 2013. № 8. С. 180–184.

192. Савченко С. В. Співвідношення приватних і публічних інтересів: досвід України. *Форум права.* 2013. № 3. С. 520–528.

193. Самбор М. А. Інтерес в праві: загальнотеоретичні аспекти розуміння та реалізації: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Київ, 2010. 20 с.

194. Сапфирова А. А. Законные интересы: сущность, отличительные аспекты. *Российское право в Интернете.* 2009. № 5 (Спецвипуск). URL: http: // www.rpi.msal.ru/prints/200905_23sapfirova.html (дата обращения: 12.04.2019).

195. Селезень П. О. Вплив взаємоузгоджувальної процедури на функціонування договорів про попереднє узгодження ціноутворення в контексті кампанії анти-БЕПС. *Інституційні перетворення у фіскальній системі України*: матеріали круглого столу. (м. Хмельницький, 12–13 травня 2017 р.). Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2017. С. 75–77.

196. Селезень П. О. Договори про попереднє узгодження ціноутворення у контексті кампанії з протидії розмиванню бази оподаткування та переміщення прибутків. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2017. № 2. С. 111–117.

197. Селезень П. О. Особливості взаємного узгодження у контексті попереднього узгодження ціноутворення в контрольованих операціях. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2017. № 12. С. 45–54.

198. Селезень П. О. Сутність, еволюція та роль взаємоузгоджувальної процедури як механізму вирішення податкових спорів. *Міжнародні відносини: теоретико-правові аспекти*. 2018. № 2. С. 160–172.

199. Селезень П. О. Особливості договорів про попереднє узгодження ціноутворення як інструмента забезпечення балансу приватного та публічного інтересу в податкових відносинах з іноземним елементом. *Україна і світ: теоретичні та практичні аспекти діяльності у сфері міжнародних відносин:* матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 19-20 квіт. 2017 р.) / М-во освіти і науки України, М-во культури України, Київ. нац. ун-т культури і мистецтв; редкол.: М. М. Поплавський (голова), І. О. Костиря (заст. голови) та ін. Ч. 2. Київ: Вид. центр КНУКіМ, 2017. С. 99–104.

200. Селезень П. О. Інститут договорів про попереднє узгодження ціноутворення та можливі напрями його вдосконалення в Україні. *Юриспруденція в теорії та практиці: питання вдосконалення правової грамотності*: матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 24–25 лютого 2017 р.). Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2017. С. 92–94.

201. Селіванов В. Розмежування і взаємодія публічного і приватного права в системі права України. *Право України.* 1996. № 12. С. 30–37.

202. Сивий Р. Соціально-філософські проблеми розмежування приватних та публічних інтересів як підстави дихотомізації структури позитивного права. *Проблеми філософії права.* 2005. Том III. № 1–2. С. 73–74.

203. Сидорук Р. А. Правовий статус осіб, які сприяють сплаті податків та зборів в Україні. *Право і суспільство.* 2015. № 5. С. 150–157.

204. Скакун О. Ф. Теория государства и права (энциклопедический курс). Харьков: Эспада, 2007. 840 с.

205. Скакун О. Ф. Теорія держави і права: підручник. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 520 с.

206. Сліденко А. В. До проблеми визначення законних інтересів платників податків під час застосування заходів податкового примусу. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського.* 2018. Т. 29. № 3. С. 90–96.

207. Сліденко А. В. Захист інтересів платників податків при застосуванні заходів податкового примусу: дис. … канд. юрид. наук. Харків, 2018. 199 с.

208. Сліденко А. В. Інтерес платників податків і зборів як об’єкт податково-правового регулювання. *Вороновські читання. Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р.) / редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Т. А. Латковська та ін. Харків: Асоціація фінансового права України, 2017. 287 с.

209. Словник іншомовних слів / укл. Є. І. Мазніченко, Л. П. Марченко, Л. С. Шорубалка. Київ: Наукова думка, 2000. 602 с.

210. Словник української мови: в 11 т. / АН Української РСР, Ін-т мовознавства ім. О. О. Потебні / редкол.: І. К. Білодід (голова) та ін. Київ: Наукова думка, 1970–1980. Т. 4: І–М / редкол.: А. А. Бурячок, П. П. Доценко. 1973. 840 с.

211. Смирнова И. Г. Интерес – понятие уголовно-процессуальное. *Государство и право.* 2008. № 8. С. 14–18.

212. Смирных С. Е. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике. Москва: Волтерс Клувер, 2009. 176 с.

213. Смичок Є. М. Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні: дис. … канд. юрид. наук. Харків, 2015. 190 с.

214. Соколовська А. М. Формування податкової політики в умовах невизначеності. *Фінанси України.* 2012. № 11. С. 44–51.

215. Солдатенко О. В. Договоры в фінансовом праве. Договор в публичном праве: сб. науч. ст. / под ред. Е. В. Гриценко, Е. Г. Бабелюк. Москва: Волтерс Клувер, 2009. 268 с.

216. Соловьев В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений: дис. … канд. юрид. наук. Москва, 2002. 194 с.

217. Солодовниченко Т. А. Субъективные юридические права и обязанности в частном и публичном праве: дис. … канд. юрид. наук. Омск, 2016. 197 с.

218. Стародуб Д. М. Перспективи запровадження загальнообов’язкового декларування доходів фізичних осіб в Україні. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика).* 2017. Випуск 2–3 (6–7). С. 165–172.

219. Столяров А. М. Становление концепции экономического человека: от классики до неоклассики. *Проблемы современной экономики*. 2008. № 2 (26). С. 3–5.

220. Строгович М. С. Деятельность адвокатов в качестве защитников обвиняемых. *Советское государство и право.* 1981. № 8. С. 89–91.

221. Субочев В. В. Законные интересы / под. ред. А. В. Малько. М.: Норма, 2008. 448 с.

222. Сударенко О. Податок – категорія фінансового права. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, прав*о. 2016. № 1. С. 56–67.

223. Сырых В. М. Проблемы теории государства и права: учебник. Москва: Эксмо, 2008. 528 с.

224. Теоретико-прикладні аспекти інвентаризації податкових пільг, передбачених українським законодавством. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2013. 60 с.

225. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами (пересмотренное издание 2011 г.). Нью-Йорк: ООН, 2013. 562 с.

226. Титова М. В. Налоговые льготы: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Санкт-Петербург, 2004. 14 с.

227. Тихомиров Ю. А. Право и публичный интерес. *Законодательство и экономика.* 2002. № 3 (215). С. 4–7.

228. Тихомиров Ю. А. Публичное право: ученик. Москва: БЕК, 1995. 496 с.

229. Трофімова Л. В. Податкова політика в контексті дихотомії «публічний інтерес – приватний інтерес». *Науковий вісник*

Національного університету ДПС України (економіка, право). 2009. № 4 (47). С. 170–178.

230. Трофімова Л. В. Податкова політика і податкова система. *Форум права.* 2010. № 1. С. 364–370.

231. Українська радянська енциклопедія: у 12 т. / гол. ред. М. П. Бажан. Київ. Т. 1. 544 с.

232. Уманець Т. В. Пінчук Г. В. Податковий кодекс України: реалії сьогодення. *Стан і проблеми оподаткування в умовах мінливої економіки*: матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Донецьк, 11–12 листопада 2011 р.). Донецьк: ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2011. С. 45–47.

233. Федеральная конституция Швейцарской конфедерации / пер. с нем. С. А. Соломоновой. *Известия вузов. Правоведение.* 2005. № 3. С. 167–183.

234. Форсюк В. Філософсько-правові аспекти тлумачення принципів податкового права. *Підприємництво, господарство і право.* 2019. № 5. С. 190–195.

235. Хатнюк Н. С. Податковий обов'язок платника податків та держава: правовий взаємозв'язок. *Наукові праці МАУП.* 2016. Випуск 51 (4). С. 45–53.

236. Хотенко Е. Новый кодекс нужен. URL: https://ngoipr.org.ua/blog/elena-hotenko-novyj-kodeks-nuzhen/ (дата обращения: 15.11.2019).

237. Хрімлі О. Г. Інститут захисту прав інвесторів: дис. … д.ю.н. Київ, 2017. 464 с.

238. Чайка В. В. Податкова політика України: теоретико-правовий аспект. Державна фіскальна служба України, Університет ДФС України. Ірпінь, 2017. 348 с.

239. Чайка О., Реун А. Виплата процентів іноземним кредиторам. *Юридична газета*. 2013. 17 вересня. С. 22–23.

240. Челышев М. Ю. Межотраслевое правовое регулирование как средство обеспечения публичных интересов в экономической сфере. Журнал российского права. 2005. № 12. С. 136–140.

241. Чепис О. І. Інтереси в цивільному праві: сутність, місце та особливості захисту: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Харків, 2010. 18 с.

242. Черданцев А. Ф. Толкование права и договора: учебное пособие. Москва: Юнити-Дана, 2003. 381 с.

243. Шайкенов Н. А. Правовое обеспечение интересов личности. Свердловск: Издательство Уральского университета, 1990. 200 с.

244. Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Ірпінь, 2019. 23 с.

245. Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дис. … канд. юрид. наук. Ірпінь, 2019. 221 с.

246. Шаптала Н. К. Співвідношення принципів рівності та соціальної справедливості в податково-правовому регулюванні: автореф. дис. … канд. юрид. наук. Ірпінь, 2012. 20 с.

247. Шершеневич Г. Ф. Общая теория права. Москва: Изд. Бр. Башмаковых., 1912. 814 с.

248. Шумилов В. М. Категория «государственный интерес» в политике и праве (системно-теоретические и международно-правовые аспекты). *Право и политика.* 2002. № 3. С. 4–7.

249. Щавінський В. Р. Захист інтересів держави в адміністративному судочинстві: дис. … д-ра юрид. наук. 12.00.07. Київ. 2017. 402 с.

250. Щекин Д. М. Публичный интерес как инструмент регулирования налоговых правоотношений. *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года*: материалы второй Международной научно-практической конференции (м. Москва, 15–16 апреля 2005 г.). Москва: Волтерс Клувер, 2006. 300 с.

251. Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве: учебное пособие / под. ред. С. Г. Пепеляева. Москва: Академический правовой университет, 2002. 252 с.

252. Щолкіна Г. В. Постійне представництво як організаційно-правова форма суб'єктів податкових відносин (національний та міжнародний аспект). *Форум права.* 2008. № 2. С. 502–506.

253. Юридична енциклопедія: в 6 т. / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України; редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова) та ін. Київ, Українська енциклопедія ім. М. П. Бажана. Т. 1: А-Г, 1998. 672 с.; Т. 2.: Д-Й 1999. 744 с.; Т. 3: К-М. 2001. 792 с.; Т. 4: Н-П . 2002. 720 с.; Т. 5: П-С. 2003. 736 с.; Т. 6: Т–Я. 2004. 768 с.

254. Ющик А. И. Диалектика права. Киев: Право Украины; Ін Юре, 2013. Кн. 1: Общее учение о праве (Критический анализ общепринятых понятий). Ч. I. 456 с.

255. Якимчук Н. Я. Розпорядники бюджетних коштів: система та правовий статус: монографія. Чернівці: Рута, 2009. 456 с.

256. Alm J., McClelland G., Schulze W. Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*. Vol. 48, Issue 1, June 1992, Pp. 21–38.

257. Doing Business 2020. Comparing Business Regulation in 190 Economies. URL: http://openknowledge.worldbank.org (date of access: 25.09.2019).

258. Hobhause L.T. The Elements of Social Justice / L.T. Hobhause Allen & Unwin, 1922. 208 p.

259. Ke-young Chu, Hamid Davoodi, and Sanjeev Gupta. Income Distribution and Tax and Government Social Spending Policies in Developing Countries: IMF. WP/00/62. P. 47.

260. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Germany (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project OECD. Paris: OECD Publishing, 2017. 96 p. URL: http://dx.doi.org/10.1787/9789264285804-en (date of access: 15.06.2018).

261. Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version) (as it read on 21 November 2017). Paris: OECD Publishing, 2017. 654 p.

262. Mohl R. Die Polizeiwissenschatfen nach den Grundsatzen des Rechtsstaates. Bd. I, Tubingen, 1844. 649 p.

263. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. 608 p.

264. Pound R. Criminal Justice in America. Cambridge: Harvard University Press, 1942. 94 p.

265. Pound R. Social Control through Law. New Haven: Yale University Press, 1942. 138 p.

266. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. URL: file:///G:/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf. (date of access: 12.11.2019).

267. Tymchenko L., Karmalita M. Features of Mutual Agreement Procedure as an Instrument of Interaction between Taxpayers and Fiscal

Authorities. *International Law and Integration Problems.* 2018. № 2 (54). P. 23–28.

268. What is driving tax morale? Public Consultation Document. OECD, 2019. URL: https://www.oecd.org/tax/tax-global/compilation-public-comments-what-is-driving-tax-morale.pdf. (date of access: 25.09.2019).

Наукове видання

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

М. В. Кармаліта

Приватний і публічний інтерес у системі податкових правовідносин

Монографія

Здано до друку 12.12.2019. Формат 64х84/16.
Папір офсетний. Гарнітура «Times New Roman».
Ум. друк. арк.19,43.
Тираж 300 прим. Замовлення №28/20.

ФОП Мельник А.А.

м. Хмельницький, вул. Чорновола, 37. т/ф (0382) 74-69-49, 74-32-22
Свідоцтво Державного комітету інформаційної політики, телебачення та радіомовлення України про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції. Серія ДК № 1942 від 15.09.2008р.

Надруковано: ФОП Стрихар А. М.
м. Хмельницький, вул. Красовського, 14. Тел.: (096) 709-11-10

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 р.
Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні»,
яку започатковано в 2015 р.

Редакційна колегія:
Пашко П. В., д.е.н. (голова)
Бережнюк І. Г., д.е.н.
Деркач Л. В., к.ю.н.
Крисоватий А. І., д.е.н.
Мазаракі А. А., д.е.н.
Ченцов В. В., д.н.держ.упр., д.іст.н.

У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2002
«Основи митної справи»
«Митний контроль та митне оформлення»
2003
«Таможенное оформление морских грузов»
«Основы таможенного дела в Украине»
«Митний контроль на автомобільному транспорті»
2004
«Митний контроль на залізничному транспорті»
«Митне оформлення автотранспортних засобів»
«Основи митної справи в Україні»
«Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»
«Митний контроль на повітряному транспорті»
«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»
«Коментар до Митного кодексу України»
2005
«Порядок заповнення вантажної митної декларації»
2006
«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»
«Історія митної справи в Україні»
«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»
2008
«Основи митної справи в Україні»
2009
«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»
«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»
«Митне оформлення енергоносіїв»
«Митна безпека»
«Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»
«Підготовка та підвищення кваліфікації митних брокерів і декларантів: збірник нормативних документів і відомчих роз'яснень»
2010
«Святий Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»
«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»
2011
«Митні інформаційні технології»
«Особливості митної класифікації товарів»
«Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження» «Розподілені бази даних»
2012
«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»
«Митний кодекс України» / Коментар до ст. 6»
«Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»
«Архітектура комп'ютера»
«Комп'ютерна схемотехніка»
2013
«Актуальні питання теорії та практики митної справи»
«Історія митної діяльності»
«Механізми державного управління митною справою»
«Формування системи митного аудиту»
2014
«Митна енциклопедія, т. 1»
«Митна енциклопедія, т. 2»
«Митна енциклопедія, т. 3»

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2015

«Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти»
«Українська митниця: вчора, сьогодні, завтра»
«Митна політика держави та її реалізація митними органами»
«Механізми державного управління митною справою»
«Історія митної діяльності»
«Митне право України»
«Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»
«Митна справа»
«Міжнародні економічні відносини: у 2-х частинах»
«Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»
«Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»
«Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»
«Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»
«Let Develor English skills»
«Кримінальний процес України»
«Європейська інтеграція»
«Протидія розслідуванню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: теорія та практика»
«Інформатика та обчислювальна техніка: практикум»

2016

«Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»
«Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»
«Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»
«Математика для економістів. Вища математика. Частина І. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»
«Сучасні інформаційні системи і технології: управління знаннями»
«Економічна кібернетика: введення в спеціальність»
«Інформаційні системи та технології у фінансових установах»
«Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»
«Практикум з інформаційних систем в економіці»
«Практикум з WEB-програмування»
«Малий та середній бізнес у взаємовідносинах із податковими органами: соціологічна інтерпретація»
«Моделювання систем захисту інформації»
«Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»
«Актуальні питання розвитку банківської системи України»
«Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні»
«Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»
«Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»
«Правове забезпечення фінансової безпеки України»
«Grammar for Students of Economics (для економістів)»
«English Grammar for law Students (для юристів)»
«Алгоритмізація та програмування»
«Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»
«Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»
«Математика для економістів. Функція багатьох змінних. Ряди»
«Інформаційні системи і технології»
«Інформаційні системи і технології на підприємстві»
«Теорія ймовірностей та математична статистика: практикум»
«Економічні перспективи підприємництва України»
«Актуальні проблеми теорії держави і права»

2017

«Теорія держави і права»
«Історія митної діяльності»
«Механізм державного управління митною справою»
«Митна політика держави та її реалізація»
«Митне право України»
«Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»
«Державні цільові фонди»
«Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»
«Міжнародне фінансове право»
«Концептуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі»
«Тактика розслідування фінансових злочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»
«Інститут митної вартості імпортних товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку»
«Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін»
«Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти»
«Податкова політика України: теоретико-правовий аспект»
«Митна статистика України»
«Запобігання митним правопорушенням: охорона і захист прав інтелектуальної власності на митному кордоні України»
«Інформаційні системи і технології в податковій справі»
«Митна справа України
«Україна – територія можливостей для розвитку підприємництва»
«Актуальні проблеми приватного права»
«Антикризове управління фінансовими корпораціями»
«Оподаткування електронної комерції в Україні»
«Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України»

2018

«Податкова діяльність держави в умовах становлення інформаційної постіндустріальної економіки»
«Зовнішня торгівля України. Митна статистика (1991–2016 роки)»
«Митна логістика»
«Інноватика на фінансових ринках»
«Особливості документування махінацій у сфері державних фінансів, при вчиненні яких використовуються зареєстровані на територіях з пільговим оподаткуванням компанії»
«Міжнародне співробітництво держав у сфері захисту національних меншин»
«Адміністрування податків і платежів»
«Регулювання фінансових ринків в умовах глобалізації»
«Управління митними ризиками: теорія та практика»
«Митна вартість транспортних засобів: теоретико-методологічні засади контролю в Україні та міжнародна практика»
«Фінансовий ринок»
«Підприємництво в умовах формування нової економічної і технологічної нормальності суспільства»
«Актуальні проблеми удосконалення системи протидії митним правопорушенням»
«Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності»
«Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної практики»

2019

«Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю»
«Розвиток постмитного аудиту в Україні»
«Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок: новації реформ та їх наслідки»
«Підприємницька діяльність»
«Основи оподаткування»

«Інформаційно-аналітичні технології в оподаткуванні»
«Основи зовнішньоекономічної діяльності»
«Актуальні питання запобігання і протидії незаконному обігу тютюнових виробів»
«Управління фінансовими активами»
«Дослідження підприємництва: ключові механізми організації, основні драйвери та перспективи»
«Підприємництво в епоху глобальних трансформацій: виклики та перспективи розвитку»
«Система управління ризиками у державній митній справі»
«Фіскальна політика України в умовах фінансової децентралізації: теорія, методологія, практика»
«Митна наука. Анотований покажчик результатів наукових досліджень (2009–2018 рр.): у 2 т.»