

**ХМЕЛЬНИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА
ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА ІМЕНІ
ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА**

РАРИЦЬКА ВІКТОРІЯ БОРИСІВНА

УДК 347.73

АСИМЕТРИЧНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ

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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Чернівецькому національному університеті імені Юрія Федьковича, Міністерство освіти і науки України.

Науковий керівник: докторка юридичних наук, доцентка
ГАВРИЛЮК Руслана Олександрівна,
Чернівецький національний університет
імені Юрія Федьковича,
завідувачка кафедри публічного права.

Офіційні опоненти: докторка юридичних наук, професорка
МУЗИКА-СТЕФАНЧУК Оксана
Анатоліївна,
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка,
завідувачка кафедри фінансового права
Інституту права;

доктор юридичних наук, професор
БРИГІНЕЦЬ Олександр Олексійович,
Хмельницький університет управління та права
імені Леоніда Юзькова,
професор кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права.

Захист відбудеться «30» вересня 2021 р. о 12⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 70.895.02 у Хмельницькому університеті управління та права імені Леоніда Юзькова за адресою: 29000, м. Хмельницький, вул. Героїв Майдану, 8, конференц-зал (ауд. 907).

З дисертацією можна ознайомитись у науковій бібліотеці Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова за адресою: 29000, м. Хмельницький, вул. Героїв Майдану, 38.

Автореферат розісланий «30» серпня 2021 року.

В.о. ученого секретаря
спеціалізованої вченої ради

Ірина Сердечна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Асиметричність податкового права держави – його невід’ємна властивість. Вона щоразу наповнюється новим змістом у держав різного типу, проте її природа залишається незмінною: держава наділяє себе суверенним податковим правом, одноосібно визначає права та обов’язки суб’єктів податкових правовідносин, функції кожного з них. Внаслідок цього щоразу державі випадає лівова частка прав у сфері оподаткування та мізерний обсяг її обов’язків перед платниками податків. Найбільш виражено постає асиметричність податкового права фіскальних держав, які наразі складають більшість держав світу. Саме до держав цього типу належить й Українська держава.

Асиметричність податкового права держави супроводжується сукупністю негативних явищ у податковому праві: ухиленням платників податків від оподаткування; протиставленням інтересів держави та платників податків у податково-правовій сфері особливо та суспільних інтересів відповідних суб’єктів в цілому; появою та стійким існуванням тіньової сфери економіки; значним посиленням корупціогенності податково-правових відносин; є живильним середовищем податково-правового патерналізму в сфері оподаткування, оскільки підтримує постійну потребу у зменшенні податкового тиску на платників податків та дозволяє державі постійно імітувати ілюзію турботи про них. Запровадження європейських цінностей в оподаткуванні неможливе без подолання вищезазначених негативних явищ, а останнє вимагає передусім пізнання природи асиметричності податкового права держави.

Ще більше переконує в актуальності цього дисертаційного дослідження *ступінь наукової розробки проблеми*. З одного боку, про явище асиметричності у позитивному податковому праві держави пишуть майже усі його дослідники. Серед представників вітчизняної податково-правової науки більшу увагу приділили цьому аспекту в порівнянні з іншими дослідниками С. О. Бондаренко, І. І. Бабін, О. О. Бригінець, А. Г. Васильєва, В. А. Вдовічен, Д. О. Гетманцев, О. О. Головашевич, Е. С. Дмитренко, О. О. Дмитрик, А. Й. Іванський, М. В. Кармаліта, Л. М. Касьяненко, М. П. Кучерявенко, М. В. Мірошніченко, О. А. Музика-Стефанчук, А. А. Нечай, О. П. Орлюк, М. О. Перепелиця, Н. Ю. Пришва, І. Л. Самсін, О. О. Семчик, Є. М. Черних, Є. Ю. Шаптала, Т. М. Ямненко та ін. Однак аналіз їх наукового доробку переконує, що практично усі вони проблему наявності асиметричності у податковому праві держави лише констатують, але спеціально чи в сукупності з іншими питаннями не досліджують. Більше того, проблема асиметричності податкового права держави спеціально не досліджувалася ні у вітчизняній, ні у зарубіжній науці податкового права в цілому. Вперше у науці вона була поставлена Р. О. Гаврилюк. Вчена віднесла це явище до парадигмальних констант податкового права держави.

Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційне дослідження виконано відповідно до Закону України «Про

пріоритетні напрямки розвитку науки і техніки» від 09.09.2010 р.; науково-дослідної проблематики кафедри публічного права юридичного факультету Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича «Конституційне, адміністративне та фінансове право як системи» (державний реєстраційний №0111U004595, досліджувалась кафедрою у 2011-2015 рр.), «Природа публічного права» (державний реєстраційний №0116U003683, досліджувалась кафедрою у 2016-2020 роках), «Публічне право як цінність» (державний реєстраційний №0120U105707, яка досліджується з 01.01.2021р.). Тема дисертації затверджена Вченою радою Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича (протокол № 6 від 29.05.2014 р.).

Мета і завдання дослідження. *Мета* кваліфікаційної роботи полягає у спеціальному комплексному дослідженні з позицій антропосоціокультурного підходу поняття, природи та основних властивостей асиметричності податкового права держави на основі законодавства передусім України та інших держав.

Для досягнення поставленої мети передбачено вирішення наступних трьох блоків завдань:

1) *розкрити ціннісну асиметричність податкового права держави.* З цією метою у роботі досліджені:

- а) правова природа фіскальної держави;
- б) поняття ціннісної асиметричності податкового права держави;
- в) податково-правові цінності держави;
- в) податково-правові цінності платника податків;

2) *проаналізувати конструктивну асиметричність податкового права держави.* З цією метою у дисертації з'ясовано:

- а) поняття конструктивної асиметричності податкового права держави;
- б) асиметричність юридичної конструкції прав і обов'язків держави;
- в) асиметричність юридичної конструкції прав та обов'язків платників податків;

3) *з'ясувати функціональну асиметричність податкового права держави.* З цією метою у роботі проаналізовано:

- а) поняття функціональної асиметричності податкового права держави;
- б) податкове право держави як міра її свободи в акумулюванні фінансових ресурсів;

в) податкове право держави як правова форма обов'язку платника податків щодо акумулювання у державному бюджеті фінансових ресурсів.

Об'єктом дослідження є податково-правові відносини між державою та її платниками податків.

Предметом дослідження є асиметричність податкового права держави.

Методологічною основою дослідження є антропосоціокультурний підхід. У дисертації на його основі застосовано цілий ряд філософських, загальнонаукових та спеціально-правових методів пізнання. Зокрема, за допомогою соціальної онтології П. Бергера і Т. Лукмана, онтології соціальних фактів і соціальних інститутів Дж. Р. Серля досліджувався феномен фіскальної держави, її правова природа і поняття (*підрозділ 1.1*), а

також поняття ціннісної асиметричності податкового права держави (*підрозділ 1.2*). Аксиологічний підхід було застосовано до аналізу податково-правових цінностей держави (*підрозділ 1.3*) та податково-правових цінностей платників податків (*підрозділ 1.4*).

За допомогою методів системного підходу, структурно-функціонального аналізу, методу конструктивізму разом із порівняльно-правовим підходом та формально-юридичним методом досліджувалися поняття конструктивної асиметричності податкового права держави (*підрозділ 2.1*), асиметричність юридичної конструкції прав та обов'язків держави (*підрозділ 2.2*), асиметричність юридичної конструкції прав та обов'язків платника податків (*підрозділ 2.3*).

Метод структурно-функціонального аналізу та формально-юридичний метод було покладено в основу дослідження усього комплексу проблем функціональної асиметричності податкового права держави: поняття функціональної асиметричності податкового права держави (*підрозділ 3.1*), податкового права держави як міри її свободи в акумулюванні фінансових ресурсів (*підрозділ 3.2*) та податкового права держави як правової форми обов'язку платника податків щодо акумулювання у державному бюджеті фінансових ресурсів (*підрозділ 3.3*). Усі вищезазначені методи дослідження асиметричності податкового права держави застосовувалися у їх взаємодії та взаємодоповнюваності.

Філософсько-правову, загальнотеоретично-правову та галузеву-правову основу дисертаційної роботи склали наукові праці вищезазначених авторів, а також: С. С. Алексєєва, Г. А. Амінова, В. Л. Андрущенко, Л. В. Баєвої, П. Бергера, Ж. Бодена, О. О. Бригінця, Г. М. Бродського, Дж. Б'юкенена, Л. К. Воронової, Г. А. Гаджисєва, Ф. фон Гаєка, Р. Дворкіна, Л. Н. Древаля, Г. Еллінека, Р. Ієрінга, М. Кревельда, Н. М. Ковалко, М. І. Козюбри, Т. О. Коломоєць, С. Ю. Корзуна, Й. Ланга, М. Леруа, Т. Лукмана, Р. Масгрейва, А. О. Монаєнка, О. А. Музики-Стефанчук, Н. Неновські, А. А. Нечай, І. Х. Озерова, Т. Парсонса, П. С. Пацурківського, В. О. Рядінської, М. Ротбарда, Л. А. Савченко, І. Л. Самсіна, Дж. Р. Серля, А. Сміта, О. В. Солдатенко, Дж. Стігліца, В. Ю. Стеценко, К. Ю. Тараненко, Т. В. Тучака, В. В. Хохуляка, Є. М. Черних, І. Л. Честнова, А. М. Школика, Н. Я. Якимчук, Т. М. Ямненко, І. І. Янжула, Е. де Ясаї та ін.

Нормативну базу дослідження складають Конституція України, міжнародні нормативно-правові акти, спрямовані на регулювання відносин у галузі оподаткування, ратифіковані Верховною Радою України, закони і підзаконні нормативно-правові акти України, конституційні та інші законодавчі акти іноземних держав, предметом регулювання яких є податкові відносини.

Емпіричну основу дослідження становлять судова практика України, зарубіжних держав, Європейського Суду з прав людини та інших європейських та міжнародних судових інститутів.

Наукова новизна одержаних результатів кваліфікаційної роботи полягає у наступному:

уперше:

1) визначено поняття ціннісної асиметричності податкового права держави як його властивості, що зумовлена наявністю у держави власного фіскального інтересу, на задоволення якого спрямована уся фінансова діяльність держави. Цей інтерес лежить в основі податково-правової ціннісної ієрархії держави та перебуває в антагонізмі з правомірними інтересами її платників податків. Із суб'єктивного фіскального інтересу як системоутворюючої податково-правової цінності держави виводяться усі інші її цінності, які мають інструментальне призначення та спрямовані за їх природою на досягнення державою її мети у податкових правовідносинах;

2) виділено базові функціональні податково-правові цінності держави: а) податковий суверенітет держави; б) законодавче встановлення податку; в) примусовий характер податкового обов'язку платників податків; г) особливий, каральний з боку держави і жертвний з боку платників податків характер відповідальності за порушення податкового суверенітету держави. Цим функціям належить роль інструментальних податково-правових цінностей, головним призначенням яких є забезпечення реалізації системоутворюючої цінності держави, фіскальної за правовою природою – забезпечення її фінансовими ресурсами. Базові податково-правові цінності держави в сукупності з її системоутворюючою цінністю розкривають особливу – етатистську природу її податково-правової ціннісної ієрархії;

3) доведено, що у фіскальній державі, платники податків власних податково-правових цінностей не мають. Це зумовлено такими чинниками: а) антагоністичним характером юридичних статусів цієї держави і платників податків; б) взаємовиключеністю їх цілей в оподаткуванні; в) відстороненням платників податків від реальних можливостей висловлювати свою згоду на оподаткування; г) ігноруванням корінних потреб та інтересів платників податків при розподілі вироблених ними ж публічних благ. За цих умов у платників податків залишається єдина квазіподатково-правова цінність – захист їх права власності на об'єкти оподаткування від їх надмірного оподаткування;

4) обґрунтовано поняття конструктивної асиметричності податкового права держави як його атрибутивної властивості, яка втілює у собі особливий інтерсуб'єктивний характер податкових відносин за участю держави. Передумовами цієї конструктивної асиметричності є: а) несумісність потреб та інтересів держави, з одного боку, та потреб й інтересів платників податків – з іншого; б) відсутність взаємної кореляції правових статусів вищезазначених суб'єктів, стійкого діалектичного взаємозв'язку між ними та їх взаємодії; в) однобічність правового впливу у феноменальній парі «податкове право держави – примусовий податковий обов'язок платника податку»; г) асиметричність правових можливостей держави та її платників податків, які виступають юридичними матрицями конструювання їх прав і обов'язків у податкових відносинах;

5) з'ясовано природу та поняття функціональної асиметричності податкового права держави. Така асиметричність є однією із основоположних його властивостей. В її основі лежить протилежність природи цього права та процесуальної природи податкових відносин у суспільстві, які в сукупності втілюють та відображають статику і динаміку суспільного буття у сфері перерозподільних відносин. Породжують функціональну асиметричність податкового права держави протилежність цілей його сторін, неминучість пробілів у позитивному податково-правовому регулюванні, наявність неповних (вкорочених) податково-правових норм та імперативний (владно-ієрархічний) метод регулювання відносин держави і платників податків;

удосконалено:

б) формулювання матриці асиметричності юридичної конструкції прав і обов'язків держави, а саме уточнено, що асиметричність внутрішньої (структурної) будови юридичної конструкції прав і обов'язків держави полягає у такій її ієрархічній композиції, у якій роль основного елемента займають права та функції держави, спрямовані на досягнення її основного фіскального інтересу – наповнення державних фондів грошових коштів фінансовими ресурсами, а роль факультативного елемента відіграють обов'язки цієї ж держави у податковому правовідношенні перед платниками податків;

7) формулювання матриці асиметричності юридичної конструкції прав і обов'язків платників податків, а саме уточнено, що асиметричність внутрішньої (структурної) будови цієї юридичної конструкції полягає у такій її ієрархічній композиції, коли особливо повно і послідовно, у багаторазово більшому обсязі в порівнянні з їх правами (асиметрично) регламентуються обов'язки платників податків як основного елемента цієї конструкції та зазначаються інструменти забезпечення виконання цих обов'язків ними, а також всебічно виписано особливу, каральну з боку держави та жертвовну з боку платників податків їх відповідальність за неналежне виконання або невиконання ними своїх правових обов'язків, а роль факультативного елемента даної юридичної конструкції відіграють права платників податків, підпорядковані забезпеченню виконання останніми їх податково-правових обов'язків;

набули подальшого розвитку:

8) обґрунтування податкового права держави як міри її свободи в акумулюванні фінансових ресурсів. Ця свобода проявляється у тому, що держава: а) реалізуючи власне податкове право, не зв'язує себе конституційними конструкціями податку чи ширше – публічних фінансів; б) при акумулюванні фінансових ресурсів застосовує «валовий підхід», де ці ресурси «знеособлюються» у Державному бюджеті, розриваючи безпосередній зв'язок між доходами і видатками бюджету; в) перманентно вільно змінює систему податків і зборів та систему адміністрування податків і зборів; г) при здійсненні своїх владних повноважень не зв'язує себе зобов'язаннями дотримуватися податкової справедливості;

9) розкриття податкового права держави як правової форми обов'язку платника податків щодо акумулювання у Державному бюджеті фінансових ресурсів. Ця правова форма знаходить свій прояв у: а) закріплених Конституцією України та законодавством України нормах щодо загальнообов'язковості податкового обов'язку платника податків; б) конституційній забороні проведення референдумів з питань податків; в) використанні на конституційному рівні концепції сакральної ролі приватної власності; г) конституційному обов'язку платника податків здійснювати суспільно-корисну діяльність в інтересах держави; д) закріпленні чинним податковим законодавством позитивно-правового статусу платника податків у якості платоспроможного боржника держави, а не повноправного її кредитора.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що вони складають науковий і практичний інтерес та можуть бути використані у:

– *науково-дослідній сфері* – у процесі подальших наукових розробок проблеми асиметричності податкового права держави, а також у ході пізнання права в цілому, у державознавстві та інших гуманітарних науках;

– *правотворчості* – з метою удосконалення чинного та розробки нового податкового законодавства України. Пропозиції автора використано Комітетом Верховної ради України з питань фінансів, податкової та митної політики під час опрацювання таких проектів законів: 1) № 5690 від 22.06.2021 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо реалізації заходів з деолігархізації та відновлення економіки» в частині збільшення прогресивності оподаткування форм володіння активами з низьким податковим навантаженням, що сприятиме реалізації принципу соціальної справедливості, який базується на встановленні податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків (підп. 4.1.6. п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України); 2) № 5376 від 14.04.2021 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» в частині забезпечення податкового стимулювання ІТ індустрії та встановлення спеціального режиму оподаткування окремих доходів працівників ІТ індустрії» (*Довідка від 6 серпня 2021 р. № 04-32/13-2021/257803*);

– *навчальному процесі* – в лекціях та практичних заняттях усього циклу фінансово-правових, а також інших правових дисциплін (*Акт про впровадження результатів дисертаційного дослідження у навчальний процес ЧНУ ім. Ю. Федьковича від 24 червня 2021 р.*);

– *правозастосуванні* – у процесі реалізації податково-правової політики та захисту прав і законних інтересів платниками податків.

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження виконано дисертантом самостійно. Положення і висновки, що викладені в дисертації та складають її наукову новизну, розроблені автором особисто. У співавторстві з П. С. Пацурківським опубліковано наукову статтю «Податково-правова природа Української держави», в якій дисертанту належать положення про

асиметричність податкового права держави та фіскальну природу податкового права держави як системоутворюючих властивостей фіскальної держави. Також у співавторстві з П. С. Пацурківським опубліковано наукову статтю в іноземному фаховому виданні на тему «Legal concept of the Fiscal State», в якій дисертанткою обґрунтовано положення про асиметричність податкового права та фіскальну природу податкового права Української держави; тези у збірнику тез науково-практичної конференції «Правовая природа фискального федерализма: западная традиция», в якій дисертантці належать висновки щодо визначення фіскального федералізму як атрибутивної властивості податкової політики держави. Наукові ідеї та розробки, що належать співавтору, у дисертації не використовувалися.

Апробація результатів дослідження. Дисертаційна робота обговорювалась та отримала позитивну оцінку на міжкафедральному науковому семінарі юридичного факультету Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича (протокол № 1 від 29 червня 2021 р.). Матеріали кваліфікаційного дослідження апробовані у доповідях та виступах на наукових, науково-практичних конференціях та круглих столах: Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання розвитку права та законодавства: наукові дискусії» (м. Львів, 20-21 вересня 2013 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Теорія і практика сучасної юриспруденції» (м. Київ, 19-20 грудня 2014 р.); Міжнародній науковій конференції «Pravna veda a prax v tretom tisícročí» (м. Кошице (Словацька Республіка) 27-28 лютого 2015 р.); Міжнародній науковій конференції «System of Financial Law» (м. Брно (Чеська Республіка) 2015 р.); Міжнародній науковій конференції «Europska tradicija v medzinarnodnom prave: uplatnovanie ljudskih prav» (м. Братислава (Республіка Словенія) 6-7 травня 2016 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «O noua perspectiva a proceselor de integrare Europeana a Moldovei si Ucrainei: aspectul juridic» (м. Кишинів (Республіка Молдова), 25-26 березня 2016 р.); круглому столі «Правова модель місцевих податків і зборів в Україні крізь призму ціннісних викликів Революції Гідності» (м. Чернівці, 30 березня 2018 р.); III Міжнародній конференції «Anti-beeps та захист прав платників податків» (м. Київ, 1 березня 2019 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Законодательство и правоприменение в контексте приоритетов социально-экономического развития» (м. Мінськ (Республіка Білорусь) 12-13 вересня 2019 р.).

Публікації. Результати дисертаційного дослідження опубліковано у 20 наукових статтях, матеріалах і тезах конференцій, із яких 2 статті в іноземних фахових виданнях, 9 статей у вітчизняних фахових виданнях, 1 стаття у виданні науково-практичних конференцій, що індексуються у наукометричних базах Scopus та Web of Science, 8 тез у збірниках матеріалів наукових конференцій.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з анотації, переліку умовних скорочень, вступу, трьох розділів, що містять десять підрозділів, висновків, списку використаних джерел, розміщеного на

38 сторінках (375 найменувань), додатків (4) на 12 сторінках. Загальний обсяг дисертації складає 250 сторінок, з них основного тексту – 238 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження; ступінь наукової розробки проблеми; наведено відомості про зв'язок роботи з науковою тематикою; визначено мету, завдання, об'єкт, предмет, методологію дослідження; окреслено філософсько-правову, загальнотеоретично-правову та галузево-правову, нормативну та емпіричну основи дослідження; висвітлено наукову новизну; сформульовано науково-теоретичне та практичне значення одержаних результатів; подано відомості про апробацію результатів дослідження, структуру та обсяг дисертації.

Розділ 1 «Ціннісна асиметричність податкового права держави» складається з чотирьох підрозділів, присвячених дослідженню ціннісної асиметричності податкового права держави, фіскальної за правовою природою, обґрунтуванню податково-правової ціннісної ієрархії держави, виокремленню її інструментальних податково-правових цінностей, дослідженню податково-правових цінностей платника податків.

У підрозділі 1.1 «*Правова природа фіскальної держави*» проаналізовано поняття фіскальної держави та її системоутворюючі властивості.

Встановлено, що фіскальна держава за своєю правовою природою є особливим різновидом податкової держави, яка внаслідок ряду історичних, соціокультурних причин трансформувалася у фіскальний тип держави, який протиставляє себе громадянському суспільству. Системоутворюючими властивостями фіскальної держави, які відображають її правову природу, є атрибутивність податку державі, фіскальна природа її податкового права, податковий суверенітет, примусовий характер податкового обов'язку платника податків, асиметричність податкового права держави.

У підрозділі 1.2 «*Поняття ціннісної асиметричності податкового права держави*» досліджується ціннісна спрямованість податкових правовідносин залежно від типу держави, яка бере в них участь. Встановлено, що ціннісна асиметричність – це властивість податкового права держави, фіскальної за природою, в тому числі України, що зумовлена наявністю у неї фіскального інтересу, на задоволення якого спрямована уся її фінансова діяльність. Цей інтерес лежить в основі податково-правової ціннісної ієрархії держави та перебуває в антагонізмі з правомірними інтересами її платників податків. Із суб'єктивного фіскального інтересу як системоутворюючої податково-правової цінності цієї держави виводяться усі інші її цінності, які мають інструментальне призначення та спрямовані за їх природою на досягнення державою її мети у податкових правовідносинах.

Підрозділ 1.3 «*Базові податково-правові цінності держави*» присвячено дослідженню її основоположних податково-правових цінностей.

Встановлено, що її основною системоутворюючою податково-правовою цінністю є потреба у публічних фінансових ресурсах. Усі інші елементи ціннісної ієрархії держави, серед яких податковий суверенітет, законодавче встановлення податку, примусовий характер податкового обов'язку платника податків та особливий каральний з боку держави та жертвний з боку платника податків характер відповідальності за порушення податкового суверенітету держави відіграють роль інструментальних податково-правових цінностей, спрямованих на досягнення основної цінності – задоволення потреби держави у фінансових ресурсах.

Підрозділ 1.4 «Податково-правові цінності платника податків у державі» присвячено дослідженню податково-правових цінностей платника податків. З'ясовано, що побудова податково-правової ціннісної ієрархії платника податків детермінована типом держави, з якою він вступає у податкові правовідносини. Доведено, що у фіскальній державі платники податків власних податково-правових цінностей не мають. Це зумовлено: а) антагоністичним характером юридичних статусів держави і платників податків; б) взаємовиключеністю їх цілей в оподаткуванні; в) відстороненням платників податків від реальних можливостей висловлювати свою згоду на оподаткування; г) ігноруванням корінних потреб та інтересів платників податків при розподілі вироблених ними ж публічних благ. За цих умов у платників податків залишається єдина квазіподатково-правова цінність – захист їх права власності на об'єкти оподаткування від їх надмірного оподаткування.

Розділ 2 «Конструктивна асиметричність податкового права держави» складається з трьох підрозділів, присвячених дослідженню поняття конструктивної асиметричності податкового права держави, а також аналізу юридичних конструкцій прав і обов'язків держави та платника податків у податкових правовідносинах.

У підрозділі 2.1 «Поняття конструктивної асиметричності податкового права держави» розкрито, що конструктивна асиметричність податкового права держави – це його атрибутивна властивість, яка втілює у собі особливий інтересуб'єктивний характер податкових відносин за участю держави. Її передумовами є: а) несумісність потреб та інтересів держави, з одного боку, та потреб й інтересів платників податків – з іншого; б) відсутність взаємної кореляції правових статусів вищезазначених суб'єктів, стійкого діалектичного взаємозв'язку між ними та їх взаємодії; в) однобічність правового впливу у феноменальній парі «податкове право держави – примусовий податковий обов'язок платника податку»; г) асиметричність правових можливостей держави та її платників податків, які виступають юридичними матрицями конструювання їх прав і обов'язків у податкових відносинах.

У підрозділі 2.2 «Юридична конструкція прав і обов'язків держави» досліджено її правові властивості. Аргументовано положення про те, що асиметричність внутрішньої (структурної) організації юридичної конструкції прав і обов'язків держави полягає у такій її ієрархічній побудові, де роль

основного елемента займають права та функції держави, а роль факультативного елемента відіграють її обов'язки перед платниками податків.

Внутрішня (структурна) асиметричність юридичної конструкції прав і обов'язків держави проявляється у: 1) законодавчому закріпленні кількісної не непропорційності закріплених законом прав і обов'язків держави і платника податків, а також послідовності їх регламентації; 2) методологічно хибному наділленні держави та її контролюючих органів правами, а не повноваженнями; 3) надмірному узагальненні, універсалізації обов'язків контролюючих органів; 4) відсутності взаємної кореляції між обов'язками контролюючих органів та правами платників податків; 5) асиметричній відповідальності контролюючих органів за невиконання їх обов'язків у податкових правовідносинах.

У підрозділі 2.3 «Юридична конструкція прав і обов'язків платника податків у державі» досліджено її правову природу. Доведено, що внутрішня (структурна) асиметричність юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків знаходить свій прояв у: 1) кількісній не співмірності прав і обов'язків платника податків і послідовності їх закріплення у податковому законодавстві; 2) чіткій та детальній регламентації обов'язків платника податків у податковому законодавстві; 3) забезпеченості виконання податкових обов'язків платника податків відповідними функціями, правами контролюючих органів та жорсткими, асиметричними заходами відповідальності; 4) відсутності кореляції між правами платників податків та відповідними обов'язками контролюючих органів та незабезпеченості їх виконання належними заходами відповідальності держави; 6) неможливості повноцінної реалізації визначених податковим законодавством прав платників податків та захисту їх законних інтересів.

Розділ 3 «Функціональна асиметричність податкового права держави» складається з трьох підрозділів, в яких досліджено функціональну асиметричність податкового права держави.

У підрозділі 3.1 «Поняття функціональної асиметричності податкового права держави» доведено, що в основі функціональної асиметричності податкового права держави як його властивості лежить протилежність природи цього права та процесуальної природи податкових відносин у суспільстві, які в сукупності втілюють та відображають статику і динаміку суспільного буття у сфері перерозподільних відносин. Встановлено, що породжують функціональну асиметричність податкового права держави протилежність цілей його сторін, неминучість пробілів у позитивному податково-правовому регулюванні, наявність вкорочених податково-правових норм та імперативний (владно-ієрархічний) метод регулювання відносин держави і платників податків.

Підрозділ 3.2 «Податкове право держави як міра її свободи в акумулюванні фінансових ресурсів» присвячено аналізу податкового права держави як міри її свободи в акумулюванні публічних фінансових ресурсів.

За результатами здійсненого дослідження конституційного регулювання податкових правовідносин та порівняльного аналізу вказаних норм та конституціоналізації публічних фінансів у іноземних державах встановлено, що вищезазначена форма податкового права знаходить свій прояв головним чином у тому, що держава, реалізуючи власне податкове право, не зв'язує себе конституційними конструкціями податку.

Держава при акумулюванні фінансових ресурсів у державному бюджеті застосовує «валовий підхід», де фінансові ресурси «знеособлюються» та розривається їх прямий зв'язок між доходами і видатками бюджету; перманентно вільно змінює систему податків і зборів та систему їх адміністрування; при здійсненні своїх владних повноважень не зв'язує себе зобов'язаннями дотримуватися податкової справедливості.

У підрозділі 3.3 «Податкове право держави як форма обов'язку платника податків щодо акумулювання у державному бюджеті фінансових ресурсів» розкрито роль, яку відводить держава платникам податків у податкових відносинах.

Встановлено, що податкове право держави як форма обов'язку платника податків щодо акумулювання у державному бюджеті фінансових ресурсів, знаходить свій прояв у закріплених Конституцією України та законодавством України нормах щодо загальнообов'язковості податкового обов'язку платника податків; конституційній забороні проведення референдумів з питань податків та обмеженні таким чином можливостей платника податків брати пряму участь у формуванні податкової політики держави; використанні державою на конституційному рівні концепції сакральної ролі приватної власності, яка зобов'язує платника податків до конкретних дій на користь держави; конституційному обов'язку платника податків здійснювати суспільно-корисну діяльність у першу чергу в інтересах держави; закріпленні чинним податковим законодавством позитивно-правового статусу платника податків у якості платоспроможного боржника держави, а не повноправного її кредитора.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено спеціальне комплексне дослідження поняття, природи та основних властивостей асиметричності податкового права держави на прикладі законодавства України та інших держав.

За результатами дослідження сформульовано такі висновки:

1. Ціннісна асиметричність податкового права держави є властивістю останньої, що зумовлена наявністю у неї власного фіскального інтересу, на задоволення якого спрямована фінансова діяльність держави. Цей інтерес лежить в основі податково-правової ціннісної ієрархії держави та перебуває в антагонізмі з правомірними інтересами платників податків у податкових правовідносинах. Із суб'єктивного фіскального інтересу як системоутворюючої податково-правової цінності держави виводяться усі

інші її цінності, які мають інструментальне призначення та спрямовані на досягнення державою її мети у податкових правовідносинах.

2. Базовими податково-правовими цінностями держави є: податковий суверенітет держави; законодавче встановлення податку; примусовий характер податкового обов'язку платників податків та особливий, каральний з боку держави і жертвний з боку платників податків характер відповідальності за порушення податкового суверенітету держави. Їм належить роль інструментальних податково-правових цінностей, головним призначенням яких є забезпечення реалізації системоутворюючої цінності держави – забезпечення її фінансовими ресурсами. Базові податково-правові цінності держави в сукупності із її системоутворюючою цінністю розкривають особливу – етатистську природу її податково-правової ціннісної ієрархії.

3. У державі, фіскальній за природою у платників податків відсутні власні податково-правові цінності. Це зумовлено: а) антагоністичним характером юридичних статусів держави і платників податків; б) взаємовиключеністю їх цілей в оподаткуванні; в) відстороненням платників податків від реальних можливостей висловлювати свою згоду на оподаткування; г) ігноруванням корінних потреб та інтересів платників податків при розподілі вироблених ними ж публічних благ. У платників податків залишається єдина квазіподатково-правова цінність – захист їх права власності на об'єкти оподаткування від їх надмірного оподаткування.

4. Конструктивна асиметричність податкового права держави є його атрибутивною властивістю, яка втілює у собі особливий інтерсуб'єктивний характер податкових відносин. Передумовами конструктивної асиметричності є: а) несумісність потреб та інтересів держави, з одного боку, та потреб й інтересів платників податків – з іншого; б) відсутність взаємної кореляції правових статусів вищезазначених суб'єктів, стійкого діалектичного взаємозв'язку між ними та їх взаємодії; в) односторонність правового впливу у феноменальній парі «податкове право держави – примусовий податковий обов'язок платника податку»; г) асиметричність правових можливостей держави та платників податків, які виступають юридичними матрицями конструювання їх прав і обов'язків у податкових відносинах.

5. Асиметричність внутрішньої будови юридичної конструкції прав і обов'язків держави полягає у такій її ієрархічній композиції, у якій роль основного елемента займають права та функції держави, спрямовані на досягнення її основного фіскального інтересу – наповнення державних фондів грошових коштів фінансовими ресурсами, а роль факультативного елемента відіграють обов'язки цієї ж держави у податковому правовідношенні перед платниками податків.

6. Функціональна асиметричність податкового права держави є однією із основоположних його властивостей. В її основі лежить протилежність природи цього права та процесуальної природи податкових відносин у суспільстві. Породжують функціональну асиметричність

податкового права держави протилежність цілей його сторін, неминучість пробілів у позитивному податково-правовому регулюванні, наявність неповних (вкорочених) податково-правових норм та імперативний (владно-ієрархічний) метод регулювання відносин держави і платників податків.

7. Податкове право держави як міра її свободи в акумулюванні фінансових ресурсів передусім проявляється у тому, що держава: а) реалізуючи власне податкове право, не зв'язує себе конституційними конструкціями податку чи ширше – публічних фінансів; б) при акумулюванні фінансових ресурсів застосовує «валовий підхід», де ці ресурси «знеособлюються» у Державному бюджеті і таким чином розривається безпосередній зв'язок між доходами і видатками бюджету; в) перманентно вільно змінює систему податків і зборів та систему адміністрування податків і зборів; г) при здійсненні своїх владних повноважень не зв'язує себе зобов'язаннями дотримуватися податкової справедливості.

8. Податкове право держави є правовою формою обов'язку платника податків щодо акумулювання у Державному бюджеті фінансових ресурсів. Ця правова форма знаходить свій прояв у: а) закріплених Конституцією України та законодавстві України нормах щодо загальнообов'язковості податкового обов'язку платника податків; б) конституційній забороні проведення референдумів з питань податків та обмеженні можливостей платника податків брати пряму участь у формуванні податкової політики держави; в) використанні державою на конституційному рівні концепції сакральної ролі приватної власності, яка зобов'язує платника податків до конкретних дій на користь держави; г) конституційному обов'язку платника податків здійснювати суспільно-корисну діяльність у першу чергу в інтересах держави; д) закріпленні чинним податковим законодавством позитивно-правового статусу платника податків у якості платоспроможного боржника держави, а не повноправного її кредитора.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

Статті в іноземних фахових виданнях:

1. Raritska V. The Asymmetric Nature of State and Local Taxes: Comparative Legal Research. *European journal of law and public administration*. 2018. Vol. 5, № 1. Pp. 94-103.

2. Patsurkivskyy P., Rarytska V. Legal concept of the Fiscal State. *European Journal of Law and Public Administration*. 6 (Issue 2), Pp. 123-137.

Статті у наукових фахових виданнях України:

3. Рарицька В. Б. Асиметричність податкового права держави та податкового обов'язку платника податків: етатистський підхід. *Журнал східноєвропейського права*. 2014. № 7. С. 41-46.

4. Рарицька В. Б. Концепція податкового суверенітету в теорії суспільного договору. *Юридична Україна*. 2014. № 11. С. 25-30.
5. Рарицька В. Б. Податковий обов'язок платника податку як основа асиметричності податкового права держави. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2014. Вип. 728. Правознавство. С. 116-120.
6. Рарицька В. Б. Бінарна опозиційність асиметричних податково-правових категорій. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2015. Вип. 765. Правознавство. С. 109-113.
7. Рарицька В. Б. Відповідальність держави у податкових правовідносинах як форма прояву асиметричності права держави на податки. *Публічне право*. 2015. № 2. С. 141-149.
8. Рарицька В. Б. Вплив правосуб'єктності субстанційної держави на асиметричність її податкового права. *Юридична Україна*. 2015. № 4-5. С. 25-29.
9. Рарицька В. Ключові податково-правові цінності фіскальної держави. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 6. С. 209-214.
10. Пацурківський П., Рарицька В. Податково-правова природа Української держави. *Юридичний журнал «Право України»*. 2019. № 9. С. 154-168.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

Статті у виданнях науково-практичних конференцій, що індексуються у наукометричних базах Scopus та Web of Science:

11. Raritska V. Tax Sovereignty as a Fundamental Characteristic of Tax Law System. *System of Financial Law : System of Tax Law : Conference Proceedings*. 1st ed. Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015, Pp. 345-361.

Статті у збірниках науково-практичних конференцій:

12. Рарицька В. Б. Антрополого-соціологічний підхід до пізнання пострадянської фінансово-правової дійсності. *Актуальні питання розвитку права та законодавства : наукові дискусії : матеріали Міжнародної наук.-практ. конф. (20-21 вересня 2013 р.)*. Львів, 2013. С. 77-80.
13. Рарицька В. Б. Державний інтерес як квінтесенція асиметричності податкового права держави. *Теорія і практика сучасної юриспруденції : матеріали матеріали Міжнародної наук.-практ. конф. (19-20 грудня 2014 р.)* м. Київ, 2014. С. 26-28.
14. Raritska V. Etatist nature of the State as a determinant of authoritative character of tax relations. *Pravna veda a prax v tretom tisicroci: Zbornik prispevkov z medzinarodnej vedeckej konferencie (27. – 28. Februar 2015 r.)*. Kosice, Slovenska republika : Univerzita Pavla Jozefa Safarika v Kosiciach, Pravnicka Fakulta, 2015. Pp. 148-150.
15. Рарицкая В. Б. Особенности корреляции налогового права государства и налоговой обязанности налогоплательщика в условиях некачественности налогового закона. *Europska tradicia v medzinarodnom prave : uplatnovanie ludskych prav : Zbornik prispevkov z medzinarodnej vedeckej*

konferencie (6-7 maj 2016 r.). Bratislava, Slovenska republika : Paneuropska vysoká škola, Právnická fakulta, 2016. Pp. 177-180.

16. Рарицкая В. Б. Нарушение справедливого равновесия между публичными и частными интересами – путь к абсолютизации налогового права государства. *O noua perspectiva a proceselor de integrare Europeana a Moldovei si Ucrainei : aspectul juridic* : Materialele conferinsei internationale stiinsifico-practice (25-26 martie 2016). Chisinau : S. n., 2016 Tipogr. «Cetatea de sus», 2016. Pp. 193-197.

17. Рарицька В.Б. Податкова децентралізація: спосіб подолання податкового державоцентризму чи один із проявів асиметричності податкового права держави? *Правова модель місцевих податків і зборів в Україні крізь призму ціннісних викликів Революції Гідності* : збірник матеріалів круглого столу (30 березня 2018 р.) м. Чернівці : Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2018. С. 162-171.

18. Рарицька В. Право платників податків на судовий захист: проблеми реалізації в контексті асиметричності податкового права держави. *III Міжнародна конференція «Anti-beps та захист прав платників податків»* (1 берез. 2019 р.) / [редкол. : І. С. Гриценко (голова) [та ін.]. 2019. С. 72-77.

19. Пацуркивский П., Рарицкая В. Правовая природа фискального федерализма: западная традиция. *Законодательство и правоприменение в контексте приоритетов социально-экономического развития*: материалы Международной науч.-практ. конф. (12-13 сентября 2019 г.). Минск: РИВШ, 2019. С. 253-259.

які додатково відображають наукові результати дисертації:

20. Рарицька В. Б. Модельне фінансове право як феномен пострадянської фінансово-правової дійсності. *Наше право*. 2013. № 10. С. 201-207.

АНОТАЦІЯ

Рарицька В. Б. Асиметричність податкового права держави. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право; Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова; Хмельницький, 2021.

У дисертації здійснено спеціальне комплексне дослідження з позицій антропосоціокультурного підходу поняття, природи та основних властивостей асиметричності податкового права держави на прикладі законодавства України та інших держав.

Досліджено ціннісну асиметричність податкового права держави; виділено базові податково-правові цінності держави, доведено відсутність податково-правових цінностей платників податків у фіскальній державі.

Обґрунтовано поняття конструктивної асиметричності податкового права держави; удосконалено формулювання асиметричності юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платників податків.

Досліджено поняття та природу функціональної асиметричності податкового права держави; доведено, що в її основі лежить протилежність природи цього права та процесуальної природи податкових відносин у суспільстві.

Ключові слова: ціннісна асиметричність податкового права держави, податково-правові цінності, податково-правова ціннісна ієрархія, конструктивна асиметричність податкового права держави, юридична конструкція прав і обов'язків держави, юридична конструкція прав і обов'язків платника податків, функціональна асиметричність податкового права держави.

АННОТАЦИЯ

Рарицкая В. Б. Асимметричность налогового права государства. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридической наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право; Хмельницкий университет управления и права имени Леонида Юзькова; Хмельницкий, 2021.

Диссертация посвящена специальному комплексному исследованию с позиций антропосоциокультурного подхода понятия, природы и основных свойств асимметричности налогового права государства на примере законодательства Украины и других государств.

Исследована ценностная асимметричность налогового права государства; выделены базовые налогово-правовые ценности государства, доказано отсутствие налогово-правовых ценностей налогоплательщиков в фискальном государстве.

Изучена конструктивная асимметричность налогового права государства; усовершенствована формулировка асимметричности юридических конструкций прав и обязанностей государства и налогоплательщиков.

Исследованы понятие и природа функциональной асимметричности налогового права государства; доказано, что в ее основе лежит противоположность природы этого права и процессуальной природы налоговых отношений в обществе.

Ключевые слова: ценностная асимметричность налогового права государства, налогово-правовые ценности, налогово-правовая ценностная иерархия, конструктивная асимметричность налогового права государства, юридическая конструкция прав и обязанностей государства, юридическая конструкция прав и обязанностей налогоплательщика, функциональная асимметричность налогового права государства.

SUMMARY

Rarytska V. B. Asymmetry of tax law of the state. – The manuscripts.

The dissertation for the degree of the candidate of legal sciences, specialty 12.00.07 – administrative law and process; financial law; information law; Leonid Yuzkov Khmelnytsky University of Management and Law; Khmelnytsky, 2021.

Thesis is devoted to the special comprehensive research from the standpoint of anthroposociocultural approach of the concept, nature, and basic properties of the asymmetry of tax law of the state on the example of legislation of Ukraine and other states. The author analyzes the doctrinal approaches of tax law, the provisions of national and foreign tax legislation, international legal acts and international agreements aimed at regulating relations in the field of taxation, ratified by the Verkhovna Rada of Ukraine, as well as Ukrainian and foreign case law, case law of the European Court of Human Rights and other European and international judicial institutions concerning the phenomenon of asymmetry of state tax law, its properties and forms of manifestation.

The subject of special attention of the thesis is the value asymmetry of tax law of the state. The author singles out and researches the basic functional tax and legal values of the state. These include tax sovereignty of the state; legislative establishment of the tax; the coercive nature of the tax liability of taxpayers and the special, punitive by the state and sacrificial by the taxpayer's nature of liability for violation of the tax sovereignty of the state. The author proves that these functions play the role of instrumental tax and legal values, the main purpose of which is to ensure the implementation of the system-forming value of the state, fiscal in nature – providing it with financial resources. Based on the study of tax and legal values of the taxpayer, it is proved that in the state, due to its fiscal nature, taxpayers do not have their own tax and legal values, their only quasi-tax and legal value is the protection of property rights from the excessive taxation.

The author investigates and substantiates the concept of constructive asymmetry of the state tax law. Based on the conducted investigation, it is established that constructive asymmetry is an attributive property of tax law, which embodies a special intersubjective nature of tax relations with the participation of the state. The internal structure of legal constructions of rights and obligations of the state and taxpayer fixed by the current legislation is considered and based on the conducted analysis the formulation of matrix of asymmetry of legal construction of rights and obligations of the state and matrix of asymmetry of legal construction of rights and duties of taxpayers are improved.

The concept and nature of the functional asymmetry of the state tax law are researched. It is determined that the functional asymmetry of tax law of the state is one of its fundamental properties, which is based on the opposite nature of this law and the procedural nature of tax relations in society, which together embody and reflect the statics and dynamics of social life in redistributive relations.

The provision on the existence of the tax law of the state as a measure of its freedom in the accumulation of financial resources is developed and substantiated.

The concept and nature of the tax law of the state as a legal form of the taxpayer's obligation to accumulate financial resources in the State Budget are revealed.

Based on the results of the study of the asymmetry of the tax law of the state, new theoretical and applied provisions are substantiated, proposals for amendments to the current tax legislation are developed.

The provisions of the scientific novelty are formulated because of the author's analysis of domestic and foreign scientific legal literature, national and foreign tax legislation, international regulations, and international agreements aimed at regulating tax relations, ratified by the Verkhovna Rada of Ukraine, as well as Ukrainian and foreign case law, the European Court of Human Rights' and other European and international judicial institutions' case law.

Key words: value asymmetry of the tax law of the state, tax and legal values, tax and legal value hierarchy, constructive asymmetry of the tax law of the state, legal construction of the rights and obligations, functional asymmetry of the tax law of the state, tax relations.

Підписано до друку 25.08.2021. Зам. № ____
Обсяг 0,9 друк. арк. формат 60x90/16. Наклад – 100 прим.

Надруковано у ТОВ «Хмельницький ЦНТІ»
29000, м. Хмельницький, вул. Свободи, 36
Тел. : (0382) 65-50-96