

**ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЮРІЯ ФЕДЬКОВИЧА
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

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

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

РАРИЦЬКА ВІКТОРІЯ БОРИСІВНА

УДК 347.73

**ДИСЕРТАЦІЯ
АСИМЕТРИЧНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ**

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

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ **В. Б. Рарицька**

Науковий керівник:
ГАВРИЛЮК Руслана Олександрівна
доктор юридичних наук, доцент

АНОТАЦІЯ

Рарицька В. Б. Асиметричність податкового права держави. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича; 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 передусім України та інших держав. Аналізуються доктринальні підходи податкового права, положення національного, іноземного податкового законодавства, міжнародні нормативно-правові акти та міжнародні угоди, спрямовані на регулювання відносин у галузі оподаткування, ратифіковані Верховною Радою України, а також судова практика України, зарубіжних держав, Європейського Суду з прав людини та інших європейських та міжнародних судових інститутів, які стосуються феномену асиметричності податкового права держави, її властивостей та форм прояву.

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.

Досліджено поняття ціннісної асиметричності податкового права держави, яку визначено як властивість держави, фіскальної за своєю правовою природою, якими є більшість сучасних держав, що зумовлена наявністю у неї власного фіскального інтересу, на задоволення якого спрямована вся фінансова діяльність держави.

На підставі наукового пошуку ключового інтересу, на задоволення якого функціонує як сама держава, так і податкове право, визначеного, з одного боку, у західній традиції науки про публічні фінанси, американській і європейській судовій практиці та з іншого боку, в українському податковому законодавстві та судовій практиці встановлено, що у них використовуються протилежні моделі податково-правової ціннісної ієрархії. На противагу загальноприйнятій на заході концепції загального добробуту, суспільної користі, суспільного інтересу, які лежать в основі податкових правовідносин та демонструють людиноцентристську модель американської та європейської податково-правової ціннісної ієрархії, у вітчизняній науці податкового права та податковому законодавстві продовжує домінувати успадкована від радянської податково-правової науки етатистська податково-правова ціннісна ієрархія. В її основі лежить суб'єктивний фіскальний інтерес держави, який 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 за їх природою на досягнення державою її мети у податкових правовідносинах.

Виділено та досліджено базові функціональні податково-правові цінності держави, до яких належать: 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. 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. Встановлено, що базові функціональні податково-правові цінності держави в сукупності із її системоутворюючою цінністю розкривають особливу – етатистську природу її податково-правової ціннісної ієрархії.

Доведено, що у державі, в силу її фіскальної правової природи, платники податків власних податково-правових цінностей не мають. Це зумовлено: антагоністичним характером юридичних статусів держави і платників податків; взаємовиключеністю їх цілей в оподаткуванні; відстороненням платників податків від реальних можливостей висловлювати свою згоду на оподаткування; 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.

Досліджено та обґрунтовано поняття конструктивної асиметричності податкового права держави. Встановлено, що це його атрибутивна властивість, 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) 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.

Грунтовний аналіз українського податкового законодавства, присвяченого регламентації прав, обов'язків та відповідальності держави в особі контролюючих органів та платника податків у податкових правовідносинах дозволив дійти висновку про те, що внутрішня (структурна) асиметричність

юридичної конструкції прав і обов'язків держави проявляється у:

- 1) законодавчому закріпленні кількісної не співмірності, непропорційності закріплених законом прав і обов'язків держави і платника податків, а також послідовності їх регламентації;
- 2) методологічно хибному наділенні держави та її контролюючих органів правами;
- 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.

Проведений аналіз закріплених чинним законодавством юридичних конструкцій прав і обов'язків платника податків і держави у податкових правовідносинах, особливостей їх реалізації дозволив удосконалити формулювання матриці асиметричності юридичної конструкції прав і обов'язків держави. 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.

Також удосконалено формулювання матриці асиметричності юридичної конструкції прав і обов'язків платників податків у державі, фіскальній за своєю правовою природою, а саме уточнено, що асиметричність внутрішньої (структурної) будови юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків полягає у такій її ієрархічній композиції, коли особливо повно, послідовно, чітко та ретельно, 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 елементу даної юридичної конструкції відграють права платників податків, повністю підпорядковані забезпеченню виконання останніми їх податково-правових обов'язків;

Досліджено поняття та природу функціональної асиметричності податкового права держави. Визначено, що функціональна асиметричність податкового права держави є однією із основоположних його властивостей, в основі якої 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. Доведено, що функціональна асиметричність податкового права держави знаходить свій прояв у тому, що з точки зору фіскальної держави, податкове право являє собою міру її свободи в акумулюванні публічних фінансових ресурсів, водночас, з позицій платника податків, податкове право є формою його обов'язку щодо акумулювання публічних фінансових ресурсів.

Розвинуто та обґрунтовано положення про існування податкового права держави як міри її свободи в акумулюванні фінансових ресурсів. За результатами здійсненого дослідження конституційного регулювання податкових правовідносин та порівняльного аналізу вказаних норм та конституціоналізації публічних фінансів у іноземних державах підкреслено, 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 чи ширше – публічних фінансів.

Доведено, що в обраному способі конституціоналізації публічних фінансів, який полягає у несистематизованому, хаотичному закріпленні фінансово-

правових норм в основному законі та загальним, декларативним їх змістом, проявляється особлива функція податкового права держави, яка полягає у спрямуванні зусиль останньої на акумулювання публічних фінансових ресурсів з метою задоволення державних потреб. Держава, уникаючи повноцінної конституціоналізації публічних фінансів, закріплює та гарантує реалізацію свого суверенного, невід'ємного, асиметричного права на податки.

Конкретизовано, що податкове право держави як міра її свободи в акумулюванні фінансових ресурсів проявляється у тому, що держава: реалізуючи власне податкове право, не зв'язує себе конституційними конструкціями податку чи ширше – публічних фінансів; 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; перманентно вільно змінює систему податків і зборів та систему адміністрування податків і зборів; при здійсненні своїх владних повноважень не зв'язує себе зобов'язаннями дотримуватися принципів податкової справедливості.

Розкрито поняття та природу податкового права держави як правової форми обов'язку платника податків щодо акумулювання у Державному бюджеті фінансових ресурсів. Виявлено та аргументовано положення про те, що ця правова форма знаходить свій прояв у: закріплених Конституцією України та законодавстві 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.

За результатами проведеного дослідження асиметричності податкового права держави обґрунтовано нові теоретичні та прикладні положення, розроблено пропозиції внесення змін до чинного податкового законодавства.

Сформульовані за наслідками здійсненого дослідження положення наукової новизни, а також усі результати роботи одержані на підставі особистого аналізу дисертантом вітчизняної, іноземної наукової юридичної літератури, національного та іноземного податкового законодавства, міжнародних нормативно-правових актів та міжнародних угод, спрямованих на регулювання відносин у галузі оподаткування, ратифікованих Верховною Радою України, а також судової практики України, зарубіжних держав, Європейського Суду з прав людини та інших європейських та міжнародних судових інститутів.

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, функціональна асиметричність податкового права держави, податкові правовідносини.

SUMMARY

Rarytska V. B. Asymmetry of tax law of the state. – *Qualifying scientific work as manuscript.*

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

Thesis is devoted to the special comprehensive research from the standpoint of anthropo-socio-cultural 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 judicial practice, judicial practice 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 concept of fiscal state and its system-forming properties are analyzed. It is established that the fiscal state by its legal nature is a special kind of tax state, which due to a number of historical, socio-cultural reasons has been transformed into a fiscal type of state, which opposes itself to civil society. The system-forming properties of the fiscal state, which reflect its legal nature, are as follows: attributiveness of the tax to the state, the fiscal nature of its tax law, tax sovereignty of the state, the coercive nature of the tax liability of taxpayers, asymmetry of tax law of the state.

The concept of value asymmetry of the tax law of the state is investigated, which is defined as a property of the state, fiscal by its legal nature, which are the majority of modern states, due to the presence of its own fiscal interest, and all financial activities of the state are aimed at serving this interest.

On the basis of a scientific search for a key interest, to meet which functions as the state itself, and tax law, defined, on the one hand, in the Western tradition of public finance science, American and European judicial practice, and on the other hand, in Ukrainian tax law and judicial practice, it is established that they use opposite models of tax and legal value-based hierarchy. In contrast to the concept of overall wealth, public benefit, and public interest generally accepted in the West, which underlie the tax legal relations and demonstrate the human-centered model of the American and European tax and legal value-based hierarchy, in the national science of fiscal law and law of taxation continues to dominate inherited from the Soviet tax law statist tax and legal value-based hierarchy. It is based on the subjective fiscal interest of the state, which is in antagonism with the legitimate interests of taxpayers in tax legal relations. From the subjective fiscal interest as a system-forming tax and legal value of the state, all its other values are derived, which have an instrumental purpose and are directed by their nature towards the state's achievement of its goals in tax relations.

The basic functional tax and legal values of the state are highlighted and investigated, which 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 taxpayers nature of responsibility for violation of the tax sovereignty of the state. The author proves that these functions include 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 by its nature – providing it with financial resources. It is established that the basic functional tax and legal values of the state, in combination with its system-forming value, reveal a special - statist nature of its tax and legal value-based hierarchy.

It is proved that in the state, due to its fiscal legal nature, taxpayers do not have their own tax and legal values. This is due to: the antagonistic nature of the legal status of the state and taxpayers; the mutual exclusion of their goals in taxation; removal of taxpayers from real opportunities to express their consent to taxation; ignoring the fundamental needs and interests of taxpayers in the distribution of their own public

goods. In the circumstances, taxpayers have the only quasi-tax legal value - the protection of their ownership of taxable objects from their excessive taxation.

The author investigates and substantiates the concept of constructive asymmetry of the state tax law. On the basis of the conducted investigation it is established that constructive asymmetry is an attributive property of tax law, which embodies the special intersubjective nature of tax relations with the participation of the state. The prerequisites for this constructive asymmetry are: a) incompatibility of the needs and interests of the state, on the one hand, and the needs and interests of taxpayers - on the other; b) the lack of mutual correlation of the legal status of the above entities, a stable dialectical relationship between them and their interaction; c) unilateral legal influence in the phenomenal pair "tax law of the state - compulsory tax liability of the taxpayer"; d) the asymmetry of the legal capabilities of the state and taxpayers, which act as legal matrices for the construction of their rights and obligations in tax relations.

A thorough analysis of Ukrainian tax legislation dedicated to the regulation of rights, duties and responsibilities of the state represented by regulatory authorities and the taxpayer in tax relations led to the conclusion that the internal (structural) asymmetry of the legal structure of rights and obligations of the state is manifested in: 1) legislative consolidation of the quantitative disproportion, disproportion of the rights and obligations of the state and the taxpayer enshrined in law, as well as the consistency of their regulation; 2) methodologically incorrect endowment of rights of the state and its controlling bodies; 3) excessive generalization, universalization of responsibilities of regulatory authorities; 4) lack of mutual correlation between the responsibilities of regulatory authorities and the rights of taxpayers; 5) asymmetric responsibility of regulatory authorities for failure to fulfill their obligations in tax legal relations.

The analysis of the legal structures of the rights and obligations of the taxpayer and the state in tax relations, the peculiarities of their implementation enshrined in the current legislation allowed to improve the formulation of the asymmetry matrix of the legal structure of rights and obligations of the state. It is specified that the asymmetry of the internal (structural) composition of the legal structure of the rights and responsibilities of the state lies in its hierarchical composition, in which the main

element is the rights and functions of the state aimed at achieving its main fiscal interest - filling state funds with financial resources, and the role of the optional element is played by the responsibilities of the same state in the tax relationship with taxpayers.

The formulation of the matrix of asymmetry of the legal structure of the rights and obligations of taxpayers in the state, fiscal in nature, has also been improved, namely, it is specified that the asymmetry of the internal (structural) composition of the legal structure of the rights and obligations of the taxpayer lies in its hierarchical composition, when especially fully, consistently, clearly and thoroughly, in a much larger volume in comparison with their rights (asymmetrically), the duties of taxpayers are regulated as the main element of this structure and the instruments for ensuring the fulfillment of these duties by them are indicated, and also comprehensively written out a special punitive on the part of the state and sacrificial on the part of taxpayers their responsibility for improper performance or non-performance of their legal obligations, and the role of an optional element of this legal structure to define the rights of taxpayers, are fully subordinated to ensuring the fulfillment of their tax legal obligations by the latter.

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. They give rise to the functional asymmetry of the tax law of the state, the opposite of the goals of its parties, the inevitability of gaps in positive tax and legal regulation, the presence of incomplete (shortened) tax and legal norms and the imperative (hierarchical power) method of regulating relations between the state and taxpayers. It is proved that the functional asymmetry of the tax law of the state is manifested in the fact that from the point of view of the fiscal state, tax law is a measure of its freedom to accumulate public financial resources simultaneously from the position of the taxpayer, tax law is a form of its obligation to accumulate public financial resources.

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. According to the results of the study of the constitutional regulation of tax legal relations and a comparative analysis of these norms and the constitutionalization of public finances in foreign states, it was emphasized that the above form of tax law finds its manifestation mainly in the fact that the state, realizing its own tax law, does not bind itself with the constitutional structures of the tax or more broadly - public finance.

It is proved that in the chosen way of constitutionalization of public finances which consists in unsystematized, chaotic consolidation of financial and legal norms in the basic law and their general, declarative content, manifests a special function of tax law of the state, which is to focus the latter's efforts on the accumulation of public financial resources in order to meet government needs. The state, avoiding the full constitutionalization of public finances, consolidates and guarantees the realization of its sovereign, inalienable, asymmetric right to taxes.

It is specified that the tax law of the state as a measure of its freedom in the accumulation of financial resources is manifested in the fact that the state: exercising its own tax law, does not bind itself to the constitutional constructions of the tax or, more broadly, public finances; in the accumulation of financial resources uses the "gross approach", where these resources are "depersonalized" in the State budget and thus breaks the direct link between budget revenues and expenditures; permanently freely changes the system of taxes and fees and the system of administration of taxes and fees; in the exercise of its powers it does not bind itself to the obligations to adhere to the principles of tax fairness.

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. It is revealed and reasoned the position that this legal form finds its manifestation in: the norms on the generally binding nature of the taxpayer's tax debt enshrined in the Constitution of Ukraine and the legislation of Ukraine; the constitutional prohibition of holding referendums on tax issues and thus limiting the taxpayer's ability to take a direct part in the formation of the tax policy of the state; the use by the state at the

constitutional level of the concept of the sacred role of private property, obliges the taxpayer to take concrete actions in favor of the state; the constitutional duty of the taxpayer to carry out socially useful activities primarily in the interests of the state; consolidation by the current tax legislation of the positive legal status of the taxpayer as a solvent debtor of the state, and not its full creditor.

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 as a result 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 judicial practice, 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.

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. Patsurkivsky 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 ludskyh prav: Zbornik prispevkov z medzinarodnej vedeckej konferencie* (6-7 maj 2016 r.). Bratislava, Slovenska republika: Paneuropska vysoka skola, Pravnicka 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.

ЗМІСТ

ВСТУП	21
 РОЗДІЛ 1 ЦІННІСНА АСИМЕТРИЧНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ	
1.1. Правова природа фіскальної держави.	31
1.2. Поняття ціннісної асиметричності податкового права держави. .	49
1.3. Базові податково-правові цінності держави	65
1.4. Податково-правові цінності платника податків	83
Висновки до розділу 1.	90
 РОЗДІЛ 2 КОНСТРУКТИВНА АСИМЕТРИЧНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ.	
2.1. Поняття конструктивної асиметричності податкового права держави.	92
2.2. Юридична конструкція прав і обов’язків держави.	109
2.3. Юридична конструкція прав і обов’язків платника податків	131
Висновки до розділу 2	153
 РОЗДІЛ 3 ФУНКЦІОНАЛЬНА АСИМЕТРИЧНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ.	
3.1. Поняття функціональної асиметричності податкового права держави	156
3.2. Податкове право держави як міра її свободи в акумулюванні фінансових ресурсів.	161
3.3. Податкове право держави як форма обов’язку платника податків щодо акумулювання у державному бюджеті фінансових ресурсів	184
Висновки до розділу 3.	195

ВИСНОВКИ	198
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	201
ДОДАТКИ	239

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВАСУ – Вищий адміністративний суд України

ВСУ – Верховний Суд України

ДФС України – Державна фіскальна служба України

ЄСПЛ – Європейський суд з прав людини

КАС ВС – Касаційний адміністративний суд у складі Верховного суду

КК України – Кримінальний кодекс України

КСУ – Конституційний Суд України

ПДВ – податок на додану вартість

ПК України – Податковий кодекс України

Суд ЄС (Суд справедливості) – Суд Європейського Союзу

ВСТУП

Обґрунтування вибору 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 ледова 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. Гаврилук. 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*). Аксіологічний 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. Гаджиєва, Ф. фон Гаєка, Р. Дворкіна, Л. Н. Древалья, 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:

6) 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 елементу займають права та функції держави, спрямовані на досягнення її основного фінансового інтересу – наповнення державних фондів грошових коштів фінансовими ресурсами, а роль факультативного елементу 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 елементу цієї конструкції та зазначаються інструменти забезпечення виконання цих обов'язків ними, а також всебічно виписано особливу, каральну з боку держави та жертовну з боку платників податків їх відповідальність за неналежне виконання або невиконання ними своїх правових обов'язків, а роль факультативного елементу 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) (Додаток Б);

– *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.*) (Додаток В);

– *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 tisicroci*» (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 tradicia v medzinarodnom prave: uplatnovanie ludskych 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 «*Анти-berps 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.

РОЗДІЛ 1

ЦІННІСНА АСИМЕТРИЧНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ

1.1. Правова природа фіскальної держави

У правовій науці застосування термінів «фіск», «фіскальний» при характеристиці держави, акцентує увагу на дохідній частині бюджету держави та джерелах її наповнення, а також позначає ототожнення держави із державною казною та демонструє її статус власника публічних фінансових ресурсів [14; 160; 336; 369]. Відтак, саме вказана ознака є визначальною при виокремленні фіскальної держави як окремого типу держав у класифікації за джерелами доходів. Зокрема, політичний економіст М. Мур у статті *Доходи, формування держави та якість управління у країнах, що розвиваються* (2004) провів вказану типологію держав [55]. Підтримавши й посиливши аргументацію М. Мура, українські науковці-економісти В. Л. Андрущенко і Т. В. Тучак охарактеризували чотири типи держав за джерелом доходів, розділивши їх на доменальну або майнову державу (*доходи якої формувалися головним чином за рахунок доменів і регалій, а також з подушного податку, мита, оподаткування майна приватних осіб*), податкову державу (*в якій доходи від державної власності мінімізуються, та набувають розвитку акцизи і податки*), фіскальну державу (*збільшується податкове фінансування держави, а також доповнюється позиковим*) та рентну державу або державу-рантьє (*яка існує за рахунок експлуатації природних ресурсів*) [101, с. 233].

Згідно вказаної типології держав за джерелами доходів фіскальна держава являє собою державу, яка «...органічно сполучає податкові й боргові фінанси» [101, с. 238], при цьому, основним джерелом її фінансування залишається оподаткування.

У науці про публічні фінанси термін *фіскальна держава* чи не вперше згадується під час характеристики *військово-фіскальної держави*, яка виникла у період так званої військової революції XVI-XVII століття. Здатність держави фінансувати розширення армії та флоту і розгорнення великомасштабних воєн

визначала її статус як *великої держави* у європейських або глобальних справах, що була здатною підтримувати війни перш за все, *завдяки податковим надходженням* [48].

Досліджуючи історичні передумови та хронологію виникнення держави, діяльність якої фінансується, головним чином, за рахунок податків К. Хойзер уточнює, що вона є явищем Нового часу [358, с. 52]. Вчений зазначає, що півтора століття тому оподаткування було джерелом половини державних витрат, а державні органи, суди і відомства існували також за рахунок доходів від державних земель, зборів, правових мит та ін. [358]. Характеризуючи еволюцію держави загалом і виникнення фіскальної держави зокрема, Р. Гольдшейд розкрив нерозривну взаємозалежність податків і держави [30].

Водночас, попри поодинокі згадки фіскальної або податкової держави, їх властивостей у науковій літературі, першою цілеспрямованою науковою спробою розкрити правову та економічну природу фіскальної держави можна вважати працю Й. А. Шумпетера *Криза податкової держави* (1918 р.) [77]. Вчений, фактично ототожнюючи фіскальну та податкову державу, її суттєвою типологічною ознакою вважав зростаючу важливість оподаткування, зазначаючи, що «оскільки поняття *держави* і *податок* мають так багато спільного одне з одним, природно намагатися дослідити сутність держави з цієї точки зору» [77; 78, с. 108]. Й. А. Шумпетер неодноразово наголошував на тому, що фіскальні вимоги є найпершою та найголовнішою ознакою життя держави. Саме тому податок має настільки багато спільного з державою, що вираз *податкова держава* може, фактично, вважатися тавтологією [77; 78, с. 108].

Цим самим він сформулював найпоширенішу впродовж XX – початку XXI ст. парадигму досліджень податкової держави в усьому світі. Вона виходить з необхідності обов'язкового знаходження для відповідного конкретно-історичного випадку формули розв'язання державою фундаментальної суперечності оподаткування між його економічною ефективністю та соціальною справедливістю [133, с. 8-9].

Через століття після Й. А. Шумпетера дослідниця податкового права Р. О. Гаврилюк вперше у вітчизняній науці фінансового права обґрунтувала історичну обмеженість шумпетерівської парадигми пізнання податкової держави [133, с. 346-399]. Дана обмеженість зумовлена, як з'ясувалося з часом, відмінністю і навіть протилежністю цінностей та цілей політики класичної податкової і фіскальної держав та засобів їх досягнення. Так, якщо у випадку класичної податкової держави саме вона є основним засобом реалізації податкової політики, а платники податків з їх публічними потребами виступають у якості основних цінностей та цілей цієї політики, то у фіскальній державі вищезазначеним суб'єктам належать протилежні ролі [133, с. 20-21]. Досягнутий на початку ХХІ ст. новий рівень наукових знань про податки, податкове право і державу, у порівнянні з їх рівнем початку ХХ ст., дозволив Р. О. Гаврилюк [129, с. 5-260, 513-765], іншим вченим [232, с. 484, 496, 501, 502] побачити еволюцію та трансформацію шумпетерівської податкової держави у державу інструментальну (соціальну) або державу фіскальну (субстанційну державу).

Р. О. Гаврилюк з допомогою застосування до пізнання природи податкового права антропосоціокультурного підходу та потребового праворозуміння вперше у вітчизняній науці податкового права описала субстанційний підхід до розуміння держави, який домінує у сучасному вітчизняному податковому праві, а також виокремила та дослідила парадигмальні константи права держави на податки (серед яких також його асиметричність). Вчена зазначає, що субстанційне розуміння природи держави (на противагу інструментальному – Р.В.) «...у своїх крайніх проявах описує державу як цілком самодостатню структуру, що сама має все необхідне для власного розвитку та не потребує рівноправного діалогу з іншими провідними силами в суспільстві, не кажучи вже про людину» [133, с. 227].

Сучасна фіскальна держава, будучи державою субстанційного типу, набула ролі суверенного власника публічних ресурсів, здатного на власний розсуд визначати напрямки їх використання, перетворилася, з інструмента суспільства, його *слуги*, за промовистою ілюстрацією політичного економіста

Р. МакГі, у *господаря*, що використовує усі можливі засоби (найперший з яких – оподаткування) з метою задоволення власних фіскальних інтересів [53].

Витоки вказаного розуміння держави з її особливою, фіскальною природою знаходимо у домінуючій в податково-правовій доктрині етатистській традиції праворозуміння, згідно якої держава являє собою субстанційну волю, організацію, яка володіє власною правосвідомістю. Як зазначив відомий філософ права – етатист Г. В. Ф. Гегель, держава – це «субстанційна єдність, абсолютна самоціль, яка має найвищу правоту по відношенню до одиничної людини» [134, с. 279]. Ідея держави як вищого результату та мети суспільного розвитку, домінування її в усіх сферах суспільного життя, концентрація в її руках економічної та політичної влади та підкорення їй індивіда і суспільства, які супроводжуються інтервенціоністським впливом в соціально-економічні процеси та патерналізмом є невід’ємними ознаками етатистського розуміння держави та необхідними передумовами визнання такої держави субстанційною [13; 16; 41].

Саме таку державу описує один із оригінальних політичних філософів сучасності із етатистськими поглядами на роль держави Е. Ясаї. Відкидаючи суспільний договір, суспільні блага і заперечуючи інструментальну роль держави, яка служить інтересам суспільства, вчений приписує державі наявність раціонального мислення та *цілей, які вона намагається максимізувати* [375, с. 73], при цьому застосовуючи могутній інструмент – владу над поведінкою своїх підданих. На думку Е. Ясаї, така держава *автономна*, вона підпорядковує правлячий клас *власному розумінню його інтересів*. Описуючи по своїй суті фіскальну державу, вчений акцентує увагу на тому, що вона неодмінно є *антагоністичною відносно своїх підданих* і за своєю правовою природою наділена можливостями переслідувати *цілі досягнення свого власного задоволення* за допомогою реалізації фіскальних функцій [375].

Розкриваючи фіскальну природу держави, Й. А. Шумпетер також наголошує, що мова йде про дещо більше, аніж стягнення державою податків, обумовлених суспільними потребами як джерелом їх походження. Якщо фінанси

створили і частково сформували сучасну державу, то тепер, вчений зауважує, що така держава, зі свого боку, сама формує їх, фінанси стають службовим інструментом такої держави, який вона поширює *«глибоко в плоть приватної економіки»* [77, с. 110].

Таким чином, фіскальна держава за своєю правовою природою є особливим різновидом податкової держави, яка внаслідок ряду історичних, соціокультурних причин трансформувалася у субстанційний тип держави, який позначає відокремлення держави від громадянського суспільства, протиставлення їх інтересів у податкових правовідносинах, а також їх спрямування на задоволення державного фіскального інтересу [59; 227]. Характеризуючи кризу податкової держави, яка дає поштовх перетворенню такої держави у її фіскальний тип, В. Л. Андрущенко та Т. В. Тучак вказують на такі її умови, як надмірне збільшення позикового фінансування, втрата здатності ефективного адміністрування державою податків та контролю за податковим процесом загалом, зростання розміру видатків та перебільшеного розширення функцій держави та ін. [101, с. 260].

Особливості конструювання податкових систем сучасних держав, в тому числі податкової системи України демонструють фіскальну природу більшості з них та, як її беззаперечний наслідок – асиметричність їх податкового права. Вона знаходить свій прояв у непослідовності податкової політики держави та формуванні такої податкової системи, яка характеризується збільшенням податкового навантаження на платника податків з метою акумулювання публічних фінансових ресурсів та фінансового забезпечення державної діяльності, відсутності належної законодавчої регламентації відповідних прав платників податків, гарантування їх можливості контролювати напрямки використання податків та права вимагати звіту держави за її управлінські рішення у сфері оподаткування, складною процедурою податкового адміністрування і т.ін. Як наслідок, податкові правовідносини еволюціонують у руслі постійного протистояння держави та платника податків, протиставлення їх податково-правових інтересів, протилежності їх цілей у податкових

правовідносинах. Не є виключенням також фіскальна держава Україна, яка є конкретно-історичним випадком існування цілого виду фіскальних держав світу. Вона втілила у собі як загальні закономірності, так і тільки їй властиві особливості розвитку, на які вплинули традиції розвитку української державності у попередні історичні періоди [59; 227].

Системоутворюючі властивості фіскальної держави. Однією із найперших та найочевидніших ознак фіскальної держави є надзвичайна важливість для неї фінансування, одним із основних джерел якого є оподаткування, за рахунок якого така держава функціонує та задовольняє державні інтереси. Надходження до бюджету від податків і зборів є надзвичайно важливою основою існування держави, яка робить очевидною необхідність у забезпеченні державою довгострокової фінансової безпеки платників податків [116, с. 101-102]. Підтвердженням цього є статистика, згідно якої суттєву частину дохідної частини бюджету сучасних держав становить податок. Так, за даними Бюро Фіскальної Служби (*Bureau of the Fiscal Service*) Департаменту Казначейства США частка оподаткування у загальній сумі доходів державного бюджету США перевищує 95% [26], у Франції вона сягає 96% [68; 69], у ФРН – 80%, Японії – 75% [175]. Крім того, у фіскальних державах прослідковується різниця розміру податкових та неподаткових надходжень до бюджету. Зокрема, в Україні, згідно фінансової аналітики соціального інформаційного ресурсу «Ціна держави», який є постійним проектом аналітичного центру CASE Україна, розмір податкових надходжень до державного та місцевого бюджетів за 2020 рік становив 27 % ВВП, в той час як неподаткові надходження зведеного бюджету становили 6 % ВВП [31; 361]¹.

Примітка.

¹ Подібне співвідношення податкових та неподаткових джерел доходів державної казни не стало винятком із загальної картини доходів зведеного бюджету та спостерігалось, як мінімум, протягом останнього десятиліття (у 2010 р. податки становили 25,6% ВВП проти неподаткових доходів у розмірі 5,7% ВВП; у 2015 р. - 29% проти 7% ВВП; у 2019 р. – 26,9% проти 5,4 % ВВП і т.д.). В Європейському Союзі, згідно з інформацією Євростату, у 2017 році частка податкових доходів (включно з соціальними відрахуваннями) складала 40,2% ВВП та становила близько 90% загальних державних доходів, співвідношення податкових надходжень до ВВП у 2017 році було найвищим у Франції (48,4% ВВП), Бельгії (47,3% ВВП) та Данії (46,5% ВВП). Див. Ціна держави. Бюджет: веб-сайт. URL: <http://old.cost.ua/budget/revenue/#1>; Government debt slightly up to 86.8% of GDP in euro area, 2018.

Сучасні фіскальні держави характеризуються великою питомою вагою оподаткування у формуванні бюджету та фінансуванні державної діяльності, які вказують на надзвичайно високу зацікавленість держави у стабільності податкових надходжень, у вчасному наповненні дохідної частини бюджету.

Однак фіскальна держава не є звичайною державою-податкозбирачем, у ній податки не просто відіграють роль джерела фінансування публічних видатків, вони набувають для неї екзистенційного значення, уявлення про життя і смерть державного організму [30]. Виняткова цінність податку для держави обумовлена тим, що в межах домінуючого у вітчизняній науці податкового права етатистського підходу до праворозуміння податок є невід’ємним атрибутом держави, без якого вона не може існувати в принципі. У податку закладена можливість існування і повноцінного функціонування держави, реалізації її податкового права та досягнення її власних податково-правових цілей.

Важливість податку для фіскальної держави не лише логічно вписується в систему поглядів етатистської доктрини податкового права, але й позначає одну з її первородних парадигмальних констант – *атрибутивність податку державі (публічний характер податку)*.

Всебічне дослідження системи парадигмальних констант етатистської доктрини податкового права та, зокрема, константи *атрибутивність податку державі* здійснене у монографічному дослідженні Р. О. Гаврилюк. Так, розкриваючи правову природу вказаної константи та аналізуючи її місце в системі парадигмальних констант етатистської податково-правової доктрини, вчена резюмує, що її (податкову атрибутивність держави – Р. В.) можна кваліфікувати як «одну із первородних властивостей субстанційної держави... – та додає, – Податок як атрибут держави являється своєрідним соціокультурним кодом етатистської парадигми оподаткування, філософсько-методологічним ключем до розуміння природи субстанційної держави і природи її податкового права» [129, с. 49-50]. Етатистська традиція, як зазначає Р. О. Гаврилюк,

кардинально відрізняється від усіх інших тим, що вона «...*тотально постулює атрибутивність податку і податкового права державі, їх нібито онтологічну зв'язаність*» [133, с. 8]. Згідно вказаної традиції праворозуміння «Податкове право – це право держави, ... до появи держави жодних податків і податкового права не тільки не існувало як історичного факту, але й не могло існувати в принципі» [133, с. 9].

З позицій етатистської доктрини оподаткування на виключній цінності для держави податку та податкового права в контексті його атрибутивності наголошує один із її представників у вітчизняній науці податкового права М. П. Кучерявенко. Він, характеризуючи право держави на встановлення податків, зазначає, що: «...податок являється, перш за все, *атрибутом держави, об'єктивно їй властивим*» [194, с. 87] (виділено мною – Р. В.). При цьому зазначає «... думка суспільства [при встановленні податків – Р. В.] може і повинна враховуватися, але вона не лежить в основі формування системи оподаткування» [194, с. 87]. Етатистська доктрина оподаткування визначає податок як ознаку держави, як одну із основних умов існування будь-якої держави на усіх етапах її виникнення та розвитку, вона постулює одночасне виникнення держави і податку та їх нерозривний взаємозв'язок [100].

Так само, ряд статей Конституції України містять прямі або непрямі вказівки на фіскальну природу Української держави та її системоутворюючу властивість – атрибутивність податку державі (зокрема, ст. 13, 67, 74, 85, 92, 95 та ін. Конституції України) [182]. Вони дають можливість кваліфікувати податкові надходження саме як державні, а податкове право – як право держави [227]. Така ж правова природа податкових надходжень в Україні визначена у Податковому кодексі України (далі – ПК України), де податкове право юридично та фактично репрезентується як державне право – атрибут держави (ст. 9, п. 5 ст. 10) [234].

У вказаній властивості та системоутворюючій парадигмальній константі етатистської доктрини податкового права проявляється одна із

системоутворюючих властивостей фінансової держави – атрибутивність податку державі.

Екзистенційне значення для фінансової держави податку позначає її тотальну залежність від фінансування, основним джерелом якого є оподаткування. Процес постійного зростання державних витрат вимагає поповнення казни. Оскільки мова йде про фінансову державу, таке поповнення відбувається за рахунок оподаткування – збільшення податкового тягара або перекладення його основного об'єму з однієї соціальної групи на іншу (наприклад, введення податку на розкіш). При цьому закономірним наслідком реалізації фінансовою державою її податкової влади з метою максимізації доходу (обумовлене її залежністю від власних видатків, не завжди обґрунтованих публічними потребами) є надмірне, обтяжливе податкове навантаження на платників податків, яке природно обумовлює протистояння держави і платника податків у податкових правовідносинах, намагання кожного з них захистити власні інтереси.

Таким чином, характерною ознакою фінансової держави є високий рівень податкового навантаження на платника податків. Зокрема, рівень загального податкового тягара в Україні становить 45,2 %, загалом в Європейському Союзі – 40,5% (найвищі показники мають Франція 60,7 %, Бельгія 55,4 % та Австрія 51,4 %), загальний світовий показник становить близько 39,6% та постійно зростає [60]. На вказаній закономірності неодноразово наголошував Д. О. Гетманцев, зазначаючи, що стрімке зростання об'єму та зміна структури державних доходів (тут – зростання ролі оподаткування – Р. В.) та державних витрат «...перевищили усі, навіть найсміливіші прогнози як класиків теорії державних фінансів, так і звичайних платників податків» [135]. Вчений красномовно ілюструє вказане твердження непомірним зростанням ставки податку з доходів в США, яка у 1913 році становила від 2 до 7%, сьогодні ж вона становить більше 70% [135].

Із вказаної властивості випливає наступна системоутворююча властивість фінансової держави – *фінансова природа її податкового права*. Так, тлумачення

Податковим кодексом України податку як індивідуально безвідплатної передачі платником податку частини своєї власності державі у формі грошових коштів лежить в основі усього вітчизняного податкового законодавства та практики його застосування [227]. До такого ж однозначного висновку приводить і системне тлумачення ст. 14 *Визначення понять* ПК України.

«Системний аналіз Податкового кодексу України, – зазначає Р. О. Гаврилук, – переконує, що вітчизняний законодавець однозначно, без найменших сумнівів, тлумачить податок у дусі етатистської доктрини податкового права – як вилучення у приватного власника й передачу державі частини його приватної власності» [133, с. 293]. На це вказує порівняльний аналіз статей Податкового кодексу України, які визначають основи правового статусу держави і платника податків у податкових правовідносинах, зокрема, ст. 16 *Обов’язки платника податків* та 17 *Права платників податків*. Так, згідно першої з них найголовнішим обов’язком платника податків є його обов’язок «сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи» [234]. Проте зустрічним правом вимагати від держави задоволення його публічних потреб платник податків не наділений. Усі його права зводяться до якнайкращого виконання податкового обов’язку.

Обтяжливе податкове навантаження¹ у поєднанні із складною процедурою адміністрування податків (так, позиція України, згідно з спільним рейтингом РwС і Групи Світового Банку «Оподаткування 2020» щодо простоти сплати

Примітка.

¹ Надзвичайну обтяжливість оподаткування у сучасних фіскальних державах яскраво демонструє концепт вільного від податку дня (*Tax Freedom Day*), розроблений Tax Foundation на основі даних про доходи, які збирає Бюро економічного аналізу (*Bureau of Economic Analysis*). Вказана дата позначає день, до якого працівники працюють виключно задля сплати податків, тобто увесь отриманий заробіток витрачають на оплату податкового тягаря, після настання якого починають працювати на себе. Так, в США у 2017 році вільний від податків день настав 23 квітня, тобто 113 днів у 2017 році (близько однієї третини року) середньостатистичний американець пропрацював виключно з метою оплати своїх податкових зобов’язань. Вказаний показник у європейських державах значно гірший. Зокрема, у Франції, Бельгії та Австрії, де зафіксовано найбільший обсяг податкового тягаря - 57.41 %, 56.74 % та 54.28% відповідно. Так, у Франції вільний від податків день у 2017 році настав 29 липня! Таким чином, 210 днів (а це близько двох третин року) французькі платники податків працювали на державу з метою оплати податкового тягаря.

податків у 190 країнах світу погіршилася на 11 пунктів порівняно з попереднім роком та займає 65 місце, що пов'язують, перш за все, зі збільшенням фіскального навантаження на бізнес та відсутністю дій, в порівнянні із іншими державами, спрямованих на автоматизацію адміністрування податків [60]) спрямоване на фінансування постійно зростаючих потреб держави викриває основоположну проблему податкових правовідносин за участі фіскальної держави – *неодмінне, постійно зростаюче протистояння держави та її опонента у податкових правовідносинах – платника податків*. Воно ж призводить також до негативних політичних та економічних наслідків для держави. Так, за даними Oxfam International бюджети країн, що розвиваються, щороку втрачають близько 100 млрд дол. США внаслідок ухилення від сплати податків [56]. В Україні за рахунок «тіньового» ринку праці держава недоотримує щороку 6 млрд доларів: 2,8 млрд доларів – від єдиного соціального внеску і 3,2 млрд доларів – податку на доходи фізичних осіб, а внаслідок ухилення від сплати податків при експорті та імпорті бюджет втрачає 1 млрд дол. США [335].

Таким чином, фіскальна природа податкового права держави, що обумовлює високе податкове навантаження на платника податків, яке поєднується з складною процедурою адміністрування податків, зумовлює перетворення податку із засобу задоволення публічних потреб платників податків та знаряддя розподілу тягара фінансування публічних видатків суспільства у фіскальний інструмент задоволення інтересів держави, забезпечення її потреби у публічних фінансових ресурсах.

З цією ж метою співіснують дві взаємопов'язані та взаємообумовлені властивості фіскальної держави – її *податковий суверенітет*, що відображає особливе місце у податкових правовідносинах фіскальної держави, та такий, що йому протистоїть *примусовий податковий обов'язок платника податків*, які водночас є, забігаючи наперед, її основоположними податково-правовими цінностями. Протистояння держави і платника податків у податкових правовідносинах, будучи неодмінною їх ознакою з точки зору етатистської

податково-правової доктрини, вказує на головну субстанційну властивість фіскальної держави, яка пояснює її особливу правову природу – її необмежений податковий суверенітет.

При цьому, зовнішня сторона податково-правового суверенітету такої держави зрозуміла сама собою, оскільки вона збігається з державним суверенітетом як феноменом загалом [155; 360; 366]. Внутрішня сторона цього суверенітету проявляється в ієрархічності відносин держава – платник податків, а ще точніше – полягає в атрибутивній підлеглихості другого першому, тому що відносини держави, фіскальної за правовою природою, з платником податків розцінюються такою державою як владовідносини [227].

Протиставлення держави і платника податків як двох протилежних сторін податкових правовідносин, відповідно до загальнотеоретичного вчення про протилежності, є неодмінною ознакою ієрархічності [325, с. 66]. Обумовлене особливим становищем фіскальної держави у податкових відносинах, воно проявляється у тому, що згідно позитивістського підходу до праворозуміння, держава володіє податковим суверенітетом, нерозривно пов'язаним із правом фіскальної держави на податки, якому протистоїть податковий обов'язок платника податків.

Формально не виокремлена, але детально обґрунтована етатистською доктриною податкового права в контексті нерівності держави і платника податків у податкових правовідносинах концепція податкового суверенітету держави та владність, ієрархічність податкових правовідносин за її участі пронизує усе податкове законодавство фіскальної держави та практику його застосування та спотворює істинне призначення податкового права [64; 289]. Вона обумовлює неможливість трансформування податкового права у сучасних соціокультурних умовах з інструменту «квазілегального вилучення приватної власності без належних підстав та з незрозумілими (для платника податків – Р. В.) цілями» [150, с. 28] у засіб обмеження державного податково-правового втручання у сферу фундаментальних прав і свобод, включаючи право власності.

Звідси неодмінним наслідком усіх попередніх властивостей фіскальної держави є *асиметричність як її системоутворююча властивість*. Асиметрична природа податкового права держави, згідно з етатистською доктриною оподаткування, позначає її необмежені повноваження у сфері оподаткування, зокрема, право встановлювати, змінювати та припиняти дію законодавства про податки, визначати суб'єктів податкових правовідносин, їх права та обов'язки, відповідальність за порушення податкового законодавства, встановлювати розмір податкового тягаря, розподіляти його між платниками податків [145; 170; 190; 194; 222; 230; 231].

Найбільш очевидним та водночас фундаментальним для пізнання асиметричності у податкових правовідносинах є закріплення на найвищому законодавчому – конституційному рівні асиметричності правових можливостей держави та платника податків як основних суб'єктів податкових правовідносин. На це вказує закріплене у законодавстві більшості держав протиставлення податкового права держави і податкового обов'язку платника податків (що означає не лише їх парне, але і протилежне співвідношення) на найвищому законодавчому – конституційному рівні. Так, Конституція України регламентує загальний та безумовний податковий обов'язок платника податків з одного боку (ст. 67 Конституції України) та правові засади невід'ємного права держави на податки з іншого (ст. 74, п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України) [182].

Традиція протиставлення податкового права держави та примусового податкового обов'язку платника податків та їх асиметричності у Основному законі держави продовжується також при регламентації правового статусу держави і платника податків поточним податковим законодавством. Так, визначаючи основи правового статусу платника податків, український законодавець протиставляє державу і платника податків, їх правові можливості у податкових правовідносинах, зокрема, закріплюючи кількісну непропорційність закріплених прав і обов'язків фіскальної держави і платника податків, послідовності їх правової регламентації [234]. Пояснюючи логіку законодавця при закріпленні основ правового статусу держави і платника

податків у податкових правовідносинах, автори Постатейного коментаря до Податкового кодексу в дусі етатистського підходу до праворозуміння відштовхуються від апріорності імперативної природи податкового правовідношення, чим, обумовлюється відповідна побудова співвідношення прав і обов'язків їх суб'єктів. Саме тому з позицій етатистської податково-правової доктрини «платник податків у податкових правовідносинах *реалізує насамперед обов'язок, який визначає і певні права*» (виділено мною – В.Р.) [235, с. 259].

Відсутність пропорційності, співмірності між податковим правом держави і податковим обов'язком платника податків у податкових правовідносинах обґрунтовується у науковій літературі також тим, що держава, здійснюючи фінансову діяльність, зацікавлена в ефективності й раціональності процесів мобілізації, розподілу, використання фінансових ресурсів, і тому, для задоволення потреб публічного характеру, вона наділяє свої органи владними повноваженнями, в результаті чого фінансові правовідносини реалізуються за принципом «команда (яка видається державою) і виконання (яке здійснюють підлеглі суб'єкти фінансового права)» [193, с. 86.]. Відносини сторін тут засновані на підпорядкуванні однієї сторони (платника податків) іншій (державі в особі її органів або органів місцевого самоврядування) [354, с. 26].

Таке розуміння ролі і правових можливостей держави і платника податків є ключовим аргументом на користь беззаперечного існування в об'єктивній податково-правовій дійсності асиметричності, адже дозволяє зафіксувати нерівність держави – кредитора і платника податків – боржника [171, с. 138] та неспівмірність, непропорційність їх правових можливостей у податкових правовідносинах.

Таким чином, побудова податкового законодавства на основі порушення балансу, пропорційності прав і обов'язків суб'єктів податкових відносин пояснює відсутність реалізації закріплених законом обов'язків уповноваженого суб'єкта – держави в особі контролюючого органу і прав підпорядкованого

суб'єкта – платника податку та обумовлює асиметричність податкового права держави.

Асиметричність права держави на податки, знаходить своє обґрунтування також у тенденції еволюції податкового права фіскальної держави до абсолютизації. На вказану властивість фіскальної держави неодноразово звертав увагу Дж. Б'юкенен, зокрема, у спільній з Дж. Бренаном праці *Податкові повноваження* вчений описав модель держави, яка постійно прагне максимізувати свої доходи, зокрема, шляхом оподаткування [10].

Прагнення фіскальної держави до максимізації доходу та посилення її податкової влади проявляється не лише через асиметричність відносин *держава – платник податків*, але й у реалізації державою її внутрішньодержавного податкового суверенітету при розподілі доходів і публічних витрат між центральним та муніципальним рівнями, іншими словами у асиметричності відносин «держава – муніципальне утворення». Аналіз податкових повноважень місцевих органів влади, передбачених податковим законодавством щодо їх спроможності встановлювати податки і збори, визначати базу оподаткування, ставки податків, адмініструвати податки, визначати відповідальність конкретного платника податків, отримувати доходи від їх адміністрування та використовувати одержані кошти для фінансування суспільних потреб демонструє надзвичайно низький рівень податкової автономії [9]. Фактична відсутність податкової автономії органів місцевого самоврядування у фіскальній державі пов'язана, на нашу думку, з домінуванням у науці податкового права, українському законодавстві та практиці його застосування етатистського підходу до праворозуміння, що виправдовує необмежену, асиметричну податкову владу держави, яку вона використовує для задоволення власних потреб [66; 226; 296].

Крім того, тенденція до максимізації податкової влади фіскальної держави спостерігається також у особливостях її взаємовідносин з іншими державами та міжнародним співтовариством. Попри те, що посилення міждержавних інтеграційних процесів мало б супроводжуватися самообмеженням податкової

влади держави [292, с. 2], остання намагається уникнути вказаних обмежень та максимізувати податкові повноваження. Зокрема, аргументом до вказаного твердження у світлі останніх новацій по боротьбі з ухиленням від оподаткування може бути прийняття Європейською Радою Директиви №2015/121 від 27 січня 2015 року, яка внесла правило GAAR (*General Anti-Abuse Rule*) до Директиви про материнські та дочірні компанії [18]. Зокрема, вказане правило передбачає обов'язок країн-членів ЄС відмовляти у передбачених Директивою пільгах (які стосуються підтримки принципів ЄС про вільний ринок та встановлюють 0% податку на репатріацію при виплаті дивідендів у країні-джерелі і 0% корпоративного податку в країні отримувачі). Однак вказане правило робить можливим подвійне оподаткування дивідендів у випадку, якщо обидві держави – і держава-джерело і держава-отримувач вважатимуть структуру компаній штучною [371]. Таким чином, прийняття вказаної Директиви та відсутність механізму узгодження позицій держави-джерела і держави-отримувача дивідендів залишає державам широкі можливості для дискреції, використання яких з метою максимізації доходу і задоволення потреби у фінансових ресурсах створює умови для порушення законних прав та інтересів платників податків. Водночас, в контексті максимізації податкової влади держави варто погодитись із позицією О. О. Бригінця, який у спеціальному монографічному дослідженні правового регулювання фінансової безпеки України наголошує на неминучому впливі на неї глобалізаційних процесів, зокрема шляхом зменшення позитивного значення управлінської ролі держави та її законотворчої діяльності на фінансові процеси [115, с. 18-19].

Отже, з вищезазначеного слідує, що асиметричність податкового права як системоутворююча властивість фіскальної держави пронизує усю фінансову діяльність такої держави та проявляється як у податкових правовідносинах між державою і платником податків, так і у асиметричності державних і місцевих податків та взаємодії держави із міжнародним співтовариством. Водночас, вона є необхідною детермінантою ще одного різновиду асиметричності у фіскальній державі та чергової її субстанційної властивості – асиметричності у прийнятті

ризиків фіскальною державою яка проявляється у *посиленні оподаткування як основного джерела фінансування держави та доповнення його позиками*.

Постійне зростання видатків фіскальної держави та гостра, екзистенційно обумовлена необхідність у безперебійному, системному фінансуванні, за умов неможливості подальшого збільшення податкового навантаження на платника, змушує її шукати додаткові джерела, зокрема, використання фіскальною державою позикового фінансування. Як було зазначено на початку нашого дослідження, згідно типології держав за джерелами доходів у фіскальній державі зростаюча роль оподаткування поєднується із позиками, що являють собою практично необмежене джерело фінансування. При цьому, автори вказаної типології В. Л. Андрущенко і Т. В. Тучак характеризують позики як благо для фіскальної держави та платників податків, вказуючи, що використання боргових фінансів «забезпечує суспільну єдність платників податків і кредиторів, які зв'язані узами взаємної залежності, спільно фінансуючи державу» [101, с. 244]. На думку вчених, поєднання оподаткування та позикового фінансування об'єднує людей на основі поширення на всіх громадянського обов'язку й особистої відповідальності перед фіском [101, с. 244].

Проте вказана субстанційна властивість фіскальної держави приховує в собі значно більше загроз, ніж переваг. Небезпека нарощення державного боргу привертає увагу все більшої кількості науковців. Сучасний рівень боргів зумовлений відмовою від здорової фіскальної моралі збалансованих бюджетів, що рівнозначно відвертому запрошенню перевитрачати й марнувати кошти за рахунок майбутніх поколінь [101, с. 245]. Однією із причин зростання державного боргу є бюджетний дефіцит, обумовлений зростанням державних витрат без урахування фінансових можливостей держави, а також недостатня доцільність та ефективність таких витрат [174, с. 30]. За даними Євростату, сьогодні рівень державного боргу в Єврозоні становить близько 86.8% ВВП. Найвищий розмір державного боргу серед держав-членів зафіксовано у Греції (180.4%), Італії (133.4%) та Португалії (126.4%) [31]. Зазначені цифри дозволяють підтримати промовистий вислів Д. Ріккардо, який наголошував на

тому, що вказана система позик «... більш руйнівна для національного капіталу, ніж система обтяжливого оподаткування того ж розміру» [298, с. 189].

На нашу думку, позикове фінансування та зростання державного боргу – це наслідок реалізації фіскальною державою асиметричного податкового права з метою задоволення фіскального інтересу. Наповнення бюджету будь-якими способами є основоположною метою такої держави. Намагання фіскальної держави захистити власні фіскальні інтереси гіпертрофує фіскальну функцію її доходів, усі її зусилля спрямовуються на мобілізацію грошових ресурсів з метою фінансового забезпечення державної діяльності. При цьому, фіскальна держава не несе відповідальності за утворені таким чином державні борги. В такому разі її фінансова діяльність нагадує швидше описаний Н. Талебом *Бізнес Боба Рубина*, що позначає тотальну асиметричність у взаємовідносинах між тими, хто заробляє, та тими, хто за них відповідає, сутність якого полягає у правилі: *якщо хтось заробляє гроші – він залишає прибутки собі, коли ж він зазнає збитків – ризики та витрати перекладаються на інших* [344]. Так, при поєднанні фіскальною державою податкового та позикового фінансування на платників податків лягає тягар фінансування не лише «публічних витрат», але і обслуговування державного боргу, таким чином, необмеженим інструментом фінансування витрат фіскальної держави виступають не лише реальні платники податків, а й їх майбутні покоління.

Отже, асиметричність податкового права фіскальної держави і примусового податкового обов'язку платника податків нерозривно взаємопов'язана та взаємозумовлена з асиметричністю у прийнятті ризиків між платником податків та фіскальною державою при здійсненні нею фінансової діяльності та позначає іманентно притаманне податковим правовідносинам між вказаними суб'єктами їх протиставлення, протилежність цілей фіскальної держави і платника податків у податкових правовідносинах, асиметричність їх податково-правових цінностей.

На нашу думку, характерне для фіскальної держави високе податкове навантаження на платника податків, яке поєднується зі складною процедурою

адміністрування податків з одного боку та тотально пронизуюча усю податково-правову дійсність асиметричність демонструють споживацьку, експлуататорську природу фіскальної держави. Податок у ній, із засобу фінансування публічних потреб та інструменту розподілу тягаря фінансування публічних видатків суспільства перетворився у інструмент задоволення інтересів фіскальної держави, які не завжди збігаються з інтересами платників податків, а частіше за усе, є протилежними останнім.

Таким чином, атрибутивність податку державі, фіскальна природа податкового права, податковий суверенітет держави і примусовий податковий обов'язок платника податків, а також асиметричність податкового права держави є системоутворюючими властивостями фіскальної держави, які розкривають її особливу правову природу та визначають спрямованість податкових правовідносин та податкового права фіскальної держави на задоволення її фіскального інтересу.

1.2. Поняття ціннісної асиметричності податкового права держави

Категорія цінності (важливості, значимості [218]) є однією з основних понятійних універсалій філософії. Вона позначає суб'єкт-об'єктний зв'язок та визначає значущість, важливість для суб'єкта певного об'єкта або явища об'єктивної дійсності [61, с. 3]. Цінність речей обумовлена їх зв'язком з суб'єктом, їх здатністю задовольняти його потреби, сприяти розвитку його сутності [211, с. 26]. Таким чином цінність визначає, що для суб'єкта значимо, а що ні, і яке місце ті чи інші об'єкти або явища займають у процесі функціонування зазначеного суб'єкта, реалізації його потенційних потреб.

Л. В. Баєва, досліджуючи природу та роль цінностей, дійшла висновку, що цінність в широкому її розумінні являє собою комплексний екзистенційний феномен, який включає в себе антропологічне та онтологічне начала [105, с. 12]. Антропологічне начало цінності полягає, на думку вченої, у екзистенції суб'єкта як умові оцінювання і створення ним цінностей. Звідси, податково-правові цінності держави та платника податків обумовлені особливістю їх екзистенції як

суб'єктів податкових правовідносин. Екзистенція суб'єкта як філософська категорія позначає його як *живу процесуальність, динамічну та відкриту реальність*, вона фіксує існування суб'єкта у його *фундаментальній, глибинній онтологічній специфічності* [167].

Дослідження правової природи фіскальної держави вказує на те, що вона схильна до абсолютизації асиметричного податкового права та централізації податкової влади. Така держава дистанціюється від платника податків, привласнює його публічні інтереси та підміняє їх державними фіскальними інтересами, що обумовлює зміну основного призначення податкових правовідносин на задоволення потреби держави у публічних фінансових ресурсах.

Вказана ознака акцентує увагу на субстанційній природі фіскальної держави, неодмінною умовою якої є протиставлення буття держави та людини. При цьому, зазначені суб'єкти володіють абсолютно протилежними якостями: держава – владою управління та примусу, індивід – обов'язком підкорення. У податкових правовідносинах це проявляється у формі протиставлення суверенного, необмеженого податкового права держави, яке вона розглядає як виключно атрибутивний для неї феномен, тобто таку «властивість, яка з філософсько-методологічних підходів етизму за жодних обставин ніколи не зможе перейти до платника податків» [133, с. 305] та вкрай обтяжливого для платника податків примусового податкового обов'язку. Протиставлення держави та платника податків у податкових правовідносинах є необхідною передумовою асиметричності їх податково-правових цінностей.

Таким чином, особлива природа фіскальної держави обумовлює *трансформацію ціннісного виміру податкових правовідносин*. Його квінтесенція лежить в основі екзистенційної природи цінностей, в тому числі, податково-правових цінностей такої (фіскальної) держави та платника податків у ній.

Водночас, онтологічна природа цінностей пояснює їх діалектичний взаємозв'язок з інтересом відповідного суб'єкта. Так, згідно Л. В. Баєвої цінності обумовлені ситуативністю буття, яке конструює потреби та інтереси його

суб'єктів [105, с. 12]. У податкових відносинах цінність визначає цілі, які переслідують держава та її опонент – платник податків, вона накладає відбиток на уявлення про їх інтереси як суб'єктів податкових правовідносин. Тому дослідження ціннісної асиметричності податкового права держави змушує акцентувати увагу перш за все на проблемі визначення *ключового інтересу, який визначає ціннісну спрямованість податкових правовідносин*.

У західній традиції науки про публічні фінанси у податкових та фінансово-правових наукових дослідженнях роль основоположного інтересу, на задоволення якого функціонує сама держава та податкове право, відводиться *публічним інтересам (public interests)* або *суспільним інтересам (social interests, interests of the society)*, під якими розуміють «...благополуччя та загальний добробут, співдружність» [63]. Таку ж позицію займає Європейський суд з прав людини (далі – ЄСПЛ, Суд). Суд визнає правомірним тільки таке втручання влади у право власності індивіда або юридичної особи, яке переслідує *законну ціль в інтересах суспільства* [128]. Схоже розуміння загального суспільного інтересу зустрічаємо також у американській податково-правовій доктрині та судовій практиці. Зокрема, у ній використовуються такі терміни як *суспільна користь (public use)*, *суспільний інтерес (public interest)* як основна конституційна ціль та *загальний добробут (general welfare)*. Так, Конституція США встановлює право Конгресу «...встановлювати і стягувати податки, мита і акцизи для того, щоб сплачувати борги і забезпечувати спільну оборону і загальний добробут...» [17]. При цьому варто зауважити, що Верховний суд США, інтерпретуючи податкові клаузули, розглядає приватну власність та її захист сам по собі не лише як вищу конституційну цінність, але й як безумовний *суспільний інтерес* [330].

Таким чином у європейській та американській податково-правовій науці, законодавстві та практиці його застосування *публічні та приватні інтереси* платників податків у податкових правовідносинах розглядаються як єдине ціле, а термін *державні інтереси* взагалі не застосовується. Більше того, будь-які посягання держави на гарантоване Основним законом право власності

допускаються виключно за умови вчинення їх з метою захисту публічного (суспільного) інтересу та досягнення загального добробуту. Вищезазначене дозволяє стверджувати про закріплену у американському та європейському податковому законодавстві та практиці їх застосування людиноцентристську природу податково-правової ціннісної ієрархії, в якій держава відіграє роль виключно інструменту забезпечення загального благополуччя населення, а людина знаходиться в основі системи податково-правових цінностей та є їх творцем. Так, до них відносять забезпечення публічного порядку, оборону, інфраструктуру, медицину та ін., тобто набір колективних (публічних) послуг, надання яких покладається на державу.

Водночас, особлива правова природа фіскальної держави та її податкового права, а також побудова нею специфічної ієрархії податково-правових цінностей вказує на те, що ця ціннісна ієрархія має етатистську природу. На цьому наголошує, досліджуючи типологію різновидів ціннісних ієрархій в залежності від домінування тих або інших правових цінностей А. Н. Бабенко. Так, вчений зазначає, що етатистська ціннісна ієрархія передбачає домінування цінності держави [103, с. 14], яка, виступаючи творцем податково-правових цінностей, конструює їх у відповідності із власними потребами. Така етатистська податково-правова ціннісна ієрархія домінує у вітчизняній науці податкового права та податковому законодавстві.

Це пов'язано із успадкованим вітчизняною наукою податкового права від радянської податково-правової науки етатистським підходом до розуміння державних та публічних інтересів [285], зокрема, їх виокремленням та підміною публічних інтересів індивіда державними фіскальними інтересами¹.

Так, класики української та російської фінансово-правової науки XIX-XX ст.ст., як зазначає А. А. Нечай, «використовували терміни публічні фінанси та державні фінанси як тотожні» [212, с. 53-54], при цьому завжди замінюючи термін *публічний державним*. Водночас, у зарубіжній фінансово-правовій науці

¹ Особливо, у працях таких радянських вчених-фінансистів, як Є. А. Ровинський, Р. О. Халфіна, С. Д. Ципкін, Л. К. Воронова, Н. І. Хімічева та ін.

того часу активно використовувались терміни *публічні фінанси*, *публічні видатки* і т.ін.

Вказані розбіжності у термінології, які відображають протилежні підходи до розуміння основоположних податково-правових цінностей держави і платника податків європейської, американської та вітчизняної науки про публічні фінанси, в своєму дещо пом'якшеному вигляді продовжують існувати в українській податково-правовій дійсності. Зокрема, в податково-правовій науці вчені, активно впроваджуючи у наукову термінологію поняття *публічних інтересів*, *публічних фінансів* продовжують виділяти в системі публічних інтересів державні інтереси, або взагалі заміняти публічні інтереси державними. Так, А. А. Нечай виокремлює три види публічного інтересу – державний (його носієм, як стверджує вчена, є сама держава в особі відповідних державних органів), територіальний (носієм є органи місцевого самоврядування) та суспільний інтерес – спільні інтереси, які є узагальненням особистих і групових інтересів [212, с. 31-33]. Однак, наголошує А. А. Нечай, «...не всі суспільні інтереси набувають ознак публічності і стають різновидом публічного інтересу, що регулюється публічними галузями права, а лише ті з них, які *отримали визнання держави* або органів місцевого самоврядування (виділено мною – В. Р.)» [212, с. 33]. Схожу позицію, згідно якої окрім публічних інтересів необхідно викоремлювати державні інтереси, зумовлені діяльністю держави відстоюють й інші вчені [172, с. 54]. Неможливість тотожності публічних та державних інтересів з точки зору етатистського підходу до праворозуміння М. В. Кармаліта у своєму дослідженні приватного та публічного інтересу у системі податкових правовідносин пов'язує з тим, що «на формування державних інтересів впливають інтереси певних груп або окремих осіб (політичного лідера, представника великого бізнесу, міжнародного діяча або ін.)» [172, с. 45].

Провівши порівняльне дослідження стратегій права про суспільні інтереси США та країн Східної і Центральної Європи, Е. Рекош також звертає увагу на відмінності у їх тлумаченні. Як приклад, автор наводить наступні визначення із

американських правових словників: «Публічний інтерес – це загальний добробут громадськості, що вимагає визнання та захисту; те, у чому має участь громадськість в цілому» [11], а також «...те, що є найкращим для суспільства в цілому» [80].

Водночас, надзвичайно важливим є зауваження Е. Рекоша щодо кардинальної відмінності в американській та східно- і центральноєвропейській правовій науці та законодавстві – відповіді на питання про те, хто саме бере участь у процесі визначення публічного інтересу та за допомогою яких засобів? Вчений наголошує, що визначення публічного інтересу – це «щось, що неодмінно стосується *цінностей та думок*» (виділено мною – В. Р.) [67] та порівнює відповідь на вказане питання з точки зору американського законодавства і законодавства країн пострадянського простору.

Для американської правосвідомості та законодавства відповідь є абсолютно справедливою та зрозумілою – ти і я (тобто безпосередньо кожен член громадянського суспільства), який бере участь у вирішенні питання, що саме відноситься до сфери публічного інтересу через різноманітні неурядові громадські організації, через можливості платників податків брати участь у вирішенні важливих питань оподаткування, забезпечення дієвих механізмів контролю громадськості за витрачанням публічних коштів і т.ін.

Водночас, вчений звертає увагу, що протягом десятиліть, або навіть довше і донедавна суспільна сфера в Центральній та Східній Європі перебувала у стані спокою. Так званий *суспільний інтерес* як концепція ні в якому разі не був відсутній у соціалістичній правовій теорії, однак визначався він не громадянським суспільством, а правлячою верхівкою в недемократичному процесі, впроваджувався у суворій ієрархічній манері органами виконавчої влади та виконувався в судах всемогутньою прокуратурою. Вказана традиція наклала відбиток на правову культуру та сучасне розуміння суспільних (публічних) інтересів країн Східної та Центральної Європи.

Таким чином, цілком зрозумілим є визнання вітчизняною податково-правовою наукою однією із фундаментальних властивостей публічних

(насправді – державних) інтересів *визнання їх державою*, а метою виникнення суспільних відносин, які пов’язані із задоволенням публічного інтересу «*задоволення потреб держави, її територіальних утворень або суспільства* (виділено мною – В. Р.)» [212, с. 60, 61; 331; 332]. При цьому «визнання державою чи органами місцевого самоврядування тих або інших суспільних інтересів, – вказує А. А. Нечай, – відбувається шляхом декларування у нормах законодавства зацікавленості держави чи органів місцевого самоврядування у підтримці чи задоволенні таких інтересів» [212, с. 33-34], до прикладу, у декларуванні забезпечення публічних інтересів у законі про Державний бюджет [372]. Водночас О. А. Музика-Стефанчук у дослідженні, присвяченому органам публічної влади як суб’єктам бюджетних правовідносин резонно наголошує на об’єктивній природі публічного інтересу, яка полягає у тому, що цей інтерес «...не залежить від волі органів публічної влади та ухвалених ними нормативно-правових актів. Такі акти – стверджує авторка, – лише опосередковують існування публічного інтересу, але їхня відсутність не виключає наявності такого інтересу» [207, с. 117].

Таким чином, характерною ознакою вітчизняної податково-правової науки та податкового законодавства є підміна публічних інтересів суспільства державним інтересом, спрямованим на забезпечення фінансової спроможності держави. При цьому змінюється сама сутність і ціннісна спрямованість податкових правовідносин за участі держави, адже на противагу задоволення публічних інтересів платників податків у державі, інструментальній за своєю правовою природою, у фіскальній державі їх основною метою стає забезпечення фінансової спроможності держави [283; 290].

У державі, фіскальній за її правовою природою вказана обставина обумовлює протиставлення і протистояння держави і платників податків у податкових правовідносинах, антагонізм їх цінностей. Так, Українська держава, будуючи в силу своєї особливої, фіскальної природи податково-правову ціннісну ієрархію та регламентуючи її на конституційному рівні шляхом закріплення суверенного, невід’ємного податкового права держави (ч. 2 ст. 92 Конституції

України), заборони проведення референдумів з питань податків (ст. 74 Конституції України) та примусового, загальнообов'язкового податкового обов'язку платника податків (ст. 67 Конституції України), залишає поза вказаною ієрархією решту цінностей, які мають загальносуспільну природу та формально закріплені Конституцією України, однак фактично в основі податково-правової ціннісної ієрархії не лежать. Зокрема, мова йде про цінності, регламентовані ст. 1 Конституції України, в якій стверджується, що «Україна є суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава», ст. 3 Основного закону, згідно якого людина визнається «...найвищою соціальною цінністю», ст. 41, яка гарантує недоторканість приватної власності [182] і т.д. Закріплюючи вказані положення в Основному законі, держава на конституційному рівні фіксує фундаментальну ціннісну суперечність, адже формально регламентуючи основоположні людиноцентристські цінності, поряд з ними закріплює та в поточному податковому законодавстві гарантує реалізацію таких податково-правових цінностей, які мають етатистську природу та спрямовані на забезпечення державного фіскального інтересу, досягнення державних фіскальних цінностей у податкових правовідносинах. Вказана онтологічна суперечність обумовлена філософією фіскальної держави, у якій «...традиційно і неухильно визнана демократичними державами вища цінність людини... підміняється цінністю самої держави, в якій починає превалювати концепція держави і особи, а не навпаки» [238].

Етатистська природа ієрархії податково-правових цінностей знаходить свій прояв у порушенні фундаментального начала оподаткування, неодноразово визначеного Європейським судом з прав людини у контексті застосування ст. 1 Протоколу 1 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод [25]. Мається на увазі *справедливий баланс* між загальними суспільними інтересами та вимогою захисту основних прав людини як необхідну умову реалізації державами їх податкового права (наприклад, у справах «*Eko-Elda Avee проти Греції*» [23], «*Hentrich проти Франції*» [314], «*Riener проти Болгарії*» [70]). У справі «*N. K. M. проти Угорщини*» Суд встановив необґрунтованість

позбавлення заявника майна, яке виражалось в оподаткуванні частини його вихідної допомоги на доходи фізичних осіб зі ставкою у 98% [300]. За результатами розгляду справи Суд наголосив, що «втручання (держави у право власності платника податків – Р.В.) має встановлювати *справедливий баланс* між потребами загального інтересу суспільства та вимогами захисту основних прав людини, в якому повинна бути *виправдана співмірність* між використовуваними засобами та поставленою метою» [300]. До того ж, як Суд у справі «*Зеленчук та Цицюра проти України*» зазначив, що «...у понятті *справедливий баланс* виражена вимога обґрунтованого пропорційного співвідношення між вжитими заходами та метою, яку прагнули досягти будь-якими заходами, застосованими державою, у тому числі заходами, спрямованими на здійснення контролю за користуванням майном фізичною особою» [313]. Суд наголосив, що *принцип справедливого балансу*, притаманний статті 1 Першого протоколу до Конвенції, сам по собі передбачає існування загального інтересу суспільства «... втручання у здійснення права на мирне володіння майном ... повинно переслідувати мету у суспільному інтересі» [313]. У кожній справі, що стосується порушення цієї статті, Суд повинен встановити, чи понесла особа надмірний чи непропорційний тягар внаслідок державного втручання (див. також рішення у справі «*Hutten-Czapska проти Польщі*» № 35014/97, ЄСПЛ [37]). Так, до прикладу, непропорційність тягара, накладеного на платника податків Суд встановив у справі «*Rousk проти Швеції*», в якій визнав непропорційним продаж будинку та виселення заявника у контексті виконання податкових зобов'язань, оскільки неоплачений податок становив лише частку вартості будинку. Тому Суд виявив порушення статті 1 і статті 8 Протоколу 1 Конвенції та наголосив, що інтереси власника не були належним чином захищені [74].

Етатистська природа ціннісної ієрархії фіскальної держави детермінує порушення зазначеного справедливого балансу, асиметричність у задоволенні публічних (насправді – державних) і приватних інтересів у податкових правовідносинах та, як наслідок, асиметричність цінностей держави і платника податків. Держава, фіскальна за правовою природою, реалізуючи власне

суверенне, асиметричне податкове право, спрямовує його на задоволення власної потреби у фінансових ресурсах будь-якими шляхами, що обумовлює необхідність платника податків захисту його права власності від надмірного державного втручання. На це вказує, окрім іншого, порушення державою фундаментальних принципів оподаткування – принципу рівності, принципу стабільності податкового закону, принципу справедливості оподаткування, а також порушення вимоги пропорційності, яке проявляється не лише у непропорційному посяганні держави на власність платника податків, але й порушенні інших конституційно гарантованих його основоположних прав та свобод.

До прикладу, принцип рівності оподаткування, закріплений п. 4.1.2. ст. 4 ПК України, позначає «рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу» [234]. Крім того, у податковому праві принцип рівності також визначають як вимогу рівності між платником податків і державою у податкових правовідносинах, взаємності їх прав і обов'язків, а також їх рівний доступ до правосуддя [109, с. 57-58]. Таким чином, принцип рівності у оподаткуванні розглядається, як мінімум, у двох зазначених аспектах. Однак, фіскальна природа держави та основоположний інтерес, який лежить в основі її податково-правових цінностей обумовлює поширене порушення принципу рівності оподаткування на практиці.

Так, прикладом порушення принципу рівності платників податків може бути неоднакове застосування державами податкових пільг. Зокрема, аналіз Рішень Суду ЄС з приводу визнання наданих державами податкових пільг як незаконної державної допомоги, дозволяє стверджувати, що держави, фіскальні за своєю правовою природою, часто на власний розсуд реалізують своє право надавати податкові пільги, обґрунтовуючи свої наміри соціальними цілями, при цьому підміняючи соціальні та публічні цілі власними, фіскальними

інтересами [24; 44; 46]. Порухення принципу рівності оподаткування можна знайти також у регресивних ставках оподаткування доходів заможних громадян держави, що вказує на порушення правила так званої *вертикальної рівності* платників податків, у прийнятих податкових законопроектах, лобійованих корпораціями, спрямованими на надання їм податкових преференцій і т.ін.

З точки зору дослідження етатистської, ієрархічної природи податково-правових цінностей фіскальної держави і платника податків, яка, зрештою, вказує на їх асиметричність, є порушення принципу рівності платника податків і держави у податкових правовідносинах, їх рівного захисту та рівного доступу до правосуддя. Слід зауважити, що подібними прикладами переповнена судова практика Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду (далі - КАС ВС), що наглядно демонструє фіскальну природу Української держави та ціннісну асиметричність її податкового права. До прикладу, у справі № 815/5949/14 від 31.10.2019 р. КАС ВС встановив порушення судом апеляційної інстанції принципу рівності держави в особі контролюючих органів і платника податків у зв'язку з відхиленням судом без належної мотивації «клопотання представника позивача про відкладення апеляційного розгляду справи та визнання причин відсутності останнього під час розгляду справи поважними, а також розглянуто справу та ухвалено рішення за відсутності сторони позивача» [252]. При цьому Суд наголосив, що «принцип рівності в адміністративному судочинстві реалізується, зокрема, наданням особам, які беруть участь у справі, рівних процесуальних прав і обов'язків, до яких, крім іншого, належить право знати про дату, час і місце судового розгляду справи, про всі судові рішення, які ухвалюються у справі та стосуються їхніх інтересів, а також право давати усні та письмові пояснення, доводи та заперечення» [252]. Така ж позиція викладена ЄСПЛ у справі «Ісаєв та інші проти України», в якій Суд вказав, що «Принцип рівності сторін вимагає надання кожній стороні розумної можливості представляти свою справу за таких умов, які не ставлять її в явно гірше становище порівняно з протилежною стороною» [318]. При цьому,

суд має забезпечити кожній із сторін можливість ознайомитися із зауваженнями або доказами протилежної сторони та надати власні зауваження [5].

Крім того, порушення принципу рівності в Українській фіскальній державі яскраво проявляється у неоднозначній судовій практиці Верховного суду України (далі – ВСУ) з приводу поновлення судами апеляційної інстанції пропущених контролюючими органами процесуальних строків через відсутність в останніх коштів на сплату судового збору. Так, практика показує, що контролюючі органи, часто зловживаючи вказаною обставиною та посиляючись на її поважність, пропускають процесуальні строки та тільки через невизначений час їх поновлюють. У попередніх своїх рішеннях у подібних справах, зокрема у справі № 808/29/17 від 31 січня 2019 р. КАС ВС висловлював позицію, що «полегшення тягара судових витрат визначається ст. 88 Кодексу адміністративного судочинства України. Положення саме цієї статті спрямовані на те, щоб судові витрати не були перешкодою для доступу до суду і слугують гарантуванню «принципу рівності всіх осіб у правах доступу до суду незалежно від майнового стану» [251].

Водночас практика ВСУ у аналогічних справах є протилежною та навпаки, фіксує порушення принципу рівності контролюючих органів і платників податків поновленням процесуальних строків із вказаних підстав та намагається порушений баланс відновити. Так, до прикладу, у справі № 825/1916/15-а від 8 липня 2019 року контролюючі органи заявили клопотання про поновлення пропущеного строку апеляційного оскарження через «неможливість сплати судового збору через відсутність у кошторисі податкового органу відповідних коштів» [268]. Суд касаційної інстанції вказав, що визначені відповідачем обставини не є поважними пропуску строку апеляційного оскарження. Посилаючись на практику ЄСПЛ, зокрема, справу «*Kreuz проти Польщі*» [322] від 19 червня 2001 року, Суд звернув увагу, що *право на суд* не є абсолютним, воно може бути обмеженим державою найрізноманітнішими засобами, в тому числі фінансовими.

Суд зауважив, що «Фінансування витрат на оплату судового збору для державних органів із державного бюджету передбачено за кодом економічної класифікації 2800 «Інші поточні платежі», розмір яких щорічно затверджується відповідним кошторисом» [268]. Суд зазначив, що звертаючи увагу на те, що особа, яка утримується за рахунок державного бюджету, володіє правом здійснити розподіл коштів в межах бюджетних асигнувань з метою забезпечення сплати судового збору, «невжиття суб'єктом владних повноважень заходів щодо виділення коштів для сплати судового збору чи перерозподілу наявних кошторисних призначень не може вважатися поважною причиною пропуску процесуального строку для звернення до суду» [268].

Так само Суд навів позицію ЄСПЛ у справі *«Рисовський проти України»* де ЄСПЛ підкреслив особливу важливість у подібних справах принципу належного урядування. Згідно вказаного принципу, у випадку, якщо справа впливає на майнові права (які є основоположними правами людини), державні органи зобов'язані діяти вчасно та в належний і якомога послідовніший спосіб. Так, «на державні органи покладено обов'язок запровадити внутрішні процедури, які посилять прозорість і ясність їхніх дій, мінімізують ризик помилок ... і сприятимуть юридичній визначеності у цивільних правовідносинах, які зачіпають майнові інтереси...» [309].

Таким чином, Суд резюмував, що «У ситуації з пропуском строків державними органами поважними причинами пропуску строку не може виступати необхідність дотримання внутрішньої процедури виділення та погодження коштів на сплату судового збору податковим органом чи тимчасова відсутність таких коштів. Відсутність бюджетного фінансування не надає суб'єкту владних повноважень право у будь-який час після сплину строку апеляційного оскарження реалізовувати право на апеляційне оскарження судового рішення» [268].

Аналогічну правову позицію ВСУ висловив у справі № 0440/6283/18 від 18.02.2020 р., встановивши, що «відсутність або недостатність коштів на сплату судового збору не є поважною причиною пропуску строку на оскарження

контролюючим органом судового рішення» [262], така ж позиція спостерігається у наступних справах № 810/2549/18 від 25.02.2020 р. [266], № 826/4431/16 від 10.04.2020 р. [260].

Таким чином, як національний Верховний Суд України, так і Європейський суд з прав людини, зафіксували надзвичайно поширену у правозастосуванні практику порушення контролюючими органами принципу рівності у податкових правовідносинах внаслідок зловживання своїми процесуальними правами.

Крім того, показовим прикладом порушення принципу рівності у податкових правовідносинах між контролюючими органами та платником податку є справи, які стосуються однакового застосування строків, протягом яких можуть бути вжиті штрафні санкції до платника податку та стягнено пеню на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість.

Зокрема, у таких справах Верховний Суд України вважає необхідним зазначити, що «для цілей забезпечення принципів справедливості, рівності і балансу у відносинах між платниками і державою» [253] як контролюючі органи, так і платники податків повинні мати однакову можливість протягом 1095 днів стягнути податковий борг і пеню (з боку контролюючих органів) та стягнути пеню на суму несвоєчасно відшкодованого ПДВ (з боку платника податків). Таким чином, у вказаній справі Верховний суд зробив надзвичайно важливий у контексті відновлення балансу правових можливостей контролюючих органів і платника податків у податкових правовідносинах висновок, зазначивши, що «позовна вимога про стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість із Державного бюджету України може бути заявлена в межах строку, встановленого п. 102.5 ст. 102 ПК України для подання заяви про відшкодування надміру сплачених грошових зобов'язань, тобто протягом 1095 днів, *«а не шестимісячного строку, встановленого КАС України для звернення до адміністративного суду»* [253].

Крім наведених справ, яскравим прикладом порушення принципу рівності держави і платника податків у податкових правовідносинах внаслідок

порушення балансу інтересів у податкових відносинах на користь фіскального державного інтересу є розглянута ЄСПЛ справа «*Jokella проти Фінляндії*». Зокрема, у вказаній справі Судом встановлено, що держава для цілей оподаткування визначила одну вартість майна (адже обов'язок по сплаті податку лежить на платнику податків, держава ж у конкретному випадку розраховує на зараховані внаслідок оподаткування грошові кошти), водночас для цілей компенсації громадянину експропріації державою того ж майна, його вартість встановлювалась за іншими правилами. Відповідно, у цілях оподаткування вартість майна державою була встановлена значно вища, ніж у цілях експропріації [39].

Таким чином, порушення одного із основоположних, фундаментальних принципів оподаткування – рівності платників податків та держави демонструє ціннісну асиметричність податкового права держави. Держава, фіскальна за своєю природою, закріплюючи у законодавстві власні цінності, квінтесенцією яких є забезпечення такої держави у достатній мірі фінансовими ресурсами ігнорує інтереси платника податків та його податково-правові цінності, привласнює субстанційно притаманну платнику податків властивість конструювання усієї податково-правової ціннісної ієрархії у відповідності із його публічними інтересами.

При цьому держава вдається не лише до незаконного втручання у право власності платника податків з метою задоволення фіскального інтересу, які КАС ВС та ЄСПЛ неодноразово фіксував як у проаналізованих справах, так і у наступних справах «*Lithgow and Others проти Сполученого Королівства*» [50], «*Mamidakis проти Греції*» [52], «*Hentrich проти Франції*» [314]. У державі, фіскальній за правовою природою, внаслідок реалізації її податкового права з метою задоволення державного фіскального інтересу спостерігається також порушення особистих, конституційно гарантованих прав і свобод платників податків. Зокрема, обмеження свободи пересування, встановлене у справах Суду ЄС, який зазначив: «забезпечення ефективності податкового нагляду складає крайню необхідність державних інтересів, яка виправдовує обмеження свободи

пересування особи» [45], а також ЄСПЛ у справі «*Riener проти Болгарії*» [70]; порушення права зберігати мовчання та привілегії не давати показань проти себе, встановлене ЄСПЛ у справі «*J.B. проти Швейцарії*» [38], втручання у право компанії-заявника на безперешкодне розпорядження своїм майном у справі «*S.A. Dangeville проти Франції*» [75], порушення права на свободу релігії у справі «*Association Les Témoins de Jéhovah проти Франції*» [4], порушення права на житло, внаслідок його примусового продажу і виселення платника податків з метою виконання податкових зобов'язань у справі «*Rousk проти Швеції*» [74] та ін.

Отже, як показують наведені приклади, потреба платника податків у захисті його права власності, а також інших основоположних прав і свобод від надмірного втручання держави, фіскальної за правовою природою, яка виникає внаслідок реалізації такою державою податкової влади з метою задоволення державного фіскального інтересу, детермінує антагонізм цінностей держави і платника податків, їх протилежну спрямованість, асиметричність.

Таким чином, ціннісну асиметричність податкового права можна визначити як субстанційну властивість податкового права держави, фіскальної за правовою природою, що обумовлена наявністю у неї власного фіскального інтересу, на задоволення якого спрямовується уся 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 за їх природою на досягнення державою її мети у податкових правовідносинах.

Наслідком протилежності цілей держави, фіскальної за правовою природою, і платника податків у податкових правовідносинах є повний відрив і протиставлення приватного і публічного начал в оподаткуванні, абсолютизація останнього, визнання публічного начала домінуючим й системоутворюючим [132, с. 102]. Це дає такій державі практично необмежені можливості, в силу її

особливої правової природи, *самостійно конструювати систему податково-правових цінностей*, визначати ціннісну спрямованість її податкового права та податкових правовідносин загалом.

1.3. Базові податково-правові цінності держави

Згідно етатистського підходу до праворозуміння, держава, як повноцінний суб'єкт податкових правовідносин, що водночас є суб'єктом із особливим правовим статусом, особливими повноваженнями, у податкових правовідносинах виступає *творцем цінностей*, таким чином впливаючи не лише на власний розвиток та функціонування, але й на інших суб'єктів податкових правовідносин та податкові правовідносини загалом.

Етатистська природа податково-правової ціннісної ієрархії держави, фіскальної за правовою природою, в тому числі, Української держави, вказує на те, що фундаментальною, системоутворюючою цінністю такої держави, ціллю, на яку спрямовується її фінансова діяльність є суб'єктивний фіскальний інтерес, який полягає у задоволенні потреби держави у публічних фінансових ресурсах, а у довгостроковій перспективі – існування держави, її відтворення та розвиток, що є, згідно з висловом М. І. Грачового, «...вищою та кінцевою, реальною (практичною) метою держави» [144, с. 28].

Дослідження правової природи фіскальної держави та її податково-правової ціннісної ієрархії дає нам підстави стверджувати, що однією із інструментальних цінностей такої держави, спрямованих на задоволення її інтересів у податкових правовідносинах є податковий суверенітет.

Податковий суверенітет як базова функціональна податково-правова цінність держави. Термін *суверенітет* походить від французького *souverainete* і дослівно перекладається як *верховна влада*. Під суверенітетом держави розуміють її незалежність і самостійність в зовнішніх і внутрішніх справах, політичне верховенство її законодавчої, виконавчої та судової влади на відповідній території [112, с. 596]. Податковий суверенітет у його етатистській інтерпретації позначає «абсолютну податкову правосуб'єктність» держави, її

невід’ємну, необмежену, суверенну податкову владу, яка включає можливість фіскальної держави «...встановлювати систему оподаткування, права і обов’язки суб’єктів податкових правовідносин, регулювати функціонування податкових систем, укласти міжнародні договори у сфері оподаткування» [195, с. 375-376]. Крім того, фіскальна держава, «будучи носієм суверенітету ... сама визначає коло відносин, безпосереднім учасником яких вона є, і роль, яку вона в них відіграє, як *єдиний і неподільний власник акумульованих за допомогою податків і зборів централізованих фондів* – (виділено мною – Р. В.)» [195, с. 375-6]. Таким чином, етатистська правова доктрина визначає державу специфічним суб’єктом правовідносин, особливістю якого є єдність політичного та господарського управління, влади суверена та власника [157, с. 71].

Цінність податкового суверенітету для держави, фіскальної за правовою природою, обумовлена тим, що в межах домінуючого у вітчизняній науці податкового права етатистського підходу до праворозуміння податковий суверенітет є атрибутивною властивістю держави «...поза якою державна влада не існує в принципі» [133, с. 249]. Надзвичайну цінність податкової влади держави лаконічно ілюструє вислів одного із ключових авторів Конституції США і Білля про права, IV президента США Дж. Медісона, який заявляв: «*Влада оподатковувати людей та їх майно має виняткове значення для існування держави*» [33]. Таким чином, право оподатковувати є істотним проявом суверенітету та завжди було частиною суверенних прав [133, с. 255].

Квінтесенцією вказаного розуміння податкового суверенітету держави є суверенітет держави як феномен в цілому. Французький філософ, юрист, економіст Ж. Боден розглядав суверенітет як феномен верховної державної влади над громадянами та підданими [111, с. 136-137]. При цьому, вчений відкидав навіть неминучу згідно загальноприйнятої концепції державного суверенітету необхідності проживання населення держави на одній території та, головне, підпорядкування його загальній системі єдиного закону. Все, що було необхідно для утримання народів у одній державі – *сила та влада* [111, с. 138].

Отже, суверенна, верховна влада, згідно з позицією Ж. Бодена, є визначальною властивістю держави, без якої її існування неможливе [111, с. 139].

Таким чином, ключовою ідеєю етатистського розуміння податкового суверенітету є розуміння його як феномену верховної влади, яка є невід'ємним атрибутом будь-якої держави і визначається умовою її існування та позначає владність, ієрархічність податкових правовідносин. Саме вказана ознака податкового суверенітету позначає його цінність для фіскальної держави, адже у ньому знаходить свій вираз суверенна, невід'ємна, асиметрична природа податкової влади держави, спрямована на задоволення її суб'єктивного фіскального інтересу.

Варто зауважити, що вказане етатистське розуміння податкового суверенітету, який проявляється у необмеженій, невід'ємній податковій владі фіскальної держави є протилежним концепції його розуміння у теорії суспільного договору, особливо його сучасній європейській інтерпретації [294, с. 210].

Класична теорія суспільного договору Т. Гоббса, згідно якої з метою організації в політичну спільноту та одержання переваг політичного порядку людина добровільно відмовилася від своєї природної свободи, наділивши створену таким чином державу суверенітетом спеціального управління та загальнообов'язкового веління [36, с. 134-135], була суттєво доповнена європейською наукою про публічні фінанси у кінці XX століття. Вказаний період став переломним моментом у європейському розумінні суверенітету і держави. Суверенна держава почала визнаватися дечим більшим, ніж нацією із зовнішньою незалежністю та внутрішнім контролем над населенням, територією та владою. Так, Д. М. Рінг стверджує, що в цей період під суверенітетом, окрім комплексу суверенних прав, які включають право визначати уряд та політику, приймати, змінювати і скасовувати закони, врегульовувати спори, заохочувати і карати, стягувати податки почав розумітися також локус обов'язків держави, зосереджених на захисті своїх громадян та сприянні їх добробуту [71]. Зазначені

суверенні обов'язки супроводжують суверенні права держави та є невід'ємним елементом її податкового суверенітету [65].

Європейська податково-правова наука, обґрунтувавши положення про те, що теорія суспільного договору є основою для формування податкового суверенітету держави, зробила вагомий внесок у розуміння взаємовідносин між членами громадянського суспільства щодо розподілу між ними тягара фінансування публічної влади [34, с. 8] та взаємозобов'язань держави і громадянського суспільства у податкових правовідносинах. Вказаний підхід до розуміння податкового суверенітету, аналізуючи його правову природу як похідного від платників податків, вимагає від держави виконання природного обов'язку із забезпечення захисту та благополуччя своїх громадян. Цей обов'язок, як стверджує представник зазначеної доктрини Д. Поттер, формує внутрішньодержавний аспект податкового суверенітету та відображає особливий характер відносин між державою і суспільством [62]. Він полягає в необхідності забезпечення безпеки (розробка законних і ефективних інститутів безпеки, запобігання вторгненням і втраті території, усунення внутрішніх загроз та захист національного порядку, запобігання злочинам і забезпечення справедливого суду), а також надання таких суспільно-політичних благ як медична допомога, освіта, інфраструктура, грошова і банківська системи, вигідне фіскальне та інституційне середовище для громадян тощо [62].

Таким чином, розуміння держави як інституту, створеного внаслідок укладення суспільного договору, є підґрунтям для перегляду існуючих поглядів на співвідношення інтересів держави та індивіда у податковому праві. Воно піддає сумніву пануюче нині розуміння держави і особи як двох діаметрально протилежних суб'єктів податкових правовідносин внаслідок виявлення між ними тісного, постійного взаємозв'язку [291, с. 26]. Вказане розуміння податкового суверенітету передбачає взаємні обов'язки держави і платника податків у податкових правовідносинах, еквівалентність їх зв'язку та симетричність їх відповідальності одне перед одним.

На противагу йому, домінуюче у вітчизняній науці податкового права розуміння податкового суверенітету спрямоване на заперечення симетрії, взаємозв'язку, побудованого на зацікавленості публічних утворень і платників податків один в одному. Концепція податкового суверенітету в етатистській доктрині оподаткування демонструє домінуюче становище держави у податкових правовідносинах та асиметричність її податкового права. Так, цінність податкового суверенітету для держави проявляється у вище охарактеризованих властивостях держави, фіскальної за правовою природою – асиметричності взаємовідносин між державою і платником податків (на це вказує, крім іншого, поєднання закріплених на конституційному рівні правових положень, які регламентують з одного боку, суверенне, необмежене податкове право держави, а з іншого боку, примусовий, безвідплатний податковий обов'язок платника податків та заборону для останнього брати безпосередню участь у вирішенні питань, пов'язаних із оподаткуванням), а також асиметричності між державою та муніципальними утвореннями, державою та міжнародним співтовариством. Усе зазначене вище підтверджує тезу про те, що податковий суверенітет є фундаментальною податково-правовою цінністю держави, а не платника податків, суспільства чи нації, оскільки метою його реалізації є задоволення потреби держави у публічних фінансових ресурсах.

Водночас, для платника податків концепція податкового суверенітету держави, фіскальної за правовою природою є швидше «антицінністю», оскільки етатистське розуміння податкового суверенітету неминуче детермінує підлегле становище платника податків у податкових правовідносинах, ігнорування, а часто й порушення його законних прав та інтересів [294, с. 210-211]. Так, реалізуючи власний податковий суверенітет держава часто вдається до порушення права власності платника податків. В боротьбі із бюджетним дефіцитом держави вдаються до різноманітних фіскальних засобів, які часом межують із конфіскацією [128; 311]. Так, у справі ЄСПЛ *«Україна-Тюмень» проти України»* Суд звернув у вагу на те, що найважливішою вимогою статті 1 Протоколу є те, що «будь-яке втручання публічної влади в право на мирне

володіння майном має бути законним та пропорційним з дотриманням *справедливого балансу* між вимогами загального інтересу суспільства та захисту основоположних прав особи», наголосивши при цьому на *неприпустимості порушення права власності платника податків*, до якого вдаються фіскальні держава, *реалізуючи власний податковий суверенітет* [308]¹.

При цьому зловживання фіскальною державою податковим суверенітетом у власних цілях не обмежується посяганням на право власності платника податків, надзвичайна цінність для неї податкового суверенітету виражається також у втручанні держави з метою задоволення потреби у публічних фінансових ресурсах у інші права платників податків. Так, найбільш поширеними прикладами втручання держави у права платника податків є проблема порушення його права на приватність (зокрема, у справі ЄСПЛ «*Funke etc. проти Франції*» суд зазначив, що протидіючи ухиленню від оподаткування, «держави мають право вдатися до деяких заходів, наприклад, огляду житла та виїмки, для встановлення речових доказів скоєного правопорушення ... і переслідування винних в судовому порядку [28]), проблема правомірності передачі податкової інформації між державами (наприклад, у справі ЄСПЛ «*Othymia Investments BV проти Нідерландів*» [305] Суд встановив відсутність порушення статті 8 Конвенції з боку Нідерландів, які надали кореспонденцію платника податків Іспанії у справі, що не стосується ухилення від оподаткування заявника, проте не повідомили платника податків про таку передачу і не попередили його заздалегідь [97]), проблема обмеження доступу платника до інформації про запити щодо нього (зокрема, у справі «*Sabou v Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*», яка розглядалася Великою палатою Європейського суду справедливості було відзначено, що Суд розрізняє етап

Примітка.

¹ Див. також *Lithgow and Others v. the United Kingdom*, № 9006/80, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81. ECHR, 08.07.1986. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/SO2762>

розслідування правопорушення, на якому інформація може збиратися таємно як від правопорушника, так і від інших осіб, та стадію спору платника податків з державою, де він повинен мати широкі можливості для ознайомлення та захисту. Згідно з Директивою Ради 77/799/ЄЕС, якщо запит є частиною розслідування, не вимагається, щоб запитуюча держава інформувала про нього платника податків [43]) і т.д.

Таким чином, реалізуючи власний податковий суверенітет фіскальна держава демонструє своє домінуюче становище у податкових правовідносинах та асиметричну, схильну до абсолютизації податкову владу. Держава, ігноруючи інтереси платника податків бере участь у податкових правовідносинах в якості *господаря*, використовуючи платника податків як засіб до досягнення власних фіскальних цілей. Податковий суверенітет як системоутворююча цінність держави, позначає факт існування держави поза межами будь-якого права, держави, – як зазначає Р. Грьошнер – «...якій належить – доправна – влада підкорення громадянина» [72, с. 87]. Фундаментальна цінність податкового суверенітету для держави *обумовлює протиставлення держави і платника податків у податкових правовідносинах, вони розглядаються як «принципові протиріччя»*, що з точки зору *правної держави* є неприйнятним ані емпірично, ані нормативно [339, с. 45]. Отже, етатистська інтерпретація податкового суверенітету як базової функціональної цінності держави, яка закріпилася не лише у податково-правовій науці, але і у податковому законодавстві, *обумовлює побудову усієї податково-правової функціональної ціннісної ієрархії держави, яка має етатистську природу*.

Податковий суверенітет як функціональна цінність держави спрямований на задоволення її потреб та інтересів, по-перше, шляхом забезпечення її в достатній мірі публічними фінансовими ресурсами та фінансування постійно зростаючих, часто необґрунтованих публічними потребами витрат, а по-друге, забезпечуючи існування держави, її відтворення та розвиток. Таке ж інструментальне призначення мають інші податково-правові цінності держави, які впливають із податкового суверенітету як системоутворюючої

інструментальної цінності, до яких ми включаємо законне встановлення (встановлення законом) податку, примусовий характер податкового обов'язку, а також особливий каральний з боку держави та жертвний з боку платника податків характер відповідальності за порушення податкового суверенітету держави.

Законне встановлення податку як функціональна податково-правова цінність держави. Цінність для держави, фіскальної за правовою природою законного встановлення податку впливає з цінності для неї податкового суверенітету, так як вимога встановлення податків законами держави є продовженням податкового суверенітету держави та так само, в силу своєї надзвичайної важливості, закріплюється на конституційному рівні. На перший погляд, фундаментальна значимість вказаної вимоги для держави полягає у її прагненні гарантувати у такий спосіб невід'ємні права людини та захистити їх від потенційно можливого порушення з боку окремих державних органів та їх посадових осіб. Тобто, встановлення податку законом мало б відігравати роль цінності платника податків, а не держави, адже воно спрямоване на захист прав та законних інтересів платника податків від свавільного втручання держави у його право власності. Однак, у такий спосіб держава, фіскальна за правовою природою навпаки санкціонує власну необмежену фіскальну владу. На це вказує, зокрема те, що поряд із встановленням у ч. 2 ст. 92 Конституції України вимоги встановлення податків виключно законом, законодавець закріплює також принципово важливе в конкретному контексті обмеження можливості платника податків брати участь у вирішенні питань, пов'язаних із оподаткуванням шляхом заборони на проведення референдумів з питань податків (ст. 74 Конституції України) [182]. Системний аналіз зазначених конституційних положень підтверджує тезу про те, що чинне вітчизняне законодавство закріплює право держави на встановлення та стягнення податків, яке являється суверенним та не може належати нікому іншому (чим, фактично, визначає її податковий суверенітет) та позбавляє індивіда – платника податків можливості

безпосередньої участі у створенні, зміні чи скасуванні нормативних положень оподаткування.

Враховуючи, те, що «в умовах гострої політичної боротьби в суспільстві, правові рішення, які приймаються державою у сфері публічних фінансів, повинні бути виваженими та детально і всебічно обґрунтованими на науково-теоретичному рівні» [359, с. 410], вказані законодавчі положення належним чином аргументовані наукою податкового права. Представники домінуючого у вітчизняній науці позитивістського підходу обґрунтовують існування у законі заборони на проведення референдумів з питань податків особливою, виключною компетенцією на встановлення податків та зборів Верховною Радою України [235, с. 71], тобто, принципом встановлення податків виключно законом. Крім того, вони звертають увагу на те, що подібна заборона встановлюється законодавством інших держав, зокрема Албанії, Данії, Естонії, Іспанії, Італії, Латвії, Словаччині, Угорщині та ін.

Попри це, в законодавстві деяких держав відсутні подібні положення. Найбільш очевидним та переконливим видається досвід Швейцарії. В конституції Швейцарії немає прямої заборони на проведення референдумів з питань податків. Більше того, практика проведення подібного референдуму спростовує аргументи противників такого способу вирішення питань, пов'язаних із законодавчим врегулювання процесу оподаткування та демонструє його ефективність. Підтвердженням цьому є, зокрема, проведений в Швейцарії 12.02.2017 р. народний референдум. Серед інших питань, предметом голосування у ньому була реформа корпоративного оподаткування. Передумовою прийняття федеральним парламентом Швейцарії вказаної реформи був тиск зі сторони держав, які не можуть запропонувати підприємствам такі ж вигідні умови оподаткування, як окремі кантони Швейцарії (до слова, податковий привілей для компаній, які володіють в Швейцарії особливим статусом полягає в тому, що їх іноземні прибутки підпадають під низьку ставку корпоративного податку). Під тиском ЄС Швейцарія розробила третю за рахунком реформу податкового законодавства

(*Unternehmenssteuerreform III*). Вона, з одного боку, передбачає скасування поточних привілейованих кантональних податкових режимів, а з іншого боку – введення нових інструментів, які замінять розташованим в Швейцарії міжнародним компаніям їх поки ще діючі податкові привілеї. За результатами голосування, більшість швейцарців проголосували проти вказаної податкової реформи, аргументуючи своє рішення тим, що за наслідками її впровадження податки для великих транснаціональних компаній виростуть лише незначно, тоді як податок для звичайних підприємств істотно знизиться і це негативно позначиться на бюджетах кантонів [125]. Вищезазначене дозволяє нам погодитися з позицією Р. О. Гаврилюк та П. С. Пацурківського, які зазначають, що податковий референдум є способом подолання проблем у податковій політиці. Він дозволяє врахувати думку платників податків, що істотно обмежує можливості маніпулювання громадською думкою при прийнятті важливих рішень [131; 58].

Тому на нашу думку, закріплення в Конституції України заборони на проведення референдумів з питань податків, поряд із невід’ємним правом держави встановлювати і стягувати податки та примусовим податковим обов’язком платника податків *позначає пріоритетність фіскального інтересу держави у податкових відносинах та, як наслідок, ігнорування інтересу платника податків*. З цього приводу ми поділяємо думку Р. О. Гаврилюк, яка резонно зауважила, що встановлення законом податку (за яким приховується законодавче гарантування асиметричного податкового права держави – Р. В.) за своєю природою і властивостями покликано забезпечити податково-правовий інтерес держави, її потреби у податкових ресурсах, є зовнішнім вираженням волі держави, а не суспільства, та іманентно не переслідує мети захисту природніх прав і законних інтересів платників податків у сфері оподаткування [133, с. 275].

Зокрема, проблема порушення прав та законних інтересів платників податків у контексті вимоги законного встановлення податків виявляється при порушенні однієї із основних вимог до законодавчої системи, яке, в Україні не передбачено. Мова йде про вимогу якості закону. Важливість її дотримання

пов'язана з тим, що виникнення податкового обов'язку на підставі неякісного податкового закону не повинно мати місця. Насправді, існування подібних ситуацій у державі, фіскальній за правовою природою є швидше правилом, ніж винятком з нього. Їх виникнення обумовлено панівним становищем держави в податкових правовідносинах [284].

Показовим прикладом подібного правозастосування, своєрідним індикатором якості українського податкового законодавства і особливостей взаємин між платником податків і державою може бути розглянута ЄСПЛ справа *«Щокін проти України»* [301]. Суть справи полягала в тому, що заявник і орган державної податкової служби вираховували суми прибуткового податку на підставі різних нормативно-правових актів. В результаті, суми належного до сплати податку нараховані заявником і податковим органом виявилися різними. Не погоджуючись сплачувати суму податку, розраховану органом державної податкової служби, заявник звернувся до суду. Його скарги на незаконність дій податкового органу, а саме збільшення розміру зазначених сум на підставі Інструкції, яка була підзаконним актом, і незастосування Декрету Кабінету Міністрів України, який мав силу закону, судами задоволені не були. Тому, з метою захисту від довільного обмеження майнових прав внаслідок неоднозначності, неузгодженості українського податкового законодавства заявник звернувся до ЄСПЛ. Розглянувши матеріали справи, суд підтвердив порушення прав заявника, оскільки відповідне національне законодавство не було чітким і злагодженим і, таким чином, не відповідало вимозі *якості закону*, не забезпечувало адекватність захисту від свавільного втручання в майнові права заявника. Крім того, національними органами не було дотримано вимоги законодавства щодо застосування підходу, найбільш сприятливого для заявника-платника податків, коли по його справі національне законодавство передбачало неоднозначне трактування [301]. Порушення державою вимог належної якості закону та таким чином посягання та законні права та інтереси платників податків ЄСПЛ неодноразово також фіксував у інших справах, зокрема, у справі *«Sunday Times» проти Сполученого Королівства»* Суд наголосив на важливості

доступності закону та встановив, що норма не може вважатися законом, поки вона не сформульована з достатнім ступенем точності, що дозволяє особі узгоджувати з нею свою поведінку [297]; у справі «*Серков проти України*» ЄСПЛ наголосив на тому, що національне законодавство має відповідати вимозі *якості закону*, тобто має характеризуватись доступністю для заінтересованих осіб, чіткістю і передбачуваністю у застосуванні [319]. Таким чином, конфліктність і розбіжність інтересів платника податків і держави породжують різноспрямовану оцінку та інтерпретацію ними податкових норм, їх діаметрально протилежний характер [151, с. 32], а двозначність податкового закону і породжена нею невизначеність дають фіскальній державі можливість практично безперешкодно, хоча і в межах закону, задовольняти власні інтереси, тим самим обмежуючи права платників податків. Отже, це підтверджує інструментальну природу законного встановлення податку як податково-правової цінності держави, яка спрямована на задоволення її суб'єктивного фіскального інтересу.

Примусовий характер податкового обов'язку платника податків як базова функціональна податково-правова цінність держави. Нерозривно пов'язана із попередніми інструментальними цінностями – податковий суверенітет та законне встановлення податку ще одна, надзвичайно важлива для держави в контексті задоволення її суб'єктивного фіскального інтересу цінність – примусовий характер податкового обов'язку платника податків. Концепт одностороннього конституційного обов'язку зі сплати податку, який має безумовний та безвідплатний характер і виникає у платника податку перед державою з метою фінансування публічної влади [146, с. 57; 190, с. 416; 194, с. 152-3; 231, с. 67], найбільш поширений у податково-правовій науці. Етатистською доктриною оподаткування він визнається однією з центральних категорій податкового права, що визначає природу взаємовідносин між державою та платником податків. Податковий обов'язок визнається мірою юридично необхідної поведінки суб'єкта, детермінованою публічно-правовим характером податкових правовідносин. Він наділений безумовністю та

першочерговістю по відношенню до податкового права та встановлюється з метою задоволення інтересів держави в цілому та муніципальних утворень зокрема. Усі закріплені податковим кодексом права та обов'язки платника податків спрямовані на виконання його примусового конституційного податкового обов'язку та задоволення потреби держави у публічних фінансових ресурсах. Жодних інших цілей у прав та обов'язків платника податків немає.

Таким чином, побудова податково-правового статусу платника податків на основі його примусового, без еквівалентного, одностороннього податкового обов'язку перед фіскальною державою вказує на відповідну ціннісну спрямованість податкових правовідносин. Вона полягає у задоволенні потреб та інтересів фіскальної держави, які не просто відрізняються за своєю сутністю та цільовим призначенням від публічних інтересів платників податків, а часто їм суперечать. Тому протилежність інтересів держави і платника податків у податкових правовідносинах у поєднанні з домінуючим, системоутворюючим місцем у них публічного (державного) начала обумовлює односторонній та примусовий для платника податків характер вказаних правовідносин. Так, відповідно до етатистського праворозуміння в основі податкового обов'язку платника податків як цінності фіскальної держави лежить примус. Дж. Стігліц визначає примус однією із основоположних властивостей держави [81, с. 20]. Під примусом у публічному праві розуміють визначені нормами публічного права способи офіційного фізичного або психологічного впливу відповідних контролюючих органів на фізичних та юридичних осіб «у вигляді особистих, майнових, організаційних обмежень їх прав, свобод та інтересів ... задля досягнення багатоаспектної ретро-перспективної мети» [187, с. 16]. Н. Ю. Пришва, характеризуючи примус у сфері фінансової діяльності держави доречно зауважила, що його можна визначити як сукупність дій або способів впливу владних суб'єктів на інших учасників податкових правовідносин з метою забезпечення сплати податків та *захисту фіскального інтересу* [272, с. 122]. В умовах антагоністичного характеру податково-правових статусів держави і платника податків та детермінованої ним конфліктності податкових

правовідносин добровільне виконання податкового обов'язку платника податків проблематичне, тому держава, за словами М. П. Кучерявенка, вдається до державного примусу як інструменту, що забезпечує правові приписи та гарантує їх виконання та спрямоване на безперебійне надходження публічних коштів в доходи бюджетів [195, с. 14]. Примус і підпорядкування платників податків є невід'ємним елементом податкових правовідносин за участі держави, з цього приводу в дусі етатистської доктрини оподаткування Е. Ясаї зазначає: «...щоб відрізнити одну державу від іншої, потрібно подивитись на те, яким чином вони добиваються підпорядкування» [375, с. 101].

Протистояння держави, фіскальної за правовою природою, що характеризується, без перебільшення, споживацьким прагненням до максимізації доходу та задоволення власного фіскального інтересу і платника податків, який у податкових правовідносинах володіє виключно одностороннім, примусовим податковим обов'язком, досягло таких розмірів, що без кримінальної санкції держава вже не в змозі забезпечити ефективність оподаткування.

Зокрема, Кримінальний кодекс України (далі – КК України) передбачає два склади злочинів, напряду пов'язаних із порушенням платником податків податкового законодавства – ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)» та ст. 212⁻¹ «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» [188]. У вказаних статтях зазначається відповідальність платника податків «...за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування та від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, якщо ці діяння призвели до фактичного *ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів* у значних розмірах (виділено мною – В. Р.)» [188].

Санкції вказаних статей, в залежності від кваліфікуючих обставин, передбачають штраф, «позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю», а також конфіскацію майна платника податків – порушника. Крім того, практика показує, що кваліфікація кримінального правопорушення платника податків на підставі вказаних спеціальних статей часто поєднується також з іншими, серед яких зловживання повноваженнями службовою особою юридичної особи (ст. 364-1 КК України), шахрайство (ст. 191 КК України), підроблення документів, печаток, штампів та бланків, їх збут чи використання (ст. 358 КК України), а також службове підроблення (ст. 366 КК України). Таким чином, посилюючи підстави для тиску на платника податків, в тому числі, шляхом поєднання кількох санкцій, держава демонструє цінність для неї примусу у податкових правовідносинах. Крім того, вважаємо за доцільне погодитися із твердженням О. О. Бригінця, який вказує на недоліки надлишкової криміналізації правопорушень, в тому числі, порушень податкового законодавства, як для платника податків, так і для самої держави, адже вона призводить не тільки до обмеження прав і свобод платників податків, впливає на активність їх підприємницької діяльності, але й, оскільки не забезпечує належного відшкодування втрат, завданих протиправними діями, не приносить вигоди самій державі [115, с. 20].

Попри очевидні недоліки вказаної політики, увага держави до кримінального переслідування платників податків з кожним роком зростає. Зокрема, за даними офіційної статистики, оприлюдненої Генеральною Прокуратурою України, у 2018 році було зареєстровано 1688 кримінальних правопорушень за ухилення від сплати податків, з яких тільки 39 проваджень (близько 2,5%) було передано до судового розгляду, з них лише у 14 справах судом було винесено обвинувальний вирок. На нашу думку, надзвичайно низький відсоток проваджень з приводу ухилення від оподаткування, які надійшли до суду та закінчились обвинувальним вироком для платника податків вказує, окрім недостатньої обґрунтованості контролюючими органами вини платника податків на те, що держава, порушуючи провадження, використовує

примус як засіб впливу на платника податків з метою забезпечення наповнення державного бюджету. Така практика призводить до безпідставного початку досудового розслідування щодо платників податків та необґрунтованого тиску на них шляхом проведення слідчих дій (обшуків, виїмок, допитів, проведення негласних слідчих дій тощо) [161].

Таким чином, примусовий характер податкового обов'язку платника податків спрямований на вчасне та повне наповнення дохідної частини бюджету держави, є податково-правовою цінністю фіскальної держави та спрямований на задоволення її інтересів у податкових правовідносинах. Водночас, для платника податків податковий обов'язок стає обтяжливим тягарем, наслідки якого він намагається будь-якими шляхами мінімізувати.

Ціннісна асиметричність у податкових правовідносинах, обумовлена примусовим характером податкового обов'язку платника податків підсилюється ще однією, напрямую пов'язаною з попередньою базовою функціональною податково-правовою цінністю держави. Це *особливий, каральний з боку держави і жертвний з боку платника податків, характер відповідальності за порушення податкового суверенітету держави як податково-правова цінність держави.*

Цінність для держави, фіскальної за її правовою природою особливого одностороннього характеру відповідальності знаходить свій прояв у кількох закріплених законодавством положеннях. По-перше, це асиметричність відповідальності держави і платника податків у податкових правовідносинах. Так, закріплений статтею 4 Податкового кодексу України принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, не конкретизуючи, якого саме із суб'єктів податкових правовідносин стосується, мав би застосовуватись як до однієї сторони податкового зобов'язання – платника податків, так і до іншої – контролюючих органів, які беруть участь у ньому від імені держави. Однак у більшості передбачених Податковим кодексом України складах правопорушень їх суб'єктом виступає платник податків або інший представник так званої «зобов'язаної сторони» податкового правовідношення (банки та інші фінансові

установи, податкові агенти). При цьому лише у декількох передбачених Податковим кодексом України складах податкових правопорушень в якості його суб'єкта зазначаються органи державної влади, що демонструє односторонній характер податкової відповідальності та його цінність саме для фіскальної держави.

Проблема притягнення держави, фіскальної за правовою природою до відповідальності за порушення прав і законних інтересів платників податків викриває проблему ціннісної асиметричності у податкових правовідносинах та вказує на намагання держави будь-якими способами уникнути взаємної відповідальності із платником податків. Так, судова практика ЄСПЛ викриває вказану проблему та акцентує увагу на неможливості ухилення держави від виконання обов'язку з відшкодування шкоди, завданої платнику податків неправомірними діями з боку держави. Так, у справах *«Eko-Elda Avee проти Греції»* [23] та *«Терем ЛТД, Чечеткін та Оліус проти України»* [307] Суд акцентував увагу на необхідності відшкодуванні державою шкоди у повній мірі, в тому числі, суми відсотків, належних до сплати у випадку прострочення державою її зобов'язань із відшкодування шкоди. Так само Суд зазначив, що невиконання державою присудженої платнику податків суми на відшкодування шкоди, завданої державою протягом значного періоду часу також піднімає окреме питання щодо невиконання державою її обов'язку [307].

Поряд із фрагментарністю положень, які врегульовують питання відповідальності держави за порушення нею податкового законодавства, відповідальність платника податків законодавчо детально та чітко врегульована та «гармонічно» поєднує як каральну, так і фіскальну функції.

Перша з них, каральна функція відповідальності платника податків за порушення податкового законодавства проілюстрована нами при характеристиці кримінального переслідування платника податків фіскальною державою та обумовленому ним цінністю примусу для фіскальної держави. У вказаній каральній з боку держави природі відповідальності на думку Р. О. Гаврилюк приховано глибинний сенс, квінтесенція юридичної відповідальності як такої:

щоб контрагенти держави у фінансових в цілому та особливо у податкових відносинах з державою надалі боялись вчиняти які б то не було правопорушення [133].

Крім того, в контексті податково-правової ціннісної асиметричності привертає увагу також фіскальна функція фінансової відповідальності платника податків. Фіскальна держава розглядає податкові санкції як фіскальний інструмент, додаткове джерело доходів держави. До недавнього часу одним із найбільш очевидних проявів фіскального характеру відповідальності платника податків було визнання вітчизняним податковим законодавством відповідальності за вчинення податкового правопорушення без вини. Інститут вини становить собою суб'єктивну сторону правопорушення, під яким розуміється психічне ставлення суб'єкта до свого діяння і його наслідків [201]. За умов відсутності вимоги встановлення вини особи за вчинення податкового правопорушення для притягнення її до податкової відповідальності прогалину у законодавстві намагалися заповнити суди. Зокрема, презумпція «вини» платника застосовувалася у рішеннях Верховного суду України щодо визнання фіктивності господарських операцій (зокрема, справа № 826/757/13-а, від 14.03.17 р. згідно якої здійснення господарських правовідносин з фіктивним контрагентом позбавляє первинні документи юридичної значимості навіть за відсутності рішення у кримінальній справі [247], а також справа № 2102246а16, від 14.03.17 р., у якій суд встановив, що здійснення взаємовідносин з фіктивними контрагентами позбавляє платника податків права на формування податкової вигоди навіть за наявності правильно оформлених за зовнішніми ознаками і формою документів [246]).

Водночас, наступні зміни до податкового законодавства в контексті реформування інституту відповідальності відзначаються, серед іншого, також запровадженням інституту вини як обов'язкової умови притягнення платників податків за невиконання чи неналежне виконання його певних податкових обов'язків. Однак, законодавець залишив велику кількість податкових правопорушень, відповідальність за які настає без визначення наявності вини

платника податків, крім того, сам факт наявності умислу у діях платника податків передбачається встановлювати на розсуд контролюючих органів, що в силу асиметричної, ієрархічної природи відносин між платниками податків та контролюючими органами створює широкі можливості для зловживань та ігнорування інтересів платників з метою задоволення потреби держави у фінансових ресурсах.

Отже, у особливому характері відповідальності за порушення податкового законодавства, як і в інших податково-правових цінностях держави, в силу етатистської природи її ціннісної ієрархії та фіскальної природи самої держави, проявляється ціннісна асиметричність, адже будучи цінністю для держави та спрямовуючись на задоволення її суб'єктивних потреб та інтересів, вона посягає на законні права та інтереси платника податків.

Таким чином, до базових функціональних податково-правових цінностей держави, фіскальної за правовою природою, в тому числі, Української фіскальної держави належать: податковий суверенітет держави; законодавче встановлення податку; примусовий характер податкового обов'язку платників та 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 – забезпечення її фінансовими ресурсами. Базові функціональні податково-правові цінності такої держави в сукупності із її системоутворюючою цінністю розкривають особливу – етатистську природу її податково-правової ціннісної ієрархії.

1.4. Податково-правові цінності платників податків

Антагонізм цінностей держави, фіскальної за правовою природою і платника податків у податкових правовідносинах, єдина ціль держави у яких полягає у задоволенні її потреби у публічних фінансових ресурсах обумовлені природою такої держави та її відношенням до податків. Так, в податку

об'єктивується асиметричне невід'ємне податкове право держави та його фіскальна природа. Податок виступає засобом до задоволення потреби держави у публічних фінансових ресурсах та задоволення державного інтересу.

Водночас, протиставлення цілей платника податків і держави у податкових правовідносинах вказує на те, що основною метою платника податків у податкових правовідносинах є захист його права власності (ймовірно, від фіскальної держави та її оподаткування), якого він може досягти шляхом законної з точки зору держави поведінки (спрямованої на податкову оптимізацію або податковій конформізм (*tax compliance*), або незаконної поведінки (ухилення від оподаткування, шахрайство).

Ставлення індивіда до податку є частиною розширеної концепції раціональності. Один із видатних представників фіскальної соціології, центральною ціллю якої є віднайдення відповіді на вказане питання М. Леруа зазначає про необхідність врахування при його дослідженні одночасно трьох факторів: економічної вигоди, цінності та способу, в який економічний суб'єкт трактує інформацію, якою володіє [198].

Питання економічної вигоди від сплати податку, точніше, її відсутності для платника податків у фіскальній державі видаються очевидними – у фіскальній державі, в силу її особливої правової природи, обтяжливе податкове навантаження на платника податків поєднується з підвищеною складністю податкового законодавства, складною процедурою адміністрування податків, примусовим характером податкового обов'язку платника податків, каральним та фіскальним характером відповідальності, спрямованими на задоволення потреби держави у публічних фінансових ресурсах. Тому у вказаних умовах платник податків вбачає економічну вигоду в ухиленні від оподаткування, як ризику, який залежить від передбачуваної об'єктивної вигоди від несплати податку. Його пов'язують, як правило, з високим податковим навантаженням, а боротися вважають за необхідне за допомогою жорсткої репресивної податкової політики. Однак, значно важливішим в межах нашого дослідження є виявлення політичної легітимності податку – основного питання, яке має пряме відношення до логіки

цінностей платника податків [198] та виявляє швидше не економічні, а ціннісні мотиви платника податків в оподаткуванні.

Політична легітимність податку нерозривно пов'язана із правовою природою відповідної держави та цінностями, які така держава переслідує у податкових правовідносинах та є центральною для розуміння логіки цінностей платника податків, її аксіологічної раціональності. Вона проявляється, перш за все, у фіскальній свідомості – формі підтримки влади або держави як інструменту надання публічних послуг суспільству. У такій державі правомірна поведінка платника податків розглядається як правова цінність суспільства [337, с. 110]. Однак, пряма залежність рівня фіскальної свідомості платника податків від природи держави та її цінностей обумовлює суттєву видозміну політичної легітимності податку для платника податків у фіскальній державі та його податково-правових цінностей.

Так, побудова цінностей платника податків залежить від декількох факторів. Найголовнішим з них, як зазначає М. Леруа, є ступінь довіри платника податків до держави. Він визначається, з одного боку, характером взаємовідносин платника податків із податковою адміністрацією (контролюючими органами, які беруть участь у податкових правовідносинах від імені держави), а з іншого боку, ступенем комунікації між ними [197]. Важливою також є уніфікована регламентація порядку прийняття рішень та вчинення інших дій контролюючими органами [367].

Так, у взаємовідносинах платника податків та податкової адміністрації надзвичайно важливу роль відіграє підтримання розумного балансу між правами адміністрації (яка об'єктивно зобов'язана боротися проти податкових правопорушень) та правами і гарантіями платників податків [197]. Дослідження особливостей кореляції закріплених Податковим кодексом України прав і обов'язків платника податків і контролюючих органів, здійснене нами при характеристиці асиметричності податкового права держави (яке засвідчує обрану законодавцем послідовність у закріпленні їх прав і обов'язків, кількісне

відображення, а також сутнісну спрямованість) дозволяє стверджувати про відсутність такого необхідного балансу.

Крім того, на відсутність довіри платників податків до держави в особі податкової адміністрації вказує також низький рівень комунікації та інформації між ними. Так, у вітчизняній податково-правовій дійсності досі залишається не визначеним статус індивідуальних податкових консультацій. Зокрема, у п. 52.1 ст. 52 ПК України встановлюється право платника податків на отримання платником податків безоплатно від контролюючих органів індивідуальних податкових консультацій з питань практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [234]. Вказане право є важливим для платника податків, воно по новому вибудовує механізм їх взаємовідносин з державою та є умовою реалізації принципу справедливості у випадку притягнення платника податків до відповідальності.

Крім того, у ст. 53 ПК України платнику надається право оскаржувати до суду надану йому індивідуальну податкову консультацію, якщо, на думку такого платника податків, консультація суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору [234]. Таким чином, правовий статус податкових консультацій та можливість їх оскарження прямо встановлені законом. Проте судова практика з цього приводу залишається неоднозначною. Так, суди не завжди забезпечували платників таким правом. Зокрема, окремі з них стверджували, що податкова консультація є лише думкою фіскального органу, яка не має обов'язкового характеру для платників і, відповідно, не є нормативно-правовим актом чи актом індивідуальної дії, який може бути предметом судового оскарження (до прикладу Ухвала Вищого адміністративного суду України (далі – ВАСУ) від 15.12.2014 р. у справі № 810/3384/13-а, Постанова ВСУ від 24.11.2009 р., які стосуються скасування податкового роз'яснення [350]). Водночас, у своєму рішенні від 01.03.2016 р. у справі № 816/1993/15 ВСУ визнав законною постанову окружного суду про визнання недійсною індивідуальної податкової консультації [243] та встановив порушення контролюючими органами прав та

законних інтересів платників податків. Такої ж позиції притримався Верховний Суд у складі колегії суддів КАС у справі № 820/5120/16 та Ухвалою від 16.10.2020 р. залишив без задоволення касаційну скаргу відповідного контролюючого органу щодо наданої ним індивідуальної письмової податкової консультації, яка не відповідає вимогам податкового законодавства (зокрема, не розкриває суті поставлених питань) [349].

Таким чином, невизначеність правового статусу індивідуальних податкових консультацій у податковому законодавстві та практиці його застосування створює умови для порушення державою балансу інтересів у податкових правовідносинах та неефективність діалогу між органами податкової адміністрації та платниками податків.

За цих умов метою платника податків є захист власних приватних інтересів у податкових правовідносинах, які він не асоціює з інтересами публічними. Більшою мірою, це обумовлено етатистською податково-правовою ціннісною ієрархією, в якій платник податків не є творцем цінностей, а фіскальна держава володіє власним інтересом. Тому для платника податків основною метою у податкових правовідносинах є захист права власності від втручання держави, захист його законних прав та інтересів. З огляду на це, крім вищезазначених факторів, виокремлених представниками фіскальної соціології, з огляду на правову природу фіскальної держави та особливості правовідносин між нею та платником податків, при характеристиці політичної легітимності податку ми вважаємо за необхідне виділити також ступінь реалізації прав платників податків у податкових правовідносинах, їх захисту від неправомірних посягань. Зокрема, однією із таких, що демонструють ступінь захисту прав платників податків є закріплені податковим законом гарантії – права платника податків, серед яких право на рівність у оподаткуванні, право на справедливе оподаткування, право на стабільність та визначеність податкового закону, право на не порушення його інших основоположних прав і свобод, на ефективний засіб поновлення порушених прав та судовий захист.

Порушення вказаних принципів, прав платників податків демонструють відсутність їх повноцінної реалізації та беззахисність платника податків перед могутньою фіскальною державою. Складність у реалізації прав та гарантій їх реалізації відображає неможливість задоволення його інтересу у податкових правовідносинах та вказує на те, що метою податкових правовідносин є забезпечення суб'єктивного фіскального інтересу держави. Систематично порушуючи вимоги щодо захисту прав платника податків, держава демонструє суверенну, необмежену, невід'ємну, асиметричну природу її податкового права та примусовий, загальнообов'язковий характер податкового обов'язку платника податків, з якого слідують закріплені податковим законом його обов'язки та права.

На це вказує, окрім обмеження права власності платника податків, його прав і законних інтересів у податкових правовідносинах, надмірне втручання держави у його інші основоположні права та свободи. При цьому, крім вказаних нами раніше порушень, зафіксованих Судом ЄС та ЄСПЛ, вітчизняне правозастосування, українська судова практика теж може похизуватися подібними прикладами. Одним із найбільш резонансних у вказаному контексті є посягання на право на соціальне забезпечення, зафіксоване Конституційним судом України (далі – КСУ) у рішенні № 1-р/2018 від 28.02.2018 р. Так, справа стосувалася визнання неконституційним положення абз. 1 підп. 164.2.19 п. 164.2 ст.164 ПК України, яким передбачено, що «до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує десять розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність (у розрахунку на місяць), встановленого на 1 січня звітного податкового року – у частині такого перевищення, а також пенсій з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії підлягають оподаткуванню чи не

оподатковуються в країні їх виплати» [323]. Визнавши вказане положення неконституційним Конституційний Суд України вказав на те, що «після запровадження у законодавстві України з 1 липня 2014 року оподаткування пенсій упродовж двох років Верховна Рада України тричі вносила зміни. За таких обставин особи, які мають право на пенсійні виплати, об'єктивно не могли бути впевненими у своїх правомірних очікуваннях щодо стабільності правового регулювання у цій сфері». З огляду на це КСУ наголосив, що це «...суперечить таким елементам конституційного принципу верховенства права, як правова визначеність, правова передбачуваність, правомірні очікування та справедливість» [323].

Отже, низький ступінь довіри платника податків до держави, який проявляється з одного боку, у відсутності розумного балансу взаємовідносин платника податків із податковою адміністрацією, а з іншого боку, низьким ступенем комунікації між ними, у поєднанні із низькою якістю податкового закону [284] та складністю у реалізації права платників податків на ефективний засіб поновлення порушених прав і права на судовий захист обумовлює зміну ціннісного виміру податкових правовідносин з природно притаманного їм людиноцентристського, в основі якого лежать права та законні інтереси платників податків, на етатистський та спрямування податкових правовідносин на досягнення податково-правових цінностей такої держави.

Таким чином, у державі, фіскальній за своєю правовою природою, в тому числі Українській фіскальній державі платники податків власних податково-правових цінностей не мають. Це зумовлено антагоністичним характером юридичних статусів такої держави і платників податків; взаємовиключеністю їх цілей в оподаткуванні; відстороненням платників податків від реальних можливостей висловлювати свою згоду на оподаткування; ігноруванням корінних потреб та інтересів платників податків при розподілі виробленим ними ж публічних благ. За цих умов у платників податків залишається єдина квазіподатково-правова цінність – захист їх права власності на об'єкти оподаткування.

Висновки до розділу 1

1. Фіскальна держава за своєю правовою природою є особливим різновидом податкової держави, яка внаслідок ряду історичних, соціокультурних причин трансформувалася у субстанційний тип держави, який позначає відокремлення держави від громадянського суспільства, протиставлення їх інтересів у податкових правовідносинах, а також їх спрямування на задоволення державного фіскального інтересу.

2. Системоутворюючими властивостями держави, фіскальної за її правовою природою, що відображають її особливу правову природу, є атрибутивність податку державі, фіскальна природа її податкового права, податковий суверенітет держави і примусовий характер податкового обов'язку платника податків, а також асиметричність податкового права держави.

3. Асиметричність як невід'ємна системоутворююча властивість держави є неодмінним наслідком усіх інших її властивостей та знаходить свій прояв: по-перше, у особливому правовому становищі держави, обумовленому абсолютизацією податкового права держави, її прагненням до централізації податкової влади; по-друге, у протиставленні податкового права держави та примусового податкового обов'язку платника податків, що обумовлює ієрархічну природу податкових правовідносин і нерівність їх суб'єктів; по-третє, у функціональній асиметричності податкового права держави – так званій асиметричності у прийнятті ризику державою, яка полягає у відсутності у держави правової відповідальності за наслідки реалізації нею власного податкового права та перекладення вказаних наслідків на платника податків.

4. Ціннісну асиметричність податкового права можна визначити як субстанційну властивість держави, що обумовлена наявністю у неї суб'єктивного фіскального інтересу, на задоволення якого спрямовується фінансова діяльність держави. Вказаний суб'єктивний фіскальний інтерес лежить в основі податково-правової ціннісної ієрархії держави та перебуває в антагонізмі з законними інтересами платників податків.

5. Базовими функціональними податково-правовими цінностями держави, фіскальної за правовою природою, в тому числі, Української держави є: податковий суверенітет держави; законодавче встановлення податку; примусовий характер податкового обов'язку платників та 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 – забезпечення її фінансовими ресурсами. Базові функціональні податково-правові цінності такої держави в сукупності із її системоутворюючою цінністю розкривають особливу – етатистську природу її податково-правової ціннісної ієрархії.

6. Низький ступінь довіри платника податків до держави, який проявляється з одного боку, у відсутності розумного балансу взаємовідносин платника податків із податковою адміністрацією, а з іншого боку, низьким ступенем комунікації між ними, у поєднанні із низькою якістю податкового закону та складністю у реалізації права платників податків на ефективний засіб поновлення порушених прав і права на судовий захист обумовлює зміну ціннісного виміру податкових правовідносин з природно притаманного їм людиноцентристського, в основі якого лежать права та законні інтереси платників податків, на етатистський та спрямування податкових правовідносин на досягнення податково-правових цінностей держави.

7. У державі, фіскальній за своєю правовою природою, платники податків власних податково-правових цінностей не мають. Це зумовлено антагоністичним характером юридичних статусів фіскальної держави і платників податків; взаємовиключеністю їх цілей в оподаткуванні; відстороненням платників податків від реальних можливостей висловлювати свою згоду на оподаткування; ігноруванням корінних потреб та інтересів платників податків при розподілі виробленим ними ж публічних благ. За цих умов у платників податків залишається єдина квазіподатково-правова цінність – захист їх права власності на об'єкти оподаткування.

РОЗДІЛ 2

КОНСТРУКТИВНА АСИМЕТРИЧНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ

2.1. Поняття конструктивної асиметричності податкового права держави

Поняття «конструктивний» згідно Словника української мови є похідним від терміну «конструкція» (*лат. «constructio»*) та позначає «той, що стосується конструкції» [336, с. 266]; відноситься до побудови чогось; придатний для конструювання [348]. Водночас, «конструкція» тлумачиться як «Будова, взаємне розташування частин машини, апарата, приладу тощо» [336], побудова складної системи та окремих її частин [340, с. 303], а Тлумачним словником під редакцією Т. Ф. Єфремової позначається як «...склад та взаємне розташування частин одного цілого» [160, с. 266]. Таким чином, визначення вказаного поняття зводиться до механістичного розуміння цілого, розподіленого на його складові частини, з використанням категорійно-понятійного апарату елементаристської традиції розуміння.

Більш широке та ґрунтовне визначення поняття «конструкція» дає Енциклопедія епістемології та філософії науки під загальною редакцією І. Т. Касавіна. У ній зазначено, що вказаний термін ліг в основу напрямку у філософії науки – конструктивізму та в філософському використанні має вузьке і широке значення. «Конструкція у вузькому розумінні, – зазначає автор, – стосується *побудови та уявлення понять у сприйнятті, в геометрії та логіці*. Від неї відрізняється конструкція у широкому розумінні, яка відноситься до особливих – таких, що *організують, структурують, формують ... – аспектів світорозуміння та самопізнання* (виділено мною – Р.В.). Філософські концепції, що підкреслюють *активно-конструктивну властивість сприйняття, пізнання та самої реальності*, об'єднуються під загальним найменуванням «конструктивізм» [370, с. 373].

Використання у дослідженні конструктивізму як методологічного підходу дозволяє визначити як особливості структури, складної будови явища чи об'єкта, складні внутрішні взаємозв'язки і взаємодії між його елементами та із зовнішнім середовищем та, водночас, дає змогу встановити особливості конструювання досліджуваного об'єкта чи явища об'єктивної дійсності, які зазначену будову детермінують.

З позицій конструктивізму принципово важливим для соціальних наук, в тому числі юриспруденції, є зконструйованість як соціального світу, так і правової системи діяльністю суб'єкта [108; 364, с. 158-9]. Так, застосування конструктивізму як філософської концепції та методологічного підходу дозволяє пояснити не лише особливості складної побудови досліджуваного об'єкта чи явища, але й його інтерсуб'єктивний характер.

Одні із найперших науковців, які виокремили та дослідили явище *соціального конструктивізму* П. Бергер і Т. Лукман виявили, що соціальний світ, включаючи світ права, сконструйований людськими діями, в основі яких лежать людські уявлення, а не якась наперед задана природна сутність [108]. Дж. Р. Серль у дослідженні природи конструктивної соціальної матерії (в тому числі права) звернув увагу на те, як саме індивіди створюють, конструюють соціальну реальність, пояснив правила конструювання людських соціальних інститутів [333]. Вчений акцентує увагу на тому, що найважливішою властивістю соціалізованих індивідів, яка відіграє вирішальну роль у конструюванні всієї соціальної, в тому числі правової реальності є колективна інтенціональність [333, с. 26]. Саме завдяки колективній інтенціональності створюються соціальні факти, а її визначальним елементом є почуття спільної діяльності задля *задоволення спільних потреб, інтересів* (виділено мною – Р.В.) [333, с. 25].

Одним із відомих правовій науці, утворених таким чином соціальних конструктів в основі яких лежать спільні (публічні) потреби індивідів є держава. Р. О. Гаврилюк зазначає, що конструктивність держави «...є наслідком як усвідомлених, так і неусвідомлених дій усіх індивідів, зусилля яких мотивуються

їх публічними потребами. В інструментальній державі індивіди вбачають ... той засіб, який допоможе їм ці потреби забезпечити найоптимальнішим чином» [133, с. 134]. Держава – це «союз», який являє собою колективну єдність, «ця єдність – не фікція, а необхідна для нашої свідомості форма синтезу, яка, як і інші явища нашої свідомості, повинна бути покладена в основу соціальних інститутів» – цілком справедливо стверджував Г. Еллінек [159, с. 183].

Таким чином, в основі конструктивності як властивості соціальних явищ та об'єктів, в тому числі, держави (зокрема, її інструментального типу), лежать наміри та дії індивідів, спрямовані на досягнення загального, спільного інтересу [221, с. 4-6]. З такою ж метою задоволення спільних, публічних інтересів індивідів конструється перерозподільне податкове право.

Однак, вищезазначене неодмінно детермінує надважливе запитання: *якою є природа конструктивності сучасних держав, які відрізняються фіскальною правовою природою, в тому числі України, та їх податкового права?* Адже субстанційною властивістю фіскальної держави є навпаки, відмежування державних інтересів від публічних інтересів індивідів, точніше закріплення за нею публічних потреб індивідів шляхом їх юридичного відторгнення від останніх [133, с. 141], а основною ціллю її податкового права є акумулювання фінансових ресурсів, достатніх для задоволення державних потреб. Відповідь на вказане питання дозволить пояснити наскрізно пронизуючу податкове право держави асиметричність.

Застосування конструктивізму як методологічного підходу до дослідження податкового права держави дозволяє виявити та дослідити одну з його ключових субстанційних властивостей – конструктивну асиметричність. Так, *передумовою* конструктивної асиметричності як властивості податкового права держави, фіскальної за правовою природою є *відсутність* у податкових правовідносинах між державою і платником податків необхідної для адекватного пізнання конструктивної природи держави і податкового права умови – *взаємної кореляції*.

Взаємна кореляція між державою та розвинутим громадянським суспільством необхідна для належного функціонування інструментальної держави, яка виконує свою природну ціль – забезпечення публічних інтересів громадян. За словами Л. С. Мамута «народ та держава корелюють як субстанція та один з її модусів» [200, с. 21]. Водночас, у відповідності до вказаної цілі конструюються податкові правовідносини між державою і платником податків та податкове право загалом.

На цьому наголошував німецький соціолог, автор соціологічної концепції соціальних систем Н. Луман вказуючи, що держава є інструментом соціальної системи, для усвідомлення конструктивної природи якої потрібен високий рівень соціалізації особистості та володіння нею філософським, теоретико-правовим і теоретико-політичним дискурсом, конструктивним мисленням, які створюють передумови для появи держави [199]. На важливість конструктивної соціальної організації суспільства *в ім'я загальних цілей* наголошує також Ф. Фукуяма [27, с. 356-7; 355; 356, с. 580-1], а автори Д. Норт, Д. Уолліс і Б. Вайнгаст зазначають, що без вказаної здатності неможливий перехід суспільства від соціального порядку обмеженого доступу (або природної держави) до порядку відкритого доступу [215, с. 54, С. 40-41, 48]¹.

Однак, у відносинах фіскальна держава – платники податків необхідний рівень кореляції відсутній. З одного боку, він детермінований відсутністю у більшості платників податків необхідного рівня «...власної соціалізації та

Примітка.

¹ Автори доводять, що в сучасному світі існує дві основні соціальні моделі: модель відкритого доступу та модель обмеженого доступу. Модель відкритого доступу характеризується: 1) політичним та економічним розвитком; 2) економікою, яка менше страждає від від'ємного росту; 3) сильним та динамічним громадянським суспільством з великою кількістю організацій; 4) більш об'ємним та більш демократизованим правлінням; 5) широким поширенням безособистісних соціальних взаємовідносин, включаючи верховенство права, захист права власності, справедливість та рівність – усі аспекти рівноправ'я. Модель обмеженого доступу характеризується: 1) економіками, які повільно зростають та чутливі до потрясінь; 2) політичним устроєм, який не заснований на загальній згоді громадян; 3) відносно невеликою кількістю організацій; 4) менш об'ємним та більш централізованим правлінням; 5) пануванням соціальних взаємовідносин, організованих за допомогою особистих зв'язків, включаючи привілеї, соціальні ієрархії, закони, які застосовуються не до всіх однаково, незахищеним правом власності. Див.: Норт Д., Уолліс Д., Вайнгаст Б. *Насилие и социальные порядки. Концептуальные рамки для интерпретации письменной истории человечества* / пер. с англ. Д. Узланера, М. Маркова, Д. Раскова, А. Расковой. М.: Изд. Института Гайдара, 2011.

теоретичної підготовки для сприйняття конструктивної природи держави» [133, с. 135]. З іншого боку, знеособленням держави, фіскальної за правовою природою і закріпленням за нею публічних потреб індивідів шляхом їх юридичного відторгнення від останніх [133]. Це обумовлює спрямування зусиль держави, всупереч її природному призначенню, на задоволення не істинних публічних інтересів громадян, а власних державних інтересів [133, с. 141]. Таким чином, саме підміна у податкових правовідносинах публічних інтересів платників податків державним фіскальним інтересом та побудова усього податкового права держави з ціллю його якнайповнішого та вчасного його задоволення вказує на відсутність взаємної кореляції держави та платників податків.

Так, у державі, фіскальній за правовою природою публічні та державні інтереси розмежовані, держава та особа дистанційовані, а податково-правові цінності держави і платника податків асиметричні. Усі вказані ознаки притаманні не якійсь уявній державі – окремій абстрактній сутності чи абсолютистській державі – уособленню її єдиного правителя-монарха (як у горезвісному виразі Людовіка XIV). М. Олсон переконливо зазначає, що вони притаманні великій кількості сучасних держав із демократичним режимом [220].

Вчений вказує, що виокремлення та відмежування фіскальних інтересів держави від публічних інтересів платників податків відбувається шляхом надання пріоритетного значення фіскальним інтересам держави як відокремленої від платників податків організації, чи ототожнення їх з егоїстичними інтересами демократичного лідера держави, який подібно до «осілого бандита», керується перш за все власними корисливими інтересами, або ж інтересами владних еліт, які впливають на процес прийняття рішень і перерозподіл національного доходу. Іншими словами, це визнання та надання пріоритетного значення інтересам, відмінним від спільних, публічних інтересів платників податків [220]. Отже, всупереч призначенню держави як соціального конструкту, спрямованого на задоволення публічних інтересів індивідів

фіскальна держава трансформує мету податкового права на задоволення *державного фіскального інтересу*.

Переконливим доказом «спотвореної», односторонньої кореляції, притаманної податковим відносинам між державою і платником податків, характерною ознакою сучасних фіскальних держав є розвинутий здійснюваний формально в законних межах, однак із цілями, протилежними публічним інтересам громадян, податковий лобізм. Особливо поширений вказаний спосіб впливу на прийняття податкових рішень у США – сучасній демократичній державі, яка досі у повній мірі не позбавилася ряду субстанційних властивостей, притаманних фіскальній державі. Найпоширенішими цілями лобістської діяльності у сфері оподаткування є надання податкових пільг [118]. Наприклад, згідно дослідження бюджетного лобізму у США серед лобістських податково-правових інтересів компаній General Motors та Chrysler 1999–2008 років можна зустріти надання податкових кредитів на розробку економічних автомобілів, введення альтернативного мінімального корпоративного податку [185, с. 116], введення податку на автомобілі, митне оформлення товарів, що імпортуються, укладення договору між Канадою та США про податок з прибутків 1999-2008 [185, с. 119], надання податкових стимулів покупцям автомобілів та ін. [185, с. 43].

В Україні податковий лобізм, попри невдалі спроби легалізації у 2003, 2009, 2010, у 2016 і 2017 роках [279] також залишається поширеним способом адвокації непопулярних податкових рішень. Його наслідками, як правило, є ігнорування публічних інтересів платників податків, порушення принципу рівності оподаткування, адже лобістське просування податкових рішень формально здійснюється від імені та в інтересах громадянського суспільства, однак фактично публічні інтереси підміняються фіскальними інтересами держави, інтересами нечисленних груп впливу чи приватними інтересами окремих індивідів.

В якості додаткової аргументації фіскальної спрямованості податкового права держави та пріоритетності державного фіскального інтересу у її

фінансовій діяльності, що призводить до порушення взаємної кореляції між суб'єктами податкових правовідносин можна вважати, на нашу думку, промовисту практику Європейського суду з прав людини (далі – Суд, ЄСПЛ). У справах, які стосуються захисту прав та інтересів платників податків, розглянутих ЄСПЛ фіксується вихід державою за межі встановлених повноважень на втручання у право власності платника податків, зловживання державою в особі уповноважених органів її компетенціями та повноваженнями з метою якнайповнішого та швидшого наповнення бюджету.

Зокрема, у ряді рішень ЄСПЛ фіксується порушення вимоги правомірності втручання держави у право власності платника податків, а також відсутності законної цілі такого втручання, встановлених Судом, як у справі «*Lithgow and Others проти Сполученого Королівства*» [50]; порушення державою вимоги законності втручання, тобто відповідності закону, який встановлює податковий обов'язок платника, вимогам доступності і передбачуваності, порушення вимоги пропорційності втручання, які встановлені Судом у справах «*Mamidakis проти Греції*» [52] та «*Hentrich проти Франції*» [314]; надмірне навантаження на платника податків заходами фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства та істотний вплив на його фінансове становище у справі «*Ferreti проти Італії*» [316]; свавілля держави через розбіжність між вартістю майна, яке було взяте для визначення компенсації експропріації та податку на спадщину у справі «*Jokella проти Фінляндії*» [39]; безпідставне стягнення податків чи застосування штрафних санкцій у справах «*Eko-Elda Avee проти Греції*» [23], «*Riener проти Болгарії*» [70], «*Терем ЛТД, Чечеткін та Оліус проти України*» [307]; порушення правила пропорційності податкових штрафів та інших обмежень, які накладаються на платників податків контролюючими органами суті правопорушення у справах «*Ruotsalainen проти Фінляндії*» [304], «*Bendenoun проти Франції*» [315], «*Lindstrand Partners Advokatbyrå AB проти Швеції*» [310], протиправне притягнення платників податків до відповідальності за порушення інших платників податків, як у справах «*Bulves AD проти Болгарії*» [312], «*Інтерсплав проти України*» [320] та ін.

Порушення державою вимог до правомірності її втручання у право власності платника податків та його пропорційності демонструє фіскальну спрямованість податкових правовідносин між платником податків і такою державою, основною метою яких є задоволення інтересу держави у акумуляції якомога більшого об'єму публічних фінансових ресурсів та подальшого їх перерозподілу у власних інтересах. Надмірне втручання держави у право власності, права і законні інтереси платників податків, що супроводжується порушенням принципів справедливості оподаткування, рівності оподаткування, визначеності податкового закону, неоднакового тлумачення податкового законодавства з метою задоволення фіскального інтересу, неодмінно детермінує протиставлення держави і платника податків у податкових правовідносинах, порушення їх взаємної кореляції.

Таким чином, характерною властивістю держави, фіскальної за її правовою природою, до яких відноситься більшість сучасних держав, зокрема Україна, а також її податкового права і необхідною передумовою його конструктивної асиметричності є *порушення взаємної кореляції між платниками податків і державою* шляхом підміни, всупереч призначенню держави як соціального конструкту публічних інтересів платників податків фіскальними інтересами держави. Дистанціювання держави і платника податків, протиставлення їх цінностей та інтересів у податкових правовідносинах спричиняє порушення зворотної кореляції між ними, а також трансформацію конструктивності як держави, так і її податкового права. Зокрема, вказана трансформація конструктивності та, як наслідок, її асиметрична природа, перш за все проявляється завдяки переходу властивостей суб'єкта конструювання від індивіда – платника податків до самої держави.

Вказана асиметрична природа конструктивності держави детермінує особливий, інтерсуб'єктивний характер її податкового права, який проявляється у конструюванні державою у відповідності із її власними податково-правовими цінностями з метою задоволення потреби держави у публічних фінансових ресурсах *асиметричних правових можливостей* держави і платника податків у

податкових правовідносинах, що лежать в основі *юридичних конструкцій їх прав і обов'язків*.

Природа фіскальної держави як суверена та власника публічних фінансових ресурсів [170, с. 100-1] та її податково-правові цінності обумовлюють протилежність та асиметричність правових можливостей суб'єктів податкових правовідносин, які лежать в основі юридичних конструкцій їх прав і обов'язків. Як ми зазначали раніше, згідно домінуючого у вітчизняній науці податкового права та податковому законодавстві етатистського парадигмального підходу до праворозуміння правові можливості держави і платника податків зводяться до суверенного, невід'ємного державного податкового права з одного боку і примусового податкового обов'язку платника податків з іншого.

Вперше ґрунтовно дослідила взаємозалежність вказаних категорій Р. О. Гаврилук у дослідженні парадигмальних констант етатистської доктрини податкового права вчена встановила їх ієрархічну опозиційність та асиметричність [133, с. 310]. Так, згідно етатистського підходу до праворозуміння податкове право держави є її атрибутом, внутрішньою властивістю та поза своїм носієм – державою не розглядається в принципі [129, с. 196]. Воно включає право встановлювати, змінювати та припиняти дію законодавства про податки, визначати суб'єктів податкових правовідносин, їх права та обов'язки, відповідальність за порушення податкового законодавства, встановлювати розмір податкового тягаря, а також розподіляти його між платниками податків [145; 170; 190; 194; 230; 231] та зумовлює переведення відносин держави та платника податків із правової площини у владну, податкових правовідносин у відносини влади-підпорядкування [133, с. 306]. Вказана властивість впливає з однієї із ключових податково-правових цінностей фіскальної держави – її податкового суверенітету, «явища, знову ж таки нерозривно пов'язаного з субстанційною державою, в принципі не існуючого поза її межами» [129, с. 196].

Водночас, в основі юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків лежить парний та протилежний до категорії «податкове право держави» примусовий податковий обов'язок платника податків. Він є однією із центральних категорій податкового права, а його примусовий характер виступає однією із ключових податково-правових цінностей такої держави. Податковий обов'язок платника податків характеризується специфічною правовою природою, яка відображається у односторонності, безумовному та безвідплатному характері, а також особливому призначенні – фінансуванні публічної влади [190; 194, с. 152-3].

Концепт протилежності та протиставлення правових можливостей держави і платника податків у податкових правовідносинах через їх податкове право і податковий обов'язок відповідно закріплений у чинному вітчизняному податковому законодавстві на найвищому – конституційному рівні. Так, з одного боку, ст. 67 Конституції України регламентує загальний та безумовний податковий обов'язок платника податків, а з іншого боку, ст. 74, п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України встановлює правові засади невід'ємного права держави на податки. При цьому, закріплення Основним законом держави обов'язку «...сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [182] ще не ставить платника податків у підлегле до держави становище у податкових правовідносинах. Він набуває статусу *боржника* лише у співвідношенні зі своєю протилежністю – закріпленою законодавцем особливою роллю держави, яка уособлюється у її праві на податки [133, с. 305].

Протиставленням податкового права держави і податкового обов'язку платника податків Конституцією України закладено основу для побудови концепції взаємовідносин держави та платника податків як відносин влади-підпорядкування, *асиметричності взаємозв'язку їх як протилежностей в усьому податковому законодавстві та практиці його застосування*. Тому у податкових правовідносинах державу ми можемо асоціювати виключно з її податковим правом, а платника податків – із його податковим обов'язком. Відповідно, у межах зазначених асиметричних юридичних можливостей

держави і платника податків такою державою конструюються у податковому законодавстві асиметричні юридичні конструкції їх прав і обов'язків.

В контексті нашого дослідження у підході до розуміння поняття «юридична конструкція» ми поділяємо позицію С. С. Алексєєва, який відходить від технічного розуміння юридичних конструкцій та розглядає їх як органічний елемент власного змісту права [99, с. 39]. Вчений зазначає, що юридичні конструкції являють собою «...всезагальний, безпосередньо нормативний, найдосконаліший та найважливіший за значенням елемент власного змісту фінансового права, його внутрішню форму» [99, с. 39]. У такому розумінні юридичні конструкції розглядаються як особливий спосіб зв'язку, який «забезпечує відповідність приписів позитивного права природі відносин, що регулюються» [346]. Вони містять в собі та одночасно виражають назовні системність та структуровність права, зокрема фінансового права [121, с. 60].

Юридичні конструкції прав і обов'язків держави і платника податків відображають місце, роль держави і платника податків у податкових правовідносинах та особливості їх взаємозв'язку. Вони є системами із складною структурою та великою кількістю внутрішніх та зовнішніх зв'язків, в основі функціонування яких завжди лежить інтерес, який визначає специфічну мету таких юридичних конструкцій, їх функціональне призначення та структуру.

При цьому конструктивна асиметричність податкового права держави знаходить свій прояв у особливій меті вказаних юридичних конструкцій, природі зв'язків між ними та із зовнішнім середовищем, які дозволяють стверджувати про зовнішній (корелятивний) прояв асиметричності досліджуваних юридичних конструкцій, а також у особливостях внутрішньої будови юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків, в якій відображається їх внутрішня (структурна) асиметричність.

Іманентною властивістю юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків, що водночас відображає їх системність, є кореляція, наявність стійкої функціональної взаємодії та взаємозалежності між самими юридичними конструкціями та відповідним зовнішнім середовищем [104].

Відповідно до теорії систем, взаємозв'язки юридичних конструкцій позначають системність як їх субстанційну властивість та включають відносини залежності між системою (відповідною юридичною конструкцією) та оточуючим середовищем і відносини залежності між різними юридичними конструкціями [104].

Зв'язки першого типу (які пов'язують юридичні конструкції із системою – зовнішнім середовищем) визначають мету усієї системи та її складових елементів. Для юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків мета їх функціонування обумовлена метою зовнішнього для них середовища – *податкового правовідношення*.

Податкові правовідносини між державою та платником податків як засіб правового регулювання, «...індивідуалізований суспільний зв'язок, що виникає на основі норм права, характеризується наявністю суб'єктивних юридичних прав і обов'язків та підтримується (гарантується) примусовою силою держави» [98, с. 328], являють собою *складну систему взаємозв'язків* між державою та платником податків через їх податкове право і податковий обов'язок відповідно. Вони відображають подвійність, парність податково-правового буття та відіграють роль зовнішньої, відносно досліджуваних юридичних конструкцій, системи. Мета податкових правовідносин полягає у якомога повнішому наповненні казни публічними фінансовими ресурсами, та як наслідок, *задоволення фіскального інтересу держави*. Саме з вказаною метою корелюють асиметричні юридичні конструкції прав і обов'язків держави і платника податків. Однак, зовнішня (корелятивна) асиметричність юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків полягає не лише у особливій меті юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків, але й у природі взаємозв'язку юридичних конструкцій через основоположні правові можливості держави і платника податків.

Таким чином, зв'язки другого типу (між юридичними конструкціями прав і обов'язків держави і платника податків) здійснюються через податково-правові категорії «податкове право держави і примусовий податковий обов'язок платника податків», які впливають із ключових податково-правових цінностей

фіскальної держави та є квінтесенцією юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків відповідно.

Особливість зв'язку між податковим правом держави і податковим обов'язком платника податків як протилежностями, а також між юридичними конструкціями, в основі яких такі протилежності лежать є системною властивістю конструктивної асиметричності податкового права держави і полягає у відсутності між ними стійкого діалектичного взаємозв'язку, двосторонньої взаємодії.

У вказаному контексті варто звернути увагу на те, що у вітчизняній та іноземній науковій літературі термін асиметричність найчастіше позначає відсутність симетрії, порушення симетрії, відсутність усіх відомих елементів симетрії, несиметричність, нерозмірність [85; 214; 336, с. 66]. Однак вказаною інтерпретацією тлумачення вказаного терміну не обмежується. Асиметрія – це також поняття, яке відображає існуюче в об'єктивному світі порушення рівноваги, пов'язане зі зміною, розвитком, а також порушенням, викликаним перебудовою організації тих же складових частин цілого, сукупність яких знаходилась раніше у відомому пропорційному, рівноважному стані [143, с. 34-5; 357]. При цьому симетрія є таким загальнонауковим поняттям, на якому кодується тотожність, рівнодія протилежностей, а асиметрія – їх неспівпадіння, розрізнення [237, с. 103]. Поняття симетрії і асиметрії, включаючись в концептуальні системи різних наук, виступають у своїх різноманітних конкретних значеннях як: рівномірність – нерівномірність; однорідність – неоднорідність; періодичність – аперіодичність; регулярність – іррегулярність; рівність – нерівність; співмірність, пропорційність – неспівмірність непропорційність і т.п. Всі ці парні категорії складають загальнонауковий зміст понять симетрії – асиметрії та висловлюють лише різні особливі форми прояву тотожності і відмінності [325, с. 66]. Асиметричність відображає не просту відмінність між явищами та предметами, їх поняттями, вона позначає їх протилежність, та відсутність діалектичного взаємозв'язку та двосторонньої взаємодії [287].

Прагнення фінансової держави максимізувати обсяг владних повноважень і використати останні для досягнення власних кінцевих цілей [375], атрибутивність і суверенність її податкового права *обумовлюють однобічність впливу у категорійній парі* «податкове право держави – примусовий податковий обов’язок платника податків», а отже їх асиметричність [287]. Він проявляється у тому, що держава як суверен і особливий суб’єкт податкових правовідносин у силу гарантованого Конституцією України податкового права самостійно визначає обсяг власного податкового права, об’єм як своїх, так і платників податків правових можливостей у податкових правовідносинах [170; 192; 231]. Держава може збільшити обсяг власного податкового права та, як наслідок, змінити юридичну конструкцію власних прав і обов’язків. Водночас платник податків на об’єм своїх прав і обов’язків у податкових правовідносинах вплинути не здатен.

Окрім того, однобічний вплив у категорійній парі «податкове право держави – податковий обов’язок платника податків» знаходить свій прояв у реалізації державою власного податкового права поза законодавчо визначеними межами, використовуючи встановлені нею ж в законі широкі дискреційні повноваження, невизначеність податкового законодавства чи інші формально легальні, однак фактично несправедливі для платників податків способи. Прикладом подібного впливу держави може бути приховане введення додаткових податків, не передбачених податковим законодавством. Зокрема, до таких можна віднести введення Німеччиною у 2010 році скандального податку на ядерне паливо, яким за роки його існування з німецьких енергокомпаній було стягнуто до бюджету близько 6 млн євро. Тільки у 2017 році Конституційний суд Німеччини визнав вказаний податок незаконним, зазначивши при цьому, що федеральний уряд і землі не мають права винаходити нові приводи для оподаткування окрім тих, які *прямо передбачені конституцією* [29].

Показовим прикладом одностороннього впливу на правовий статус платників податків також є численні справи Італії проти цифрових гігантів Google, Amazon, Netflix та ін. з приводу визнання їх економічної присутності в

країні у цілях оподаткування за фактичної відсутності цієї ознаки у вказаних корпорацій. Зокрема, в Італії є поширеною практикою визнання контролюючими органами компанії платником податків навіть у випадку абсолютної фізичної відсутності такої компанії у країні (відсутності на території держави офісу компанії, її співробітників і т.д.) [76]¹.

Окрім прямого впливу держави на юридичну конструкцію її власних прав і обов'язків, а також на юридичну конструкцію прав і обов'язків платника податків, вона також, в силу своєї особливої правової природи та податково-правових цінностей, які лежать в основі її функціонування здійснює непрямий вплив на юридичну конструкцію прав і обов'язків свого опонента – платника податків. До прикладу, непропорційний вплив держави на юридичну конструкцію прав платників податків спостерігається при наданні окремим платникам необґрунтованої державної допомоги у вигляді податкових пільг та, відповідно, порушенні одного із основоположних принципів оподаткування – рівності платників податків. Так, Суд Європейського Союзу (далі – Суд ЄС, Суд справедливості) у своїй практиці розгляду справ щодо «тлумачення та застосування» [19] державами-членами права ЄС з приводу оподаткування неодноразово звертає на це увагу та розцінює надані державою податкові пільги як вихід за межі повноважень держави та незаконну державну допомогу. До таких прикладів можна віднести обґрунтування соціальними цілями надання пільгової ставки ПДВ на поставку та встановлення енергозберігаючих матеріалів у будинках, встановлене у *Рішенні Суду ЄС від 04.06.2015 № C-161/14 у справі Великобританії* [24]; встановлення державою різних ставок ПДВ (загальної та пільгової) для схожих послуг у *Рішенні Суду ЄС від 27.02.2014 № C-454/12 і №*

Примітка.

¹ В даному випадку, держава прирівнює до економічної присутності компанії використання нею місцевої інфраструктури. Див.: Scampuddu B., Nieddu G.L. Netflix under investigation for unpaid taxes in Italy, Nov 07 2019. International tax review : веб-сайт. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1hxs8pxctf7j3/netflix-under-investigation-for-unpaid-taxes-in-italy>; BEPS на практиці: 4 судових дел, которые иллюстрируют, как может работать деоффшоризация в разных странах. ICG Seminar : веб-сайт. URL: <https://icg-seminar.com.ua/beps-na-praktike-4-sudebnyh-dela-kotorye-illyustriruyut-kak-mozhet-rabotat-deoffshorizatsiya-v-raznyh-stranah/> (дата звернення: 22.06.2021).

C-455/12 у справі Pro Med Logistik GmbH [46]; неправомірне звільнення від оподаткування окремих платників податків, що розцінювалося Судом як незаконна державна допомога у *Рішенні Суду ЄС від 06.11.2018 у об'єднаних справах № C-622/16 початкової школи Монтесорі проти Комісії ЄС, № C-623/16 Комісії ЄС проти початкової школи Марії Монтесорі та № C-624/16 Комісії ЄС проти громадянина П'єтро Ферраччі* [44]; звільнення від сплати податку в залежності від площі торгового приміщення як незаконна державна допомога у *Рішенні Суду ЄС від 26.04.2018 № C-233/16 у справі Національної асоціації великих дистриб'юторських компаній (Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución, ANGED)* [3] та ін.

Водночас, платник податків у державі, в силу її фіскальної правової природи, позбавлений реальної можливості впливати на власну юридичну конструкцію прав і обов'язків (з одного боку, з огляду на встановлену законом заборону на проведення референдумів з питань податків, з іншого боку, шляхом введення жорстких законодавчих обмежень для податкової оптимізації). Наприклад, основа деофшоризації – юридичні доктрини ділової цілі і переваги суті над формою, започатковані в 1935 році Верховним судом США у справі *Gregory v. Helvering* з метою створення однакових умов для платників податків та забезпечення справедливості оподаткування, у фіскальній державі набувають вигляду полювання на платників податків та їх власність [90], адже така держава приховує за ним свою істинну мету – достатнє наповнення казни та задоволення державного фіскального інтересу.

Більше того, платник податків у фіскальній державі позбавляється можливості контролювати розподіл бюджетних коштів, фактично, впливати на процес прийняття рішень про перерозподіл зібраних шляхом оподаткування грошовий коштів. Про вказане право в контексті його законодавчого регулювання вперше згадано у США (в кінці 50х рр. ХХст). Так, право платника податків на оскарження легітимності регламентованих бюджетних витрат спочатку було визнано судами 34х штатів, а пізніше Верховним судом США [114]. Здавалося б регламентація вказаного права платників податків спрямована

на налагодження балансу та подолання конструктивної асиметричності податкового права тоді ще фактично фіскальної держави – США. Однак, дуже швидко судова практика суттєво звузила коло фінансових спорів, які можуть бути розглянуті у вказаній категорії справ на федеральному рівні та обмежила формально гарантоване платникам податків право [136]. Адже самообмеження фіскальною державою власної податкової влади та нерозривно взаємопов’язаної з нею влади на перерозподіл публічних фінансових ресурсів, одержаних за допомогою оподаткування, суперечить її правовій природі та її основоположній цілі у податкових правовідносинах – задоволення державного фіскального інтересу.

Отже, вищевказані приклади одностороннього впливу між протилежними податково-правовими категоріями «податкове право держави – примусовий податковий обов’язок платника податків» та відповідними юридичними конструкціями прав і обов’язків держави і платника податків, в основі яких лежать вищезазначені категорії, вказують на відсутність між ними діалектичного зв’язку, взаємної кореляції. Зазначена ознака протилежних податково-правових феноменів, поруч із порушенням пропорційності, співмірності, рівності, балансу вказує на їх асиметричність [216, с. 58-9].

Звідси, асиметричність протилежних податково-правових категорій «податкове право держави – примусовий податковий обов’язок платника податків» неодмінно детермінує асиметричність юридичних конструкцій, в основі яких вони лежать та відображає зовнішній (корелятивний) прояв конструктивної асиметричності податкового права держави.

Таким чином, конструктивна асиметричність податкового права держави є його атрибутивною властивістю, яка втілює у собі особливий інтерсуб’єктивний характер податкових відносин за участю такої держави. 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) однобічність 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

Зовнішній прояв асиметричності юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків відображає властивість системності юридичних конструкцій, розкривається через асиметричність категорій, які є квінтесенцією вказаних юридичних конструкцій – податкового права держави та примусового податкового обов'язку платника податків.

2.2. Юридична конструкція прав і обов'язків держави

Юридична конструкція прав і обов'язків держави є системою із складною структурою. Зміст прав і обов'язків держави у податкових правовідносинах, як невід'ємних структурних елементів юридичної конструкції, що надзвичайно тісно взаємопов'язані та взаємозалежні одне з одним та її ієрархічна побудова визначаються податково-правовими цінностями такої держави, її роллю у податкових правовідносинах та інтересом, який лежить в їх основі.

Так, передумовою внутрішньої (структурної) асиметричності юридичної конструкції прав і обов'язків держави, фіскальної за правовою природою, є її особливе місце, роль у податкових правовідносинах та її інтерес у них.

Представниками домінуючого у науці податкового права та податковому законодавстві етатистського підходу до праворозуміння держава як носій суверенної влади вважається обов'язковим, визначальним суб'єктом податкових правовідносин, який зумовлює їх владний характер [145, с. 66; 166, с. 137]. Держава вважається «неодмінним атрибутом податкових правовідносин» [230, с. 19], а її обов'язкова участь у таких відносинах і специфіка її як суб'єкта пов'язана з владним (імперативним) характером податкових правовідносин [231, с. 13].

Владність держави як суб'єкта податкових правовідносин обґрунтовується посиляючись на кілька її проявів. По-перше, це реалізація фіскального

суверенітету держави (право стягнення податків (їх встановлення) є суверенним та не може належати нікому іншому) [231]. По-друге, це організація державою податкових правовідносин (оскільки держава в одноосібному порядку, за власною ініціативою, визначає вид податкових правовідносин, коло їх учасників, їх функції, обов'язки та права, взаємозв'язок один з одним, особливості податкових правовідносин, встановлює систему суб'єктів податкових правовідносин, змінити або відмінити будь-який елемент якої може, знову-таки, сама держава) [231, с. 14]. Це обґрунтовує, на думку прихильників етатистської податково-правової доктрини, юридичну нерівність суб'єктів податкового права, що базується на нееквівалентній природі фінансових відносин, яка відбивається у змісті та структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового права, коли одні суб'єкти мають юридично владні повноваження стосовно інших [196, с. 96]. По-третє, тільки держава є власником усіх акумульованих за допомогою податків і зборів грошових коштів [231, с. 14].

Таким чином, держава, в силу її особливої, фіскальної правової природи, є специфічним суб'єктом податкових правовідносин, у ній поєднуються властивості суверена, власника публічних фінансових ресурсів та суб'єкта, наділеного практично необмеженою, суверенною податковою владою, яку така (фіскальна – Р.В.) держава реалізує з метою задоволення фіскального державного інтересу [64; 286; 289].

З урахуванням правової природи фіскальної держави і державного інтересу як метаюридичної обставини формуються юридичні конструкції прав і обов'язків як держави, так і платника податків [362, с. 829]. Вказані передумови детермінують ієрархію елементів юридичної конструкції прав і обов'язків держави та асиметричність взаємозв'язків між ними.

Так, *асиметричність внутрішньої (структурної) організації юридичної конструкції прав і обов'язків держави полягає у такій її ієрархічній побудові, де роль основного елементу займають права та функції держави (спрямовані на реалізацію суверенного податкового права держави та, як наслідок, задоволення*

державного фінскального інтересу), а роль факультативного елемента відіграють обов'язки.

1. Головним аргументом на користь вказаного твердження, найпершим та найбільш яскравим проявом асиметричності юридичної конструкції прав і обов'язків держави є непропорційне закріплення Податковим кодексом України її прав і обов'язків. Порівняння структурної організації статей Податкового кодексу України (далі – ПК України), які закріплюють права і обов'язки держави і платника податків у податкових правовідносинах дозволяє виявити їх *кількісну асиметричність*.

Аналіз статей 19-1, 20, 21 ПК України засвідчує, що за державою у податкових правовідносинах закріплена значно більша кількість прав – 53 (*не враховуючи при цьому невичерпний перелік функцій зазначених органів, зокрема, 53 функції контролюючих органів – ст. 19-1 ПК України; функції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, в частині забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики – ст. 19-2 ПК України; функції державних податкових інспекцій – ст. 19-3 ПК України*), водночас обов'язків контролюючих органів встановлено всього 11 (ч. 1 ст. 21 ПК України).

Порівняння прав і обов'язків держави та платника податків також демонструє їх асиметричність, адже на противагу правам контролюючих органів у податкових правовідносинах за її опонентом – платником податків ст. 16 ПК України визначає 15 обов'язків, а ст. 17 ПК України 14 прав платників податків [234].

Непропорційність прав і обов'язків держави та, як наслідок ієрархічна внутрішня будова юридичної конструкції прав і обов'язків держави проявляється також у *послідовності їх законодавчого закріплення*. Так, визначаючи юридичну конструкцію прав і обов'язків держави в особі контролюючих органів законодавець спершу встановлює функції (ст. 19-1 «*Функції контролюючих органів*», ст. 19-2 «*Функції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову*

політику, в частині забезпечення формування та реалізації податкової та митної політики», ст. 19-3 «Функції державних податкових інспекцій»), потім права (ст. 20 «Права контролюючих органів»), і тільки після цього – обов’язки (ст. 21 «Обов’язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів») [234].

Водночас, визначення юридичної конструкції прав і обов’язків платників податків у ПК України відбувається у абсолютно протилежній послідовності, адже спочатку визначаються його обов’язки (ст. 16 ПК України «Обов’язки платника податку») і тільки після них – його права (ст. 17 ПК України «Права платника податку») [234].

Законодавче закріплення кількісної не співмірності, непропорційності закріплених законом прав і обов’язків держави і платника податків, а також послідовність їх регламентації з позицій етатистської податково-правової доктрини пояснюється імперативною природою податкових правовідносин, яка обумовлює відповідну побудову співвідношення прав і обов’язків. Зокрема, автори Постатейного коментаря до Податкового кодексу України за редакцією М. П. Кучерявенка наголошують на тому, що: *«Якщо у платників (як зобов’язаних осіб) перш за все повинні бути чітко визначені обов’язки (та похідні від них права), то стосовно податкових органів детального закріплення потрібно вимагати саме для прав, якими держава їх наділяє у сфері управління відносинами оподаткування»* [235, с. 258-9].

На нашу думку вказана ієрархічна внутрішня будова юридичної конструкції прав і обов’язків держави, фіскальної за правовою природою впливає із її квінтесенції. Оскільки в основі вказаної юридичної конструкції лежить податкове право держави, саме права та функції контролюючих органів є основою юридичної конструкції, спрямовані на виконання права держави на податки та задоволення державного фіскального інтересу вони обумовлюють внутрішню структурну асиметричність юридичної конструкції.

2. Крім того, сама наявність у держави передбачених законом прав вказує на асиметричність внутрішньої будови її юридичної конструкції, адже

наявність прав суперечить функціональному призначенню держави як соціального конструкту. Оскільки податкові органи є органами державної влади, відповідно до ч. 2 ст. 19 Конституції України вони «... зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України» [182]. Тобто, як зазначає Р. О. Гаврилюк, Основний Закон держави взагалі не наділяє свої функціональні органи якими б то не було функціональними правами. Для виконання власних функцій ці органи наділяються відповідними повноваженнями [133, с. 308].

Попри суперечливість та дискусійність закріплення законодавцем прав, обов'язків та функцій контролюючих органів у сфері оподаткування підтримується прихильниками етатистської традиції праворозуміння. Її представники, характеризуючи податково-правовий статус органів державної влади, визначальними його елементами вбачають, як і законодавець, функції контролюючих органів, їх повноваження і права [281, с. 207]. Однак, оскільки суб'єктивне право являє собою інтерес особи, який підлягає правовому захисту [165, с. 35-6] чи можливість реалізації інтересу, обумовленого юридичним обов'язком [184, с. 142], наділення такою можливістю органу державної влади, його посадових чи службових осіб методологічно некоректно відображає як природу такого суб'єктивного права, так і призначення самого органу влади, спотворює дійсну правову природу держави. Органи державної влади не можуть володіти власними інтересами у сфері оподаткування апріорі, адже навіть з позицій етатистського праворозуміння інтересами наділяється лише індивід та держава, органи державної влади ж виконують виключно функцію представництва держави у відносинах, врегульованих правом (в тому числі і податкових), тобто діють з метою забезпечення державного інтересу [289].

Аналіз податкового законодавства іноземних держав дозволяє стверджувати, що останні, чи їх контролюючі органи якими б то не було правами у сфері оподаткування практично не наділяються. Мова швидше йде про повноваження уряду та контролюючих органів, або ж їх податкову владу (як у Положенні про оподаткування та витрачання коштів, статті I, розділу 8, пункту

1 Конституції США, що наділяє федеральний уряд США владою оподатковувати і витрачати (перерозподіляти – Р.В.) [17].

Винятками можуть бути лише згадки у правничій літературі та судовій практиці про права уряду та штатів, що стосуються розподілу їх повноважень щодо оподаткування згідно законодавства США, а також у відносинах держави-члена ЄС та Союзу. Серед них, судові прецеденти Верховного суду США щодо вирішення внутрішньо штатних конфліктів, до прикладу, розглянуті Верховним судом США у справі *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady* принципи розподілу податкових прав між штатами, заснованими на визначенні нексусу [88]. Так само, законодавство ЄС закріплює право держав-членів ЄС, згідно Договору про ЄС на не втручання у їх податкову політику, що гарантується дотриманням принципів субсидіарності і пропорційності, визначеним у Договорі та винятками, за яких таке втручання вважається допустимим [156]. Крім того, Лісабонський договір закріплює права національних парламентів виступати проти прийняття проектів актів ЄС до винесення рішення Європейської комісії, а також вимагати перегляду вже прийнятих актів Судом ЄС, якщо вважають їх такими, що порушують принцип субсидіарності [96; 223].

Водночас аналіз тексту, винесеного у примітки до статті 5 Договору дозволяє стверджувати, що мова у ній йде швидше про «виокремлену компетенцію», якою суверенні держави-члени наділяють Європейський Союз, а не права держав у їх загальноприйнятому розумінні. Таким чином, вказаний підхід відповідає розумінню держави як соціального конструкту, згідно з яким наділення держави правами суперечить її призначенню. За своєю правовою природою держава може володіти у податкових правовідносинах лише компетенціями, або ж функціями, повноваженнями. З огляду на це, включення у Податковий кодекс України окремої статті про права контролюючих органів у сфері оподаткування є методологічно хибним кроком навіть з позицій позитивістської традиції праворозуміння [133, с. 309-10], демонструє фіскальну природу сучасної Української держави, її ціль у податкових правовідносинах – задоволення державного фіскального інтересу, і, таким чином, є додатковим

доказом внутрішньої (структурної) асиметричності юридичної конструкції прав і обов'язків фіскальної держави.

3. Ієрархічну побудову юридичної конструкції прав і обов'язків держави та факультативний характер обов'язків держави у податкових правовідносинах демонструє також спосіб їх закріплення. Зокрема, на противагу деталізації прав та функцій держави в особі контролюючих органів при законодавчому визначенні обов'язків контролюючих органів спостерігається їх надмірне узагальнення, універсалізація, відсутність взаємної, двосторонньої кореляції обов'язків контролюючих органів із правами платників податків, а також недостатньо регламентована законом відповідальність контролюючих органів за невиконання їх обов'язків у податкових правовідносинах.

Так, обов'язки контролюючих органів, визначені у ч. 1 ст. 21 Податкового кодексу України мають загальний, не деталізований характер. Серед них: *дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з цим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами; забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій; забезпечувати ефективну роботу та виконання завдань контролюючих органів відповідно до їх повноважень; не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій; коректно та уважно ставитися до платників податків..., не принижувати їх честі та гідності; не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи та ін.* [234].

Водночас, визначені у ПК України обов'язки контролюючих органів дублюються із закріпленими законом принципами функціонування державної служби. Зокрема, п. 21.1.1. ст. 21 ПК України покладає на контролюючі органи обов'язок *«дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з цим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами»*, а п. 2 ст. 4 Закону України «Про державну службу» закріплює принцип законності, який зобов'язує державного службовця *«діяти*

лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України»; чи встановлений п. 21.1.4. ст. 21 ПК України обов'язок контролюючих органів «не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій» [234] і п. 1 ст. 4 вказаного вище закону, який встановлює принцип верховенства права: «забезпечення пріоритету прав і свобод людини і громадянина відповідно до Конституції України, що визначають зміст та спрямованість діяльності державного службовця під час виконання завдань і функцій держави» [278].

Крім того, кореляція прав контролюючих органів та обов'язків платника податку характеризується цікавою тенденцією, яка не спостерігається між іншими, протилежними елементами правового статусу платника податків і держави – закріплюючи право контролюючого органу законодавець прагне якомога надійніше забезпечити його дотримання. Тому паралельно встановлює відповідний податковий обов'язок платника. Так, реалізація права контролюючого органу «доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу» (п. 20.1.13. ст. 20 ПК України) гарантується обов'язком платника податку «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» (п. 16.1.13. ст. 16 ПК України); право контролюючого органу «запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, реєстри, 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) забезпечується обов'язком платника «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, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів...» (п. 16.1.5. ст. 16 ПК України) і т.д.

Водночас між правами платників податків та обов'язками контролюючих органів така кореляція відсутня. На гострій необхідності кореляції між правами і обов'язками суб'єктів податкових правовідносин наголошують О. Солдатенко та Н. Сігарьова. Так, науковиці зазначають, що «у праві діє жорсткий принцип: праву кого-небудь повинен кореспондувати чий-небудь обов'язок, і навпаки – саме цей момент, – зазначають авторки – і є ключовим. У цьому зв'язку завдання держави полягає у максимальному забезпеченні зазначеної вище кореспонденції та захисту прав і законних інтересів у випадку їх порушення (виділено мною – В. Р.)» [341, с. 32]. Таку ж позицію відстоює А. Г. Васильєва, зазначаючи, що встановлення кореспондуючих обов'язків контролюючих органів як суб'єктів податкових правовідносин, є одним із способів реалізації прав платників податків [122, с. 5].

Слід додати також, що до недавнього часу у податковому законодавстві були практично відсутні *дієві норми про відповідальність держави за невиконання контролюючими органами вказаних обов'язків* та в жодному передбаченому Податковим кодексом України складі податкового правопорушення держава чи її контролюючі органи не зазначалися як суб'єкти податкової відповідальності. Відсутність норм, що передбачають відповідальність держави за порушення податкового законодавства, прав і законних інтересів платників податків пояснювалася науковцями загальноприйнятими та звичними для прихильників етатистської доктрини податкового права аргументами. Зокрема, згідно вказаної доктрини оскільки

контролюючий орган як уповноважений суб'єкт володіє повноваженнями і фактичною здатністю до реалізації карально-примусового впливу та правом застосовувати до правопорушника міру покарання, визначену санкціями, то зобов'язаний перебуває в стані відповідальності (підзвітності контролюючому органу, підконтрольності тощо) [147; 164, с. 17; 168; 173]. О. С. Дмитренко, критично оцінюючи висловлені міркування, вважає, що в аналізованих правовідносинах як уповноважений, так і зобов'язаний суб'єкти є рівними, особливо щодо підстав та обсягу відповідальності. Водночас вчена зауважує, що у законодавстві України домінують норми про застосування юридичної відповідальності щодо зобов'язаного суб'єкта (наприклад, за невиконання платником податку податкового обов'язку). Водночас, уповноважений суб'єкт (податкова, інші контролюючі органи) за надмірно стягнені обов'язкові платежі або необґрунтоване застосування фінансових санкцій часто не несе ніякої відповідальності [154].

Однак нещодавно запроваджені *Законів № 465-IX «Про внесення змін до деяких законів України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві»* [273] зміни до податкового законодавства, які в силу масштабності вже встигли іменувати «малою податковою реформою» серед іншого, запровадили абсолютно нову концепцію відповідальності держави в особі контролюючих органів за порушення податкового законодавства. Зокрема, закон встановив відповідальність контролюючих органів за вчинення податкових правопорушень «незалежно від наявності вини» (ст. 109 п. 109.4 ПК України); серед суб'єктів, які притягаються до відповідальності за вчинення податкових правопорушень визначив також контролюючі органи, зазначивши при цьому, що вони «несуть відповідальність у вигляді відшкодування шкоди особі, стосовно якої було вчинено податкове правопорушення...» (ст. 110 п. 110.3 ПК України) [234]. Крім того, у новій редакції статті 114 ПК України законодавець визначив порядок відшкодування шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, включивши також перелік видів шкоди,

яка може бути заподіяна такими діями чи бездіяльністю, матеріальну відповідальність контролюючих органів за неправомірні діяння їх посадових осіб [106].

Попри те, що вказаними змінами законодавець вперше в українській податковій історії здійснив спробу виправити диспропорційність, порушення балансу у відносинах держави і платника податків, їх не достатньо для подолання асиметричного характеру відповідальності фіскальної держави і платника податків у податкових правовідносинах.

Отже, регламентуючи обов'язки контролюючих органів у податкових правовідносинах та відповідальність за їх невиконання законодавець обмежується загальними, абстрактними формулюваннями, що дає змогу довільно і багатозначно тлумачити їх зміст та практично виключає можливість реалізації вказаних обов'язків на практиці. Невизначеність правового регулювання, яка при цьому виникає, може бути визначена швидше як «специфічна технологія правового регулювання, що усвідомлено та цілеспрямовано застосовується у процесі податкового правоутворення» [152, с. 56]. Вона унеможливорює кореляцію між обов'язками контролюючих органів та правами платників податків, що є однією із основоположних гарантій забезпечення останніх у податкових правовідносинах. Крім того, зафіксована внаслідок аналізу закріплених Податковим кодексом України прав і обов'язків контролюючих органів і платників податків у податкових правовідносинах відсутність між ними взаємної кореляції та односторонність, ієрархічність впливу і пряма, нерозривна залежність та взаємообумовленість між правами, функціями контролюючих органів і відповідними обов'язками платників податків дозволяє також стверджувати про опозиційність юридичних конструкцій прав і обов'язків фіскальної держави і платника податків. Таким чином, внутрішня структурна асиметричність юридичних конструкцій прав і обов'язків фіскальної держави і платника податків знаходить свій прояв не лише у непропорційності закріплених прав і обов'язків та обумовленій нею нерівності платника податків і фіскальної держави як суб'єктів податкових правовідносин,

але й у ієрархічній природі внутрішніх зв'язків між структурними елементами юридичних конструкцій.

Закріплюючи вищевказану структурну асиметричність юридичної конструкції прав і обов'язків держава створює широкі можливості для протиправної дискреції контролюючих органів у податкових правовідносинах, виходу держави за межі правомірного втручання у право власності платника податків чи зловживання законодавчо закріпленими та непропорційно розширеними правами, що обумовлює посилення як зовнішньої (корелятивної), так і внутрішньої (структурної) конструктивної асиметричності та абсолютизацію податкового права держави. Так, на вказаній обставині наголошують О. Музика-Стефанчук, Н. Губерська та Т. Ямненко, стверджуючи, що більша кількість визначених законом прав контролюючих органів, ніж їх же обов'язків «дає більше можливостей для зловживань, самовільного розширення кола своїх повноважень» [208, с. 185]. На небезпеку зловживання органами державної влади власними повноваженнями у податкових правовідносинах та потреби платників податків у захисті від таких зловживань наголошує, характеризуючи правову природу фіскальної держави також Р. А. Масгрейв [120, с. 33].

У юридичній літературі дискреція розглядається як засіб реалізації компетенції владного суб'єкта, як невід'ємний елемент його правового статусу, правосуб'єктності [149, с. 46; 150]. Вона проявляється у діяльності посадової особи кожного разу, коли в останньої залишається вільний вибір між можливими варіантами поведінки в допустимих межах повноважень [20]. Водночас, дискреція контролюючого органу у податкових правовідносинах вимагає якісного законодавчого визначення та високого рівня професійності правозастосувача. Звідси, крилатий вираз Д. Когана про те, що «Мало які аспекти права державних доходів викликають емоції, сильніші, ніж здійснення дискреційних повноважень податковими органами» [15, с. 1]. Дискреція розмиває уявлення про допустиме правозастосування, створюючи межу ситуацію з законною і протизаконною поведінкою [20].

Особливо небезпечними є широкі дискреційні повноваження контролюючих органів фіскальної держави. Адже, як при цьому зазначає К. А. Дардена, система зіштовхується з глибоко закоріненими традиціями, небезпечними для платників податків та системи загалом. В Україні такі традиції успадковані, як зазначає автор, з часів Російської Імперії, де влада звикла віками управляти – використовувати широко визначені дискреційні повноваження – через *вибіркове застосування нездійснених законів* [47] (як у *шантажистській державі*) [158]. На нашу думку, такі дискреційні повноваження у сфері оподаткування мають своєю метою задоволення державного фіскального інтересу. Саме цим пояснюється порушення балансу прав і обов'язків, інтересів у податкових правовідносинах, яке виникає внаслідок їх реалізації та гостра необхідність захисту прав та законних інтересів платників податків.

Найбільш поширеним джерелом зловживання дискреційними повноваженнями контролюючими органами у сфері оподаткування є адміністрування ПДВ. Такою, що відображає істинні наміри держави у податкових правовідносинах, асиметричність юридичної конструкції її прав і обов'язків є ситуація, яка склалась у 2015 році у зв'язку з впровадженням системи електронного адміністрування ПДВ. Зокрема, великій кількості платників податків було відмовлено у відшкодування ПДВ у зв'язку із змінами у процедурі адміністрування. Фактично платники податків опинилися у ситуації, коли вони втратили технічну можливість (у зв'язку з тим, що не задекларували залишок податкового кредиту ПДВ в перехідній декларації у липні 2015 року) відшкодувати цей податок в системі електронного адміністрування.

Таким чином, спрощення адміністрування податків відбулось за рахунок погіршення правового становища платників податків, порушення їх основоположних, гарантованих Податковим кодексом прав внаслідок зловживання державою надмірною дискрецією у податкових правовідносинах. При цьому за рахунок коштів платників податків та асиметричності юридичної конструкції їх прав і обов'язків було задоволено державний фіскальний інтерес.

Серед останніх рішень КАС ВС показовим прикладом зловживання дискреційними повноваженнями контролюючих органів є встановлене у справі № 819/330/18 від 10.04.2020 р. протиправне зупинення Державною фіскальною службою України (далі – ДФС України) реєстрації податкових накладних. Як зазначається у позиції Верховного суду, ДФС не зазначила «конкретного підпункту критерію оцінки ступеня ризиків, визначених пунктом 6 Критеріїв оцінки, як і не вказала конкретного переліку документів, які б були достатніми для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної», а використала лише абстрактне та не конкретизоване формулювання, прийнявши рішення на власний розсуд. Як зазначив при цьому ВСУ, це призвело до «необґрунтованого обмеження права платника податків бути повідомленим про необхідність надання документів за вичерпним переліком, відповідно до критерію зупинення реєстрації податкової накладної». Невизначеність податкового законодавства та обумовлена нею необізнаність платника про вичерпний перелік документів, необхідних для успішного подання податкової декларації призвели *«...до прояву суб'єктом владних повноважень негативного розсуду, внаслідок чого платник податків не зміг належним чином виконати свої обов'язки, мета яких - реєстрація податкової накладної»* (виділено мною – Р.В.) [259]. Крім того, Суд у своєму рішенні наголосив, що *«Здійснення моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків є превентивним заходом ... і не повинне підміняти за своїм змістом проведення податкових перевірок як способу реалізації владних управлінських функцій податкового органу»* (виділено мною – Р.В.) [259]. Аналогічні правові позиції висловлені Верховним судом також у постановках від 23 жовтня 2018 року № 822/1817/18 [265], від 21 травня 2019 року № 0940/1240/18 [264], від 04 грудня 2018 року № 821/1173/17 [256] та ін. Однак попри вказані рішення, фіскальні контролюючі органи досі продовжують надмірно широко тлумачити власні дискреційні повноваження, застосовуючи критерії ризиковості, визначені вказаним листом для зупинення реєстрації податкових накладних.

В контексті зловживання дискреційними повноваженнями слід також взяти до уваги поширену у відносинах між платниками податків і контролюючими органами практику порушення прав платників податків при зупиненні реєстрації податкових накладних на підставі листа ДФС України від 21 березня 2018 року №959/99-99-07-18 щодо критеріїв ризиковості [189]. Верховний суд України у справі № 822/1878/18 вказав на відсутність підстав застосування вказаного листа для визначенні ступеня ризиковості платника податків. У постанові від 02.04.19 р. Суд встановив, що лист ДФС України від 21 березня 2018 року №959/99-99-07-18, який передбачає критерії ризиковості платників податків «...не є джерелом права і не може бути підставою для зупинення реєстрації податкових накладних» [255]. Водночас, контролюючі органи й далі застосовують вказаний лист при визначенні ступеня ризиковості платника податків, незважаючи на поширену судову практику.

Отже, поряд із закріпленням асиметричних прав і обов'язків контролюючих органів надання їм широким дискреційним повноважень у податкових правовідносинах створює реальну загрозу порушення прав та законних інтересів платників податків та, як наслідок, загострення конструктивної асиметричності податкового права держави. Не дарма серед рекомендованих тенденцій до зміцнення верховенства права у питаннях оподаткування розглядають скорочення дискреційних повноважень контролюючих органів. Їх шкідливість розкривають з огляду на невизначеність податкового закону та гостру необхідність усунення поширеного недобросовісного поведіння контролюючих органів та дискримінації платників податків. Таким чином, зменшення об'єму дискреційних повноважень контролюючих органів в оподаткуванні вважають одним із способів досягнення прозорості відносин між державою і платниками податків, а також налагодження балансу між їх правами та обов'язками [87].

Отже, наділення контролюючих фіскальних органів надмірною дискрецією та, як наслідок, можливістю довільно тлумачити як обсяг власних прав і обов'язків, так і обов'язків і прав платників податків загострює внутрішню

(структурну) асиметричність юридичної конструкції прав і обов'язків держави та призводить до необмеженого розширення податкової влади фінансової держави, детерміноване вказаною структурною асиметричністю.

Неминучим проявом конструктивної асиметричності податкового права держави і внутрішньої (структурної) асиметричності юридичної конструкції прав і обов'язків держави є також зловживання державою, яка за своєю правовою природою є фінансовою наявними та кількісно превалюючими правами у податкових правовідносинах шляхом порушення основоположних принципів податкового права, спрямованих на захист гарантованого Конституцією права приватної власності платників податків та забезпечення балансу прав, обов'язків та інтересів у податкових правовідносинах.

Зокрема, серед подібних прикладів можна навести зловживання державою власними правами у податкових правовідносинах та порушення принципу пропорційності оподаткування. Загальноправове тлумачення терміну «пропорційність» зводиться до відповідності цілей, які переслідуються органами публічної влади та відповідними діями, які вчиняються для їх досягнення. У вказаному вище розумінні пропорційність віднесена до числа загальних принципів права ЄС [209]. У податковому праві принцип пропорційності означає розумне і пропорційне співвідношення між тими цілями, які переслідує держава при введенні того чи іншого податку або порядку його стягнення і засобами, за допомогою яких такі цілі досягаються. Вказаний принцип прямо слідує з конституційного права на захист власності та захищає платників податків від надмірного оподаткування. Він є також гарантією платників податків від конфіскаційного характеру оподаткування, при якому можливі ситуації, коли ті чи інші види професійної і комерційної діяльності стають, в силу надмірного оподаткування, не вигідними для платника податків [180]. Виходячи з рішення Європейської комісії у справі C-334/02 *Commission v France* (2004) ECR I-2229, &28, для того, аби будь-який обмежувальний права платників податків захід був виправданим, він має відповідати принципу пропорційності, зокрема, підходити для забезпечення цілі, яку переслідує держава, та не повинен виходити за межі

оподаткування, необхідні для її досягнення [180; 209]. З наведених раніше прикладів виходу держави за межі обґрунтованого втручання у право власності платника податків, зафіксованих ЄСПЛ виходить, що вказане правило надто часто порушується, що вказує на фіскальну природу сучасних держав та конструктивну асиметричність їх податкового права. Зокрема, особливо яскраво порушення принципу пропорційності проявляється у справах «*Lithgow and Others проти Сполученого Королівства*» [50], «*Mamidakis проти Греції*» [52], «*Hentrich проти Франції*» [314], де Судом встановлено непропорційне втручання держави у право власності платника податків. До прикладу, у справі «*Hentrich проти Франції*» від 22.09.1994 р. (відповідно до якої державний орган Франції (казначейство) порушив права заявника, так як скористався своїм переважним правом на придбання землі, після того, як пані Хентріх і її чоловік придбали її під відкладальною умовою такого органу не реалізовувати своє переважне право) Суд встановив, що як окрема жертва права на переважне придбання пані Хентріх зіткнулася з «індивідуальним і надмірним обтяженням», адже мало місце обмеження її прав як власника, введене законодавцем з метою запобігання можливим зловживанням з заниженням ціни продажу та зазнала непропорційного втручання держави у її право власності [314].

Водночас, європейське податкове законодавство та прецедентне право з метою недопущення зловживання державою податковою владою та порушення принципу пропорційності встановлює межі відповідного втручання, максимально їх конкретизуючи. Суд ЄС визнає, що міри, які обмежують фундаментальні свободи за Договором можуть бути виправдані, якщо обмеження необхідне та пропорційне у цілях захисту важливих суспільних інтересів [327]. Так, до прикладу Суд ЄС у справі *Thin Cap* Суд ЄС підтвердив, що заходи із попередження тонкої капіталізації самі по собі не являються недопустимими. Однак наголосив, що їх застосування повинно бути націлено лише на абсолютно штучні механізми-схеми. Це може бути досягнуто створенням таких механізмів-схем боргового фінансування між залежними компаніями, які можуть бути створені та узгоджені між незалежними сторонами

або мають інші дієві комерційні підстави [42]. Таким чином, Суд ЄС резюмував, що будь-яке подібне обмеження не повинно виходити за рамки необхідного, не бути надмірним (непропорційним), а будь-яке притягнення особи до відповідальності має бути співмірним (пропорційним) важкості злочину або проступку [209]. Водночас, аналізуючи проблему податкової дискримінації А. С. Савицький наголошує на тому, що подібні «штучні обмеження» суб'єктивних майнових прав і свобод легітимізуються більшістю сучасних держав та віднесені до числа суспільних благ, а сам механізм перерозподілу «народного багатства» протирічить законам природи [327]. При цьому вчений звертає увагу на зловживання сучасними державами власними правами у податкових правовідносинах та обмеження прав і законних інтересів платників податків не лише на етапі реалізації закріплених законом прав, але й на етапі їх легалізації.

В контексті порушення державами пропорційності втручання важливим також є порушення правила пропорційності податкових штрафів та інших обмежень, які накладаються на платників податків контролюючими органами суті правопорушення. Зокрема, подібні порушення зафіксовані ЄСПЛ у справах «*Ruotsalainen проти Фінляндії*» [304], «*Bendenoun проти Франції*» [315], «*Lindstrand Partners Advokatbyrå AB проти Швеції*» [310].

Аналіз практики застосування податкового законодавства Європейського суду з прав людини засвідчує, що ідея підтримання за допомогою податку балансу прав та інтересів держави та платника податків досі залишається незастосовною. Платник податків, в силу примусового характеру податку та односторонньої направленості зобов'язання, що з нього випливає, змушений захищати свою власність від незаконних домагань держави. Зокрема, показовою у такому випадку є розглянута ЄСПЛ справа «*Mamidakis проти Греції*», яка стосується надмірно великого розміру штрафу, накладеного податковим органом за податкове правопорушення, який заподіяв фінансовому становищу заявника непропорційної шкоди [52; 123]; справа «*Ruotsalainen проти Фінляндії*», в якій податковими органами при розгляді справи стосовно

ухилення від сплати податків було порушено *принцип недопустимості подвійного покарання одного і того ж виду за одне правопорушення* [304]), які стосуються невідповідності податкових штрафів та обмежень суті правопорушення, їх непропорційності. Зазначена судова практика вказує на порушення державами – сторонами у справах балансу публічного та приватного інтересів, пропорційності між засобами, які застосовуються та переслідуваною метою. Порушення прав платників податків, у такому випадку, вказує на пріоритет публічного (фактично – державного) інтересу у податкових правовідносинах, домінуюче положення держави у них навіть попри те, що законодавство зазначених вище держав на перший погляд спрямоване на захист прав та інтересів платника податків.

Серед останніх справ, розглянутих ЄСПЛ варто звернути увагу на встановлене Судом завдання державою непропорційної шкоди подвійним переслідуванням платника податків у справі ЄСПЛ «*Johannesson and others проти Ісландії*» [306]. Так, Суд вказав на відсутність між податковим і кримінальним провадженнями тісного зв'язку за суттю та в часі для того, щоб вони відповідали вимогам статті 4 Протоколу № 7 щодо подвійного притягнення до відповідальності (До слова, вказані критерії визначені Судом у справі «*A and B проти Норвегії*» спрямовані на те, щоб особа не несла надмірний тягар відповідальності від двох різних проваджень [303]). З огляду на це, ЄСПЛ зафіксовано завдання непропорційної шкоди платникам податків внаслідок того, що «вони притягнені до суду та покарані за таку ж або практично таку ж поведінку різними органами влади у двох різних провадженнях, які не мали необхідного зв'язку між собою» [303]. Актуальність наведеного прикладу порушення державою принципу пропорційності через подвійне переслідування особи обумовлюється тим, що вказана практика є досить поширеною в Україні. Зокрема, мова йде про поєднання окремих паралельно здійснюваних проваджень – в ході податкової перевірки та нарахування податків зі штрафами, та в ході кримінального провадження, порушеного за ст. 212 Кримінального кодексу України [188]. Це дозволяє, в свою чергу відповідним контролюючим органам

окрім дослідження документів, одержаних в ході податкової перевірки, проводити додаткові слідчі дії (виїмку , обшук платника податків і т.д.), що призводить до надмірного, непропорційного переслідування платника податків і порушення принципу пропорційності [177; 303].

Окрім принципу пропорційності, зловживання фіскальною державою своїми податковими правами знаходить свій прояв також у порушенні інших принципів, серед них, до прикладу, *принципів належного урядування*. Одним із останніх судових рішень Верховного суду України, яким встановлено його порушення є рішення, викладене у Постанові Верховного Суду від 18.02.2020 р. у справі № 0440/6283/18 [262] та ряді аналогічних рішень [260; 266]. Суд встановив, що відсутність або недостатність коштів на сплату судового збору не є поважною причиною пропуску строку на оскарження контролюючим органом судового рішення, підсумовуючи при цьому, що «держава має дотримуватись принципу *належного урядування* та не може отримувати вигоду від порушення правил та обов'язків, встановлених нею ж» [262].

Крім того, зловживання податковим правом також знаходять своє вираження у *вибірковому застосуванні податкового законодавства, підміні соціальних цілей у оподаткуванні* задоволенням державного фіскального інтересу, як у наведеній нами раніше практиці суду ЄС з неправомірного надання державою платникам податкових пільг. В контексті зловживання державою правом на надання податкових пільг заслуговує на увагу справа Нідерландів і Starbucks проти Єврокомісії, щодо наданих владою держави вказаній компанії податкових преференцій. Зокрема, Єврокомісія вирішила, що уклавши угоду про узгодження ціни із кавовою компанією останній було надано заборонену форму державної підтримки, що суперечить антимонопольному законодавству ЄС [7].

Зловживання фіскальними органами їх правами, функціями і повноваженнями у вищезазначених спорах та спричинена ним непередбачуваність податкових зобов'язань та самого процесу сплати податків призводить до дисбалансу законодавчо закріплених елементів як юридичної конструкції прав і обов'язків держави, так і юридичної конструкції прав і

обов'язків платника податків та вказує на їх внутрішню (структурну) асиметричність. Водночас, зумовлений зловживанням контролюючими органами й без того непропорційно розширеними правами, повноваженнями односторонній вплив, імперативний зв'язок між правами контролюючих органів – обов'язками платників податків та обов'язками контролюючих органів – правами платників податків демонструє також зовнішній (корелятивний) прояв конструктивної асиметричності.

Таким чином, у фіскальній державі, в силу її особливої правової природи та конструктивної асиметричності її податкового права оподаткування нагадує швидше посягання на власність, права та інтереси платника податків, а не засіб для розподілу тягаря фінансування публічних потреб громадян. Фіскальна держава з її асиметричним податковим правом та асиметричною юридичною конструкцією прав і обов'язків нагадує *Деспотичний Левіафан* Д. Аджемоглу і Дж. Робінсона, який характеризується могутньою владою держави (в тому числі, податковою) та слабким громадянським суспільством. Вказана держава використовує свою могутність для домінування над суспільством, схильна до того, щоб самостійно вирішувати, що суспільству потрібно, які блага необхідно забезпечити, які інтереси задовольнити [1]. Такий підхід надзвичайно точно відображає природу конструктивності фіскальної держави адже, знову ж таки, вказує на порушення взаємної кореляції держави та громадянського суспільства у податкових правовідносинах.

Саме відсутність взаємної кореляції як передумова конструктивної асиметричності податкового права держави, а також сама конструктивна асиметричність як властивість податкового права держави зумовлює трансформацію структури юридичної конструкції її прав і обов'язків, її цільового призначення та мети податкового правовідношення як системи загалом. Законодавче закріплення *кількісної не співмірності, непропорційності закріплених законом прав і обов'язків держави і платника податків, а також послідовність їх регламентації, методологічно хибне наділення держави та її контролюючих органів правами у податкових правовідносинах, надмірне*

узагальнення, універсалізація обов'язків контролюючих органів, відсутність взаємної, двосторонньої кореляції між обов'язками контролюючих органів та правами платників податків, недостатня регламентація відповідальності контролюючих органів за невиконання їх обов'язків у податкових правовідносинах, а також зловживання законодавчо закріпленими та непропорційно розширеними правами вказують не лише на внутрішню (структурну) асиметричність юридичної конструкції прав і обов'язків держави. Перш за все, вказані ознаки демонструють трансформовану, асиметричну роль держави у податкових правовідносинах. На відміну від інструментальної держави, конструктивна природа якої передбачає включення до юридичної конструкції прав і обов'язків держави-суверена комплексу взаємопов'язаних та взаємодоповнюваних суверенних прав [36, с. 134-5] та суверенних обов'язків держави, зосереджених на захисті своїх громадян та сприянні їх добробуту [62, с. 2-4; 71, с. 3], а також тісну взаємозалежність між податковим правом держави та податковим правом платника податків [65; 133], суверенним обов'язком держави перед платниками податків та обов'язком сплачувати встановлені законом податки платника, в трактуванні фіскальної держави досі переважає елементарний підхід, що призводить до перебільшеної оцінки ролі одного елемента (публічної влади) і недооцінки інших елементів, втрати їх системних зв'язків і взаємних впливів [347, с. 163-4]. Таким чином, поглиблений аналіз внутрішньої будови юридичної конструкції прав і обов'язків держави та виявлена за його результатами внутрішня (структурна) асиметричність юридичної конструкції прав і обов'язків держави дозволяють нам стверджувати, що основною детермінантою такої ієрархічної внутрішньої будови юридичної конструкції прав і обов'язків держави є *абсолютизація права фіскальної держави на податки та знецінення її суверенних обов'язків перед платниками податків*.

Аналіз внутрішньої будови юридичної конструкції прав і обов'язків держави, її структурних елементів та особливостей взаємозв'язків між ними підтверджує тезу про те, що держава, фіскальна за правовою природою

позбавляє себе обов'язків перед платником податків та спрямовує усі елементи юридичної конструкції прав і обов'язків на виконання суверенного податкового права держави та, як наслідок, задоволення державного фіскального інтересу. У такій державі більшість механізмів, які обмежують зловживання держави і порушення прав і законних інтересів платників податків та дозволяють таку державу контролювати, демонструють свою неспроможність, що призводить до загострення протиріччя між державою і платниками податків, їх неминучого протистояння. Як внутрішня (структурна) асиметричність юридичної конструкції прав і обов'язків держави, так і зовнішня (корелятивна) її асиметричність обумовлюють залежність від неї юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків.

2.3. Юридична конструкція прав і обов'язків платника податків

Внутрішня структура юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків побудована у відповідності до мети податкових правовідносин загалом та юридичної конструкції прав і обов'язків держави зокрема. Так, у ієрархії елементів вказаної юридичної конструкції основним елементом є обов'язки платника податків, права ж відіграють факультативну роль. В першу чергу, це пояснюється тим, що квінтесенцією юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків у державі є його примусовий податковий обов'язок.

Сутністю примусового податкового обов'язку платника податків є безвідплатне та безповоротне надходження грошей від платника податків державі. Тому етатистське податково-правове регулювання завжди реалізується через норми примусового характеру, які визначають та деталізують виконання податкового обов'язку платником податків [293].

У чинному податковому законодавстві податковий обов'язок визначено як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи [234]. Податкове законодавство відображає поширене в науковій податково-правовій літературі широке розуміння

податкового обов'язку, який має складну структуру та включає обов'язки з податкового обліку, сплати податку та податкової звітності [145, с. 66].

Водночас, змістом податкового обов'язку визначається комплекс взаємопов'язаних і взаємообумовлених суб'єктивних юридичних обов'язків платника податків, спрямованих на виконання примусового податкового обов'язку платника податків та в подальшому, задоволення державного фінансового інтересу. У зв'язку з цим, О. Ю. Грачова стверджує про те, що фінансова правоздатність фізичної особи характеризується, насамперед, через її юридичні обов'язки[145]. Такої ж позиції притримуються М. В. Карасьова, С. Г. Пепеляєв та інші вчені, зауважуючи, що права, якими користується громадянин у сфері податкових відносин, по суті носять похідний від обов'язків характер, обов'язки платника податків займають основне місце у його правовому статусі [113; 122; 203; 170; 196; 210; 328; 329; 373] і мають бути першими закріплені у Податковому кодексі (хоча в Податковому кодексі РФ першими закріплені саме права платника податків, а вже потім – його обов'язки, що активно критикується представниками етатистської податково-правової доктрини). У зв'язку з цим, резюмує Р. О. Гаврилюк, платник податків фактично викреслюється в етатистській доктрині податкового права з числа суб'єктів права, перетворюючись на об'єкт податкового права. Крім того, сама держава також виключає себе з числа суб'єктів права, залишаючи за собою фактично лише податкове право, без будь-яких власних юридичних обов'язків [129, с. 202].

Окрім цього, наголошуючи на владності, як невід'ємній властивості податкового правовідношення, С. Г. Пепеляєв, інші представники податково-правової науки стверджують, що встановлені законом права платників податків спрямовані на підтримку балансу прав та інтересів в їх взаємовідносинах з податковими органами, стверджують про певну взаємність прав і обов'язків держави і платника податків [195, с. 15; 210, с. 160; 329, с. 3]. При цьому, В. А. Вдовічен зазначає, що такий баланс, рівновага між правами і обов'язками приватних і публічних суб'єктів становить зміст податково-правового

компромісу, та «досягається на основі визнання на рівні законів інтересів вказаних суб'єктів в сфері податків, узгодження та закріплення їх прав та обов'язків у нормах податкового права» [124, с. 8]. Таким чином, підтримка рівноваги, балансу прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин вимагає, перш за все, їх легітимного, збалансованого встановлення. Тобто налагодження пропорційності не тільки в формальному обсязі прав та обов'язків платника податків та держави у податкових правовідносинах, а й шляхом наповнення їх новим змістом, який відображав би двосторонність цих відносин та формальну рівність їх суб'єктів, а також спрямування суб'єктивних прав платника податків на задоволення його законних інтересів [337, с. 17], що у межах етатистського підходу до праворозуміння зробити неможливо. Отже, односторонність податкового обов'язку платника податків і нерівність платника і держави у податкових правовідносинах визначають ієрархічну побудову юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків та її похідний характер від юридичної конструкції прав і обов'язків держави.

Аналіз закріплених податковим законодавством суб'єктивних прав і обов'язків платника податків дозволяє стверджувати про те, що усі вони спрямовані на досягнення єдиної цілі – виконання платником податків його податкового обов'язку. У особливостях їх нормативного регулювання та доктринальної інтерпретації знаходимо додаткову аргументацію конструктивної асиметричності податкового права держави [293].

Крім кількісної не співмірності прав і обов'язків платника податків та фіскальних контролюючих органів і послідовності їх закріплення у податковому законі, на внутрішню (структурну) асиметричність юридичної конструкції його прав і обов'язків вказує змістовий аналіз ст. 16 ПК України. Так, він дозволяє зафіксувати суттєву різницю між правовою регламентацією податкових обов'язків платника податків та визначених у ст. 21 ПК України обов'язків контролюючих органів. На відміну від останніх, *обов'язки платника податків не є декларативними*, їх зміст чітко визначений, а реалізація *забезпечена відповідними функціями контролюючих органів*. До прикладу, обов'язкам

платника податку *«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»* (п. 16.1.3. ст. 16 ПК України) та *«сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи»* (п. 16.1.4. ст. 16 ПК України) відповідає функція контролюючого органу *«контролювати своєчасність подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів»* (п. 19¹.1.2. ст. 19¹ ПК України) та ін.

Обов'язки платника податку регламентуються детально, на відміну від обов'язків контролюючих органів, що сформульовані узагальнено. Надмірна деталізація податкового законодавства, яка стосується порядку виконання обов'язків платника податків практично унеможлиблює здатність платника податків обирати на власний розсуд варіант поведінки у податкових правовідносинах. О. В. Дьомін вказаний обраний державою спосіб регулювання правових можливостей платника податків пояснює *«природним бажанням платника податків уникнути сплати податків»*, який *«підштовхує платника невпинно «винаходити» якнайновіші способи податкової мінімізації»* [152, с. 56] та намаганнями держави їх побороти. Однак, за бажанням держави забезпечити визначеність оподаткування та якнайповніше наповнення казни за його рахунок ховається екстенсивний ріст та надмірне ускладнення податкового законодавства, яке стає усе більш складним та заплутаним, за словами Дж. А. Джонса *безумством податкових норм* [40, с. 65, 69, 78-9, 87-8].

Крім того, виконання обов'язків платника податків забезпечується системою заходів податково-правового примусу, будь-які відступи від встановлених законом меж виконання податкових обов'язків чи процедури їх виконання строго караються законом. Приміром, за *«...неподання або порушення порядку подання платником податків інформації для формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб - платників податків...»* [234] п. 119.1 ст. 119

ПК України передбачено відповідальність платника податків у вигляді штрафу, у разі, якщо платник податків відмовляється «...від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу» [234] до нього згідно з пп. 94.2.3 п. 94.2 ст. 94 ПК України передбачено застосування виняткового способу забезпечення виконання обов'язку – адміністративного арешту майна [234]. Закріплюючи обов'язки платника податків законодавець попіклувався про їх належне виконання та створив умови, в яких платник податків не має можливості ухилитися від виконання зазначеного обов'язку. В той час, як виконання обов'язків контролюючих органів практично не забезпечено належними засобами реалізації.

В контексті дослідження внутрішньої (структурної) асиметричності юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків слід відзначити забезпеченість податкових обов'язків платника податків чіткими, інколи надмірними заходами відповідальності. Аналіз кожного з елементів складу податкового правопорушення, закріплених попередньою редакцією Податкового кодексу дозволяв стверджувати про порушення балансу правового статусу держави та платника податків, який проявлявся у: 1) недостатній розробці інституту відповідальності держави у податковому законодавстві; 2) відсутності процедури притягнення органів державної влади до відповідальності за порушення податкового законодавства; 3) відсутності інституту вини платника податків за вчинення податкового правопорушення та презумпції його невинуватості; 4) браку положень, які стосуються індивідуалізації покарання за вчинення податкових правопорушень; 5) наділенні держави у відносинах з податковою відповідальністю виключно повноваженнями контролю та примусу; 6) виокремленні у вітчизняному податковому законодавстві каральної та фіскальної функцій податкової відповідальності [288].

Асиметричність відповідальності за порушення податкового законодавства обґрунтовувалась представниками етатистського підходу до

праворозуміння тим, що об'єктом податкового правопорушення є фінансові інтереси держави, що охоплюють процес формування централізованих грошових фондів за рахунок податків та зборів [234], відповідно, несплата податків або порушення інших обов'язків платниками податків спричиняє шкоду інтересам держави [126, с. 136]. З огляду на це, закріплений до останніх змін до податкового законодавства та обґрунтований податково-правовою наукою інститут відповідальності держави та платника податків за порушення податкового законодавства загострював існуючу у податково-правовій дійсності конструктивну асиметричність податкового права держави. Адже з огляду на небезпечність податкових правопорушень та можливість посягання на законні інтереси суб'єктів податкових правовідносин чинне законодавство (в тому числі, і податкове) має містити обґрунтовані та забезпечені реальною процедурою реалізації положення про відповідальність усіх без винятку суб'єктів, які порушили норми податкового законодавства. Тільки в такому випадку вдасться досягти пропорційності їх правового статусу, балансу публічних та приватних інтересів.

Тому до усього вищезазначеного слід додати, що законами «Про внесення змін до деяких законів України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» та «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. [273] законодавцем зроблена спроба налагодження рівноваги у відповідальності суб'єктів податкових правовідносин шляхом внесення змін до правового регулювання відповідальності не лише контролюючих органів, але й платника податків. Зокрема, вперше в незалежній Україні встановлено обов'язок контролюючих органів доведення умислу та вини платника податків за вчинення податкового правопорушення (п. 122.1 ст. 112 ПК України) [234].

Водночас, у ряді податкових правопорушень законодавець залишив попередню концепцію відповідальності платника «без вини», зокрема, у

випадках «відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди контролюючого органу, неподання у строки документів для взяття на облік, здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків банком або іншою фінансовою установою до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу, неповідомлення фізичними особами-підприємцями про свій статус банку при відкритті рахунку і т.д.) [273].

Крім того, серед позитивних змін, спрямованих на захист прав та законних інтересів платника податків також визначення обставин, які пом'якшують відповідальність платника податків (ст. 112-1 ПК України) та обставин, які звільняють від відповідальності платника податків (п. 112.8 ст. 112 ПК України), а також можливості зменшення розміру штрафів за вчинення податкового правопорушення на 50% у разі наявності хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність [234].

З іншого боку, серед нововведень є також такі, що посилюють і без того жорстку відповідальність платника податків за порушення податкового законодавства, до прикладу, передбачено підвищення штрафів, розмір яких вже встигли охрестити «драконівським». Зокрема, зросли штрафи за неподання/подання з порушенням встановлених строків чи подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності – до 2040 гривень, за вчинення повторно – до 4080 гривень (раніше становив 170 та 510 гривень відповідно); за незабезпечення платником податків зберігання первинних документів – до 2040 гривень; за порушення платником податків правил міжнародної торгівлі і трансферного ціноутворення – до 600 тисяч гривень, за неподання форми № 1ДФ (щодо ПДФО) – з 510 до 1020 гривень і т.ін. [273].

Серед іншого, критики зазнала навіть концепція «відповідальності за наявності вини», успішно включена до податкового законодавства внаслідок останніх змін, що однак викликає у платників податків цілком обґрунтоване занепокоєння. Адже оцінювання наявності чи відсутності вини платника податків ймовірно відбуватиметься на розсуд контролюючих органів, в межах

дискреційних повноважень, застосування яких, як показує практика, не завжди спрямоване на забезпечення балансу у податкових правовідносинах та захисту прав і законних інтересів платників податків та часто є джерелом зловживань.

Ларіонов М., Добрева К., коментуючи вказані зміни наводять красномовний приклад. Зокрема, вони вказують на значну варіабельність штрафних санкцій, передбачених п. 123.1 ст. 123 ПК України в залежності від наявності чи відсутності в діях платника податку умислу. Так, зазначається, що «Стандартний розмір штрафних санкцій у цьому випадку становитиме 10% від суми донарахувань, але у разі наявності у платника податків умислу на вчинення податкового правопорушення розмір штрафу становитиме 25%». Враховуючи суб'єктивність можливої оцінки контролюючими органами умислу платника податків, різниця у призначуваних штрафах може бути більш, ніж суттєвою [197].

На асиметричність відповідальності платника податків що є однією із властивостей внутрішньої (структурної) асиметричності юридичної конструкції його прав і обов'язків, також вказують *особливості застосування контролюючими органами заходів податкового примусу*. Так, серед заходів, які застосовуються до платника за невиконання чи порушення процедури виконання податкових обов'язків зустрічаються найрізноманітніші: штраф, пеня, арешт майна, податкова застава; зупинення видаткових операцій, арешт коштів та інших цінностей, що знаходяться у банку і т.д. Однак, варто погодитись із думкою О. Головашевича, що *застосування вказаних заходів відбувається не лише при порушенні платником процедури виконання податкових обов'язків*. Вчений наголошує, що «якщо аналізувати відносини з приводу їх (вказаних заходів примусу – Р.В.) застосування більш широко, то можна окреслити цілу низку випадків, коли у результаті *доводиться правомірність дій платника, а деліктною є поведінка контролюючого органу*» (виділено мною – Р.В.) [140, с. 109-110]. Зокрема, до таких випадків можна віднести не допуск платником податків контролюючого органу до проведення податкової перевірки, що є підставою для застосування до такого платника адміністративного арешту

майна. Однак, як зазначає О. Головашевич, «...на практиці внаслідок недостатньо чіткої нормативної регламентації процедури застосування цього заходу стає можливим фактичне застосування податкового примусу у випадках, коли поведінка платника не є деліктною» [140]. Такі ж наслідки може мати ненадання платником податків відповіді на запит контролюючого органу, якщо останній є незаконним. В такому випадку платник податків має можливість оскаржити застосовані до нього заходи податкового примусу та правомірність власної поведінки, проте це не заперечує застосування до нього заходів адміністративного примусу за фактичної відсутності правопорушення [140, с. 109-110].

Асиметричність відповідальності платника податків як невід’ємний елемент юридичної конструкції його прав і обов’язків знаходить свій прояв у притягненні до відповідальності платника податків за невиконання ним свого податкового обов’язку у випадку фактичної неможливості його виконання, не забезпечення державою умов, необхідних для виконання обов’язку, а також порушенні принципу індивідуальної відповідальності за невиконання податкових обов’язків. До прикладу, Верховний суд у справі № 825/1700/18 від 26.03.2020 р. [267] встановив відсутність у платника податків можливості виконання його податкового обов’язку із реєстрації податкових накладних, оскільки порушення вказаного обов’язку відбулося внаслідок протиправного розірвання контролюючим органом в односторонньому порядку договору про визнання електронних документів. Таким чином, Суд у своєму рішенні зазначив, що «...для вирішення питання про наявність/відсутність підстав для застосування до платника податку відповідальності за затримку реєстрації податкових накладних необхідно *встановити причини*, що зумовили допущення такого пропуску, та перевірити чи вчинив платник податку усі залежні від нього дії з метою належного виконання податкового обов’язку щодо своєчасної реєстрації таких документів» [267]. В даному випадку «допущення несвоєчасної реєстрації податкових накладних позивачем ... не мало ознак протиправності з боку позивача та відбулося не з його вини. Такий факт був наслідком

незабезпечення умов для виконання позивачем свого податкового обов'язку (виділено мною – Р.В.)» [267]. Однак попри це, платника податків контролюючими органами було протиправно притягнуто до відповідальності та застосовано до нього заходи податкового примусу, та обумовило звернення до суду за захистом його прав і законних інтересів.

Асиметричність яскраво проявляється при притягненні платника податків до відповідальності не лише у випадку невиконання чи неналежного виконання ним його податкових обов'язків, але й за невиконання податкових обов'язків його контрагентами. У справі № 2а-15175/11/2670 від 10.03.2020 р. Верховний суд встановив порушення принципу індивідуального застосування відповідальності за порушення податкового законодавства та зазначив, що «негативні наслідки, зокрема, у вигляді позбавлення права на формування витрат, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, та податкового кредиту можуть бути застосовані саме до того платника податків, який їх припустився, а не до іншої особи» [258].

Попередньо у вказаній справі Вищий адміністративний суд України звернув увагу на концепцію «розумної обачності» платника податків, яка передбачає покладання на платника наслідків недобросовісності його конкурента. Суд вказав, що «належна податкова обачність, як законна передумова отримання податкової вигоди, свідчить, що сумлінним платникам податку необхідно подбати про підготовку доказової бази, яка б підтверджувала прояв належної обачності при виборі контрагента» [351]. Крім того, в контексті застосування доктрини належної обачності платника податків слід згадати рішення ЄСПЛ у справі «*Bulves*» AD проти Болгарії», в якому зазначено, що «платник ПДВ не має нести відповідальність за зловживання, вчинені його постачальником, якщо він не знав про такі зловживання і не міг про них знати» [312]. З огляду на це, в остаточному рішенні по вказаній справі КАС ВС наголосив, що «Саме собою невиконання контрагентами своїх податкових обов'язків не можуть бути безумовним свідченням відсутності ділової мети та/або обізнаності платника податків із протиправним характером діяльності

його контрагентів та, відповідно, недостовірності задекларованих даних податкового обліку платника податків» [267].

Таким чином, системний аналіз статей, які передбачають відповідальність платника податків за невиконання чи неналежне виконання податкових обов'язків, а також особливостей їх правозастосування, вказує на її асиметричну природу та спрямування на задоволення державного фіскального інтересу. Отже, попри прагнення законодавця забезпечити пропорційність відповідальності за порушення податкового законодавства держави і платника податків, внесених змін для цього недостатньо, тому асиметрична відповідальність суб'єктів податкових правовідносин поки що залишається одним із проявів асиметричності юридичних конструкцій їх прав і обов'язків.

Чітка та детальна регламентація різноманітних податкових обов'язків платника податків (на відміну від узагальнення закріплених податкових обов'язків контролюючих органів), а також забезпечення їх належного виконання відповідними функціями, правами контролюючих органів та асиметричними для платника податків заходами відповідальності вказує на внутрішню (структурну) асиметричність юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків, обумовлені спрямуванням усіх податкових обов'язків, покладених на платника на досягнення єдиної мети – безумовного, повного та вчасного виконання платником його обов'язку зі сплати податку і, як наслідок, задоволення потреби держави у публічних фінансових ресурсах.

Ймовірно, з цією ж метою держава закріплює суб'єктивні податкові права платника податків. Поглиблений аналіз ст. 17 ПК України переконує, що визначені у ній права платників податків (такі як *право подавати декларацію та інші документи в паперовій формі у разі виникнення технічних проблем у роботі електронного кабінету; право безоплатно отримувати у контролюючих органах інформацію про податки і збори, право, бути присутнім при проведенні перевірок, представляти свої інтереси особисто... і т.д.*) не мають самостійного змістового навантаження та спрямовані на своєчасне та повне виконання платником його податкового обов'язку. Зазначений підхід суперечить правовій

природі суб'єктивного права, метою якого є задоволення інтересу його суб'єкта (зокрема платника податку). Як зазначає С. Є. Смирних, оскільки результатом реалізації права являється задоволення інтересу, то можна стверджувати, що права платника податків являються реалізованими з моменту фактичного задоволення визначених інтересів. Наприклад, право платника податків на відшкодування з бюджету податку на додану вартість вважатиметься реалізованим з моменту повернення грошей платникам або зарахування в рахунок недоїмок, заборгованостей зі сплати пені, штрафу [337, с. 69]. Проте, який інтерес переслідує платник податків реалізуючи, до прикладу, своє *право на подання звітності в паперовій формі у разі виникнення технічних проблем у роботі електронного кабінету*, встановлене п. 17.1.15 ст. 17 ПК України)? Відповідь на поставлене запитання знаходимо у положеннях, які регламентують інші елементи правового статусу платника податків, а саме його обов'язки. Так, ст. 67 Конституції України на платника податків покладається безумовний конституційний податковий обов'язок, його невід'ємним елементом є закріплений п. 16.1.3. ст. 16 ПК України обов'язок платника із подання податкової звітності. Власне, з метою його належного виконання платнику податків надається можливість подання звітності у паперовій формі (право на яку, однак, платник податків повинен довести, оскільки наявність помилки має бути підтверджена у порядку, встановленому методологом електронного кабінету або судом). Фактично, законодавець надає платнику податків «право» вжити усіх необхідних заходів, вчинити активні дії для того, щоб виконати обов'язок із подання звітності до контролюючого органу та уникнути відповідальності за її невчасне подання або неподання, передбачені п. 120.1 ст. 120 ПК України. Проте, чи може бути виконання обов'язку та уникнення відповідальності за його невиконання метою реалізації суб'єктивного права?

Однозначну відповідь на поставлене питання дає концепція кореляції суб'єктивного права та інтересу суб'єкта правовідносин. Так, Є. Я. Мотовиловкер зазначає, що факт наявності у індивіда суб'єктивного права свідчить про те, що по-перше, він має деякий інтерес, по-друге, цей інтерес

неможливо реалізувати без визначеної поведінки інших суб'єктів, по-третє, є передбачена законом можливість задоволення інтересу [206, с. 40]. Звідси виходить, що відсутність інтересу, на реалізацію якого спрямоване відповідне суб'єктивне право та, відповідно, передбаченої законом можливості його реалізації, взагалі виключає можливість існування такого права. У зв'язку з вищезазначеним, вважаємо, що реалізація вказаного права не пов'язана із задоволенням законних інтересів платника податків. Швидше навпаки, таке право знаходить своє закріплення у законодавстві з метою адміністрування податків, для того, щоб задовольнити фіскальний інтерес держави.

Між правами платників податків та обов'язками контролюючих органів, на відміну від обов'язків платників та прав контролюючих органів, відсутній корелятивний зв'язок, а отже відсутня належна забезпеченість їх захисту. Так, Є. М. Черних у дослідженні теоретико-правових аспектів співвідношення об'єктивного та суб'єктивного права наголошує на тому, що «поняття юридичного обов'язку настільки істотно для засвоєння суб'єктивного права, що в догматичному ученні обидва поняття розглядаються як цілком корелятивні» [336, с. 76-7]. Якщо об'єктивному праву не відповідає юридичний обов'язок кого-небудь, то неможливо встановити юридично відповідальну особу у випадку перешкоджання в реалізації суб'єктивного права його носія. Усяка міра, спрямована на захист суб'єктивного права, є водночас і мірою забезпечення належного виконання юридичного обов'язку [127]. Однак між правами платників податків у податкових правовідносинах та обов'язками контролюючих органів необхідний корелятивний зв'язок відсутній. До прикладу, ст. 17 ПК України передбачає такі права платників податків, як *право безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори* (п. 17.1.1.), *право одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених цим Кодексом* (п. 17.1.5.); *право бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок* (п. 17.1.6), але ст. 21 цього Кодексу «Обов'язки і

відповідальність посадових осіб контролюючих органів» не лише не визначає наслідки невиконання ними обов'язків, спрямованих на виконання зазначених прав, а взагалі не закріплює таких обов'язків. Вказана обставина дає можливість нам припустити, що закріплені у Податковому кодексі права платників податків, замість забезпечення та захисту інтересів платників податків спрямовані на своєчасне та повне виконання його примусового податкового обов'язку та, як наслідок, задоволення державного фінансового інтересу, що також зумовлює внутрішню (структурну) асиметричність юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків.

На нашу думку, створити передумови для позбавлення податкового законодавстві від ознак надмірної асиметричності у забезпеченні інтересів держави та платника податків у податкових правовідносинах та асиметричності юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків можливо шляхом розширення переліку передбачених податковим законом прав платників податків (Див. додаток Г). Вказана стратегія, за переконанням П. Валенте, з одного боку, сприяє розвитку прозорості у відносинах між платниками податків та контролюючими органами, а з іншого боку, спрямована на оптимізацію податкового адміністрування, адже для платників податків встановлює конкретні можливості, гарантовані законом, а для контролюючих органів оформлює їх *правомірні очікування* [94, с. 808]. Таким чином, розширення закріпленого українським податковим законодавством переліку прав платників податків у податкових правовідносинах створить додаткові можливості для дотримання основоположних принципів оподаткування та стане фундаментом для подолання законодавчої непропорційності прав і обов'язків платника податків та держави у податкових правовідносинах, яке проявляється, зокрема, у кількісній неспівмірності законодавчо закріплених прав і обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, а також у відсутності взаємної, двосторонньої кореляції між обов'язками контролюючих органів та правами платників податків. Це відповідає прогресивним світовим тенденціям розвитку податкового права держав на початку XXI ст. та основоположним європейським цінностям [6; 94].

На асиметричність юридичної конструкції прав і обов'язків платників податків вказує, окрім відсутності взаємної кореляції між правами платників податків і обов'язками контролюючих органів, особливості реалізації прав платників податків. Так, у правозастосовній практиці не поодинокими випадками є залежність можливості реалізації права платника податків від обставин, які від нього напряду не залежать та, як наслідок, унеможливлення повноцінної правореалізації.

До прикладу, суди у справі № 804/8834/16 від 14.03.2018 р. зафіксували обмеження права платника податків на податковий кредит через порушення податкового законодавства його контрагентом. Суд наголосив, на тому що «обчислення, декларування та/або сплата суми податку та збору є персональним податковим обов'язком кожного окремого платника податків, який і несе відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку. Тобто платник податку несе самостійну відповідальність за порушення ним правил ведення податкового обліку. Зазначена відповідальність стосується кожного окремого платника податку і не може автоматично поширюватись на третіх осіб, у тому числі на його контрагентів» [257]. Таким чином, Верховний Суд резюмував, що «формування податкового кредиту та витрат не може прямо залежати від додержання податкової дисципліни третіми особами» [257].

Подібна справа була розглянута Верховним Судом 13 червня 2018 р. № 804/7163/13-а, де Суд вказав на можливість позбавлення платника податків права на отримання податкової вигоди у вигляді збільшення суми витрат або податкового кредиту тільки у разі встановлення факту спільних дій вказаного платника податків – покупця із відповідним постачальником щодо незаконної мінімізації податкових зобов'язань [245].

Аналогічним чином у правозастосовній практиці зустрічається обмеження можливості реалізації права платника податків на оскарження прийнятого за наслідками документальної перевірки податкового повідомлення-рішення з підстав допущених контролюючим органом процедурних порушень, у випадку,

якщо відбувся допуск до перевірки. Так, останніми роками у судовій практиці Верховний суд у подібних справах дотримувався позиції, згідно якої право платника податків на захист від безпідставного податкового контролю щодо себе, зокрема, з причин необґрунтованості призначення і проведення податкової перевірки, можливо було реалізувати лише на етапі допуску до перевірки. Тому у випадку здійснення платником такого допуску, вважалося, що вказане право платник податків втрачає [248; 249; 261]. Однак, в останньому рішенні Верховний суд відійшов від усталеної практики, прийнявши сторону платника податків з метою захисту його законних прав та інтересів. Так, у справі № 826/17123/18 від 21.02.2020 р. Суд наголосив, що «Незалежно від прийнятого платником податків рішення про допуск (недопуск) посадових осіб до перевірки, оскаржуючи в подальшому наслідки проведеної контролюючим органом перевірки у вигляді податкових повідомлень-рішень та інших рішень, платник податків не позбавлений можливості посилається на порушення контролюючим органом вимог законодавства щодо проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність таких податкових повідомлень-рішень» [263]. Таким чином, Верховний Суд резюмував, що «Недопуск посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки є правом, а не обов'язком платника податків, а тому реалізація права на судовий захист своїх прав та інтересів не може перебувати у залежності від використання особою своїх прав на їх позасудовий захист» [263].

Слід також зауважити, що перелік визначених у ст. 17 ПК України прав платників податків не є вичерпним та рядом науковців трактується розширено. Так, як приклад розширеного тлумачення прав платників податків у надзвичайно складних та початково конфліктних податкових правовідносинах часто згадується Білль про права платника податків, Служби внутрішніх доходів США (далі – СВД США) [84]. Так, відповідно до нього, кожному платнику податків гарантується набір фундаментальних прав, про які слід пам'ятати у відносинах з СВД США. Серед них право на чесну та справедливу податкову систему, право на справедливе та послідовне застосування закону, право на професійне

ставлення, право бути інформованим (право на чітке роз'яснення прав та обов'язків), право на приватність, право на конфіденційне поводження з податковою інформацією, право на якісний сервіс, право на роз'яснення щодо сум податкових зобов'язань, право на інформацію про податкові пільги, право не сплачувати несправедливі штрафи, право на укладення угоди про розстрочення платежів, право на адвоката або іншого представника і т. д.

Як зазначає Д. Гетманцев, визнання зазначених загальних прав платників податків, що є їхньою невідчужуваною властивістю, а відтак – і необхідність гарантування дотримання таких прав у процесі реалізації повноважень податкових органів доводить, що «...навіть у найбільш складній і суперечливій сфері фінансового права – праві податковому – можливе знаходження паритету інтересів між державою та платниками податків» [139, с. 188-9]. Про виокремлення таких прав в українському податковому законодавстві теж можна говорити. Зокрема, вчені вказують на їх непряме закріплення через принципи оподаткування, визначені в українському законодавстві у ст. 4 ПК України чи гарантії реалізації прав платників податків. Водночас, у руслі позитивістського підходу до праворозуміння вказані суб'єктивні права платника податків визнають результатом «...самообмеження держави, вираженим в законі», де засобом задоволення інтересу платника податків, який лежить в основі його суб'єктивного податкового права є «самообмеження фіскального інтересу зі сторони держави» [186, с. 232-3]. Вказаним розумінням суб'єктивних прав платників податків пояснюється внутрішня (структурна) асиметричність юридичних конструкцій як прав і обов'язків держави, так і платника податків. У фіскальній державі суб'єктивні права платників податків спрямовані не на задоволення законних інтересів платників податків, а їх закріплення на досягнення балансу у відносинах між платником податків і державою, а на приховування під вказаною метою істинної цілі – задоволення фіскального інтересу держави. Адже навіть реалізація вказаних, закріплених Податковим кодексом фундаментальних прав платників податків, вказує на спрямування їх на задоволення державного фіскального інтересу.

Так, державний фінансовий інтерес як мета функціонування податкових відносин між державою і платником податків серед іншого, особливо яскраво проявляється при дослідженні основоположних прав платників податків, гарантованих кожному Конституцією України та продубльованих при визначенні правового статусу платника податків у Податковому кодексі. В них же знаходять свій прояв встановлені законодавцем з метою захисту прав та законних інтересів платника податків гарантії їх реалізації.

Приміром, п. 17.1.7. ст. 17 ПК України встановлює право платника податків *«...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»*. Право платника податків на оскарження конкретизується ст. 56 ПК України: *«Рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку»* [234]. Зазначене право передбачене п. 2 ст. 55 Конституції України, яка встановлює: *«Кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб»* [182]. Згідно Рішення Конституційного Суду № 6-зп від 25.11.1997 р. вказана норма зобов'язує суди приймати заяви до розгляду навіть у випадку відсутності в законі спеціального положення про судовий захист [324].

Зазначене право виконує надзвичайно важливу роль у захисті суб'єктивних прав платників податків. Воно виступає своєрідною гарантією повноцінної реалізації його законних інтересів у податкових правовідносинах та сприяє встановленню у них справедливої рівноваги [295]. «Право платника податків на захист своїх прав, – справедливо констатує С. Ю. Корзун, – являється одним із основних і представляє собою складне, комплексне правове утворення» [183, с. 12]. Це основоположне, невід'ємне право, яке не підлягає обмеженню, захищати свої права та інтереси за допомогою ефективного та справедливого правосуддя [107]. Однак, важливість зазначеного права та його регламентація на

конституційному та спеціальному законодавчому рівнях, не гарантує належної реалізації на практиці [295].

Найбільш переконливим аргументом на користь проблемного функціонування права-гарантії на оскарження є судова практика ЄСПЛ. У категорії справ, яка стосується захисту права платників податків на судове оскарження, Європейський суд з прав людини наголошує на тому, що вказане право включає право особи звернутися до суду та право на те, щоб її справа була розглянута та вирішена судом. При цьому особі має бути забезпечена можливість реалізувати вказані права без будь-яких перепон чи ускладнень. Практика ЄСПЛ переповнена спорами із захисту порушеного національними органами зазначеного права платника податків. Так, заслуговує на увагу розглянута Судом справа *«Мацюк проти України»* з приводу порушення права особи на доступ до суду [302]. Її суть полягала у тому, що контролюючим органом було спочатку порушено кілька кримінальних справ щодо заявника у зв'язку із привласненням майна та ухиленням від сплати податків, а потім закрито. Заявник двічі звертався до контролюючого органу з вимогою про відшкодування завданої вказаними кримінальними провадженнями моральної та матеріальної шкоди, проте контролюючим органом у задоволенні вказаних вимог було відмовлено. Позов з вказаного приводу, розглянутий судами усіх інстанцій, був залишений ними без розгляду, оскільки згідно чинного законодавства сума відшкодування мала встановлюватися відповідним контролюючим органом.

У зв'язку з цим, заявник звернувся до ЄСПЛ, посиляючись на порушення ч. 1 п. 1 ст. 6 Конвенції, згідно якої *«Кожен має право на справедливий і публічний розгляд його справи упродовж розумного строку незалежним і безстороннім судом, встановленим законом, який вирішить спір щодо його прав та обов'язків цивільного характеру або встановить обґрунтованість будь-якого висунутого проти нього кримінального обвинувачення»* та ст. 13 Конвенції, яка встановлює *«Кожен, чиї права та свободи, визнані в цій Конвенції, було порушено, має право на ефективний засіб юридичного захисту в національному органі...»* [179]. Розглянувши справу, Суд зазначив, що не дивлячись на те, що

позивач провів в українських судах майже два роки, фактично доступу до справедливого суду він не мав, тому постановив порушення пункту 1 статті 6 Конвенції.

Таким чином ЄСПЛ вказав на те, що доступ до суду має бути ефективним, особа повинна мати чітку практичну можливість оскаржити акт, який свідчить про втручання у її права. Звідси виходить, що відсутність такої можливості у платника податків, попри закріплене законодавством його право на оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів, позбавляє платника можливості ефективно захистити свої права. Воно вказує на підвладне становище платника податків у податкових відносинах та ігнорування його законного інтересу, обумовлене конструктивною асиметричністю податкового права держави, спрямованого на задоволення її фіскального інтересу.

Про використання державою асиметричного податкового права з метою задоволення потреби у податкових ресурсах свідчить також затягування державою судового розгляду справ і таким чином, позбавлення платника податків можливості вчасно поновити свої порушені права. Так, у спорі «*Сокор проти України*», ЄСПЛ звернув увагу на тривалий термін провадження у справі щодо виконання заявницею податкових обов'язків, які фактично на момент розгляду справи були відсутніми у зв'язку з припиненням нею підприємницької діяльності [321]. При цьому будь-яких обґрунтованих причин такої затримки не було. Суд, розглядаючи розумність цієї тривалості, зазначив, що самі лише складність справи та поведінка заявниці не можуть виправдати загальну тривалість провадження. З огляду на свою практику з цього питання, Суд вирішив, що у цій справі тривалість першого провадження була надмірною та не відповідала вимозі *розумного строку*, тому у ній безперечно мало місце порушення пункту 1 статті 6 Конвенції [321].

Водночас ЄСПЛ зазначив, що за затримку відновлення провадження та тривалість розгляду справи відповідальність несуть національні суди. Отже, Суд дійшов висновку, що *відповідальність за надмірну тривалість провадження несе держава*. Встановивши вину держави у затягуванні судового розгляду

справи і посягання на права та законні інтереси платника податків, Суд позначив порушення справедливого балансу у податкових правовідносинах шляхом зловживання державою своїм асиметричним податковим правом.

Крім цього, неможливість повноцінної реалізації права платника податків на оскарження виявляється також під час дослідження гарантій його реалізації. Такою гарантією, до прикладу, є використання державою політики позитивної дискримінації відносно платника податків шляхом закріплення принципу тлумачення норм податкового закону на його користь, якщо податкове законодавство передбачає неоднозначне його трактування. Так, згідно п. 56.21. ст. 56 ПК України *«У разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж 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»* [234].

Попри законодавчу регламентацію, зазначений принцип не знаходить свого якісного застосування на практиці. Його повноцінна реалізація відсутня, про що свідчить практика розгляду спорів із податково-правовою складовою Європейським судом з прав людини (далі - ЄСПЛ) (наприклад, справи *«Eko-Elda Avee проти Греції»* [23], *«Riener проти Болгарії»* [70], *«Hentrich проти Франції»* [314], *«Щокін проти України»* [301]). Попри те, що законодавство держав – сторін у вказаних справах закріплює зазначене вище правило, судова практика демонструє його ігнорування органами державної влади. Більше того, дослідження застосування вітчизняними судами практики ЄСПЛ, яка склалася за результатами розгляду справи *«Щокін проти України»* викриває відверте, неприховане ігнорування основної суті прийнятого рішення – необхідності використання у разі неоднозначного тлумачення податкового законодавства, найбільш вигідного підходу для платника податків, а не держави [301]. Тобто,

застосування регламентованої законодавством гарантії захисту прав та законних інтересів платника податків. Зокрема, Вищий адміністративний суд України у своєму листі від 15.04.2011 р. № 523/11/13-11 [368], аналізуючи прийняте ЄСПЛ рішення у справі «Щокін проти України», залишає поза увагою його квінтесенцію – надзвичайно важливе для правового статусу платника податків положення, яке стосується забезпечення *принципу правомірності рішень платника податків* у випадку неоднозначного тлумачення податково-правових норм, в такий спосіб демонструючи власну позицію стосовно його застосування.

Дослідження практики розгляду вищезазначених спорів з податково-правовою складовою вказує на відсутність повноцінної реалізації гарантованого законом права платника податків на оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів попри його детальну нормативну регламентацію. Воно знову ж таки підтверджує тезу про те, що проголосити права і свободи особи недостатньо. Можливість їх практичного застосування повинна бути забезпечена створенням необхідних умов для цього [95, с. 129].

Отже, асиметричність внутрішньої (структурної) будови юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків полягає у такій її ієрархічній композиції, коли особливо повно, послідовно, чітко та ретельно, у багаторазово більшому обсязі в порівнянні з їх правами (асиметрично) регламентуються обов'язки платників податків як основного елементу цієї конструкції та зазначаються інструменти забезпечення виконання цих обов'язків ними, а також всебічно виписано особливу, каральну з боку держави та жертвну з боку платників податків їх відповідальність за неналежне виконання або невиконання ними своїх правових обов'язків, а роль факультативного елементу даної юридичної конструкції відграють права платників податків, повністю підпорядковані забезпеченню виконання останніми їх податково-правових обов'язків.

Висновки до розділу 2

1. Конструктивна асиметричність є субстанційною властивістю податкового права держави, передумовою появи якої є асиметрична природа конструктивності самої держави.

2. Асиметрична природа конструктивності держави, фіскальної за правовою природою детермінує особливий, інтерсуб'єктивний характер її податкового права, який проявляється у конструюванні фіскальною державою у відповідності із її власними податково-правовими цінностями з метою задоволення потреби держави у публічних фінансових ресурсах асиметричних юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків.

3. Взаємозв'язки між юридичними конструкціями прав і обов'язків держави і платника податків здійснюються через податкове право держави і примусовий податковий обов'язок платника податків як асиметричні податково-правові можливості держави і платника податків, які є квінтесенцією юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків відповідно.

4. Зовнішній прояв асиметричності юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків розкривається через асиметричність податкового права держави та примусового податкового обов'язку платника податків та полягає у односторонності зв'язку і відсутності діалектичної взаємодії між ними, а також у спрямуванні їх на задоволення державного фіскального інтересу.

5. 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 (спрямовані на реалізацію суверенного податкового права держави та, як наслідок, задоволення державного фіскального інтересу), а роль факультативного елемента відіграють обов'язки.

6. Внутрішня (структурна) асиметричність юридичної конструкції прав і обов'язків держави проявляється у: 1) законодавчому закріпленні кількісної не співмірності, непропорційності закріплених законом прав і

обов'язків держави і платника податків, а також послідовності їх регламентації; 2) методологічно хибному наділенні фіскальної держави та її контролюючих органів правами; 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.

7. Зафіксована відсутність між правами і обов'язками контролюючих органів і платників податків взаємної кореляції та односторонність, ієрархічність впливу і пряма, нерозривна залежність та взаємообумовленість між правами, функціями контролюючих органів і відповідними обов'язками платників податків дозволяє стверджувати про опозиційність юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків. Таким чином, внутрішня структурна асиметричність юридичних конструкцій прав і обов'язків держави і платника податків знаходить свій прояв не лише у непропорційності закріплених прав і обов'язків та обумовленій нею нерівності платника податків і держави як суб'єктів податкових правовідносин, але й у ієрархічній природі внутрішніх зв'язків між структурними елементами юридичних конструкцій.

8. Як внутрішня (структурна) асиметричність юридичної конструкції прав і обов'язків держави, так і зовнішня (корелятивна) асиметричність обумовлюють залежність юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків від юридичної конструкції прав і обов'язків держави, а також обумовленість її структури структурою і метою вказаної юридичної конструкції. Вказана одностороння залежність позначає похідний характер юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків у фіскальній державі від юридичної конструкції її прав і обов'язків.

9. 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, забезпеченості виконання податкових обов'язків платника податків відповідними функціями, правами контролюючих органів, а також 3) жорсткими, асиметричними заходами відповідальності; 5) 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.

10. На протигагу правам та функціям фіскальної держави у податкових правовідносинах, які згідно етатистської доктрини оподаткування спрямовані на задоволення її суб'єктивних інтересів, права платника податків не мають своєю метою задоволення його інтересів у податкових відносинах. У фіскальній державі як обов'язки платника податків, так і його суб'єктивні права спрямовані на вчасне та повне виконання ним свого примусового податкового обов'язку та, як наслідок, задоволення державного фіскального інтересу.

РОЗДІЛ 3

ФУНКЦІОНАЛЬНА АСИМЕТРИЧНІСТЬ ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ

3.1. Поняття функціональної асиметричності податкового права держави

Категорію «функціональний» тлумачать як такий, що відноситься до функцій чого-небудь, пояснюється функціонуванням чого-небудь, залежить від діяльності, а не від структури чи властивостей досліджуваного предмета або об'єкта [348]. Вказане поняття лежить в основі теоретико-методологічного напрямку у дослідженні соціокультурних явищ та предметів – функціонального підходу, який полягає у пріоритеті системного бачення соціальної реальності та важливості дослідження її внутрішніх функціональних зв'язків. Прихильниками структурно-функціонального підходу є такі відомі соціологи, як засновник загальної теорії систем Е. Л. Берталанфі, основоположник наукової соціології Е. Дюркгайм, фундатор соціальної антропології Т. Парсонс, засновник школи структурно-функціонального аналізу Р. Мертон та ін.

Згідно вказаного підходу, соціальні об'єкти, серед яких держава, розглядаються як системно-організовані структурні цілісності, кожен елемент котрої володіє визначеним функціональним значенням, водночас основними структурними утвореннями соціальної системи розглядаються цінності та норми, а не соціально-економічні структури [54; 57; 224; 227]. Функціональний та структурний аналіз, в межах системного підходу до пізнання досліджуваних об'єктів та явищ, спрямованого на дослідження системи як цілісної єдності, являють собою дві паралельні стратегії наукового пізнання, що взаємодоповнюють одна одну [335; 343]. З їх допомогою суспільство, соціальна спільність або соціальний процес «розглядаються як цілісна структура, окремі елементи якої проникають один в одного і таким чином виконують службову (функціональну) роль відносно одне одного та системи в цілому» [352].

Основоположним для функціонального підходу є поняття функції, яка позначає, згідно тлумачного словника за редакцією Т. Ф. Єфремової, значення, призначення, роль чого-небудь [160]. З позицій функціонального підходу, функція тлумачиться як роль одного із складових елементів цілісності відносно іншого елемента цілісності або до цілісності (системи) в цілому [343]; за Т. Парсонсом функція – це здатність окремого елемента вносити вклад у функціонування суспільства [242, с. 160]; також її розглядають в якості наслідку, який служить регуляції та самоадаптації системи до середовища [169, с. 136], або діяння, яке має визначену ціль та призначення [102, с. 95]. Функція позначає службову роль, призначення «одного з елементів соціальної системи відносно іншого елемента або системи в цілому», залежність одного елемента системи від змін, які відбуваються з іншим з її елементів [342]. Функції системи спрямовані на підтримку її рівноваги та функціонування системи у відповідності до її цілей та цінностей.

Для правової науки особливий інтерес викликає сформульована Р. Мертоном *основна теорема* функціоналізму: «так само, як один і той самий елемент може мати множинність функцій, так і одна й та ж функція може бути виконана по-різному абсолютно протилежними елементами» [54, с. 33-4].

Стосовно податкового права держави, фіскальної за правовою природою, це зумовлено тим, що з точки зору теорії систем воно являє собою закриту систему, адже розвивати, змінювати цей пласт права може тільки сама держава як суверен і ніхто інший у суспільстві. По-друге, податковому праву фіскальної держави, як і позитивному праву в цілому, характерна пробільшість. Вона зумовлена неусувним протиріччям між процесуальним характером суспільного буття, в тім числі і буття у сфері податкових відносин та формальним характером податкового права держави, у зв'язку з чим такій державі постійно доводиться наздоганяти податково-правову дійсність.

Понад століття тому відомий російський вчений юрист-фінансист професор І. Х. Озеров переконливо продемонстрував цей феномен на прикладі прямого оподаткування. Історія оподаткування – писав він, – це «історія

боротьби уряду та суспільства. Держава створює податки, суспільство вишукує способи їх уникнути; і до тих пір, поки цей спосіб ще не знайдено, уряд послуговується створеною ним формою оподаткування; проте як тільки потреба підкаже народу вихід, як уряд знову повинен поспіхом шукати новий спосіб оподаткування» [219, с. 303]. Цей феномен протиборства між платниками податків та державою в особі уряду пронизує історію кожної з них без винятку.

Таке сприйняття функціональної асиметричності податкового права держави суспільством до певної міри пояснив сучасник І. Х. Озерова американський професор Р. Елі: «Влаштування податків, – писав він, – може створювати монополії чи попереджувати їх, може рівномірно розподіляти багатство чи концентрувати його, може стимулювати розвиток свободи і рівності прав чи прагнути до встановлення деспотизму і тиранії, може сприяти корисним реформам або посилювати наявні труднощі та підживлювати відмінності і ненависть між класами; система оподаткування може бути пристосована майстерно до того, щоб надати вільний простір будь-якій можливості до створення багатства, забезпечення всіх істинних інтересів держав і міст, а може бути спрямована навпаки – так, що накладе смертельний тягар на суспільство у його бажанні до промислового вдосконалення» [цит. за 374, с. 202]. Цим самим він яскраво продемонстрував не тільки потенційно можливу, але й реальну протилежність цілей та очікувань від податкового права держави, фіскальної за правовою природою та платників податків.

Але не тільки в силу різної природи позитивного податкового права фіскальної держави та процесуальної суспільної, в тім числі і податкової дійсності виникає функціональна асиметричність податкового права держави. Поширений різновид цієї асиметричності описує німецький вчений-конституціоналіст К. Фогель на прикладі випадку неврегульованості в Основному Законі ФРН прав фізичної особи у сфері державної фінансової системи та справляння неподаткових платежів. У зв'язку з цим К. Фогель зазначає: «Для фінансової системи з існуючого загального регулювання робляться специфічні висновки, вони стосуються існування фінансового права

(складовою якого є податкове право – В. Р.). Поряд з писаним виступає, таким чином, значно ширше, неписане фінансове право Основного Закону. В цілому, – продовжує К. Фогель, – конституційне фінансове право не може залежати від випадковості, завдяки якій одні питання знайшли у тексті Конституції повне відображення, а інші – ні» [142, с. 113].

Особливо методологічно значимим є наступне резюме К. Фогеля: «У цій сфері необхідно керуватися загальним регулюванням Основного Закону по аналогії з гарантією прав і свобод, а також началами правової державності та законодавчої компетенції» [142, с. 113]. Іншими словами, функціональна асиметричність податкового права держави виникає і внаслідок того, що одні питання цього права державою врегульовано позитивним правом, а інші в силу різних причин залишаються неврегульованими, тому у цих випадках міра юридичної визначеності прав та обов'язків сторін податкового правовідношення незрівнянно менша, ніж у повністю унормованих випадках. Як переконує аналіз відповідної практики, держава у таких випадках вибудовує конкретне податково-правове відношення ще більш асиметрично, ніж робить це у нормованих позитивним правом випадках.

Функціональна асиметричність податкового права держави має місце і в силу наявності у ньому так званих вкорочених норм, коли, як зазначав ще у 1920-х рр. М. Д. Загряцков, «в інтересах короткості викладу правова норма звичайно формулюється у вигляді вказівки чи правомочності одного учасника правовідносин, або обов'язку іншого учасника» [163, с. 43]. П. С. Пацурківський розцінив такий підхід вищезазначеного автора як «методологічно хибний» [228, с. 114]. При цьому представники загальної теорії права зазначають: «очевидно, що інша відповідна частина мається на увазі» [217, с. 155].

У сучасних умовах, коли на конституційному рівні визнано та закріплено принцип верховенства права, однією з атрибутивних вимог якого є вимога правової визначеності, питання доцільності формулювання вкорочених норм позитивного права активно не обговорюється. Але це не означає, що таких норм не стало. До прикладу, у статті 67 Конституції України зазначено: «Кожен

зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [182]. Звичайно, це норма-принцип. Проте вона стосується настільки вразливого для усіх суб'єктів соціуму питання, що формулювати її було б незрівнянно доцільнішим не в укороченому та однобічному виді. Однак вітчизняний конституцієдавець знайшов за необхідне для держави сформулювати відповідну конституційну норму саме так, як він це зробив.

Проте чи не найбільш повно та послідовно функціональна асиметричність податкового права знайшла своє втілення у методі податкового права. Як зазначає М. П. Кучерявенко, він мало чим відрізняється від методу фінансового права в цілому, в основі якого лежить метод владних розпоряджень. Його особливістю, за словами М. П. Кучерявенка, є «безумовний характер імперативності» [192, с. 80]. Аналізуючи методи впливу держави на відносини, що регулюються її податковим правом вчений звертає увагу на те, що основною рисою цього методу є «державно-владні розпорядження одним учасникам податкових відносин з боку інших, які виступають від імені держави» [192, с. 80].

У науковій та навчальній податково-правовій літературі передусім українських авторів наголошується, що квінтесенція методу владних розпоряджень у податковому праві полягає передусім у його «конкретному змісті, а також у колі органів уповноважених державою на владні дії» [192, с. 80-1]. Так, владні розпорядження виходять від імені держави та уповноважених нею на здійснення функцій держави контролюючих податкових органів. Вони адресуються платникам податків та мають своїм змістом формулювання їх обов'язків, а також пов'язаних із їх виконанням прав. Держава також імперативно регламентує усі інші елементи юридичної конструкції податку – об'єкт оподаткування; ставку оподаткування; предмет, масштаб та одиницю оподаткування, базу оподаткування; податкові пільги, якщо вони передбачені.

Функціональна асиметричність пронизує також регламентування правових статусів податкових органів та платників податків; забезпечення виконання останніми їх обов'язку по сплаті податків і зборів; податковий контроль; відповідальність за порушення податкового законодавства.

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, які в сукупності втілюють та відображають статику і динаміку суспільного буття у сфері перерозподільних відносин. Породжують функціональну асиметричність податкового права держави, фіскальної за її правовою природою протилежність цілей його сторін, неминучість пробілів у позитивному у податково-правовому регулюванні, наявність вкорочених податково-правових норм та імперативний (владно-ієрархічний) метод регулювання відносин держави і платників податків.

3.2. Податкове право держави як міра її свободи в акумулюванні фінансових ресурсів

Залежність держави від оподаткування важко переоцінити. Фактично, податок у ній виступає основним інструментом, за допомогою якого вона акумулює публічні фінансові ресурси з метою задоволення відповідних потреб, уся фінансова діяльність держави, фіскальної за правовою природою «...ґрунтується на фундаментальному бінарному втручанні податків» [73, с. 980-1]. Акумулювання якомога більшої кількості публічних фінансових коштів для наступного їх розподілу, часто необґрунтованого та несправедливого, а також уникнення активного супротиву платника податків, унеможливлення його ухилення від оподаткування, вимагає побудови такої податкової системи, системи податкового законодавства та практики його застосування, яка забезпечила б реалізацію податкового права держави, фіскальної за правовою природою як міри її свободи, здатності діяти у відповідності з власними цілями, цінностями та інтересами.

Перш за все, податкове право держави як міра її свободи в акумулюванні публічних фінансових коштів проявляється у тому, що вона *не зв'язує себе конституційними конструкціями податку чи ширше – публічних фінансів*. За словами відомого австрійського економіста, автора легендарної праці *Право, законодавство і свобода* (1973 р.) Ф. А. Гаєка, «Конституціоналізм означає обмежену владу уряду» [35, с. 1]. Конституціоналізація тієї чи іншої сфери, тісно пов'язаної з діяльністю держави, позначає обмеження її владних повноважень, вона унеможливорює необмежений характер державного суверенітету. Якщо хтось дотримується конституційної перспективи, першим запитанням, яке він поставить, коли розглядається конкретна урядова дія, буде: «Чи є ця дія конституційною?», «Чи входить ця дія в обмеження державної влади та поведінки, що становлять серцевину нашої Конституції?». Конституційна перспектива передбачає, що як сама держава, так і особи, які діють від її імені підпорядковуються конституційним обмеженням [51]. *Конституційні рамки* забезпечують спрямування діяльності держави для досягнення загальної суспільної користі, задоволення публічних інтересів народу [21, с. 4].

Вперше в науковій літературі ґрунтовно описав важливість конституційного регулювання публічних фінансів, визначив його межі та параметри, а також вивів поняття фіскальної конституції нобелівський лауреат Дж. Б'юкенен у роботі *Щодо податкової конституції для Левіафана* (1977 р.), а також спільній з Дж. Бренаном праці *Влада оподаткування: аналітичні основи фіскальної конституції* (1980 р.) [10; 119]. Вчений наголошував на тому, що завдяки конституційному регулюванню правил і процедур акумуляції і перерозподілу публічних фінансів їх система набуває характеру *конституційної економіки*, яка гарантує фінансування за рахунок оподаткування суспільних благ [119, с. 54].

Надзвичайна важливість конституціоналізації публічних фінансів обумовила появу нового етапу у їх конституційному регулюванні. На відміну від конституцій першої та другої хвиль, ознаменованих підходами «пов'язаними з прагненням конституцій забезпечити як права людини, так і ефективність

державного управління економікою і соціальною сферою життєдіяльності суспільства» [204, с. 87], які в питаннях конституціоналізації публічних фінансів були не багатослівними, у конституціях сучасних демократичних держав виокремлюється *ціла система принципів, норм і інститутів, присвячених детальному врегулюванню фінансових відносин* [191, с. 178]. Характерні для основного закону попередніх поколінь гарантії прав людини, обмеження суверенітету, попередження від свавілля державної влади, забезпечення ефективності фінансової діяльності держави, в силу процесу глобалізації збагачуються новими, додатковими гарантіями, що зумовило деталізацію сучасного конституційного регулювання публічних фінансів, розширення масиву фінансових конституційно-правових норм [204, с. 88].

Велика кількість сучасних конституцій закріплює не лише порядок встановлення податків і витрачання бюджетних коштів, але й основоположні принципи оподаткування, серед яких справедливість, загальність, рівність, співмірність оподаткування та ін., закріплюються правила нарахування податків та їх розподілу, податкові компетенції органів державної влади [176]. Безперервність та гостра необхідність конституціоналізації публічних фінансів обумовили появу на європейському просторі перших *податкових конституцій*, які детально регламентують питання податкового та бюджетного регулювання. До таких конституцій відносять, наприклад, Конституцію Бразилії, в якій публічним фінансам присвячені Розділ IV, Секц. IX, «Про аудиторський, фінансовий і бюджетний контроль», Розділ VI «Про податкову систему та бюджет», Розділ VII «Про економічний та фінансовий порядок», Конституцію Греції – Розділ III, Глава 6 «Оподаткування і управління фінансами», Конституцію Італії – Глава III «Економічні відносини», Конституцію Румунії – Ч. IV «Економіка і публічні фінанси», Основний закон ФРН - Глава X «Фінанси» та ін.

Попри надважливість, актуальність та нагальну необхідність закріплення у Конституції основоположних засад акумулювання, розподілу та перерозподілу публічних коштів Україна не перейняла вказаний досвід, конституційне

регулювання публічних фінансів у ній фрагментарне та неповне. Так, конституційно-правове регулювання публічних фінансів у вітчизняній конституції обмежується протиставленням на конституційному рівні загального та безумовного податкового обов'язку платника податків з одного боку (зокрема, ст. 67 Конституції України встановлює: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом») та правових засад невід'ємного права держави на податки з іншого (ст. 74 Конституції встановлює: «Референдум не допускається щодо законопроектів з питань податків, бюджету та амністії»; згідно п.1 ч. 2 ст. 92 Конституції: «Виключно законами України встановлюються: 1) Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори; засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; статус національної валюти, а також статус іноземних валют на території України; порядок утворення і погашення державного внутрішнього і зовнішнього боргу; порядок випуску та обігу державних цінних паперів, їх види і типи» [182].

При дослідженні вказаних конституційних положень привертає увагу насамперед їх абстрактність та неповнота. З цього приводу А. М. Худик зазначає, що у сфері правового регулювання публічних фінансів Конституція України застосовує традиційний підхід, при якому нею *«...прямо не регулюються фінансові правовідносини, чітко не виділяються елементи фінансової системи і навіть не робиться такої спроби»*. Він зазначає, що традиційні Конституції, до яких відноситься також Конституція України, *«...містять, як правило, лише загальноправові положення ... та чисельні компетенційні норми. Поодинокі ж регулятивні фінансові норми, якщо і зустрічаються в тексті конституцій, то характеризуються значною абстрактністю, що власне і породжує невизначеність їх змісту, можливість багатозначного тлумачення»* [360, с. 44].

На противагу українській конституції, Основний закон ФРН, згадуваний раніше як один із прикладів фіскальних (податкових) конституцій, детально регулює фінансові відносини, торкаючись, перш за все, питань розподілу повноважень між Федерацією та її суб'єктами (статті 104а – 110). У вказаних статтях Т. Р. Молодцов вбачає наявність так званих «вбудованих запобіжників проти популізму», які забезпечують єдність країни та відносну самостійність суб'єктів федерації [204, с. 93]. Крім цього, на противагу українській конституції Основний закон ФРН передбачає перелік усіх податків, що складають основну дохідну частину Федерації (ст. 106 (112), а також перелік та детальну регламентацію принципів розподілу доходів та видатків Федерації і земель (3)*(113)- 108) [181].

Деталізація податково-правових та бюджетних норм у конституції створює широкі можливості для контролю податкової системи платниками податків, дотримання державою принципів оподаткування, допомагає «віднайти баланс між інтересом нинішнього покоління в максимальному фінансуванні своїх потреб за рахунок держбюджету й інтересами прийдешніх поколінь платників податків, котрим прийдеться оплачувати державний борг, «егоїстично накопичений пращурами» [101, с. 227].

Відсутність юридичних конструкцій публічних фінансів у Конституції України відображає дійсну функцію податкового права держави, що полягає у свободі держави акумулювати публічні фінансові ресурси з метою задоволення власних, державних потреб. Подібне несистематичне закріплення фінансових відносин конституцією відзначається хаотичністю розташування статей в основному законі та загальним, декларативним їх змістом, при їх конституційному закріпленні законодавець нехтує важливими деталями та процедурними статтями, які важливі для реалізації базових принципів оподаткування [204, с. 89].

Аналізуючи згадуваний вище Основний закон ФРН, авторка *Правної держави* (2013 р.) К. Собота наголошує на тому, що у його формулюваннях у відносинах між державою та громадянином окрема особа не розглядається лише

підвладною. Її відносини з носіями влади не повинні обмежуватися лише тим, щоб, зважаючи на свій статус, мати силу боронитися від протизаконних втручань з боку інших суб'єктів правовідносин та користуватися деякими закріпленими законом правами брати участь та бути причетною до прийняття рішень. Концепція Основного Закону (ФРН – Р.В.) рішуче відмовилася від антагонізму між державою та суспільством, армованим правом, на користь заснованої на праві, диференційованої спільноти [339, с. 47-8]. Така позиція, на жаль, далека від реальної матриці вітчизняного податкового законодавства та науки податкового права. Хоча Конституція України від 28 червня 1996 року, так само, як і Основний Закон Німеччини, взяла курс на гуманізацію правової системи та врегулювання відносин правовими засобами, передбачила взаємодію громадянського суспільства та держави у правовідносинах (в тому числі і податкових), зокрема, через закріплення в ст. 3 Конституції України положення, згідно якого людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю, її права, свободи та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави; держава ж, в свою чергу, відповідає перед людиною за свою діяльність та основним її обов'язком є утвердження і забезпечення прав і свобод людини [182], формулювання, використані Конституцією України при регулюванні питань оподаткування, прямо вказують на протилежне – на протиставлення громадянина – платника податків та держави у податкових правовідносинах та уникнення систематизованого конституційного регулювання податкових правовідносин

В обраному способі конституціоналізації публічних фінансів проявляється особлива функція податкового права держави, яка полягає у спрямуванні зусиль останньої на акумулювання публічних фінансових ресурсів з метою задоволення державних потреб. Держава, уникаючи повноцінної конституціоналізації публічних фінансів, приховуючи за окремими статтями державний характер оподаткування [133, с. 269], закріплює та гарантує реалізацію свого суверенного, невід'ємного, асиметричного права на податки.

Функціональна асиметричність податкового права держави проявляється також у тому, що вона застосовує *«валовий підхід» до акумулювання фінансових ресурсів у державному бюджеті, де вони «знеособлюються»*. Цим самим розривається зв'язок доходів і видатків фіскальної держави.

Вказана форма прояву свободи держави в акумулюванні публічних коштів детермінована фіскальною природою податкового права держави як її системоутворюючою властивістю. Важливість для держави акумулювання публічних коштів на фінансування постійно зростаючих державних потреб будь якими способами, головним чином, за рахунок оподаткування забезпечується без еквівалентною природою податків, їх нецільовим характером та відсутністю взаємозв'язку між податковими доходами державного бюджету та його видатками.

Класик науки про публічні фінанси І. І. Янжул з приводу правової природи податку та його безеквівалентності писав: *«держава, стягуючи податки, не дає за них безпосередньої винагороди платнику; цим виразом виключається з поняття податку всякий елемент взаємності послуг (виділено мною – В.Р.) і спростовується стара юридична фікція про те, що податок – це плата за захист»* [374, с. 240]. Прихильником схожої концепції є також М. П. Кучерявенко, який серед інших ознак податку виокремлює його індивідуальну безоплатність, безповоротність, а також нецільовий характер [193].

Системний аналіз ст. 67 Конституції України, яка закріплює загальний податковий обов'язок платника, ст. 6 Податкового кодексу України, що визначає податок обов'язковим, безумовним платежем платника податків до відповідного бюджету, стст. 15-17 Податкового кодексу України, які визначають правовий статус платника податків вказують на те, що вітчизняний законодавець перейняв підхід про безоплатну, без еквівалентну природу податку. Фактично, платники податків при їх сплаті не отримують взамін жодних благ, рух коштів, вартості є одностороннім та безповоротним. На відміну від концепцій суспільного договору або обміну послугами, які передбачають еквівалентний взаємозв'язок сплаченого податку та отриманих послуг, українське податкове законодавство

фіксує односторонній характер податкового обов'язку, виконання якого не передбачає жодного зустрічного задоволення. З появою та використанням законодавцем у правовому регулюванні податкових правовідносин вказаної теорії, зазначає Д. Гетманцев, «був остаточно розірваний будь який, нехай навіть ефемерний взаємозв'язок між сумою сплаченого платником податків платежу і цілями, на які він був потрачений державою» [138, с. 9].

В такий спосіб фіскальна держава розриває зв'язок між податковими доходами та цільовим спрямуванням державних видатків, нівелює надзвичайно важливий з точки зору справедливості оподаткування *двосторонній еквівалентний рух вартості* [282, с. 78], адже формуючи дохідну частину бюджету, сплачуючи податки, платники податків в межах розподілу бюджетних витрат мають право на отримання ряду публічних благ: охорони правопорядку, освіти, охорони здоров'я, державної безпеки та ряду ін. Однак вказана еквівалентність, будучи «незручною» для фіскальної держави, приховується за безумовним, безоплатним характером податку для платника податків та разом з усіма іншими формами функціональної асиметричності спрямована на забезпечення свободи фіскальної держави у акумулюванні публічних коштів.

Безповоротна, безеквівалентна природа податку, що відображає функціональну асиметричність податкового права держави як форму її свободи в акумулюванні публічних фінансових ресурсів доповнюється нецільовим характером податку, адже за загальним правилом, конкретні податки не мають цільового спрямування. Нецільовий характер податків – одна із основоположних властивостей податків, яка резюмується представниками позитивістської податково-правової доктрини. Податковий кодекс прямо не закріплює нецільовий характер податку, однак побічно на такий характер податку вказує. Зокрема, визначаючи у ст. 6 ПК України поняття податку і збору, законодавець наголошує на безумовній природі податку та на протигагу цьому, умовою сплати збору передбачає отримання платниками податків спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами

місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

У податковому та бюджетному законодавстві можна нарахувати всього декілька нечисленних винятків, коли податки мають цільове призначення та зараховуються до спеціального фонду бюджету.

Під спеціальним фондом бюджету розуміють грошові кошти, що надходять з конкретною метою і мають цільове призначення [162; 213, с. 131]. Якщо законодавством передбачається зарахування податкових надходжень до спеціального фонду державного бюджету, це означає, що витрати вказаних надходжень матимуть цільове призначення. Наприклад, до таких можна віднести передбачене Законом України «Про Державний бюджет України на 2015 рік», ст. 11 зарахування до спеціального фонду бюджету суми погашення податкового боргу з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість, що сплачується підприємствами електроенергетичної, нафтогазової, вугільної галузей, підприємствами, що надають послуги з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії, підприємствами централізованого водопостачання та водовідведення, та нараховані суми податку на прибуток таких підприємств, які виникають після проведення розрахунків по субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам [277]. У 2019 році до спеціального фонду бюджету було зараховано у тому чи іншому відсотковому співвідношенні доходи, одержані від акцизного податку з вироблених в Україні пального і транспортних засобів (82,4 %), ввізного мита на нафтопродукти і транспортні засоби та шини до них (11,4 %); податку на додану вартість з ввезених на митну територію України транспортних засобів (3,8 %); екологічного податку, який справляється за утворення радіоактивних відходів та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк (1,7 %); рентної плати за використання інших природних ресурсів (0,7 %) [153].

Надходження податкових доходів до спеціального фонду бюджету та витрачання їх на конкретні, наперед визначені законом цілі підвищує прозорість

використання бюджетних коштів, створює можливості для контролю громадськості за ефективністю бюджетних витрат. Однак, попри те, що частка податкових надходжень, яка має цільове призначення і використовується на конкретні цілі та за останні роки має тенденцію до зростання (загалом, згідно інформації, опублікованої Державною казначейською службою України про виконання державного бюджету України до спеціального фонду державного бюджету в 2019 році надійшло податкових надходжень на 29,9 % більше, ніж у 2017 році), вона все одно залишається дуже низькою у порівнянні із загальним масивом податкових надходжень, які держава акумулює «валовим методом» та якими розпоряджається на власний розсуд.

Таким чином, знеособлення публічних фінансових ресурсів шляхом акумулювання їх до загального публічного фонду – бюджету призводить до надмірних, часто не обґрунтованих істинними публічними потребами бюджетних витрат, що має своїм неодмінним наслідком посилення податкового тиску на платників податків. Воно завдає шкоди усім без винятку платникам податків конкретної держави. Адже, за промовистим висловом Р. Дворкіна, витрати бюджету на неприпустимі цілі самі по собі є шкодою [22, с. 506].

З огляду на вищезазначене та в силу стрімкого зростання державного дефіциту до високих номінальних рівнів в науковій літературі почали з'являтися актуальні в сучасних умовах розвитку податково-правових відносин дослідження щодо взаємозв'язку між підвищенням рівня оподаткування з метою зменшення бюджетного дефіциту та державного витрачання публічних коштів. Наявні теоретичні дослідження мають розбіжності у висновках щодо того, що у вказаній парі є причиною, а що наслідком. Так, М. Фрідман обґрунтовував прямий причинно-наслідковий зв'язок між зростанням податків та збільшенням обсягів витрачання. На противагу йому, Дж. Б'юкенен і Р. Вагнер стверджували, що високі дефіцити самі по собі відповідальні за зростання федеральних витрат, і у випадку, якщо вказані витрати фінансувалися б за рахунок прямого оподаткування, населення вимагало б зменшити витрати федерального уряду.

Третя група науковців, серед яких Р. Барро, стверджує, що зростання податків та запозичень є результатом зростання урядових витрат [2, с. 630].

Водночас автори дослідження *«Взаємозв'язок між податковими надходженнями, державними витратами та економічним зростанням у країнах G7»*, використовуючи два різних підходи до дослідження причинно-наслідкового зв'язку для порівняння, дійшли висновку, що існує дволінійна причинність між економічним зростанням та державними витратами, але односпрямована причинність між податковими надходженнями та державними витратами. Більше того, вчені встановили відсутність причинно-наслідкового зв'язку між економічним зростанням та податковими надходженнями [32].

Зростання податкових надходжень, доповнення їх надходженнями від інших засобів (запозичень, скорочення витрат, введення фіскальних інновацій, надання запитів на отримання субсидій) та прийняття непопулярних фінансових рішень невблаганно детермінують наростання податкової кризи: «Зрештою, – резюмує з цього приводу відомий фіскальний соціолог М. Леруа, – податкова когнітивна теорія показує, що *криза використовується як аргумент для обґрунтування змін у сучасній податковій політиці (виділено мною – В.Р.)* [49, с. 18]. Таким чином, співвідношення між оподаткуванням та державними витратами є нічим іншим, ніж політичним вибором. Для фіскальної держави, в силу її правової природи цей вибір очевидний – акумуляція якомога більшої кількості публічних фінансових ресурсів з метою задоволення державного фіскального інтересу.

Податкове право держави як міра її свободи в акумулюванні публічних фінансових ресурсів знаходить своє вираження також у тому, що *держава перманентно вільно змінює систему податків і зборів, а також систему адміністрування податків*. Право стягнення податків (їх встановлення) як виключна прерогатива держави є основоположною концепцією етатистського підходу до праворозуміння, використаною вітчизняним законодавцем при визначенні правового статусу держави у податкових правовідносинах. Згідно з вказаним підходом, особливе місце держави у податкових правовідносинах, а у

зв'язку з цим і асиметричність її податкового права, обумовлюється тим, що вона, відповідно до податкового законодавства, в одноосібному порядку, за власною ініціативою, визначає вид податкових правовідносин, коло їх учасників, їх функції, обов'язки та права. Держава, як владний суб'єкт, встановлює систему суб'єктів податкових правовідносин, змінити або відмінити будь-який елемент якої може знову таки сама держава [231, с. 13-4].

Конституція України у ст. 92 наголошує на тому, що лише законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори. Вказане конституційне положення, фактично, окреслює правові засади права держави встановлювати та змінювати податки та підтверджує тезу про те, що чинне вітчизняне законодавство закріплює право держави на встановлення та стягнення податків, яке являється суверенним та не може належати нікому іншому. При цьому, законодавець акцентує увагу на тому, що вказані повноваження належать до виключної компетенції законодавчої гілки влади, що є поширеною практикою багатьох держав.

Водночас, вичерпний перелік повноважень законодавчого органу при встановленні податків та зборів, порядку їх адміністрування законом не визначено, що дає можливості державі, реалізуючи вказане право, зловживати існуючими у законодавстві колізіями та ігнорувати принцип законності встановлення податків. Так, ст. 7 ПК України визначає загальні засади встановлення податків і зборів, зокрема, ч. 1 передбачає перелік елементів податку, обов'язкових до визначення при його встановленні, а ч. 3 закріплює положення, згідно якого: *«Будь-які питання щодо оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України (виділено мною – В.Р.), крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства»* [234]. Вказана норма фактично доповнює конституційну норму про повноваження Верховної ради у сфері оподаткування та п. 4.1.11 ст. 4 ПК України, який регламентує єдиний підхід до встановлення податків та зборів, що полягає у визначенні усіх

обов'язкових елементів податку на законодавчому рівні та разом із ними спрямована на гарантування принципу встановлення податків виключно законом.

Поряд з цим, Податковий кодекс України неодноразово вказує на повноваження центрального органу виконавчої влади, відповідального за формування і реалізацію державної фінансової політики приймати рішення з питань адміністрування податків, встановлення елементів податків. Наприклад, п. 63.10.1 ст. 63 ПК України передбачає, що відомчий орган визначає «порядок обліку платників податків і зборів»; п. 64.7 ст. 64 вказує на повноваження вказаного органу визначати «...порядок обліку платників податків у контролюючих органах та порядок формування Реєстру великих платників податків на відповідний рік з урахуванням критеріїв, визначених цим Кодексом для великих платників податків» [234]; п. 14.1.139 ст. 14 ПК України передбачає повноваження центрального відомчого органу встановлювати «Порядок податкового обліку та звітності про результати спільної діяльності» [234] і т.п.

Крім того, на виконання повноважень з приводу додаткового врегулювання питань оподаткування органами виконавчої влади у сфері адміністрування ПДВ і акцизного податку спрямований ряд підзаконних нормативно-правових актів, серед яких затверджений наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 14 «Порядок заповнення та подання декларації акцизного податку» [241]; затверджений Постановою КМУ від 24 квітня 2019 р. № 408 «Порядок електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового» [240], затверджений Постановою КМУ від 16.10.2014 р. № 569 «Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість» [239] та ін.

Таким чином, розподіл повноважень між органами законодавчої і виконавчої влади щодо встановлення обов'язкових елементів податку та процедури їх адміністрування, який не випадково склався в українському податковому законодавстві, обумовлює порушення принципу встановлення податків законом, а також принципу належної якості закону, який встановлює

податки і збори та процедуру їх адміністрування. В даному випадку «ключем для забезпечення принципу законності в межах розмежування компетенції законодавчої і виконавчої влади, – на думку Д. О. Гетманцева, – є закріплення принципу, згідно якого – ...податкові відносини стосовно стягнення податку повинні регулюватися на рівні закону в достатній мірі для того, щоб забезпечити *передбачувану і однозначну відповідь на питання про розмір податку, який підлягає сплаті* (виділено мною – В.Р.)» [138, с. 142-3]. Чітке та однозначне встановлення елементів податку законом виключає необхідність їх підзаконного нормативно-правового регулювання та уникнення порушення державою принципів належної якості закону та правової визначеності.

Порушення принципу встановлення податків законом як прояв свободи фінансової держави в акумулюванні публічних фінансових ресурсів знаходить своє вираження також у тих випадках, коли держава встановлює податки, прямо не передбачені Податковим кодексом України. Так, ст. 9 ПК України встановлює виключний перелік загальнодержавних та місцевих податків та зборів. Водночас, у 2014 році Законом України № 1621 «Про внесення змін до Податкового кодексу і державного бюджету» було тимчасово запроваджено військовий збір у розмірі 1,5%, який, в силу його правової природи отримав назву додаткового податку на прибуток, який нараховується, утримується та сплачується до бюджету у порядку, встановленому ст. 168 Податкового кодексу, як для податку на доходи фізичних осіб. Пізніше, п. 16-1 підр. 10 розд. XIX «Прикінцевих положень» ПК України стягнення військового збору було продовжено до «набрання чинності рішення Верховної ради України про завершення реформи Збройних сил України». Водночас, перелік загальнодержавних та місцевих податків, передбачений ст. 9 ПК України розширений не був.

З такої ж підстави відсутності нововведеного податку у переліку загальнодержавних податків і зборів, визначених у ст. 9 ПК України ВАСУ визнав незаконним введення Верховною радою України транспортного податку (справа К/800/8077/16, Постанова від 30.08.2016 р. [254]). Так, новий транспортний податок було встановлено Законом України № 71-VIII «Про

внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 01.01.2015 р. у ст. 267 ПК України. Згідно вказаної статті, платниками податку визнавалися «...фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що відповідно до підпункту 267.2.1 пункту 267.2 цієї статті є об'єктами оподаткування». Об'єктом оподаткування було встановлено легкові автомобілі, які використовувалися до 5 років і мали об'єм циліндрів двигуна понад 3000 куб. см. [274].

Водночас, діючи на час виникнення спірних правовідносин правова норма, що визначала вичерпний перелік загальнодержавних податків та зборів (ст. 9 ПК України), транспортний податок до вказаного переліку не включала. Оскільки відповідно до ст. 10 та ст. 265 Податкового кодексу в редакції, яка діяла на час виникнення спірних правовідносин транспортний податок відносився до місцевих податків, ВАСУ встановив незаконність встановлення Верховною радою України транспортного податку зазначивши при цьому, що Верховна рада не може безпосередньо своїм рішенням запровадити такі податки як місцеві на відповідних територіях [254]. Розглядаючи законність нарахування та утримання транспортного податку А. Монаєнко звертає увагу також на порушення принципу стабільності та порядку встановлення місцевих податків та зборів при його встановленні [205].

Порушення принципу законності оподаткування в контексті встановлення податків, не передбачених Податковим кодексом вартий уваги також скандальний новий податок, введений державою в рамках податкової амністії. Так, згідно із проектом Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету», прийнятим 15.06.2021 р. пропонується амністувати активи через їх одноразове декларування та сплату *«збору з одноразового (спеціального) добровільного декларування»* [276]. Вказаний збір, відповідно до закону, є

одноразовим обов'язковим платежем, розмір якого самостійно розраховується декларантом з вартості належних йому активів з урахуванням ставок такого збору, визначених цим підрозділом, та відображається ним в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації. Водночас, визначення вказаного збору та правила його сплати включені до підр 9-4 розд XX Перехідних положень ПК України. Таким чином, знову ж таки, вказаний збір прямо Податковим кодексом не передбачений, до виключного переліку загальнодержавних та місцевих податків і зборів не включений, що також викриває його спірну правову природу та залишає відкритим питання про дотримання державою при введенні вказаного збору принципу встановлення податків виключно законами.

Проблема встановлення податків, прямо не передбачених конституцією або податковим кодексом, існує не лише в Україні. До прикладу, податок на ядерне паливо, який у 2010 р. був введений законодавчим органом Німеччини та у 2017 році скасований Конституційним судом Німеччини, внаслідок незаконного характеру вказаного податку, прямо не передбаченого Основним законом ФРН [29].

Так само приклади порушення державою свого ж законодавства та встановлення необґрунтованих податків, а також підтримка вказаних рішень Верховним судом держави присутні у законодавчій та правозастосовній податково-правовій практиці США [93]. Так, обґрунтовуючи своє рішення тим, що Конгрес наділений широкою свободою розсуду щодо методів оподаткування та згідно з Положенням про необхідність та належність, може регулювати діяльність у межах держави для більш ефективного оподаткування, Суд підтримав норми, сприятливі для ефективного збору податку, хоча вони явно перевищували в деяких аспектах цю підставу обґрунтування [89]. Навіть там, де податок поєднується з нормативними актами, які не мають жодного відношення до ефективного збору податку і жодна інша мета для встановлення того чи іншого податку з нормативно-правового акту не впливає, Суд уникає виявлення та дослідження мотивів законодавців щодо його прийняття та підтримує податок, незважаючи на його обтяжуючі пропорції. Безспірним питанням є те,

що податок не перестає бути чинним лише тому, що він регулює, знеохочує або навіть однозначно стримує діяльність, що оподатковується [92]. Усі наведені вище приклади яскраво ілюструють перевищення владних податково-правових повноважень, порушення державою принципу законності оподаткування, оскільки вона вільно, на власний розсуд змінює систему податків і зборів у неправовий спосіб.

Крім того, держава, фіскальна за правовою природою вдається також до свавільної, належним чином не врегульованої та поспішної зміни *правил адміністрування податків, порушуючи вимоги стабільності, правової визначеності та зрозумілості податкового закону*. Зокрема, прикладом реалізації державою податкового права з метою акумулювання публічних фінансових ресурсів та фінансування державних потреб через свавільне встановлення податків та зміни процедури їх адміністрування є внесені у 2015 році зміни в процедурі адміністрування військового збору, внаслідок яких остання стала незрозумілою як для банків, які так і для самих платників податків. Так, Законом України про внесення змін до Податкового кодексу України від 02.03.2015 р. № 211-VIII законодавцем було розширено базу оподаткування із зарплатних доходів, з який військовий збір справлявся до прийняття вказаних змін, до усіх доходів, які оподатковуються податком з доходів фізичних осіб, в тому числі, доходів від операцій з валютними цінностями (крім цінних паперів) (пп. 165.1.51 п. 165.1 ст. 165 Податкового кодексу) [234]. З огляду на це, частина фінансових установ почала справляти додаткові кошти з клієнтів на військовий збір, в тому числі, при погашенні кредитів, інша ж частина повністю зупинила продаж валютних цінностей в очікуванні офіційних роз'яснень [141].

Так само, прикладом свавільних, заздалегідь не запланованих податкових змін стали так звані «соєві правки» – тимчасове, водночас поспішне скасування Верховною радою у 2017 році відшкодування ПДВ на сою й насіння свирипи з 1.09.2018 р. до 31.12.2021 р., та ріпаку з січня 2020 до грудня 2021 року, внаслідок чого сільськогосподарські суб'єкти малого й середнього бізнесу понесли незаплановані втрати.

Серед податкових змін, спрямованих на посилення податкового навантаження на платників податків як шляхом збільшення податкових ставок, так і змін в адмініструванні податків, слід виокремити податкову реформу, якій покладено початок внесенням до Верховної ради 2 червня 2021 року законопроекту № 5600 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України *щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень* (виділено мною – В.Р.)» [275]. Так, вказаний законопроект, серед іншого, передбачає збільшення ставки акцизного податку на алкогольні напої (на 5%), збільшення ставки рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин (на 14,5%), скасування пільги з акцизного податку для платників, які здійснюють постачання відновлюваної електричної енергії, передбачено збільшення ставки екологічного податку за скиди забруднюючих речовин (до 8 разів до 2029 року), ставки за викиди двоокису вуглецю та за відходи для підприємств гірничої промисловості, виключити з числа платників єдиного податку, які перебувають на 4 групі спрощеної системи оподаткування, якщо їх основним видом діяльності є розведення свійської птиці, перепелів та страусів, надати контролюючим органам право *за власним рішенням, без звернення до суду* стягувати податковий борг, який виник внаслідок несплати самостійно визначеного платником грошового зобов'язання за рахунок готівки та/або коштів у банках такого боржника та ін. [275]. Вже сама назва законопроекту вказує на мету його прийняття. Водночас, прагнення фіскальної держави до збільшення розміру акумульованих публічних коштів з метою покриття, зростаючого державного боргу, а також поточних витрат державного бюджету детермінує надмірне навантаження на платників податків, матеріальне становище яких й без того ослаблене кризою, зумовленою пандемією.

Крім того, встановлюючи податки і збори, систему адміністрування податків *держава не зв'язує себе зобов'язаннями дотримуватися податкової справедливості*. Коли ми розмірковуємо над проблемами соціальної справедливості на практиці, ми не можемо одночасно уникати думок про

податок [83, с. 2]. Питання справедливості оподаткування, за словами А. Сміта, «...було предметом уваги практично всіх народів, оскільки в процесі розвитку держав, всі народи здійснювали спроби в міру свого розуміння зробити свої податки настільки справедливими і рівномірними, наскільки могли, настільки визначеними і найменш обтяжливими для народу, щоб це було вигідно як платникам податків так і державі» [338, с. 475].

Податкову справедливість у більш широкому розумінні *праведності оподаткування* [101, с. 384] часто визначають як основоположний принцип оподаткування, центральним призначенням якого є компроміс між державою і платником податків у податкових правовідносинах, зокрема, шляхом забезпечення ефективної діяльності податкових органів, встановлення прийнятних податкових обмежень державою, справедливості застосування податкових пільг, застосування механізмів, спрямованих на боротьбу з ухиленням від оподаткування.

Водночас, ми швидше погоджуємось із тією позицією, що питання податкової справедливості невірно називати правовим принципом, оскільки по-перше, вона не може бути конкретно сформульована, по-друге, справедливість за своєю природою може бути лише відносною, але не абсолютною, тому жодна норма податкового права не може бути перевірена на відповідність податковій справедливості сама по собі, лише шляхом оцінки інших податково-правових принципів [138, с. 76]. В податковому праві справедливість швидше відіграє роль цілі, ідеї оподаткування, «яка проявляється, пронизуючи усі інші принципи податкового права» [138, с. 76].

Податкова справедливість не має та не може мати своєю метою забезпечення абсолютної податкової рівності. Вона лише опирається «на демократичні процедури приймання рішень і результати суспільного вибору» [101, с. 116] та реалізується через принципи рівності та загальності оподаткування [137, с. 31].

Рівність та загальність оподаткування в контексті справедливості позначають зобов'язання брати участь в оподаткуванні абсолютно усіх без

винятку, закріплене як конституціями, так і податковим законодавством більшості сучасних демократичних держав. Ігнорування, а інколи і відкрите порушення вимоги рівності прав і обов'язків платника податків перед фіском, яке ми встановили під час дослідження ціннісної та конструктивної асиметричності податкового права фіскальної держави, є однією із найочевидніших ознак байдужості фіскальної держави до досягнення податкової справедливості.

Крім рівності та загальності оподаткування, прояв податкової справедливості в науковій літературі визначають через «рівно-справедливість оподаткування на основі економічного потенціалу платників» [101, с. 110-11], яка реалізується в якості горизонтальної справедливості (згідно якої, індивіди з рівними доходами та майном мають сплачувати рівні податки) та вертикальної справедливості (згідно якої на індивідів з різними доходами та майном повинні покладатись різні за розміром зобов'язання зі сплати податків). В межах вказаної концепції розподіл податкового навантаження на платників податків залежно від його майнового становища можливий за принципом вигоди, принципом платоспроможності та принципом витрат. Власне, в Україні, як і у більшості сучасних податкових систем використовується критерій платоспроможності.

Принцип платоспроможності як номінального способу досягнення податкової справедливості полягає у тому, що податки розподіляються відповідно до економічного становища платників податків [101, с. 111]. Він вважається найбільш справедливим з точки зору рівності оподаткування. Водночас, реалізація вказаного принципу є одним із найскладніших завдань законодавця [326].

Українське законодавство прямо не встановлює принцип податкової справедливості, водночас у п. 4.1.6 ст. 4 ПК України визначає принцип соціальної справедливості, який передбачає встановлення податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Це, як зазначає Д. Гетманцев, є лише однією стороною справедливості оподаткування. Окрім справедливого розподілу тягара між платниками податків, критерієм

справедливості також вважають встановлення податку *уповноваженим органом на справедливі цілі* (виділено мною – В.Р.) [137, с. 31]. Водночас, вказана ознака для фіскальної держави абсолютно не притаманна, більше того – чужа.

Крім того, навіть при закріпленні принципу платоспроможності як критерію податкової справедливості, фіскальна держава уникає його повноцінного правозастосування. Держава не обмежує себе вимогами податкової справедливості, формально регламентуючи її як принцип на рівні податкового законодавства, вона уникає фактичної реалізації на практиці.

Одним із очевидних проявів ігнорування державою ідеї податкової справедливості є те, що в Україні досі в повній мірі не впроваджена пропорційна шкала оподаткування доходів фізичних осіб. Зокрема, ст. 167 ПК України встановлює ставку податку, яка становить 18 відсотків бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) у тому числі, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами [234]. Таким чином, законодавець ігнорує ідею вертикальної справедливості в контексті розподілу податкового навантаження, обмежується встановленням типової, однакової для платників із різним доходом ставки на податок з доходів фізичних осіб, що обумовлює непомірно вище податкове навантаження на менш забезпечених платників податків. Адже, як слушно зазначає Д. О. Гетманцев «одна і та сама сума доходу має різне значення (різну величину) залежно від джерела та соціального стану особи» [137, с. 24].

Так само, прикладом ігнорування податкової справедливості в розрізі платоспроможності платника податків є оподаткування трудових та нетрудових доходів за різними податковими ставками та відмінним механізмом. До прикладу, законодавець встановлює ставку розміром 18% на трудові доходи у вигляді заробітної плати, які складають основну частину доходів громадян, водночас дивіденди, відсотки за депозитними вкладками, прибутки від продажу нерухомого майна оподатковуються за ставкою 9%. К. Ю. Тараненко вбачає в

такому встановленні ставок податків на трудові та нетрудові доходи дискримінацію за ознакою джерела походження доходу оскільки «лише незначна, переважно заможна, частина населення отримує дохід у вигляді, до прикладу, дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств, які обкладаються податком за ставкою 9%» [345, с. 192]. З вказаним висновком ми погоджуємось в повній мірі та вважаємо за потрібне лише додати, що вказана дискримінація є цілком зрозумілою з огляду на фіскальну природу держави та детермінується функціональною асиметричністю її податкового права, спрямованого на акумулювання публічних фінансових коштів.

Окрім неврахування економічного потенціалу платників при дотриманні принципу справедливості, заснованого на рівномірному оподаткуванні платників податків із різно-великим майновим станом, в контексті ігнорування фіскальною державою вимоги податкової справедливості при реалізації її податкового права важливо також звернути увагу на порушення інших, похідних принципів. Зокрема, як ми зазначили вище, податкове право держави реалізується з порушенням принципу пропорційності приватного і публічного інтересу в оподаткуванні, принципу заборони подвійного оподаткування, принципу якості і стабільності податкового закону тощо.

З метою вдосконалення податкового законодавства та створення передумов для позбавлення його від ознак надмірної асиметричності у забезпеченні інтересів держави та платника податків у податкових правовідносинах, на нашу думку, закріплений п. 4.1.6. Статті 4 «Основні засади податкового законодавства України» Податкового кодексу України принцип соціальної справедливості доречно викласти в наступній редакції: *«4.1.6. соціальна та податкова справедливість – врахування платоспроможності, розміру доходу, активів, можливості своєчасного отримання інформації, яка стосується виконання податкового зобов'язання та інших фактів і обставин, які можуть впливати на податкове зобов'язання платника податків чи його*

платоспроможність при встановленні і адмініструванні податків і зборів» (Див. додаток Г).

Викладення п. 4.1.6. ст. 4 Податкового кодексу України у пропонованій редакції сприятиме не лише рівно-справедливому оподаткуванню на основі економічного потенціалу платників, в межах якого розподіл податкового навантаження на платників податків залежно від його майнового становища здійснюється за принципом платоспроможності. Запропонована інновація також має своєю метою, слідуючи успішній американській та європейській податковій практиці, гарантування платнику податків справедливої та чесної податкової системи, яка враховує факти і обставини, які можуть впливати на платоспроможність платника податків, його статус боржника, можливість своєчасно отримати та надавати інформацію і т.д. Так, до прикладу, закріплення вказаного принципу податковим законом в подальшому має своєю метою реалізацію таких прав платника податків, як право на розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, право на повернення надміру чи помилково сплачених податків і зборів, зниження відсотка на недоплату податків і зборів, викликану необґрунтованою затримкою або помилкою посадових осіб контролюючого органу за умови відсутності вини платника податків або його представника за цю затримку або помилку тощо. Таким чином, закріплення принципу соціальної та податкової справедливості у пропонованій редакції створить передумови для досягнення паритету інтересів між державою та платниками податків у податкових правовідносинах.

З усього вищезазначеного слідує, що з точки зору держави, фіскальної за правовою природою податкове право являє собою міру її свободи в акумулюванні публічних фінансових ресурсів. Вказана форма знаходить свій прояв головним чином у тому, що держава: реалізуючи власне податкове право, не зв'язує себе конституційними конструкціями податку чи ширше – публічних фінансів; 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, а також систему адміністрування податків та зборів; при здійсненні своїх владних повноважень не зв'язує себе зобов'язаннями дотримуватися принципів податкової справедливості.

3.3. Податкове право держави як форма обов'язку платника податків щодо акумулювання у державному бюджеті фінансових ресурсів

Конституційне закріплення всезагального обов'язку сплачувати податки, разом із правом парламенту схвалювати і встановлювати податки у сучасному його розумінні, стало наслідком проголошення по завершенню Французької революції XVIII ст. прав і свобод людини, а також їх конституційних обов'язків в «Декларації прав людини і громадянина» 1789 р. Так, з приводу оподаткування Декларація зазначає: «Для підтримки спільної сили і на адміністративні витрати є необхідним загальний внесок. Він повинен бути рівномірно розподілений між усіма громадянами пропорційно до їхніх статків» (ст. 13) [148]. Вказана стаття ознаменувала початок нової епохи у розумінні податків та податкового права, вона вперше на конституційному рівні закріпила загальний та справедливий, рівномірно розподілений характер податку, а також його цільове спрямування на задоволення публічного інтересу. Водночас автори Декларації цим не обмежились та пішли далі, гарантуючи наступними статтями 14 та 15 усім громадянам «... право переконатися самостійно або через своїх представників у необхідності загального внеску, задля добровільної згоди, щоб слідкувати за використанням податків і визначати суму, підстави, порядок і тривалість сплат», а також право «...вимагати, аби кожен представник влади звітував про свою управлінську діяльність» [110, с. 58; 148]. Професор Й. Ланг інтерпретував вказану статтю як корінь європейської конституційної традиції, що відображає «нормативне тріо податкової рівності [перед законом], податкової справедливості та принципу економічного потенціалу» [Цит. за 101, с. 89].

Тенденції, започатковані Декларацією прав людини і громадянина 1789 р., лягли в основу Конституції Французької республіки та були перейняті також

іншими європейськими та не тільки конституціями. У сучасних конституціях податковий обов'язок знаходить своє закріплення у формі обов'язку брати участь у фінансуванні публічних потреб та, крім того, часто поєднується із принципом справедливості оподаткування. Так, Конституція США, визначаючи повноваження Конгресу, закріплює за ним право встановлювати і стягувати податки і забезпечувати спільну оборону і загальне благополуччя Сполучених Штатів [17]. У ст. 53 Основного Закону Італії встановлюється обов'язок кожного «...брати участь в державних витратах у відповідності зі своїми можливостями» [86], ст. 31 Конституції Іспанії встановлює: «Кожен бере участь у фінансуванні суспільних витрат у відповідності зі своїми економічними можливостями...» [79] і т.д.

Конституцієдавець України пішов іншим шляхом – необхідність сплачувати громадянами податки і збори у державні фонди грошових коштів він встановив у формі норми-принципу, не зазначивши при цьому навіть мети справляння обов'язкових безеквівалентних платежів. Зокрема, у статті 67 Конституції України йдеться про наступне: «*Кожен* (виділено мною – В.Р.) зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [182].

Деякими науковцями оспорується тлумачення загальнообов'язковості оподаткування. До прикладу, Г. М. Бродський з цього приводу зазначає, що коли вести мову про обов'язковість сплати податку кожним, то це не принцип, а «властивість будь-якого податку, іманентна йому як правовій категорії. Податок, який можна не сплачувати, – резюмує він, – це неподаток» [117, с. 146]. Проте більшість вчених юристів-фінансистів не поділяють цієї точки зору.

Запровадження конституцієдавцем загальнообов'язковості оподаткування ще не є свідченням його справедливості та рівності для усіх платників податків. Зокрема, у частині першій постатейного коментаря Податкового кодексу Російської Федерації звернуто увагу на те, що «податки і збори, які не

враховують фінансовий потенціал різних прошарків (груп, категорій) платників, створюють соціальну нерівність при справлянні формально рівної суми з платників. Не можна визнати справедливим та співрозмірним оподаткування, яке призводить до стягнення істотно більшої долі з майна малозабезпечених платників і меншої долі – з майна більш спроможних платників» [271, с. 17]. Вказаний концепт одностороннього конституційного обов'язку зі сплати податку, який має безумовний та безвідплатний характер і виникає у платника податку перед державою з метою фінансування державної діяльності, найбільш поширений у податково-правовій науці 146, с. 57; 190, с. 416; 194, с. 152-3; 231, с. 67].

Фіксація загального конституційного обов'язку платника податків без відсилання до суспільних або публічних потреб, на фінансування яких він спрямовується, вказує на обраний законодавцем підхід до розуміння податку як зобов'язання. За М. Леруа, податок-зобов'язання – це односторонній акт суверенітетного характеру, що передбачає фіскальний збір державного органу без взаємної винагороди. При цьому, узаконити податковий обов'язок недостатньо. Необхідним є також уникнення ситуацій, за яких податок розглядається платником як примус або данина, адже в таких випадках податковий тягар вважається нестерпним, що заохочує ухилення від сплати податків або повстання. Якщо прийняті обмеження є низькими, податок розглядається як зобов'язання, але коли податковий тягар стає надто сильним, податок сприймається як свавільне «підношення», данина, несправедливий тягар, що спричиняє надмірне фінансове навантаження [49, с. 12].

В умовах постійного збільшення фіскальною державою податкового навантаження на платника податків з метою мобілізації публічних фінансових ресурсів та фінансового забезпечення державної діяльності, встановлення загального податкового обов'язку без обґрунтування необхідності загального податкового внеску, належного законодавчого гарантування відповідних прав платника податків контролювати напрями використання податків, ефективність витрачання бюджетних коштів та права вимагати звіту держави за

її управлінські рішення у сфері оподаткування розцінюється саме як такий, несправедливий тягар, якого усіма можливими способами необхідно уникати. За таких умов розривається двосторонній зв'язок між державою та громадянином, між його суспільним обов'язком розділити тягар фінансування публічної влади та правом контролювати рух публічних коштів, брати участь у прийнятті важливих податкових рішень. З огляду на це, конституційний обов'язок платника податків сплачувати встановлені законом податки у фіскальній державі позбавляється двостороннього зв'язку з його публічними правами та залишається всього лише формою податкового права фіскальної держави, спрямованою на акумулювання фінансових ресурсів у державному бюджеті.

З конституційним одностороннім загальним обов'язком як формою прояву функціональної асиметричності податкового права держави нерозривно пов'язана ще одна, не менш важлива форма – конституційна заборона проведення референдумів з питань податків, встановлена ст. 74 Конституції України. Вказана заборона поряд із податковим обов'язком платника, за відсутності відповідних механізмів участі громадянського суспільства у вирішенні питань оподаткування порушує фундаментальний принцип справедливого оподаткування, породжений американською революцією: «*no representation without taxation*» (пер. з англ. – «Ніякого оподаткування без представництва»). Водночас, варто ще раз згадати успішний досвід Швейцарії, яка чи не єдина серед усіх демократичних, розвинутих держав передбачає закріплення на законодавчому рівні можливості проведення референдумів з будь-яких питань, в тому числі з питань податків. Більше того, окрім формального закріплення такої можливості, а також регламентації процедури її реалізації, Швейцарія може похизуватися активним та ефективним її використанням при вирішенні важливих питань оподаткування. Вказаний приклад є наслідком реалізації в Швейцарії теорії суспільного вибору та створення необхідних форумів для досягнення суспільної згоди [138, с. 116].

Водночас у фіскальній державі через конституційне закріплення заборони на проведення референдумів з питань податків платник податків на найвищому рівні позбавляється можливості давати або не давати свою згоду на оподаткування та інші його атрибути. Він абсолютно відчужений від участі в державному управлінні оподаткуванням, а вищезазначений принцип виступає лише ілюзією, прихованою за концепцією платника податків-виборця. З цього приводу Д. Гетманцев справедливо відзначає, що реалізація принципу участі платника у вирішенні питань оподаткування через механізм виборів – це фікція [138, с. 116].

Водночас, системний аналіз вітчизняного податкового законодавства, практики його застосування, який дав нам можливість стверджувати про ціннісну, конструктивну та функціональну асиметричність податкового права держави, дозволяє припустити, що фіскальній державі суспільна згода при прийнятті важливих податково-правових рішень не потрібна.

Вказане припущення підтверджується ще однією, не менш важливою формою податкового права фіскальної держави як прояву податкового обов'язку платника податків, а саме, використання державою як підстави оподаткування сакральної ролі приватної власності, яка «зобов'язує».

Так, квінтесенцією податкових відносин за участі фіскальної держави є обов'язок платника відчужувати на користь держави *частину своєї власності* (виділено мною – В.Р.) [138, с. 47]. Платник не в змозі розпоряджатися на власний розсуд тією частиною власності, яка у вигляді визначеної грошової суми підлягає сплаті державі і зобов'язаний регулярно перераховувати цю суму на користь держави. Вказаний обов'язок також є підставою для позбавлення власника належної йому власності. Згідно засновника австрійської школи економіки Л. фон Мізеса, держави повинні акумулювати податкові доходи шляхом «примушування підданих до відмови від частини їх багатств і доходів» [202, с. 690]. Вказане розуміння природи податкового обов'язку та права на примушування до його виконання держави вказує на утвердження позиції, згідно якої власність передуює податку, а сам податок позначає перехід такої власності.

Г. М. Бродський у своєму дослідженні *Право і економіка оподаткування* (2000) наголошує на тому, що податок є таким способом перерозподілу чужих грошових коштів на користь держави, який призводить до збільшення розміру державного доходу [117, с. 83]. Як зазначає вчений, в основі отримання податку лежать публічно-владні повноваження держави як політичного суб'єкта, внаслідок чого самі відносини між платником податків і державою опосередковані фінансово-правовими відносинами. Встановлюючи та стягуючи податки держава виступає в якості політичного суб'єкта, *вона здійснює відчуження власності, в процесі якої грошові кошти змінюють свою форму власності* (виділено мною – В.Р.) [117, с. 83]. Стверджуючи, що податки є доходом держави, а не бюджету, фактор зміни форми власності вчений вважає системоутворюючою властивістю податку.

На визнання вказаної позиції українською фіскальною державою вказує встановлення у ч. 3 ст. 13 Конституції України правила: «Власність зобов'язує» [182]. Інтерпретуючи вказане положення разом із положенням статті 67 Конституції автори Постатейного коментаря до Податкового кодексу України за ред. М. П. Кучерявенка підкреслюють безумовну атрибутивність податку та податкового права державі, які вона використовує з метою задоволення *загальних інтересів*. Водночас, під загальними інтересами автори мають на увазі *інтереси держави*, адже характеризуючи властивості податкових правовідносин стверджують, що «забезпечення їх державним примусом підсилюється тим, що фактично йдеться про охорону власником (себто державою – В.Р.) майна, що йому належить». Тому, «...обмеження реалізації державних інтересів при невиконанні податкових обов'язків породжує охоронну реакцію державного механізму у відповідь» [239, с. 7].

При цьому вчені, коментуючи серед інших, ч. 1 ст. 41 Конституції України, яка встановлює: «Кожен має право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності» та ч. 4 ст. 41 Конституції, згідно якої: «Ніхто не може бути протиправно позбавлений права власності. Право приватної власності є непорушним» наголошують на

тому, що встановлені законодавцем гарантії права власності «...жодним чином не обмежують право держави вводити в дію такі закони, які є необхідними для здійснення контролю за користуванням майном ... *для забезпечення сплати податків* ... (виділено мною – В.Р.)» [239, с. 626].

Таким чином, держава, фіскальна засвоєю правовою природою реалізуючи свої суверенні права в сфері фінансів, реалізує і свій статус власника. Держава виступає безпосереднім носієм прав та обов'язків з приводу майна, в тому числі, акумульованого за допомогою оподаткування, яким розпоряджається в процесі виконання бюджету [170, с. 100-1]. При цьому платник податків протиставляється державі, приватна власність протиставляється власності держави, приватні інтереси протиставляються державним інтересам, задоволення яких і є єдиною метою функціонування податкової системи.

Фіскальна держава використовує концепт сакральної ролі власності для оподаткування та гіперболізує його, реалізуючи власне податкове право таким чином, що платник податків у податкових правовідносинах розглядається виключно в якості боржника, а частини його власності, на яку держава претендує через оподаткування – як державна власність.

Водночас, категоричність вказаної позиції, що обґрунтовується податково-правовою наукою та підтверджується положеннями, закріпленими у вітчизняному податковому законодавстві, викликає сумніви у розрізі положень ст. 1 Протоколу № 1 до Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод, ратифікованої Україною [25]. Так, вона закріплює право кожного мирно володіти своїм майном, а також заборону позбавлення будь кого його власності інакше як «...в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права». Водночас зазначається, що вказані положення не обмежують право держави «вводити в дію такі закони, які вона вважає за необхідне, щоб здійснювати контроль за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів» [25]. Застосовуючи вказані положення при розгляді податкових спорів, ЄСПЛ вказує на те, що хоча державі надані широкі

можливості дискреції у податкових спорах, а податково-правова доктрина аргументує на цій підставі невід’ємну та необмежену природу податкового суверенітету держави, Суд розглядає право держави на встановлення та стягнення податків через призму концептуальних основ прав людини, зокрема, *права власності* [128].

Оскільки головною метою прийняття Конвенції було забезпечення верховенства людини над державою, пріоритетності прав людини перед будь-яким правовим актом держави, вказана стратегія Суду в інтерпретації податково-правових спорів між державою і платником податків спрямована на захист права власності платника податків від зловживань держави у сфері оподаткування. Суд спрямовує свою діяльність серед іншого, на визначення рівня та пропорційності втручання держави, наявності розумної підстави та відсутності зловживань у право власності та захист інтересів платника податків [128; 311].

Посягання держави на ту частину власності платника податків, яка на її думку належна їй в якості податкових надходжень яскраво проявляється у справах щодо порушення права платника податків на бюджетне відшкодування ПДВ. Так, у справі «*Buffalo S.r.l. en liquidation проти Італії*» ЄСПЛ встановив, що контролюючі органи, не заперечуючи суми повернення ПДВ на користь заявника, не підтверджували вказаних сум та продовжили практику затримання виплати бюджетного відшкодування ПДВ навіть після того, як на користь заявника було винесене судове рішення. Таким чином, вказані дії призвели до надмірного тягара, покладеного на заявника, яке Суд трактував як *втручання держави у його право власності* [12].

В українській правозастосовній та судовій практиці також присутні подібні приклади порушення права власності платника податків через непропорційне посягання на нього з боку держави. Так, у справі ВСУ у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду № 826/26292/15 від 03.09.2019 р. щодо бюджетного відшкодування ПДВ суд встановив порушення права власності платника податків через посягання на його майно у формі легітимного очікування [244]. При цьому Суд посилався на те, що ЄСПЛ під поняттям

«майно», визначеним у ч. 1 ст. 1 Протоколу №1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод має автономне значення, воно не обмежується правом власності на речі матеріального світу, але також може розглядатися як «майнові права» [299]. Суд встановив, що за певних обставин «легітимне очікування» на отримання «активу» також може захищатися статтею 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [317]. Варто також додати, що в рішенні ЄСПЛ у справі *«Інтерсплав проти України»* від 09.01.2007 Суд вказав, що юридична особа-платник податку на додану вартість мала достатньо підстав сподіватись на відшкодування цього податку, так само як і на компенсацію за затримку його виплати, та встановив, що заявник мав захищений статтею 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 р. майновий інтерес [320]. Європейський суд з прав людини констатував порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 р. у справі з огляду на постійні затримки відшкодування і компенсації податку на додану вартість у поєднанні із відсутністю ефективних засобів запобігання або припинення такої адміністративної практики, та зазначив, що і стан невизначеності щодо часу повернення коштів заявника порушували «справедливий баланс» між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном [244; 320].

Таким чином, посягання фіскальної держави на власність платника податків як на частину своєї власності, належної їй в силу особливої природи її податкового права підтверджує наше припущення про те, що податковий обов'язок платника податків у фіскальній державі виступає лише формою її податкового права на акумулювання публічних фінансових ресурсів.

При цьому, для належної реалізації вказаного обов'язку *держава визнає платника податків у якості платоспроможного боржника*, а не повноправного кредитора держави, що є ще однією із фундаментальних засад податкового права фіскальної держави.

Так, один із відомих її представників М. П. Кучерявенко зазначає, що держава, здійснюючи фінансову діяльність, зацікавлена в ефективності й раціональності процесів мобілізації, розподілу, використання фінансових ресурсів, і тому, для задоволення потреб публічного характеру, вона наділяє свої органи владними повноваженнями, в результаті чого фінансові правовідносини реалізуються за принципом *«команда (яка видається державою) і виконання (яке здійснюють підлеглі суб'єкти фінансового права)»*. Відносини сторін тут засновані на підпорядкуванні однієї сторони (платника податків) іншій (державі в особі її органів або органів місцевого самоврядування) [193, с. 86; 354, с. 26]. Перед державою громадянин постає як *фіскально зобов'язаний* (на зразок військовозобов'язаного), водночас, в силу асиметричності податкового права фіскальної держави невід'ємний атрибут правового статусу платника податків як клієнта, який одержує комплекс послуг, фінансованих за рахунок сплачених податків, система гарантованих державою прав і свобод, прагнення до забезпечення справедливості оподаткування та досягнення балансу публічних і приватних потреб ігнорується.

Зокрема, одним із прикладів нівелювання фіскальною державою інтересів платника податків та визнання його виключно в якості боржника держави є віднесення деяких суб'єктивних прав платників податків до податкових стимулів. Зокрема, в якості подібного податкового стимулу можна розглядати встановлення податкових пільг. На це звертає увагу Є. Ю. Шаптала, зазначаючи, що суб'єктивні «права разом із обов'язками становлять основу правового статусу відповідних суб'єктів», а тому їх ототожнення із податковими стимулами в податковому законодавстві є недоцільним [365, с. 2-3].

Роль податкових стимулів в інструментальній державі важко переоцінити, адже вони впливають на обсяг податкового обов'язку платників податків, спрощують процедуру його реалізації і т.ін. Встановлення податкових стимулів спрямоване на створення сприятливих умов для платника податків, налагодження балансу публічного та приватного інтересу у податкових правовідносинах, зменшення податкового навантаження на платників податків.

Водночас, віднесення їх законодавцем до числа суб'єктивних праві платників податків (як це відбувається із податковими пільгами, закріпленими п. 17.1.4 ст. 17 ПК України) спотворює їх правову природу та підтверджує фіскальну спрямованість податкового права держави.

Крім цього, в контексті закріплення фіскальною державою положень про роль платника податків у податкових правовідносинах в якості боржника підтверджується використанням фіскальною державою концепції *фіскальної ілюзії*, яка маскує істинний тягар податку за цінами товарів та послуг, тобто активне використання непрямих податків. Таким чином, зливаючись із ціною на продукти чи послуги, податок психологічно сприймається нижчим від реального та *мениш будоражить народ* [101, с. 259-60].

Ще одним аргументом на користь існування податкового обов'язку платника податків у фіскальній державі виключно як форми її податкового права на акумулювання публічних фінансових ресурсів є те, що більшість податків платник податку вносить не особисто, а стягує їх податки бухгалтерія або відповідні податкові агенти.

Так, сплата податкового зобов'язання може здійснюватись у двох формах. Однією формою сплати податків, згідно із позицією Г. М. Бродського, є їх примусове стягнення без згоди платника податків. Так, сплата податків у джерела доходу в повному сенсі цього слова здійснюється примусово. Бухгалтері адміністрації за місцем роботи платника податків самотійно здійснює розрахунок податку, його вирахування з доходу платника та перерахування суми податку у дохід держави. В такому випадку, заявляє вчений, адміністрація за місцем роботи платника податків відіграє роль *податкового агента держави* [117, с. 95-6].

Ще однією формою сплати податків, окрім зазначеної вище, є самотійне перерахування суми податку платником податку державі. Водночас, слід зауважити, що у фіскальній державі навіть ця, на перший погляд, добровільна форма сплати податку, передбачає звернення платника податків до третіх осіб. Так, у зв'язку із надзвичайною складністю процедури оподаткування в Україні,

яка буда підтверджена результатами спільного дослідженням РwС і Групи Світового Банку «Оподаткування 2020» [60] пересічний платник податків – фізична особа, витрачаючи на податковий облік 328 годин на рік – вдвічі більше часу, ніж у інших розвинених країнах, який не має у своєму підпорядкуванні окремого підрозділу, призначеного для вирахування та сплати податків, подання податкової звітності, часто змушений оплачувати послуги кваліфікованих спеціалістів з метою виконання свого податкового обов’язку.

Таким чином, податкове право держави виступає правовою формою обов’язку платника податків щодо акумулювання у державному бюджеті фінансових ресурсів. Ця правова форма знаходить свій прояв у: закріплених Конституцією України та законодавстві 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 до розділу 3

1. Функціональна асиметричність податкового права держави є однією із основоположних його властивостей, в основі якої 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 у податково-правовому

регулюванні, наявність вкорочених податково-правових норм та імперативний (владно-ієрархічний) метод регулювання відносин держави і платників податків.

2. Функціональна асиметричність знаходить свій прояв у тому, що з точки зору держави, фіскальної за своєю правовою природою, податкове право являє собою міру її свободи в акумулюванні публічних фінансових ресурсів, водночас, з позицій платника податків, податкове право є формою його обов'язку щодо акумулювання публічних фінансових ресурсів.

3. Податкове право держави як міра її свободи в акумулюванні публічних фінансових ресурсів знаходить свій прояв головним чином у тому, що держава, реалізуючи власне податкове право, не зв'язує себе конституційними конструкціями податку чи ширше – публічних фінансів. В обраному способі конституціоналізації публічних фінансів, який полягає у несистематизованому, хаотичному закріпленні фінансово-правових норм в основному законі та загальним, декларативним їх змістом, проявляється особлива функція податкового права держави, яка полягає у спрямуванні зусиль останньої на акумулювання публічних фінансових ресурсів з метою задоволення державних потреб.

4. Поряд із відсутністю у державі конституційних конструкцій податку чи ширше – публічних фінансів, формами прояву податкового права держави як міри її свободи в акумулюванні публічних фінансових ресурсів є те, що 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, а також систему адміністрування податків та зборів; при здійсненні своїх владних повноважень не зв'язує себе зобов'язаннями дотримуватися податкової справедливості.

5. Податкове право держави як правова форма обов'язку платника податків щодо акумулювання у державному бюджеті фінансових ресурсів знаходить свій прояв у: закріплених Конституцією України та законодавстві 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 фіскальною 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: антагоністичним характером юридичних статусів держави і платників податків; взаємовиключеністю їх цілей в оподаткуванні; відстороненням платників податків від реальних можливостей висловлювати свою згоду на оподаткування; 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) однобічність 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 елементу займають права та функції держави, спрямовані на досягнення її основного фіскального інтересу – наповнення державних фондів грошових коштів фінансовими ресурсами, а роль факультативного елементу 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: реалізуючи власне податкове право, не зв'язує себе конституційними конструкціями податку чи ширше – публічних фінансів; 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; перманентно вільно змінює систему податків і зборів та систему адміністрування податків і зборів; 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: закріплених Конституцією України та законодавстві України нормах щодо загальнообов'язковості податкового обов'язку платника податків; конституційній забороні проведення референдумів з питань податків та обмеженні 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.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Acemoglu D., Robinson J. The narrow corridor: states, societies, and the fate of liberty. Penguin Books, 2019. 576 p.
2. Anderson W., Wallace M.S., Warner J.T. Government Spending and Taxation: What Causes What? *Southern Economic Journal*. 52. 1986. P. 630-639.
3. Ascoiacio 'n Nacional de Grandes Empresas de Distribucio 'n, ANGED, Case number C-233/16, ECLI:EU:C:2018:280. *InfoCuria. Case-law.* : веб-сайт. URL: <http://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-233/16>. (дата звернення: 22.06.2021).
4. *Association Les Témoins de Jéhovah v. France*, № 8916/05, ECHR, 30 June 2011. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22itemid%22:\[%22002-495%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/fre#{%22itemid%22:[%22002-495%22]}) (дата звернення: 22.06.2021).
5. *Beer v. Austria*, № 30428/96, ECHR, 6 February 2001. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/rus?i=001-59204>. (дата звернення: 22.06.2021).
6. Bentley D. A Model of Taxpayers` Rights as a Guide to Best Practice in Tax Administration. *Doctoral Thesis*. Bond Universsity. 2007. URL: https://pure.bond.edu.au/ws/portalfiles/portal/28897742/bentleyd1_Full.pdf (дата звернення 22.06.2021 p.)
7. BEPS на практике: 4 судових дела, которые иллюстрируют, как может работать деоффшоризация в разных странах. *ICG Seminar* : веб-сайт. URL: <https://icg-seminar.com.ua/beps-na-praktike-4-sudebnyh-dela-kotorye-illyustriruyut-kak-mozhet-rabotat-deoffshorizatsiya-v-raznyh-stranah//> (дата звернення: 22.06.2021).
8. Berger P. L., Luckmann T. The Social Construction of Reality: A Treatise in the Sociology of Knowledge, NY : Open Road Media. 2011. 162 p.
9. Bird R. Fiscal Decentralization and Decentralizing Tax Administration: Different Questions, Different Answers. *Rotman School of Management*. Working Paper No. 26944651. URL: https://www.researchgate.net/publication/317871484_Fiscal_Decentralization_and_D

Decentralizing Tax Administration Different Questions Different Answers. (дата звернення: 22.06.2021).

10. Brennan G., Buchanan J. The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution. *The Collected Works of James M. Buchanan*. Vol. 9, 2000. 278 p.

11. Bryan A. Garner (ed.), Black's Law Dictionary. 7th ed., St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1979.

12. *Buffalo S.r.l. en liquidation v. Italy*, № 38746/97, ECHR. 14 Hum. Rts. Case Dig. 379 (2003). URL: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/hurcd14&div=85&id=&page=> (дата звернення: 22.06.2021).

13. Cambridge Business English Dictionary. Cambridge University Press. 2011. URL: <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/business-english>. (дата звернення: 22.06.2021).

14. Cambridge Dictionary. URL: <https://dictionary.cambridge.org/us/dictionary/english/fisc>. (дата звернення: 22.06.2021).

15. Cogan D. Tax, Discretion and the Rule of Law. The Delicate Balance / Ed. by C. Evans, J. Freedman, R. Krever. Amsterdam, 2011. Pp. 1–14.

16. Collins English Dictionary. 10th Ed. HarperCollins Publishers. URL: <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/fiscal> (дата звернення: 22.06.2021).

17. Constitution for the United States of America, 9.17.1787. URL: <http://constitutionus.com>. (дата звернення: 22.06.2021).

18. Council Directive (EU) 2015/121, 27 January 2015. Amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. *UER LEX*. : веб-сайт. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32015L0121> (дата звернення: 22.06.2021).

19. Court of Justice. *Court of justice of the European Union*. URL: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/en/ (дата звернення: 22.06.2021).

20. Davis K. C. Discretionary Justice in Europe and America. Urbana, Chicago, and London : University of Illinois Press, 1976. 203 p.

21. Racheter D. P., Wagner R. E. The constitutional framework for democratic taxation. *Politics, Taxation, and the Rule of Law*. Springer, Boston, MA. URL: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-1-4615-1069-7_1#citeas (дата звернення: 22.06.2021).

22. Dworkin R. Justice for Hedgehogs. Cambridge; Mass : Belknap Press of Harvard University Press, 2011. URL: https://www.researchgate.net/publication/256033799_Ronald_Dworkin's_Justice_for_Hedgehogs_and_Partnership_Conception_of_Democracy_With_a_Comment_to_Jeremy_Waldron's_'A_Majority_in_the_Lifeboat'. (дата звернення: 22.06.2021).

23. *Eko-Elda Avee v Greece*, № 10162/02. ECHR, 9.03.2006. URL: <http://echr.ketse.com/doc/10162.02-en-20060309/> (дата звернення: 22.06.2021).

24. European Commission v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, Case number C-161/14, ECLI:EU:C:2015:355. *InfoCuria. Case-law.*: веб-сайт. URL: <http://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-161/14> (дата звернення: 22.06.2021).

25. European Convention on human rights. Protocol to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms. Paris, 20.III.1952. URL: <http://www.echr.coe.int/Documents/ConventionENG.pdf> (дата звернення: 22.06.2021).

26. Financial Report of the United States Government. 2018. *Bureau of the Fiscal Service*. : веб-сайт. URL: <https://www.fiscal.treasury.gov/reports-statements/> (дата звернення: 22.06.2021).

27. Fukuyama F. Trust: The social virtues and the creation of prosperity. New York : Free Press, 1995. 457 p.

28. *Funke etc. v. France*, № 10828/84. ECHR, 25.02.1993. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22itemid%22:\[%22001-57809%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/tur#{%22itemid%22:[%22001-57809%22]}) (дата звернення: 22.06.2021).

29. German Federal Constitutional Court's Order of 13 April 2017, 2 BvL 6/13. *Bundesverfassungsgericht* : веб-сайт. URL: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2017/04/1s20170413_2bvl000613en.html (дата звернення: 22.06.2021).

30. Goldscheid R. A Sociological Approach to Problems of Public Finance. *Musgrave R.A., Peacock A.T. (eds) Classics in the Theory of Public Finance. International Economic Association Series*. Palgrave Macmillan, London. 1958. P. 202-213.

31. Government debt slightly up to 86.8% of GDP in euro area, 2018. Eurostat. Statistics Explained : веб-сайт. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/9087362/2-20072018-AP-EN.pdf/d9ca7f92-ea01-4a6d-a6d1-f64445be272a> (дата звернення: 22.06.2021).

32. Gurdal T., Aydin M., Inal V. The relationship between tax revenue, government expenditure, and economic growth in G7 countries: new evidence from time and frequency domain approaches. *Econ Change Restruct.* 2021. 54, 305–337.

33. Hansen A. Presidential Words of Wisdom on Taxes, 2008. : веб-сайт. URL: <https://taxfoundation.org/presidential-words-wisdom-taxes/> (дата звернення: 22.06.2021).

34. Harris P., Oliver D. International Commercial Tax. New York: Cambridge Univ. Press, 2010. 521 p.

35. Hayek F. A. Law, legislation and liberty: A new statement of the liberal principles of justice and political economy. *Vol. 1 : Rules and Order*. Chicago, Ill: University of Chicago Press, 1973.

36. Hobbes T. Leviathan / ed. by. R. Tuck. Cambridge: Cambridge Univ. Press, 1996.

37. *Hutten-Czapska v. Poland*, № 35014/97. ECHR, 16.06.2006 URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-75882%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-75882%22]}) (дата звернення: 22.06.2021).

38. *J.B. v. Switzerland*, № 31827/96, ECHR, 03.08.2001. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22languageisocode%22:\[%22ENG%22\],%22appno](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22languageisocode%22:[%22ENG%22],%22appno)

%22:[%2231827/96%22],%22documentcollectionid%22:[%22CHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-59449%22]} (дата звернення: 22.06.2021).

39. *Jokella v. Finland*. № 28856/95. ECHR. 21.05.2002. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22appno%22:\[%2228856/95%22\],%22itemid%22:\[%22001-60466%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22appno%22:[%2228856/95%22],%22itemid%22:[%22001-60466%22]}) (дата звернення: 22.06.2021).

40. Jones J. A. Tax Law: Rules or Principles. *Fiscal Studies*. Vol. 17, № 3. 1996. pp. 63-89.

41. Jones R. J. Barry. Routledge Encyclopedia of International Political Economy. 1st. Vol. 3. New York : Taylor & Francis, 2001. 1864 p. URL: <https://www.routledge.com/Routledge-Encyclopedia-of-International-Political-Economy/Jones/p/book/9780415145329>. (дата звернення: 22.06.2021).

42. Judgment of the Court (Grand Chamber) of 13 March 2007. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue. C-524/04. *InfoCuria*. *Case-law*. : веб-сайт. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-524/04> (дата звернення: 22.06.2021).

43. Judgment of the Court (Grand Chamber), 22 October 2013. Jiří Sabou v Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. C-276/12. *InfoCuria*. *Case-law*. : веб-сайт. URL: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-276/12&language=EN>. (дата звернення: 22.06.2021).

44. Judgment of the Court in Joined Cases C-622/16 P, C-623/16 P, C-624/16 P. *InfoCuria*. *Case-law*. : веб-сайт. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=207331&pageIndex=0&doclang=en&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=250287> (дата звернення: 22.06.2021).

45. Judgment of the Court. Case C-250/95 Futura Participations and Singer [1997] ECR. 1-2471.

46. Judgment of the Court. Pro Med Logistik et Pongratz, C-454/12 and C-455/12, EU:C:2014:111, т. 45. *InfoCuria*. *Case-law*. : веб-сайт. URL:

<https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-454/12> (дата звернення: 22.06.2021).

47. Keith A. D. Blackmail as a Tool of State Domination: Ukraine Under Kuchma, *East European Constitutional Review*. 10, nos. 2/3. 2001. P. 67–71.

48. Knights M. Fiscal-Military State. *Atlantic History* / ed. T. Burnard. New York : Oxford University press, 2010. URL: <http://www.oxfordbibliographies.com/view/document/obo-9780199730414/obo-9780199730414-0073.xml>. (дата звернення: 22.06.2021).

49. Leroy M. Tax Sociology, *Socio-logos*. 3. 2008. URL: <http://journals.openedition.org/socio-logos/2073>. (дата звернення: 22.06.2021).

50. *Lithgow and Others v. the United Kingdom*, № 9006/80, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81. ECHR, 08.07.1986. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"itemid":\["001-103921"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{) (дата звернення: 22.06.2021).

51. Mack E. Self-Ownership, Taxation, and Democracy: A Philosophical-Constitutional Perspective. *Racheter D.P., Wagner R.E. (eds) Politics, Taxation, and the Rule of Law*. Springer, Boston, MA. 2002.

52. *Mamidakis v. Greece*, № 35533/04. ECHR, 11.1.2007. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{"appno":\["35533/04"\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{) (дата звернення: 22.06.2021).

53. McGee R. W. The Philosophy of Taxation and Public Finance. Springer US; Kluwer Academic Publishers, 2004. 313 p.

54. Merton R. K. Social Theory and Social Structure. New York : Free Press, 1968. 680 p.

55. Moore M. Revenues, State Formation, and the Quality of Governance in Developing Countries. *International Political Science Review*. 2004. Vol. 25. No. 3. P. 297–319.

56. Oxfam International. URL: <https://www.oxfam.org/en/tags/tax-avoidance> (дата звернення: 22.06.2021).

57. Parsons T. The social system / 2nd ed. Routhledge, 1991. 636 p.

58. Patsurkivskyy P., Havrylyuk R. Legal Regulation of Taxation in The Swiss Confederation. *European Journal of Law and Public Administration*. 2018. Vol. 5, Issue 1. pp. 81-93.

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

60. Paying Taxes 2020. The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies. PwC – World Bank Group. : веб-сайт. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf> (дата звернення: 22.06.2021).

61. Perry R. B. Realms of value. A critique of human civilization. Harvard University Press, 1952.

62. Potter D. State Responsibility, Sovereignty, and Failed States. *Australian Political Studies Ass. Conference Univ. of Adelaide*. Adelaide, 2004. P. 1-16.

63. Random House Dictionary. : веб-сайт. URL: <https://www.dictionary.com/browse/public-interest> (дата звернення: 22.06.2021).

64. Raritska V. Etatist nature of the State as a determinant of authoritative character of tax relations. *Pravna veda a prax v tretom tisícroci: Zbornik prispevkov z medzinarodnej vedeckej konferencie* (27. – 28. Februar 2015 r.). Kosice, Slovenska republika: Univ. P. J. Safarika v Kosiciach, Pravnicka Fakulta, 2015. pp. 148-150.

65. 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.

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

67. Rekosh E. Who defines the public interest? *SUR* 2, 2004. : веб-сайт. URL: <https://sur.conectas.org/en/defines-public-interest/> (дата звернення 22.06.2021 p.)

68. Résultats et gestion budgétaire de l'État exercice 2009 / Cour des comptes. : веб-сайт. URL: <https://www.ccomptes.fr/fr/publications/resultats-et-gestion-budgetaire-exercice-2009> (дата звернення 22.06.2021 p.)

69. Le budget de l'État en 2013: resultants et gestion. Cour des comptes. : веб-сайт. URL: <https://www.ccomptes.fr/fr/publications/le-budget-de-letat-en-2013-resultats-et-gestion> (дата звернення 22.06.2021 р.).
70. *Riener v. Bulgaria*, № 46343/99. ECHR, 23.05.2006. URL: http://www1.umn.edu/humanrts/research/bulgaria/Riener_en.pdf (дата звернення: 22.06.2021).
71. Ring D. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation. Boston: Boston College Law School faculty papers, 2009. P. 1-41.
72. Gröschner R. Das Überwachungsrechtsverhältnis. *Jus Publicum*. 4. 1992. XIV, 376 s.
73. Rothbard M. Man, Economy, and State with Power and Market / Scholar's Edition. Auburn, AL: Ludwig von Mises Institute, 2004. 1441 p.
74. *Rousk v. Sweden*, № 27183/04. ECHR, 25.07.2013. URL: <https://swarb.co.uk/rousk-v-sweden-echr-25-jul-2013/> (дата звернення: 22.06.2021).
75. *S.A. Dangeville v. France*, № 36677/97. ECHR, 16.04.2002. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-64987%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-64987%22]}) (дата звернення: 22.06.2021).
76. Scampuddu B., Nieddu G. L. Netflix under investigation for unpaid taxes in Italy, Nov 07 2019. *International tax review*: веб-сайт. URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1hxs8pxctf7j3/netflix-under-investigation-for-unpaid-taxes-in-italy> (дата звернення: 22.06.2021).
77. Schumpeter J. A. The Crisis of the Tax State, 1918. URL: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322348/mod_resource/content/1/Crise%20do%20Estado%20Fiscal.pdf (дата звернення: 22.06.2021).
78. Schumpeter J. A. The Economics and Sociology of Capitalism / Ed. by R. Swedberg. Princeton University Press, 1991.
79. Spanish Constitution on October 31, 1978; (sanct. on 27.08.1992). URL: <http://www.parliament.am/library/sahmanadrutyunner/ispania.pdf> (дата звернення: 22.06.2021).

80. Steven H. Gifis, *Law Dictionary*. 4th ed. New York: Barron's Educational Services, 1996.
81. Stiglitz J. On the economic role of the state. *The economic role of the state*. Oxford, 1989. P. 1-54.
82. Tax revenue statistics. *Eurostat. Statistics Explained*. : веб-сайт. URL:https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics. (дата звернення: 22.06.2021).
83. *Taxation: Philosophical Perspectives* / O'Neill M., Orr Sh. (eds.). Oxford University Press, 2018, 264 p.
84. Taxpayer's Bill of Rights. Internal Revenue Service, USA. URL: <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>. (дата звернення: 22.06.2021).
85. The American Heritage Dictionary of the English Language, 4th Ed., Houghton Mifflin Company. 2009.
86. The Constitution of the Italian Republic on 1948 (as Amended June 12, 2003). Off. Gazette, Dec. 27, 1947, no. 298. URL: <http://www.jus.unitn.it/dsg/pubblicazioni/costituzione/costituzione%20genn2008eng.pdf>. (дата звернення: 22.06.2021).
87. *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* / ed. by Evans C., Freedman J., Kreyer R. Amsterdam : IBFD Publications, 2011. 368 p.
88. U.S. Supreme Court. *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*, 430 U.S. 274 (1977). No. 76-29. Arg. January 19, 1977. Decided March 7, 1977. : веб-сайт. URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/430/274/> (дата звернення: 22.06.2021).
89. U.S. Supreme Court. *Felsenheld v. United States*, 186 U.S. 126 (1902). *Justia. US Case Law*. : веб-сайт. URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/186/126/>. (дата звернення: 22.06.2021).
90. U.S. Supreme Court. *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935). No. 127 *Justia. US Case Law* : веб-сайт. URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/> (дата звернення: 22.06.2021).

91. U.S. Supreme Court. *In re Kollock*, 165 U.S. 526 (1897). *Justia. US Case Law.* : веб-сайт. URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/165/526/> (дата звернення: 22.06.2021).
92. U.S. Supreme Court. *McCray v. United States*, 195 U.S. 27 (1904). *Justia. US Case Law.* : веб-сайт. URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/195/27/> (дата звернення: 22.06.2021).
93. U.S. Constitution. Artl. S8. C1. 1. Taxing Power. Constitution annotated. Analysis and Interpretation : веб-сайт. URL: https://constitution.congress.gov/browse/essay/artI_S8_C1_2/ (дата звернення: 22.06.2021).
94. Valente P. A European Taxpayers' Code. *INTERTAX*, Volume 45, Issue 12. 2017. P. 807-815.
95. Автономов А. С. Конституционное (государственное) право зарубежных стран : учебник. М.: РИОР, 2005. 476 с.
96. Агеева А. Д. Гармонизация налогового законодательства и административное сотрудничество в Европейском Союзе. *Юридические исследования*. 2016. № 3. С. 23-34.
97. Актуальні проблеми адмінсудочинства в податкових спорах: реалії та шляхи вирішення. *Матеріали аналітичної платформи TaxLink.* : веб-сайт. URL: <https://taxlink.ua/ua/news/aktualni-problemi-adminsudochinstva-v-podatkovih-sporah-realii-ta-shljahi-virishennja.htm#hcq=Cho0Onr> (дата звернення: 22.06.2021).
98. Алексеев С. С. Общая теория права: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. 576 с.
99. Алексеев С. С. Право на пороге нового тысячелетия: Некоторые тенденции мирового правового развития – надежда и драма современной эпохи. М. : Статут, 2000. 256 с.
100. Аминов Г. А. Налоги как признак государства : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Москва, 2012. 201 с.
101. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія . Київ : Алерта, 2013. 384 с.

102. Асп Э.К. Введение в социологию. Спб. : Алетейя, 2000. 248 с.
103. Бабенко А. Н. Правовые ценности и освоение их личностью : автореф. дисс. ... д-ра юрид. наук : 12.00.01. Москва, 2002. 46 с.
104. Бабін І. І. Структурно-функціональний аналіз юридичної конструкції податку. *Науковий вісник Чернівецького університету. Збірник наук. праць*. Вип. 348: Правознавство. Чернівці : Рута, 2006. С. 76-85.
105. Баева Л. В. Экзистенциальная природа цінностей : дисс. ... д-ра филос. наук : 09.00.13. Волгоград, 2004. 348 с.
106. Баконіна О. Податкові зміни щодо відповідальності та штрафних санкцій: роз'яснення ДПС. Jurliga.ligazakon: веб-сайт. URL: https://jurliga.ligazakon.net/ua/news/195609_podatkov-zmni-shchodo-vidpovdalnost-ta-shtrafnikh-sanktsy-rozysnennya-dps?utm_source=facebook&utm_medium=postlypskyi&utm_campaign=20200527_biz_lypskyi&fbclid=IwAR0LW7IQ7Vhmld95z2DeD2jVlv0O4qi6Nmcp2OOfJMtoTc95xZByi5w1bvE (дата звернення: 22.06.2021).
107. Беляевская О. Я. Конституционное право человека и гражданина на судебную защиту: понятие, проблемы реализации: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. Санкт-Петербург, 2007. 199 с.
108. Бергер П., Лукман Т. Социальное конструирование реальности. Трактат по социологии знания. М. : Медиум, 1995. 323 с.
109. Берназюк Я. Принцип рівності сторін у сучасній доктрині податкового права (на прикладі розгляду публічно-правових спорів). *Юридичний журнал «Право України»*. 2020. № 4. С 57-70.
110. Блос В. Французская революция. Исторический обзор событий и общественного состояния во Франции с 1789 по 1804 г. / пер. Г. Ф. Львовича. 3-е изд., испр. СПб : Типография Альтшулера : Изд. Г. Ф. Львовича, 1906. 436 с.
111. Боден Ж. Метод легкого познания истории. Москва : Наука, 2000. 412 с.
112. Большой юридический словарь / под ред. А.Я.Сухарева. 3-е изд., доп. и перераб. М. : ИНФРА-М, 2007. 858 с.

113. Бондаренко С. О. Суб'єктивні права платників податків: зміст і класифікація: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2017. 20 с.
114. Братко Т. Д. Принцип самостоятельности бюджетов в механизме защиты имущественных интересов публично-правовых образований. М. : Юстицинформ, 2018. 488 с.
115. Бригінець О. О. Правове регулювання фінансової безпеки України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Університет ДФС України. Ірпінь, 2017. 37 с.
116. Бригінець О. О. Проблеми забезпечення фінансової безпеки громадянина. *Упорядники*. 2021. С. 101-102.
117. Бродский Г. М. Право и экономика налогообложения. СПб. : Изд-во С.-Петербург ун-та, 2000. 404 с.
118. Бурбело О. А., Бурбело С. О. Лобізм в сучасній Україні. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2017. № 10. С. 24-29. – URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VSUNU_2017_10_6. (дата звернення: 22.06.2021).
119. Бьюкенен Дж. М. Сочинения. Т. 1 / Пер с англ. / Гл. ред. Р.М. Нуреев. М. : Таурус Альфа, 1997. 227 с.
120. Б'юкенен Дж. М., Масгрейв Р. А. Суспільні фінанси і суспільний вибір. Два протилежних бачення держави / пер. з англ. А. Іщенко. К. : Вид. дім «КМ Академія», 2004. 175 с.
121. Вакарюк Л. Поняття та природа типової юридичної конструкції у фінансовому праві. *Юридичний журнал «Право України»*. 2008. № 5. С. 56-60.
122. Васильєва А. Г. Правова природа обов'язків платника податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2016. 20 с.
123. Вахитов Р. Р. Развитие судебной практики ЕСПЧ по налоговым и связанным с ними спорам в 2007 году. *Налоговед*. 2007. №10. С. 33-34. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=12806553>. (Дата звернення: 22.06.2021).

124. Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платника податків і держави : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2011. 22 с.

125. Видмер М. Итоги народного референдума в Швейцарии 12.02.2017 г. : веб-сайт. URL: <https://business-swiss.ch/2017/02/itogi-narodnogo-referenduma-v-shvejtsarii-12-2-2017/>; <http://www.interfax.ru/world/549652>. (дата звернення: 22.06.2021).

126. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. Санкт-Петербург : Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003. 397 с.

127. Витченко А. М. Метод правового регулирования социалистических общественных отношений. Саратов, 1972. 161 с.

128. Воробьева Н. Н. Налогообложение и право собственности: Позиции Европейского суда по правам человека. 2013. № 4 (8). С. 32-39. URL: <http://legascom.ru/notes/805-nalogooblozenie-i-pravo-sobstvennosti>. (дата звернення: 22.06.2021).

129. Гаврилюк Р. А. Антропосоциокультурный код налогового права : монография. Книга 2. Константы налогового права. Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. 804 с.

130. Гаврилюк Р. А. Антропосоциокультурный код налогового права : монография. Книга 1. Истоки налогового права. Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. 452 с.

131. Гаврилюк Р. О. Конституційно-правова природа моделей швейцарської фіскальної муніципалізації та польської фіскальної децентралізації: порівняльний аналіз. *Prawo naszych sasiadow*. Т. 1: Konstytucyjne podstawy budowania i rozwoju społeczeństwa obywatelskiego w Polsce i na Ukrainie – dobre praktyki – Rzeszow-Przemysl, 2013. S. 170-185.

132. Гаврилюк Р. О. Принцип симетрії приватних та публічних потреб індивіда – теоретичне ядро егалітарної парадигми податкового права. *Юридичний журнал «Право України»*. 2009. №2. С. 101-108.

133. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід : монографія. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.

134. Гегель Г. В. Ф. Философия права / пер. с нем. Б.Г. Столпнера и М.И. Левиной. М. : Мысль, 1990. 524 с.

135. Гетманцев Д. Закат западного налогообложения? *Зеркало недели. Украина*, № 34, 26.09.2014. – веб-сайт. URL: <http://gazeta.zn.ua/business/v-zakone-otvet-otsutstvuet-kakuyu-stavku-primenit-k-summe-ploschadey-obektov-nedvizhimosti-.html> (дата звернення: 22.06.2021).

136. Гетманцев Д. Налог – это не подарок государству. *ZN.UA*, Вып. №2, 19.01.2018. – веб-сайт. URL: <https://zn.ua/business/nalog-eto-ne-podarok-gosudarstvu-nalogoplatelschik-imeet-pravo-na-massovyy-finansovyy-isk-272615.html> (дата звернення: 22.06.2021).

137. Гетманцев Д. Пряме реальне оподаткування. Правова сутність та адміністрування : наук.-практ. посіб.; Нац. шк. суддів України, Юрид. компанія «Jurimex». К.: Юрінком Інтер, 2014. 331 с.

138. Гетманцев Д. А. Очерки философии налога. Х. : Фолио, 526 с.

139. Гетманцев Д. О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права : монографія. К. : Юрінком Інтер, 2011. 366 с.

140. Головашевич О. Концептуальна модель застосування засобів податкового примусу при забезпеченні виконання податкового обов'язку. *Юридичний журнал «Право України»*. №4. 2020. С.105-114.

141. Головка І. Збір на мир. *Вісник. Офіційно про податки. Офіційне видання Державної фіскальної служби України*. 2015. №13 (13). – URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8177> (дата звернення: 22.06.2021).

142. Государственное право Германии. Т.2. / Арним Г., Бартльшпергер Р. и др. М. : Институт государства и права РАН, 1994. 320 с.

143. Готт В. С., Перетурин А. Ф. Симметрия и асимметрия как категории познания. *Симметрия, инвариантность, структура*. М. : Высшая школа, 1967. С. 3-71.

144. Грачев Н. И. Происхождение суверенитета: Верховная власть в мировоззрении и практике государственного строительства традиционного общества : монография. М. : Зерцало, 2009. 320 с.

145. Грачева Е. Ю., Ивлиева М. Ф., Соколова Э. Д.. Налоговое право : учебник. М. : Юрист, 2005. 223 с.

146. Гуреев В. И. Правовые проблемы совершенствования налоговой системы России : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. 12.00.12. Рос. экон. акад. М., 1999. 64 с.

147. Данілов С. О., Касьяненко Л. М. Фінансова відповідальність у податкових правовідносинах. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2020. Вип. 60. С. 101–104.

148. Декларация прав человека и гражданина. 1789 г. – URL: <http://www.agitclub.ru/spezhran/spezdeclaracial1789.htm>; (дата звернення: 22.06.2021).

149. Демин А. В. Дискреция в налоговом праве. *Вестник Пермского университета. Юридические науки*. 2017. Вып. 35. С. 42-55.

150. Демин А. В. Диспозитивность в налоговом праве : монография. М. : Проспект, 2018. 184 с.

151. Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дисс. ... докт. юрид. наук : 12.00.04. М., 2014. 452 с.

152. Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : монография. М.: РИОР, 2013. 246 с.

153. Державна казначейська служба України. Річна звітність : веб-сайт. URL.: <https://www.treasury.gov.ua/ua/filestorage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>. (дата звернення: 22.06.2021).

154. Дмитренко Е. С. Юридична відповідальність суб'єктів фінансового права у механізмі правового забезпечення фінансової безпеки України : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2009. 592 с.

155. Дмитрик О. О. Джерела фінансового права: проблеми та перспективи розвитку : монографія. Харків : Віровець А.П. «Апостроф», 2010. 328 с.

156. Договір про Європейський Союз від 07.02.1992 р. – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_029 (дата звернення: 22.06.2021).

157. Древаль Л. Н. Субъекты российского финансового права : монография / Под ред.: Е. Ю. Грачева. М. : Юриспруденция, 2008. 288 с.
158. Дубровский В. Политико-экономические и институциональные вопросы налоговой системы Украины: *VoxUkraine*: веб-сайт. URL: https://voxukraine.org/ru/politiko-ekonomicheskiye-i-institutsionalnyye-voprosy-nalogovoy-sistemy-ukrainy_rus/ (дата звернення: 22.06.2021).
159. Еллинек Г. Общее учение о государстве : учебное пособие. СПб: Изд-во «Юридический центр Пресс», 2004. 752 с.
160. Ефремова Т. Ф. Новый словарь русского языка. Толково-образовательный. М. : Рус. яз. 2000. 1209 с.
161. Жиліч С. Кримінальні провадження у справах щодо ухилення від сплати податків. *Юрист&Закон. Архів електронного видання*. 11, № 42. – URL: <http://uz.ligazakon.ua/ua/magazine/900388> (дата звернення: 22.06.2021).
162. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Львів: Вид-во Національного університету «Львівська політехніка», 2005. 714 с.
163. Загряцков М. Д. Административно-финансовое право. М. : Финансовое изд-во НКФ СССР, 1928. 128 с.
164. Зражевская Т. Д. Ответственность в системе гарантий конституционных норм (государственно-правовые аспекты). Воронеж : Изд-во Воронежского унта, 1985. 154 с.
165. Иеринг Р. Борьба за право / пер. В.И.Лойко. М. : Изд-во Вестника знания (В.В. Битнера), 1912. 71 с.
166. Ильюшихин И. Н. Понятие и признаки налогового правоотношения. *Известия вузов. Правоведение: науч.-теорет. журн.* Санкт-Петербург. ун-т . 2000. № 2. С. 127-145.
167. История Философии: Энциклопедия / гл. ред. А. А. Грицанов. Минск : Книжный Дом. 2002. 1376 с.
168. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність: теоретичний аналіз : монографія. Одеса : Юридична література, 2008. 504 с.

169. Капитонов Э. А. Социология XX века. Ростов н.д. : Феникс. 1996. 512 с.
170. Карасева М. В. Финансовое правоотношение : монография. М. : НОРМА, 2001. 288 с.
171. Карасева М. В. Финансовое правоотношение: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.12. ВорГУ. Воронеж, 1998. 304 с.
172. Кармаліта М. В. Приватний і публічний інтерес у системі податкових правовідносин : монографія. Хмельницький : ФОП Мельник А. А., 2019. 328 с.
173. Касьяненко Л. М. Процесуальна фінансово-правова теорія: становлення і розвиток: дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь : Національний університет Державної податкової служби України, 2010. 468 с.
174. Ковалко Н. М. Теоретико-правовий аналіз дефіцитного фінансування: дискусійний аспект. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 10. С. 30-33. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2017_10_9
175. Козырин А. Н. Финансовое право и управление публичными финансами в зарубежных странах. М. : ЦППИ, 2009. 182 с.
176. Козырин А. Н. Характеристики основных финансовых институтов зарубежных стран. *Финансовое право*. М., 1996. С. 75-90.
177. Коли нарахування податків стає подвійним притягненням до відповідальності платника? 8.09.2017 р. *Інформаційні листи*: веб-сайт. URL: <http://kmp.ua/uk/analytics/infoletters/the-echr-case-of-a-and-b-v-norway-when-the-taxpayer-becomes-tried-twice-by-means-of-tax-assessment/> (дата звернення: 22.06.2021).
178. Коломоєць Т. О. Адміністративний примус у публічному праві України: теорія, досвід та практика реалізації : монографія. Запоріжжя : Поліграф, 2004. 404 с.
179. Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 04.11.1950 р., ратифік. Законом № 475/97-ВР від 17.07.97. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/995_004. (дата звернення: 22.06.2021).
180. Конституционная экономика / Отв. ред. Г.А. Гаджиев. М. : Юстицинформ. 2018. 402 с.

181. Конституция Федеративной Республики Германии от 23.05.1949 г. *Конституции зарубежных государств : учебное пособие* / Сост. проф. В. В. Маклаков. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Волтерс Клувер, 2003.
182. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 30, ст. 141. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>. (дата звернення: 22.06.2021).
183. Корзун С. Ю. Административно-правовое регулирование защиты прав налогоплательщиков – физических лиц в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М. : ННОУ ВПО «МГУ» . 2009. 24 с.
184. Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права. 8-е изд. СПб. : Изд. Юр. Кн. Маг. Н. К. Мартынова, 1908. 354 с.
185. Костяев С. С. Бюджетный лоббизм в США: от Дж. Буша – мл. к Б. Обаме : монография. М. : Финансовый университет, 2017. 288 с.
186. Красюков А. В. Права и обязанности налогоплательщика: взаимосвязь, защита и реализация. *Вестник ВГУ. Серия: Право*. № 4 (35). С. 232-240.
187. Кревельд М. Расцвет и упадок государства / пер. с англ. М. : ИРИСЭН, 2006. 544 с.
188. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2001, № 25-26, ст.131. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text> (дата звернення: 22.06.2021).
189. Критерії ризиковості платника податку. Лист Державної фіскальної служби від 21.03.2018 р. № 959/99-99-07-18. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0959872-18>. (дата звернення: 22.06.2021).
190. Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М. : НОРМА, 2011. 720 с.
191. Крылова Н. С. Публичные (государственные) финансы : особенности процесса конституционализации в эпоху глобализации. *Право. Журнал высшей школы экономики*. 2018. № 1. С. 175–192.

192. Кучерявенко М. П. Податкове право України : Академічний курс : Підручник. К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
193. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Підручник. Харків: Право, 2013. 536 с.
194. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т 3: Учение о налоге. Х.: Легас, Право, 2005. 600 с.
195. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. 2: Введение в теорию налогового права. 2004. 600 с.
196. Кучерявенко Н. П. Налоговая обязанность: содержание и особенности правового регулирования. *Правоведение*. 2002. № 5. С. 96–97.
197. Ларіонов М., Добрева К. Першим скаржникам приготуватися: новели у процедурі оскарження результатів податкових перевірок. *Юридична газета*. №3 (709), 11.02.2020 р.: веб-сайт. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/pershim-skarzhnikam-prigotuvatisya-noveli-u-proceduri-oskarzhennya-rezultativ-podatkovih-perevirok.html> (дата звернення: 22.06.2021).
198. Леруа М. Налогоплательщик: социологический портрет и управление отношениями субъектов налогообложения. *Управление общественными и экономическими системами*. 2003. № 1. URL: http://bali.ostu.ru/umc/arhiv/2003/1/pdf/Lerua_Mark.pdf. (дата звернення: 22.06.2021).
199. Луман Н. Тавтология и парадокс в самоописаниях современного общества. *Общество и сферы смысла (сборник работ)* / пер.с.англ., нем., фр. / общ. ред. В. В. Винокурова, А. Ф. Филиппова. М. : Прогресс, 1991. Вып.1. С. 194-216.
200. Мамут Л. С. Народ в правовом государстве. М. : Норма, 1999. 150 с.
201. Матузов Н. И. Теория государства и права : учебник. 3-е изд. М. : Дело АНХ, 2009. 528 с.

202. Мизес Л. Человеческая деятельность: Трактат по экономической теории. 2-е испр. изд. Челябинск : Социум, 2005. 878 с.
203. Мірошніченко М. В. Презумпція правомірності рішень платника податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07, ДВНЗ «Запорізь. нац. ун-т». Запоріжжя, 2016. 18 с.
204. Молодцов Т. Р. Конституционно-правовое регулирование финансовой системы современных государств : дисс... канд. юрид. наук : 12.00.02. М., 2015. 277 с.
205. Монаєнко А. О. Законність нарахування та утримання транспортного податку з урахуванням практики Європейського суду з прав людини. *Підприємництво, господарство і право*. № 2, 2018. С. 137-141.
206. Мотовиловкер Е. Я. Теория регулятивного и охранительного права. Воронеж: Изд-во Воронежского университета, 1990. 136 с.
207. Музика-Стефанчук О. А. Органи публічної влади як суб'єкти бюджетних правовідносин: монографія. Хмельницький: ХУУП, 2011. 383 с.
208. Музика-Стефанчук О., Губерська Н., Ямненко Т. Розуміння прав, правомірної та неправомірної поведінки суб'єктів фінансових правовідносин. *Право України*. 2017, № 9. С. 184-191.
209. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы / А. С. Захаров. М.: Волтерс Клувер, 2010. 656 с.
210. Налоговое право: учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 343 с.
211. Неновски Н. Право и ценности / Пер. с болг. Под ред. В.Д. Зорькина. М. : Прогресс, 1987. 248 с.
212. Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків : монографія. Чернівці: Рута, 2004. 264 с.
213. Нечипорук Н. Спеціальний фонд бюджетних установ: планування і формування. *Економічний аналіз*. 2010. Випуск 6. С. 131-134.
214. Новая философская энциклопедия: в 4 т. Ин-т философии РАН; Нац. обществ.-науч. фонд; Предс. научно-ред. совета В. С. Степин. М.: Мысль, 2000—

2001. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/7945/АСИММЕТРИЯ
(Дата звернення: 22.06.2021 р.).

215. Норт Д., Уоллис Д., Вайнгаст Б. Насилие и социальные порядки. Концептуальные рамки для интерпретации письменной истории человечества / пер. с англ. Д. Узланера, М. Маркова, Д. Раскова, А. Расковой. М.: Изд. Института Гайдара, 2011. 480 с.

216. Ныркoв В. В. Поощрение и наказание как парные юридические категории: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Саратов, 2003. 222 с.

217. Общая теория права : учебник для юридических вузов / под ред. А.С. Пиголкина. 2-е изд. испр. и дополн. М.: Изд-во МГУ, 1998. 384 с.

218. Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка. РАН. 4-е изд. М. : Азбуковник, 1997. 944 с.

219. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Курс лекций, читанный в Московском университете. Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах. 3-е изд. М. : Тип. т-ва И.Д.Сытина, 1909. 543 с.

220. Олсон М. Диктатура, демократия и развитие. *Экономическая политика*. 2010. № 1. С. 167-183.

221. Олсон М. Логика коллективных действий. Общественные блага и теория групп / пер. с англ. М. : ФЭИ, 1995. 174 с.

222. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 808 с.

223. Основной закон ФРГ от 23 мая 1949 г. / нем. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949. BGBl. 1949 стр. 1, с последними изменениями от 23.12.2014 (BGBl. I стр. 2438) – ст. 23 (1a).

224. Очерки методологии познания социальных явлений / Угринович Д. М. и др. М. : Мысль. 1970. 341 с.

225. Парсонс Т. Общетеоретические проблемы социологии. *Социология сегодня: проблемы и перспективы* / Р. К. Мертон, Л. Брум., Л. С. Коттрелл (ред.), М., 1965. С. 25-67.

226. Пацуркивський 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.

227. Пацурківський П., Рарицька В. Податково-правова природа Української держави. *Юридичний журнал «Право України».* 2019. № 9. С. 154-168.

228. Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права. Чернівці : ЧДУ, 1998. 276 с.

229. Пепеляев С. Г. Гражданин как субъект финансово-правовых отношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. М., 1991. 25 с.

230. Пепеляев С. Г. К вопросу о налоговом законодательстве и налоговых правоотношениях. *Налоговый вестник.* М., 1997. № 5. С. 17-26.

231. Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине : монография / под ред. Н. П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2003. 116 с.

232. Пікетті Т. Капіталізм у ХХІ столітті / Пер. з англійської Н. Палій. К. : Наш Формат, 2016. 696 с.

233. Податкове право України : навч. посіб. / за ред. М. П. Кучерявенка. Х. : Право, 2010. 256 с.

234. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України.* 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. ст. 112.

235. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Х. : Право, 2011. Ч. 1. 704 с.

236. Податкові зміни щодо відповідальності та штрафних санкцій: роз'яснення ДПС від 27.05.2020 р. *Jurliga.ligazakon:* веб-сайт. URL: https://jurliga.ligazakon.net/news/195609_podatkov-zmni-shchodo-vidpovdalnost-ta-shtrafnikh-sanktsy-roz yasennya-dps (дата звернення: 22.06.2021).

237. Позднева С. П. Диалектика и общенаучные понятия. Философско-методологический анализ категориального строя современной науки : Изд-во Саратовского университета, 1987. 232 с.

238. Попов Е. А. Понятие государства как ценностно-смысловой системы в философии права и философии государственности. *Юридические исследования*. 2013. № 2. С.193-217.

239. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість : затв. Постановою КМУ від 16.10.2014 р. № 569. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення: 22.06.2021).

240. Порядок електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового : затв. Постановою КМУ від 24 квітня 2019 р. № 408. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/408-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення: 22.06.2021).

241. Порядок заповнення та подання декларації акцизного податку : затв. наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 14. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0105-15#Text>

242. Посконин В.В., Посконина О. В. Т. Парсонс и Н.Луман: два похода в правопонимании: монография. Ижевск: Изд-во Удм. университета, 1997.

243. Постанова Верховного Суду України від 01.03.2016 р. Справа № 816/1993/15. URL: <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/55159762/> (дата звернення: 22.06.2021).

244. Постанова Верховного Суду України від 03.09.2019 р., Справа № 826/26292/15 URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84012796> (дата звернення: 22.06.2021).

245. Постанова Верховного Суду України від 13.06.2018 р. Справа № 804/7163/13-а. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=74992163&red=10000357431fc3d430799925bf00892a1f7081&d=5> (дата звернення: 22.06.2021).

246. Постанова Верховного Суду України від 14.03.2017 р. Справа № 2102246а16. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verhovnogo-sudu-ukraini-vid-14032017-u-spravi-21-2246a16/> (дата звернення: 22.06.2021).

247. Постанова Верховного Суду України від 14.03.2017 р. Справа № 826/757/13-а. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verhovnogo-sudu-ukraini-vid-14032017-u-spravi-82675713-a/> (дата звернення: 22.06.2021).

248. Постанова Верховного Суду України від 16.10.2019 р. Справа № 820/11291/15. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/84987733> (дата звернення: 22.06.2021).

249. Постанова Верховного Суду України від 24.05.2019 р. Справа № 826/16221/15. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/81981690> (дата звернення: 22.06.2021).

250. Постанова Верховного Суду України від 30.05.2019 р. Справа № 819/3144/15. URL: <http://www.reestr.court.gov.ua/Review/82079402> (дата звернення: 22.06.2021).

251. Постанова Верховного Суду України від 31.01.2019 р. Справа № 808/29/17. URL: <http://www.reestr.court.gov.ua/Review/79557020> (дата звернення: 22.06.2021).

252. Постанова Верховного Суду України від 31.10.2019 р. Справа № 815/5949/14. URL: <http://www.reestr.court.gov.ua/Review/85323158>. (дата звернення: 22.06.2021).

253. Постанова Верховного Суду України від 9.04.2019 р. Справа № 820/3617/13-а. URL: <http://www.reestr.court.gov.ua/Review/81147851> (дата звернення: 22.06.2021).

254. Постанова Вищого адміністративного суду України від 30.08.2016 р. у справі № К/800/8077/16. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/AS160241.html (дата звернення: 22.06.2021).

255. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 02.04.2019 р. Справа № 822/1878/18. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/80894116> (дата звернення: 22.06.2021).

256. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 04.12.2018 р. Справа № 821/1173/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/78326524> (дата звернення: 22.06.2021).

257. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 14.03.2018 р. Справа № 804/8834/16 р. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verhovnogo-sudu-vid-14032018-u-sprava-804883416/> (дата звернення: 22.06.2021).

258. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 10.03.2020 р. Справа № 2а-15175/11/2670. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/88337518> (дата звернення: 22.06.2021).

259. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 10.04.2020 р. Справа № 819/330/18. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/88706639?utm_source=biz.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_content=bizpress05&ga=2.21300159.504508140.1592051421-368029887.1551343023 (дата звернення: 22.06.2021).

260. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 10.04.2020 р. Справа № 826/4431/16. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/88707312?utm_source=jurliga.ligazakon.ua&utm_medium=news&utm_content=jl03 (дата звернення: 22.06.2021).

261. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 13.03.2018 р. Справа № 804/1113/16. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/72745230> (дата звернення: 22.06.2021).

262. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 18.02.2020 р. Справа № 0440/6283/18. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/87682408?utm_source=jurliga.ligazakon.ua&utm_medium=news&utm_content=jl03 (дата звернення: 22.06.2021).

263. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 21.02.2020 р. Справа № 826/17123/18. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/87929522> (дата звернення: 22.06.2021).

264. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 21.05.2019 р. Справа № 0940/1240/18. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/81858144> (дата звернення: 22.06.2021).

265. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 23.10.2018 р. Справа № 822/1817/18. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/77361051> (дата звернення: 22.06.2021).

266. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 25.02.2020 р. Справа № 810/2549/18. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/87808783?utm_source=jurliga.ligazakon.ua&utm_medium=news&utm_content=jl03 (дата звернення: 22.06.2021).

267. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 26.03.2020 р. Справа № 825/1700/18. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/88431170> (дата звернення: 22.06.2021).

268. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 8 липня 2019 р. Справа № 825/1916/15-а, касаційне провадження №K/9901/29089/18. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/88431170> (дата звернення: 22.06.2021).

269. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 21.02.2020 р. по справі № 826/17123/18. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/87929522> (дата звернення: 22.06.2021).

270. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду від 26.03.2020 р. Справа № 825/1700/18. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/VS200098.html (дата звернення: 22.06.2021).

271. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / ред. В. И. Слом, А. М. Макаров. Ч. 1 / С. И. Айвазян и др. М. : 2000. 518 с.

272. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : монографія. К. : «ЕксОб», 2003. 280 с.

273. Про внесення змін до деяких законів України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 р. № 465-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/465-20>. (дата звернення: 22.06.2021).

274. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text> (дата звернення: 22.06.2021).

275. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень : Проект Закону № 5600 від 02.06.2021. URL: https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=72106 (дата звернення: 22.06.2021).

276. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання детінізації доходів та підвищення податкової культури громадян шляхом запровадження добровільного декларування фізичними особами належних їм активів та сплати одноразового збору до бюджету : Проект Закону від 15.06.2021 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=71231 (дата звернення: 22.06.2021).

277. Про Державний бюджет України на 2015 рік : Закон України від 28.12.2014 № 80-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80-19#Text>. (дата звернення: 22.06.2021).

278. Про державну службу : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>. (дата звернення: 22.06.2021).

279. Про лобізм : Проект Закону № 5144 від 20.09.2016 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60052 (дата звернення: 22.06.2021).

280. Про публічну адвокацію : Проект Закону № 5661 від 19.01.2017 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?id=&pf3511=60943 (дата звернення: 22.06.2021).

281. Проблемы теории государства и права: учебник / под ред. В. М. Сырых. М. : Эксмо. 2008. 528 с.

282. Пугачев А. А. Дискуссионные вопросы сущности налога: обоснование на примере реализации налоговой конкуренции и налогового потенциала регионов. *Вестник ТвГУ. Серия «Экономика и управление»*. 2014. Вып. 23. С. 77-86.

283. 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: Tipogr. «Cetatea de sus», 2016. pp. 193-197.

284. Рарицкая В. Б. Особенности корреляции налогового права государства и налоговой обязанности налогоплательщика в условиях некачественности налогового закона. *Europska tradicia v medzinarodnom prave: uplatnovanie ludskyh prav: Zbornik prispevkov z medzinarodnej vedeckej konferencie* (6-7 maj 2016 r.). Bratislava, Slovenska republika: Paneuropska vysoka skola, Pravnicka Fakulta, 2016. pp. 177-180.

285. 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.

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

287. Рарицька В. Б. Бінарна опозиційність асиметричних податково-правових категорій. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2015. Вип. 765. Правознавство. С 109-113.

288. Рарицька В. Б. Відповідальність держави у податкових правовідносинах як форма прояву асиметричності права держави на податки. *Публічне право*. 2015. № 2. С. 141-149.

289. Рарицька В. Б. Вплив правосуб'єктності субстанційної держави на асиметричність її податкового права. *Юридична Україна*. 2015. № 4-5. С. 25-29.

290. 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.

291. Рарицька В. Б. Концепція податкового суверенітету в теорії суспільного договору. *Юридична Україна*. 2014. № 11. С. 25-30.

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

293. 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.

294. Рарицька В. Ключові податково-правові цінності фіскальної держави. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. №6. С. 209-214.

295. 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 та ін. 2019*. С. 72-77.

296. 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.

297. Решение Европейского суда по правам человека от 06.11.1980 г., Дело «*Санди Таймс (Sunday Times) против Соединенного Королевства*», (заявление № 6538/74). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_164 (дата звернення: 22.06.2021).

298. Рикардо Д. Сочинения. Письма к экономистам. В 5 т. Т. V / Пер с англ. М. : Соцэкгиз, 1961. 272 с.

299. Рішення Європейського Суду з прав людини від 05.01.2000 р., Справа «*Белеєр (Beyeler) проти Італії*». (заява № 33202, § 100). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/SO2462> (дата звернення: 22.06.2021).

300. Рішення Європейського Суду з прав людини від 14.05.2013 р. Справа «*Н.К.М. (N.K.M.) проти Угорщини*» (заява № 66529/11). URL: <http://kmp.ua/uk/documents/echr-translations/judgment-of-the-european-court-of-human-rights-in-the-case-of-n-k-m-v-hungary/> (дата звернення: 22.06.2021).

301. Рішення Європейського Суду з прав людини від 14.10.2010 р. Справа «*Щокін проти України*» (заяви № 23759/03 та № 37943/06). URL: https://docs.dtki.ua/doc/974_858 (дата звернення: 22.06.2021).

302. Рішення Європейського суду з прав людини від 15.01.2008 р. Справа «*Мацюк проти України*» (заява № 1751/03). URL: <http://freecases.eu/Doc/CourtAct/4525177> (дата звернення: 22.06.2021).

303. Рішення Європейського суду з прав людини від 15.11.2016р., Справа «*А та Б (A and B) проти Норвегії*» (заяви № 24130/11, 29758/11). URL: <http://kmp.ua/uk/documents/echr-translations/judgment-of-the-european-court-of-human-rights-in-case-of-a-and-b-v-norway/> (дата звернення: 22.06.2021).

304. Рішення Європейського Суду з прав людини від 16.06.2009 р. Справа «*Рутсалайнен (Ruotsalainen) проти Фінляндії*» (заява №). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/SO6218> (дата звернення: 22.06.2021).

305. Рішення Європейського Суду з прав людини від 16.06.2015 р. Справа «*Othymia Investments BV*» проти Нідерландів» (заява № 75292/10). URL: <https://taxlink.ua/ua/court/sprava-obkt-pidprimnickoi-dijalnosti-otimia-investments-othymia-investments-bv-proti-niderlandiv/us/> (дата звернення: 22.06.2021).

306. Рішення Європейського суду з прав людини від 18.05.2017 р. Справа «*Йоханнессон та інші (Johannesson and others)* проти Ісландії», (заява № 22007/11). URL: <https://taxlink.ua/ua/court/sprava-johannesson-ta-inshi-proti-islandii/> (дата звернення: 22.06.2021).

307. Рішення Європейського Суду з прав людини від 18.10.2005. Справа «*Терем ЛТД, Чечеткін та Оліус проти України*» (заява № 70297/01). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_444 (дата звернення: 22.06.2021).

308. Рішення Європейського Суду з прав людини від 20.05.2010 р. Справа «*Україна-Тюмень*» проти України» (заява № 22603/02). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_596 (дата звернення: 22.06.2021).

309. Рішення Європейського Суду з прав людини від 20.10.2011 р. Справа «*Рисовський проти України*» (заява № 29979/04). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_854#Text (дата звернення: 22.06.2021).

310. Рішення Європейського Суду з прав людини від 20.12.2016 р., Справа «*Ліндстранд Партнерс Адвокатбюро (Lindstrand Partners Advokatbyrå AB)* проти Швеції» (заява № 18700/09). URL: <https://taxlink.ua/ua/court/sprava-lindstrand-partners-advokatbjuro-ab-proti-shvecii/> (дата звернення: 22.06.2021).

311. Рішення Європейського суду з прав людини від 21.02.1986 р. Справа «*James and Others проти Сполученого Королівства*». 46 / Series A/ No. 98. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_180#Text (дата звернення: 22.06.2021).

312. Рішення Європейського Суду з прав людини від 22.01.2009 р., справа «*Булвес*» АД («*Bulves*» AD) проти Болгарії». (заява № 3991/03). URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/SOO00553?ed=2009_01_22 (дата звернення: 22.06.2021).

313. Рішення Європейського Суду з прав людини від 22.05.2018 р., Справа «Зеленчук та Цицюра проти України» (заява № 846/16 та № 1075/16). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_c79#Text (дата звернення: 22.06.2021).

314. Рішення Європейського Суду з прав людини від 22.09.1994 р. Справа «Гентрих (Hentrich) проти Франції» (заява № 13616/88). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/SO2762> (дата звернення: 22.06.2021).

315. Рішення Європейського Суду з прав людини від 24.02.1994 р., Справа «Бенденун (Bendenoun) проти Франції». (заява № 12547/86). URL: <https://taxlink.ua/ua/court/sprava-bendenun-proty-francii/> (дата звернення: 22.06.2021).

316. Рішення Європейського Суду з прав людини від 26.02.1997 р. Справа «Ferreti проти Італії» (заява № 25083/94). URL: <https://taxlink.ua/ua/court/sprava-ferretti-proti-italii/uk/> (дата звернення: 22.06.2021).

317. Рішення Європейського суду з прав людини від 26.06.2014 р. Справа «Суханов та Ільченко проти України» (заяви № 68385/10 та № 71378/10, § 35). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_a16#Text (дата звернення: 22.06.2021).

318. Рішення Європейського Суду з прав людини від 6.12.2018 р. Справа «Ісаєв та інші проти України» (заява № 1292/14 та 16 інших заяв). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_e19 (дата звернення: 22.06.2021).

319. Рішення Європейського Суду з прав людини від 7.07.2011 р. Справа «Серков проти України» (заява № 39766/05). URL: <http://cons.parus.ua/map/doc/087859C3D7/Sprava-Serkov-proti-Ukrayini.html> (дата звернення: 22.06.2021).

320. Рішення Європейського Суду з прав людини від 9 січня 2007 р., Справа «Інтерсплав проти України». (заява № 803/02). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194 (дата звернення: 22.06.2021).

321. Рішення Європейського Суду з прав людини від 9.12.2010 р., Справа «Сокор проти України» (заява № 49009/07). URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/974_837 (дата звернення: 22.06.2021).

322. Рішення Європейського Суду з прав людини від 19.06.2001 р., Справа «Креуз (Kreuz) проти Польщі» (заява № 28249/95) URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_030 (дата звернення: 22.06.2021).

323. Рішення Конституційного Суду України № 1-р/2018 від 28.02.2018р. у справі за конституційними поданнями 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців тринадцятого, чотирнадцятого пункту 32 розділу I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» та Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України (справа про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання). URL: <http://www.ccu.gov.ua/novyna/uhvaleno-rishennya-konstytuciynogo-sudu-ukrayiny-no-1-r2018/> (дата звернення: 22.06.2021).

324. Рішення Конституційного Суду України № 6-зп від 25.11.97 р. у справі за конституційним зверненням громадянки Дзюби Галини Павлівни щодо офіційного тлумачення частини другої статті 55 Конституції України та статті 248-2 Цивільного процесуального кодексу України (справа громадянки Дзюби Г.П. щодо права на оскарження в суді неправомірних дій посадової особи). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v006p710-97#Text> (дата звернення: 22.06.2021).

325. Ротенфельд Ю. А. Общенаучный подход к проблеме тождества и различия. *Диалектический материализм и философские вопросы естествознания*. М., 1987. С. 63-70.

326. Рядінська В. О. Соціальна справедливість при оподаткуванні доходів фізичних осіб. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2013. № 2. С. 59-64.

327. Савицкий А. И. Налоговая дискриминация и правовой режим недискриминации : монография. Екатеринбург : Изд-во Савицкого А. И., 2019. 420 с.

328. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07; Академія держ. податкової служби України. Ірпінь, 2002. 455 с.

329. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект) : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2014. 32 с.

330. Сафонов В. Н. Конституционное правотворчество в деятельности Верховного суда США : монография. М. : Проспект, 2018. 288 с.

331. Семчик О. О. Держава і фінанси: правовий зв'язок : монографія. Ін-т д-ви і права ім. В. М. Корецького НАН України. К.: Юрид. думка, 2010. 203 с.

332. Семчик О. О. Держава як суб'єкт фінансових правовідносин : монографія. К. : Юрид. думка, 2006. 116 с.

333. Серл Дж. Открывая сознание заново / пер.с англ. А. Ф. Грязнова. М. : Идея-Пресс, 2002. 240 с.

334. Синюков В. Н. Традиции и новации в системе современного российского права : *сборник тезисов XVII Международной научно-практической конференции молодых ученых*. М. : Проспект, 2017. 1144 с.

335. Скільки втрачає бюджет на неефективному управлінні країною? *Центр економічної стратегії*: веб-сайт. URL: https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2018/12/The-Rule-of-Law_survey.pdf (дата звернення: 22.06.2021).

336. Словник української мови: в 11 т. / за ред. І. К. Білодіда. К. : Наук. думка, 1970–1980. URL: http://ukrlit.org/slovnyk/slovnyk_ukrainskoi_movy_v_11_tomakh. Дата звернення: 22.06.2021 р.).

337. Смирных С. Е. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике. М.: Волтерс Клувер, 2009. 162 с.

338. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. В 2 т. Т. 2. М.; Л.: Госссоцэкгиз, 1935. 475 с.

339. Собота К. Принцип правної держави: конституційно-правні та адміністративно-правні аспекти / пер. з нім. Г. Рижков, О. Блащук, К. Татарчук. відп. ред. О. Сироїд. К. : ВАІТЕ, 2013. 608 с.

340. Современный словарь иностранных слов. СПб., 1994. 752 с.

341. Солдатенко О., Сігарьова Н. Конституційний обов'язок громадян щодо сплати податків в Україні та Російській Федерації. *Юридична Україна*. 2013. № 5. С. 31-36.

342. Социология: в 3-ех томах: словарь по книге / В. И. Добренев, А. И. Кравченко. М.: Социологический факультет МГУ им. М. В. Ломоносова. 2003-2004.

343. Социология: Энциклопедия / Сост. А.А. Грицанов, В.Л. Абушенко, Г.М. Евелькин, Г.Н. Соколова, О.В. Терещенко. Мн. : Книжный дом, 2003. 1312 с.

344. Талеб Н. Н. Рискую собственной шкурой. Скрытая асимметрия повседневной жизни. 1-е изд. М. : КоЛибри, 2018. 384 с.

345. Тараненко К. Ю. Податково-правовий патерналізм: правова сутність та форми прояву : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 2018. 248 с.

346. Тарасов Н. Н. Юридические конструкции в праве и научном исследовании (методологические проблемы). *Российский юридический журнал*. М., 2000. № 3. С. 24-38.

347. Тихомиров Ю. А. Современное публичное право : монографический учебник. М. : ЭКСМО, 2008. 446 с.

348. Толковый словарь русского языка: в 4 т. / Под ред. проф. Д. Ушакова. М. : ТЕРРА - Книжный клуб, 2007. 752 с. URL: <https://ushakovdictionary.ru> Дата звернення: 22.06.2021 р.).

349. Ухвала Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16.10.2020 р. Справа № 820/5120/16. URL: <http://iplex.com.ua/doc.php?regnum=92252904&red=100003d9c06676f8a5c424cbc55242ad89d8e5&d=5> (Дата звернення: 22.06.2021 р.).

350. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 15.12.2014 р. у справі № 810/3384/13-а. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/yhvala-vishhogo-administrativnogo-sydy-ykraini-vid-15-12-2014-roky-y-spravi-%E2%84%96-810-3384-13-a/> (дата звернення: 22.06.2021).

351. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 21.08.2014 р. у справі № 2а-15175/11/2670. URL: https://verdictum.ligazakon.net/document/43652225?_ga=2.258975823.458047397.1592378593-368029887.1551343023 (дата звернення: 22.06.2021).

352. Философская Энциклопедия. В 5-х т. / под ред. Ф. В. Константинова. М. : Советская энциклопедия. 1960-1970.

353. Философский энциклопедический словарь / Гл. редакция: Л. Ф. Ильичёв, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалёв, В. Г. Панов. М. : Советская энциклопедия, 1983. 840 с.

354. Фінансове право України : підручник / авт. кол.: Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, І. Є. Криницький та ін. / за ред. М. П. Кучерявенка. К. : Юрінком Інтер, 2007. 319 с.

355. Фукуяма Ф. Доверие: социальные добродетели и путь к процветанию. М. : «Издательство АСТ»: ЗАО НПП «Ермак», 2004. 730 с.

356. Фукуяма Ф. Конец истории и последний человек. М.: ООО «Издательство АСТ: ЗАО НПП «Ермак», 2004. 588 с.

357. Хисматуллина Ю. Р. Эволюция представлений о роли симметрии, диссиметрии и асимметрии в природе. URL: <https://dropdoc.ru/doc/473451/e-volyuciya-predstavlenij-o-rol-i-simmetrii--dissimmetrii-i> (Дата звернення: 22.06.2021 р.).

358. Хойзер К. Жертва и налог. От античности до современности. *Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир* / под ред. Б. Е. Ланина. М., 1992. С. 39-54.

359. Хохуляк В. В. Призначення науки фінансового права: підходи до розуміння і трактування. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. Т. 10. Одеса : Юрид. л-ра, 2011. С. 405-412.

360. Худик А. М. Конституція України та європейські конституційні підходи до регулювання публічних фінансів. *Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наук. праць*. Вип. 427: Правознавство. Чернівці : Рута, 2007. С. 43-46.

361. Ціна держави. Бюджет: веб-сайт. URL: <http://cost.ua/budget/revenue/> (дата звернення: 22.06.2021).

362. Червонюк В. И. Юридические конструкции в структуре права. *Юридическая техника*. 2013. № 7 (ч.2) С. 818-831.

363. Черних Є. М. Об'єктивне і суб'єктивне право: теоретико-правові аспекти співвідношення : дис. ... канд. наук: 12.00.01. К. : Київський нац. ун-т внутрішніх справ, 2008. 196 с.

364. Честнов И. Л. Постклассическое правопонимание. *Общественные науки и современность*, 2010. № 5. С. 157-162.

365. Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь : Ун-т держ. фіск. служби, 2019. 232 с.

366. Шепенко Р. А. Налоговое право: конституционные нормы : монография. М.: Статут, 2006. 302 с.

367. Школик А. М. Адміністративно-процедурне право: ідея та реалізація. *Lex Portus*. 2017. № 5 (7). С. 30-40.

368. Щодо виконання рішень Європейського суду з прав людини, які набули статусу остаточного: Лист Вищого адміністративного суду України № 523/11/13-11 від 15.04.2011 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0523760-11> (дата звернення: 22.06.2021).

369. Экономика и право: словарь-справочник / сост. Л. П. Кураков, В. Л. Кураков, А. Л. Кураков. М. : Вуз и школа. 2004. 1288 с.

370. Энциклопедия эпистемологии и философии науки / Под ред. И. Т. Касавина. М. : «Канон+» РООИ «Реабилитация», 2009. 1248 с.

371. Як зміни, внесені до Директиви ЄС про материнські та дочірні компанії, вплинуть на холдингові структури українського бізнесу. *Avellum Insight* : веб-сайт. URL:

https://eba.com.ua/static/members_reviews/Avellum_Insight_No_4_UKR_19082015.PDF (дата звернення: 22.06.2021).

372. Якимчук Н. Я. Розпорядники бюджетних коштів: система та правовий статус : монографія. Чернівці : Рута, 2009. 456 с.

373. Ямненко Т. М. Здійснення прав у фінансових правовідносинах: проблеми зловживання та доказування неправомірної поведінки : монографія. Кам'янець-Подільський : ТОВ «Друкарня Рута», 2015. 334 с.

374. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М. : Статут, 2002. 555 с.

375. Ясаи Э. Государство : монография / пер. с англ. Г. Покатовича под ред. Ю. Кузнецова. М. : ИРИСЭН, 2008. 410 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

Статті в іноземних фахових виданнях:

3. 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.

4. Patsurkivsky 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 tisícroci: 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 vysoka skola, Pravnicka 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.



ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань фінансів, податкової та митної політики

01008, м.Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел.: 255-28-07, факс: 255-25-91

ДОВІДКА

про впровадження у правотворчу діяльність результатів дисертаційного дослідження
Рарицької В.Б. за темою: «АСИМЕТРИЧНІСТЬ
ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ», поданої на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 –
адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

Довідка засвідчує, що основні результати, пропозиції та рекомендації дисертаційного дослідження Рарицької Вікторії Борисівни за темою «Асиметричність податкового права держави» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право, використовуються Комітетом Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики в законотворчій діяльності під час розробки та опрацювання законопроектів, спрямованих на вдосконалення адміністрування податків та зборів.

Зокрема, пропозиції використано 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;

Голова Комітету

Д.О. Гетманцев



САС ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ

№ 04-32/13-2021/257803 від 06.08.2021

Підписувач: Гетманцев Данило Олександрович
Сертифікат: 58E2D9E7F900307B04000000440A3100AB198F00
Дійсний до: 25.01.2023 0:00:00

Апарат Верховної Ради України



611180

ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з наукової роботи
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича
доктор технічних наук, доцент



А. П. Саміла

«___» _____ 2021 р.

АКТ

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження аспірантки
кафедри публічного права Чернівецького національного університету
ім. Ю. Федьковича Рарицької Вікторії Борисівни на тему
«Асиметричність податкового права держави» у навчальний процес
Чернівецького національного університету ім. Ю. Федьковича**

м. Чернівці

«24» квітня 2021 р.

Комісія у складі:

- 1) декана юридичного факультету, д.ю.н., доц. Вдовічена В.А.
- 2) завідувачої кафедри публічного права, д.ю.н., доц. Гаврилюк Р.О.
- 3) професора кафедри публічного права, д.ю.н., Пацурківського П.С.
- 4) доцента кафедри публічного права, к.ю.н., Меленко О.В.

склала цей акт з приводу того, що комісією вивчені пропозиції та рекомендації аспіранта кафедри публічного права Чернівецького національного університету ім. Ю. Федьковича Рарицької Вікторії Борисівни на тему «Асиметричність податкового права держави» до навчального процесу Чернівецького національного університету ім. Ю. Федьковича при проведенні лекційних та семінарських занять з навчальної дисципліни «Фінансове право».

Цим актом засвідчуємо, що результати дисертаційного дослідження Рарицької Вікторії Борисівни на тему «Асиметричність податкового права держави» мають практичне значення і використовуються в навчальному процесі викладачами кафедри публічного права та студентами ОР «Бакалавр» спеціальності 081 Право при підготовці до лекційних та семінарських занять під час вивчення дисципліни «Фінансове право».

Також, результати дослідження були використані при підготовці навчально-методичного забезпечення нормативної дисципліни «Фінансове право» ОР «Бакалавр» спеціальності 081 Право.

Результати дослідження обговорено і схвалено на засіданні кафедри публічного права №13 від 24.06.2021 р.

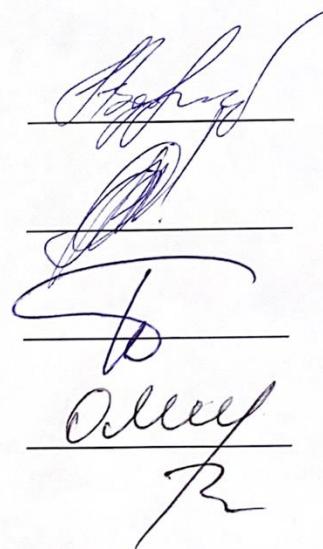
Члени комісії:

Декан юридичного факультету,
д.ю.н., доц. Вдовічен В.А.

Завідуюча кафедри публічного права,
д.ю.н., доц. Гаврилюк Р.О.

Професор кафедри публічного права,
д.ю.н., Пацурківський П.С.

Доцент кафедри публічного права,
к.ю.н., Меленко О.В.



**Пропозиції
до вдосконалення Податкового кодексу України авторки
кваліфікаційного дослідження «Асиметричність податкового права
держави»
Рарицької Вікторії Борисівни**

З метою вдосконалення податкового законодавства та створення передумов для позбавлення його від ознак надмірної асиметричності у забезпеченні інтересів держави та платника податків у податкових правовідносинах, асиметричності юридичної конструкції прав і обов'язків платника податків та держави в особі контролюючих органів пропонуємо *внести наступні зміни до податкового законодавства:*

1. п. 4.1.6. Статті 4 «Основні засади податкового законодавства України» Податкового кодексу України викласти в наступній редакції:

4.1. Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах: <i>(чинна редакція)</i>	4.1. Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах: <i>(пропонована редакція)</i>
4.1.6. соціальна справедливість - соціальна справедливість - установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків	4.1.6. соціальна та податкова справедливість – врахування платоспроможності, розміру доходу, активів, можливості своєчасного отримання інформації, яка стосується виконання податкового зобов'язання та інших фактів і обставин, які можуть впливати на податкове зобов'язання платника податків чи його платоспроможність при встановленні і адмініструванні податків і зборів

Викладення п. 4.1.6. ст. 4 Податкового кодексу України у пропонованій редакції сприятиме не лише рівно-справедливому оподаткуванню на основі економічного потенціалу платників, в межах якого розподіл податкового навантаження на платників податків залежно від його майнового становища здійснюється за принципом платоспроможності. Запропонована інновація також має своєю метою, слідуючи успішній американській та європейській податковій практиці, гарантування платнику податків справедливої та чесної податкової системи, яка враховує факти і обставини, які можуть впливати на платоспроможність платника податків, його статус боржника, можливість своєчасно отримати та надавати інформацію і т.д. Так, до прикладу, закріплення

вказаного принципу податковим законом в подальшому має своєю метою реалізацію таких прав платника податків, як право на розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, право на повернення надміру чи помилково сплачених податків і зборів, зниження відсотка на недоплату податків і зборів, викликану необґрунтованою затримкою або помилкою посадових осіб контролюючого органу за умови відсутності вини платника податків або його представника за цю затримку або помилку тощо. Таким чином, закріплення принципу соціальної та податкової справедливості у пропонованій редакції створить передумови для досягнення паритету інтересів між державою та платниками податків у податкових правовідносинах.

2. *Доповнити перелік прав платників податків, передбачений ст. 17 Податкового кодексу України, зокрема Ст. 17 «Права платника податків» Податкового кодексу України викласти в наступній редакції:*

Стаття 17. Права платника податків (чинна редакція)	Стаття 17. Права платника податків (пропонована редакція)
17.1. Платник податків має право: 17.1.1. безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю; 17.1.2. представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника; 17.1.3. обирати самостійно, якщо інше не встановлено цим Кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат; 17.1.4. користуватися податковими пільгами за наявності	17.1. Платник податків має право: 17.1.1. розраховувати на те, що при оподаткуванні і податковому адмініструванні контролюючими органами буде враховано факти і обставини, які можуть впливати на податкове зобов'язання, платоспроможність, розмір доходу, активів або можливість своєчасного отримання інформації платником податків; 17.1.2. безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про: податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють; порядок обліку та сплати податків та зборів; права та обов'язки платників податків; повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю; 17.1.3. представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно,

підстав у порядку, встановленому цим Кодексом; 17.1.5. одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених цим Кодексом; 17.1.6. бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, та за власною ініціативою пояснення з питань, що не запитувалися контролюючим органом, 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; 17.1.7. оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі надану йому у паперовій або електронній формі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію; 17.1.8. вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;	через податкового агента або уповноваженого представника; 17.1.4. обирати самостійно, якщо інше не встановлено цим Кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат; 17.1.5. користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом; 17.1.6. одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених цим Кодексом; 17.1.7. бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, та за власною ініціативою пояснення з питань, що не запитувалися контролюючим органом, 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; 17.1.8. отримувати від контролюючих органів обґрунтовані та належним чином мотивовані податкові повідомлення-рішення і податкові вимоги; 17.1.9. Вимагати від посадових осіб контролюючих органів та інших уповноважених органів дотримуватися <u>Конституції України</u> та діяти виключно у відповідності з цим Кодексом та іншими законами України, іншими
--	--

17.1.9. 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; 17.1.10. на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому цим Кодексом; 17.1.11. на повне відшкодування шкоди, заподіяної незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку; 17.1.13. самостійно обирати спосіб взаємодії з контролюючим органом в електронній формі через електронний кабінет, якщо інше не встановлено цим Кодексом; 17.1.14. реалізовувати через електронний кабінет права та обов'язки, передбачені цим Кодексом та які можуть бути реалізовані в електронній формі засобами електронного зв'язку; 17.1.15. подавати декларацію та інші документи в паперовій формі у разі виникнення технічних та/або методологічних помилок чи технічного збою в роботі електронного кабінету (наявність помилки/збою має бути підтверджена технічним	нормативними актами при здійсненні ними дій по відношенню до платників податків; 17.1.10. оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі надану йому у паперовій або електронній формі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію; 17.1.11. Вимагати невідкладного, справедливого та безстороннього розгляду контролюючими органами (посадовими особами) своєчасно поданих платником податків заперечень та документів, а також своєчасного отримання відповіді на заяви та запити; 17.1.12. вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків; 17.1.13. 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; 17.1.14. Розраховувати на те, що будь який запит, розгляд справи або засіб примусу контролюючого органу будуть відповідати вимогам законодавства, не будуть надмірно
--	--

адміністратором та/або методологом електронного кабінету, або згідно з повідомленням на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, або рішенням суду), якщо подання таких документів в електронній формі не є обов'язковим відповідно до цього Кодексу. 17.1.16. надавати за власною ініціативою письмові пояснення та/або документи щодо обставин, які підтверджують відсутність його вини у вчиненому податковому правопорушенні, в порядку, встановленому цим Кодексом. 17.2. Платник податку має також інші права, передбачені законом.	обтяжливими, а також будуть здійснюватися із дотриманням належної процедури; 17.1.15. Не виконувати неправомірні акти або вимоги контролюючого органу, інших уповноважених органів та їх посадових осіб, надані всупереч вимогам цього Кодексу або інших законів України; 17.1.16. на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому цим Кодексом; 17.1.17. на повне відшкодування шкоди, заподіяної незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку; 17.1.18. самостійно обирати спосіб взаємодії з контролюючим органом в електронній формі через електронний кабінет, якщо інше не встановлено цим Кодексом; 17.1.19. реалізовувати через електронний кабінет права та обов'язки, передбачені цим Кодексом та які можуть бути реалізовані в електронній формі засобами електронного зв'язку; 17.1.20. подавати декларацію та інші документи в паперовій формі у разі виникнення технічних та/або методологічних помилок чи технічного збою в роботі електронного кабінету (наявність помилки/збою має бути підтверджена технічним адміністратором та/або методологом електронного кабінету, або згідно з повідомленням на офіційному веб-сайті центрального
---	--

	органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, або рішенням суду), якщо подання таких документів в електронній формі не є обов'язковим відповідно до цього Кодексу; 17.1.21 надавати за власною ініціативою письмові пояснення та/або документи щодо обставин, які підтверджують відсутність його вини у вчиненому податковому правопорушенні, в порядку, встановленому цим Кодексом; 17.2. Платник податку має також інші права, передбачені законом.
--	--

Розширення переліку прав платників податків у податкових правовідносинах, закріплених податковим законодавством, створить додаткові можливості для дотримання основоположних принципів оподаткування, зокрема, запропонованого до законодавчого закріплення принципу соціальної та податкової справедливості, та стане фундаментом для подолання законодавчої непропорційності прав і обов'язків платника податків та держави у податкових правовідносинах, яке проявляється, зокрема, у кількісній неспівмірності законодавчо закріплених прав і обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, а також у відсутності взаємної, двосторонньої кореляції між обов'язками контролюючих органів та правами платників податків. Таким чином, пропонувані законодавчі зміни спрямовані на встановлення меж правомірного втручання держави у право власності платника податків, захисту інтересів платника податків у податкових правовідносинах. Це відповідає прогресивним світовим тенденціям розвитку податкового права держав на початку XXI ст. та основоположним європейським цінностям.