

**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

УДК 347.73: 336.02

ЧАЙКА ВІКТОРІЯ ВІКТОРІВНА

**ПРАВОВІ ФОРМИ РЕАЛІЗАЦІЇ
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ**

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

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора юридичних наук

Ірпінь – 2018

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано в Університеті державної фіскальної служби України, ДФС України.

Науковий консультант: доктор юридичних наук, професор
Касьяненко Любов Михайлівна,
Університет державної фіскальної служби України,
завідувач кафедри фінансового права.

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор, академік
Національної академії правових наук України
Кучерявенко Микола Петрович,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого,
завідувач кафедри фінансового права;

доктор юридичних наук, професор
Латковська Тамара Анатоліївна,
Чернівецький юридичний інститут Національного
університету «Одеська юридична академія»,
професор кафедри конституційного,
адміністративного та фінансового права;

доктор юридичних наук, професор
Монаєнко Антон Олексійович,
Центр східноєвропейського права Інституту
законодавства Верховної Ради України,
директор.

Захист відбудеться «27» квітня 2018 року о 9 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 27.855.02 в Університеті державної фіскальної служби України за адресою: вул. Садова, 55, м. Ірпінь, Київська обл., 08201.

З дисертацією можна ознайомитись у науковій бібліотеці Університету державної фіскальної служби України за адресою: вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська обл., 08201.

Автореферат розісланий «27» березня 2018 року.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради

Т. О. Мацелик

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. На сучасному етапі розвитку питанням реалізації державної податкової політики приділяється значна увага. Це пов'язано з тим, що податкові надходження, які забезпечуються у процесі здійснення такої політики, є основною дохідною статтею бюджету України, що, у свою чергу, істотно впливає не лише на фінансову, а й на національну безпеку нашої держави. Таким чином, проведення державою ефективної та збалансованої податкової політики сприяє систематичному наповненню відповідних бюджетів. Зокрема, за даними Державної фіскальної служби України, у 2017 році до зведеного бюджету надійшло 841,1 млрд грн. Це на 177,0 млрд грн, або на 26,7 %, більше показника 2016 року. До Державного бюджету України протягом 2017 року надійшло 651,6 млрд грн, до місцевих бюджетів – 189,5 млрд грн.

Очевидно, що у процесі реалізації податкової політики держава вступає в неминучий конфлікт, пов'язаний з необхідністю «вторгнення» у приватну власність та її подальшого перерозподілу. Одним із примітних фактів, який це доводить, є безпрецедентне визнання Конституційним Судом України неконституційним положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України щодо оподаткування пенсій окремих категорій громадян, закріплене у формі рішення № 1-р/2018 від 27.02.2018.

Це зумовлює потребу у постійному пошуку, розробленні та впровадженні найбільш ефективних, нових і оптимізації вже наявних правових форм, що забезпечують реалізацію державної податкової політики. З цієї причини питання про те, якими повинні бути межі державного втручання у відносини, пов'язані з відчуженням приватної власності, та які правові форми держава застосовує в процесі здійсненні податкової політики, є однією з центральних проблем науки фінансового права.

Крім того, перед наукою фінансового права сьогодні гостро стоїть проблема пошуку оптимальної правової моделі, що забезпечила б успішне проведення податкової реформи, кінцевою метою якої має стати створення стабільної та дієвої податкової системи держави.

Усі ці завдання необхідно реалізувати у сфері діяльності органів державної влади, відповідальних за здійснення державної податкової політики, зусиллями яких повинен забезпечуватися баланс публічного інтересу та інтересів платників податків. Однак непоодинокими є випадки, коли діяльність зазначених органів є недостатньо узгодженою й ефективною внаслідок недосконалого правового регулювання їх взаємовідносин, відсутності цілісного інформаційного простору та єдиного узгодженого вектора розвитку державної податкової політики. Наслідками окреслених процесів є негативний вплив на результати діяльності платників податків. У зв'язку з цим економічні ризики для ведення бізнесу у межах податкової юрисдикції України, не в останню чергу спричинені нестабільністю національного податкового законодавства та невизначеністю умов його застосування, залишаються на сьогодні досить високими та викликають численні ускладнення на практиці.

На формування наукової позиції автора вплинули фундаментальні праці науковців у галузі загальної теорії права та інших правових наук, а саме: С. С. Алексеєва, В. Б. Авер'янова, В. Т. Білоуса, В. М. Бевзенка, Е. С. Дмитренко, В. О. Заросила, Н. Р. Нижник, О. М. Пасенюка, О. П. Рябченко, М. І. Смоковича, І. В. Чеховської, А. Є. Шевченка та ін.

Суттєвий внесок у сферу загальнотеоретичних досліджень податкового права та податкової політики зарубіжних держав зробили такі провідні фахівці: М. Алле, Г. Арнім, Дж. Бандгаард, Р. Бартльшпергер, Ф. Бейкер, Г. Бетте, Ш. Бланкарт, Д. Бруно, С. Брю, М. Був'є, Д. Дафф, Т. Джобс, Дж. Джоуел, Г. Інгрессо, А. Кураташвілі, М. Лоре, К. Макконел, Р. Масгрейв, Л. Остерло, Дж. Педен, С. Розмарін, Дж. Сіруа, М. Сулейменов, Дж. Тиксьє, М. Хелмінен, Й. Шумпетер.

У роботі також використано праці класиків юридичної науки ХІХ – початку ХХ століття – М. І. Тургенєва, І. І. Янжула, І. О. Покровського та Г. Ф. Шершеневича, а також радянського періоду – О. С. Іоффе та М. Д. Шаргородського. Водночас теоретичні розробки загальних проблем державної податкової політики генетично походять з досліджень економічної політики держави та державної політики в цілому в економічній теорії та теорії державного управління. Вивченню цих проблем з позицій різних наукових шкіл присвячено праці вітчизняних і зарубіжних учених, а саме: В. Л. Андрущенко, З. С. Варналія, Я. А. Жаліла, А. І. Крисоватого, В. В. Лобанова, В. М. Мельника, С. С. Сулакшина, Л. Л. Тарангул, В. В. Тертички, К. І. Швабія, О. Х. Юлдашева та ін.

Особливу увагу окремим аспектам розроблення та вдосконалення правових форм реалізації державної податкової політики України приділено у працях таких учених, як Є. О. Алісов, Ю. І. Аністратенко, О. О. Бригінець, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронова, О. П. Гетманець, Д. О. Гетманцев, О. В. Дьомін, М. В. Жернаков, М. В. Карасьова, Л. М. Касьяненко, О. М. Козирін, Б. А. Кормич, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, Т. А. Латковська, Т. О. Мацелик, А. О. Монаєнко, А. М. Новицький, О. П. Орлюк, П. С. Пацурківський, С. Г. Пепеляєв, О. В. Покатаєва, Г. В. Петрова, Н. Ю. Пришва, Т. О. Проценко, В. О. Рядінська, Л. А. Савченко, Л. В. Трофімова, Є. А. Усенко, В. В. Хохуляк, Н. Я. Якимчук та ін.

Загалом висновки дослідників збігаються щодо констатації необхідності у суттєвих змінах окремих аспектів реалізації державної податкової політики та вдосконаленні теоретико-методологічного інструментарію її дослідження і наукового забезпечення. При цьому невирішеними залишаються проблеми правових форм реалізації податкової політики України у контексті незавершеної податкової реформи та в умовах глобальних структурних змін, що створюють ризики для цілісності та ідентичності економічної системи нашої держави.

Усе зазначене вище зумовило актуальність теми дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота спрямована на виконання основних положень Плану законодавчого забезпечення реформ в Україні, схваленого постановою Верховної

Ради України від 04.07.2015 № 509-VIII, Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р, Стратегії сталого розвитку «Україна–2020», схваленої Указом Президента України від 12.01.2015 № 5/2015, а також Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016–2020 роки, затвердженої Указом Президента України від 26.02.2016 № 68/2016. Дисертацію виконано згідно з планом наукових досліджень кафедри фінансового права Університету державної фіскальної служби України. Здійснене дослідження є складовою науково-дослідних тем кафедри «Правове забезпечення фінансової безпеки України» (номер державної реєстрації: 0117U004165) та «Правове регулювання фінансової відповідальності в Україні» (номер державної реєстрації: 10 0111U010391).

Тему дисертації затверджено на засіданні Вченої ради Національного університету державної податкової служби України (протокол № 3 від 28.11.2013).

Мета та завдання дослідження. Метою дослідження є вирішення наукової проблеми теоретико-методологічного обґрунтування змісту державної податкової політики з позицій фінансового права, розкриття правових форм її реалізації та розроблення засад наукового забезпечення напрямів і правових інструментів досягнення ефективності та результативності державної податкової політики України.

Для досягнення цієї мети було поставлено такі завдання:

- розробити методологічну основу дослідження сутності державної податкової політики;
- розкрити з позицій фінансового права зміст категорії «державна податкова політика», встановити її правову природу та атрибутивні властивості;
- визначити поняття та види правових форм реалізації державної податкової України;
- проаналізувати принципи, покладені в основу реалізації державної податкової політики;
- встановити коло суб'єктів владних повноважень, відповідальних за реалізацію державної податкової політики України;
- охарактеризувати конституційно-правові форми реалізації державної податкової політики та здійснити їх диференціацію;
- виявити правові форми узгодження публічного та приватного інтересу в процесі реалізації державної податкової політики;
- проаналізувати систему захисту прав і законних інтересів платників податків, що сформувалась в Україні на сучасному етапі та є одним із визначальних напрямів розвитку державної податкової політики;
- охарактеризувати правові форми реалізації зовнішньої податкової політики України;
- визначити перспективи та запропонувати шляхи удосконалення правових форм реалізації державної податкової політики.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у процесі правового регулювання формування та реалізації державної податкової політики України.

Предметом дослідження є правові форми реалізації державної податкової політики України.

Методи дослідження обрано з урахуванням поставленої мети та завдань дослідження. В основу дисертаційної роботи покладено комплекс загальнонаукових та спеціальних методів пізнання економіко-правових явищ. Вивчаючи вітчизняний і зарубіжний досвід правової та інших галузей науки, автор використовував гносеологічний підхід. Базовою методологічною основою дисертації є діалектичний метод, який дозволив розкрити предмет дослідження системно, повно, у динаміці, взаємозв'язку його структурних складових.

Методологічними засадами дослідження також стали такі методи, як логічний, історико-правовий, економіко-правового аналізу, системно-структурний, формально-юридичний, діахронного аналізу, порівняльно-правовий та метод декомпозиції. Логічний метод дослідження зумовив послідовність викладених суджень і умовиводів. Його застосування дало змогу сформулювати такі базові поняття, як «державна податкова політика», «правова форма», «принципи оподаткування», «законний інтерес», «захист прав платників податків» та ін. Поєднуючи логічний та історико-правовий методи, ми змогли відстежити розвиток правової та філософської думки щодо формування категоріального апарату, зокрема таких термінів як «інтерес» та «державна політика» (підрозділи 1.1, 1.3, 3.2). За допомогою методу економіко-правового аналізу було здійснено юридичну оцінку економічних явищ, зокрема процесу реалізації податкової політики України в умовах проведення податкової реформи, вихідною базою якої стали норми Податкового кодексу України та інших актів законодавства (підрозділи 1.2, 1.4, 2.2, 2.3, 4.1, 4.3). Використовуючи системно-структурний метод, було досліджено систему суб'єктів, відповідальних за формування та реалізацію державної податкової політики в Україні, основними елементами якої є органи державної влади, а також систему форм і способів захисту прав платників податків, сформованих на сьогодні в Україні (підрозділи 1.3, 3.1, 3.2, 3.3). Використання формально-юридичного методу дало можливість здійснити аналіз змісту норм Конституції України та нормативно-правових актів, що регламентують процеси формування та реалізації державної податкової політики, змісту правових позицій Конституційного Суду України у вигляді рішень і висновків, а також принципів податкового законодавства, передбачених ст. 4 Податкового кодексу України (підрозділи 1.3, 2.1, 3.1, 4.1, 4.2, 4.3). За допомогою методу діахронного аналізу було проаналізовано норми підзаконних актів Міністерства фінансів України, що містять/містили юридичні гарантії реалізації прав і законних інтересів платників податків, а також норми Податкового кодексу України, які регулюють/регулювали порядок оподаткування пенсій у межах податку з доходів фізичних осіб (підрозділи 2.1, 3.2). Порівняльно-правовий метод було застосовано під час аналізу податкового законодавства ЄС, міжнародних норм та правових стандартів ОЕСР у сфері

оподаткування, з метою їх порівняння з принципами та стандартами, закріпленими в національному податковому законодавстві (підрозділи 4.1, 4.2). За допомогою методу декомпозиції було встановлено, що державна політика має ієрархічну структуру, яка, зокрема, включає в себе державну економічну політику, складовою якої є державна податкова політика; також було досліджено загальну структуру двосторонніх договорів України про уникнення подвійного оподаткування (підрозділи 1.1, 1.2, 4.2).

Емпіричну основу дослідження становлять Конституція України, нормативно-правові акти, що визначають податкову політику України, рішення та висновки Конституційного Суду України у сфері оподаткування, акти податкового законодавства зарубіжних держав та ЄС, рекомендації ОЕСР у сфері оподаткування, сучасні вітчизняні та зарубіжні аналітичні видання з проблем правового забезпечення процесів формування та реалізації державної податкової політики, науково-практичні коментарі чинного податкового законодавства України, публікації періодичних видань, довідкова література, статистичні матеріали Міністерства фінансів України, Рахункової палати України та Державної фіскальної служби України.

Наукова новизна полягає в тому, що дисертація є першим у вітчизняній правовій науці комплексним монографічним дослідженням теоретичних і практичних проблем правових форм реалізації державної податкової політики України. У дисертації обґрунтовано низку важливих для теорії фінансового права та практики реалізації державної податкової політики понять і положень, які виносяться на захист. Основні з них такі:

уперше:

– здійснено диференціацію правових форм реалізації державної податкової політики України на правові форми реалізації внутрішньої податкової політики та правові форми реалізації зовнішньої податкової політики;

– доведено, що правовими формами реалізації внутрішньої державної податкової політики України є конституційно-правові форми, що включають у себе конституційні норми-принципи, відповідно до яких здійснюється державна податкова політика, та правові позиції Конституційного Суду України у вигляді рішень і висновків щодо конституційності чи неконституційності окремих положень податкового законодавства, а також правові форми узгодження публічного і приватного інтересу у сфері оподаткування;

– встановлено, що однією з правових форм узгодження публічного і приватного інтересу в процесі реалізації державної податкової політики є договірно-правова форма, оскільки використання договірних форм у діяльності органів Державної фіскальної служби України дозволяє їм розвиватись у напрямі сучасного підходу до податкового права, зокрема, виступати гарантом прав і законних інтересів платників податків та обирати найбільш ефективні способи реалізації своїх функцій, зважаючи на ідеологію партнерства з платниками податків;

– доведено, що правовими формами реалізації зовнішньої державної податкової політики України є: адаптація податкового законодавства України до

законодавства ЄС; співробітництво України та ЄС (передбачене ст. ст. 349–354 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС), що здійснюється за трьома основними напрямками – належне управління у сфері оподаткування, співробітництво сторін у процедурах відшкодування ПДВ, протидія та боротьба з шахрайством і контрабандою підакцизних товарів; співробітництво України та ОЕСР щодо запровадження правових стандартів ОЕСР у сфері оподаткування в національне податкове законодавство;

– обґрунтовано, що договірно-правова форма має особливе значення і для реалізації зовнішньої податкової політики України та вимагає відповідних засобів і способів реалізації, зокрема таких як: 1) розробка, укладення та ратифікація двосторонніх угод (конвенцій) України про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна, їх виконання; 2) обмін податковою інформацією на підставі Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах та окремих статей міжурядових угод (конвенцій) України про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна; 3) створення та забезпечення діяльності дво- та багатосторонніх органів (зокрема, спільних урядових комісій) для проведення спільних консультацій з найбільш важливих питань співробітництва; 4) участь України в міжнародних організаціях, що здійснюють співробітництво у сфері оподаткування тощо;

– визначено систему гарантій прав і законних інтересів платників податків як пріоритетний напрям державної податкової політики, сутність якого полягає у створенні державою впорядкованої системи правових норм, принципів, умов і засобів для забезпечення нормальної реалізації, охорони та ефективного захисту платниками податків своїх прав і законних інтересів, а також виконання встановлених законом юридичних обов'язків кожним із суб'єктів податкових правовідносин;

– обґрунтовано необхідність узгодження окремих положень Господарського кодексу України (ст. 17) та Податкового кодексу України (ст. 7) шляхом надання статті 17 «Податки в механізмі державного регулювання господарської діяльності» Господарського кодексу України бланкетного характеру, виклавши її у такій редакції: «Будь-які питання щодо оподаткування регулюються Податковим кодексом України та законами щодо внесення змін до Податкового кодексу України і не можуть регулюватись іншими законами України»;

– виділено основні фактори, які необхідно враховувати при визначенні поняття «державна податкова політика» з позицій фінансового права, зокрема: 1) належність до основних напрямів фінансової діяльності держави; 2) наявність зворотного ефекту – з одного боку, реалізація державної податкової політики є метою функціонування правових форм, оскільки вони виявляють свій регулятивний вплив на податкові відносини не самі по собі, а у зв'язку з цілями державної податкової політики. З іншого боку, досягнення цілей державної податкової політики є критерієм ефективності функціонування правових форм її реалізації; 3) спрямованість на узгодження публічного та приватного інтересу у сфері оподаткування;

– аргументовано поділ цілей стратегії розвитку державної податкової політики України на три групи: 1) правові; 2) економічні; 3) політичні;

удосконалено:

– визначення поняття «державна податкова політика» з фінансово-правового погляду, під яким пропонується розуміти один із основних напрямів фінансової діяльності держави, здійснюваний уповноваженими органами державної влади з метою мобілізації грошових коштів у формі податків і зборів до відповідних бюджетів, що втілений у податково-правових нормах, спричиняє юридично значущі наслідки для суб'єктів податкових правовідносин та спрямований на узгодження публічного та приватного податкового інтересу;

– підходи щодо покращання правових форм реалізації внутрішньої податкової політики, зокрема, запропоновано статтю 4 Податкового кодексу України доповнити принципом неприпустимості надання зворотної дії законам, що погіршують положення платника податків, з метою посилення юридичних гарантій реалізації принципу «закон та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі», передбаченого ч. 1 ст. 58 Конституції України, який на практиці у непоодиноких випадках порушується законодавцем під час податкової законотворчості;

– перелік атрибутивних властивостей, що притаманні державній податковій політиці як правовій категорії, завдяки його суттєвому розширенню;

– систему принципів, покладених в основу реалізації державної податкової політики;

– характеристику повноважень суб'єктів владних повноважень, відповідальних за реалізацію державної податкової політики, шляхом встановлення їх прав і обов'язків на основі аналізу нормативно-правових актів, що визначають їх повноваження;

– теоретичні підходи до розкриття сутності понять «правова форма» та «законний інтерес платника податків»;

– поняття юрисдикційної форми захисту прав і законних інтересів платників податків як процесуальної форми реалізації матеріального права платників на захист, визначеної законом, а способів захисту прав і законних інтересів платників податків – як конкретних закріплених у законі заходів, спрямованих на усунення порушення прав чи реальної небезпеки такого порушення та здійснення впливу на правопорушника;

дістали подальшого розвитку:

– диференціація наукових джерел, присвячених дослідженню сутності державної податкової політики та особливостей її реалізації, на блоки знань за предметною сферою: 1) праці теоретичного (філософського) спрямування; 2) праці прикладного (галузевого та міжгалузевого) спрямування;

– аргументи щодо значення узгодженості всіх напрямів державної економічної політики, складовою якої є державна податкова політика;

– пропозиції щодо напрямів удосконалення чинного податкового законодавства, що передбачають внесення змін і доповнень як технічного, так і змістовно-термінологічного характеру до Податкового кодексу України;

– положення про те, що синергетична дія податкових і бюджетних правових норм є необхідною передумовою ефективної реалізації збалансованої податкової та бюджетної політики держави;

– положення щодо концептуальних підходів до вивчення юридичної природи державної податкової політики та процесу її формування і реалізації з використанням правових форм.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що висновки та пропозиції, вироблені в результаті виконання дисертаційної роботи, можуть бути використані:

– у науково-дослідній діяльності – як матеріал для проведення наступних наукових досліджень у сфері правового забезпечення державної податкової політики України (довідка про впровадження № 128/01-23 від 24.01.2018);

– у правотворчому процесі – законодавчими та виконавчими органами державної влади для вдосконалення чинного законодавства України, що визначає основні напрями формування та реалізації державної податкової політики. Окремі пропозиції було враховано у законопроектній роботі Комітетом з питань екологічної політики, природокористування та ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи Верховної Ради України під час розроблення проекту закону України про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запобігання негативній дії відходів кінцевого споживання продукції на навколишнє природне середовище) № 3199 та проекту закону України про внесення змін до Бюджетного кодексу України (щодо запобігання негативній дії відходів кінцевого споживання продукції на навколишнє природне середовище) № 3200 (довідка про впровадження в діяльність Верховної Ради України від 23.01.2018);

– у навчальному процесі – під час викладання дисциплін фінансово-правового циклу у вищих навчальних закладах. Результати дисертаційної роботи було використано під час викладання дисциплін «Податкове право», «Актуальні питання фінансового права», а також при підготовці навчально-методичного забезпечення до них (акт впровадження № 104-1/11-25 від 23.01.2018).

Особистий внесок здобувача. Дослідження є самостійною науковою роботою. Усі наукові розробки, висновки і рекомендації, що виносяться на захист, отримані і сформульовані автором самостійно. Пропозиції та розробки, що містяться у працях, опублікованих у співавторстві, у дисертації не використовувалися.

Апробація результатів дослідження. Результати проведеного дослідження доповідалися і обговорювалися на засіданнях кафедри фінансового права та міжкафедрального семінару Університету державної фіскальної служби України.

Окремі положення було оприлюднено автором на 20 міжнародних і науково-практичних конференціях та форумах як в Україні, так і за її межами протягом 2012–2017 рр., зокрема: на міжнародних науково-практичних конференціях: «Uniwersalny i regionalny wymiar ochrony praw człowieka: Nowe wyzwania – nowe rozwiązania» (Варшава, Польща, 22–23 квітня 2013 р.), «Фінансово-економічна стратегія розвитку України в умовах сучасних

геополітичних викликів (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти)» (Дніпропетровськ, 20 листопада 2015 р.), «Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у ХХІ ст.» (Запоріжжя, 29–30 січня 2016 р.), «Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні» (Ужгород, 19–20 лютого 2016 р.), «Теоретична та практична концептуалізація розвитку фінансово-кредитних механізмів в умовах нової соціально-економічної реальності» (Ірпінь, 25 березня 2016 р.), «Europejski i afrykańskie systemy ochrony praw człowieka» (Варшава, Польща, 17–19 квітня 2016 р.), «Development of Jurisprudence: Problems and Prospects» (Кошице, Словаччина, 3–6 травня 2016 р.), «Systemy ochrony praw człowieka w Europie oraz w Australii i Oceanii: Kontekst uniwersalny – specyfika regionalna – uwarunkowania realizacyjne» (Варшава, Польща, 24–25 квітня 2017 р.), «Вороновські читання (співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин)» (Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р.), «Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки» (Ірпінь, 24 листопада 2017 р.); міжнародній науково-практичній інтернет-конференції, присвяченій науковій школі професора В. Т. Білоуса «Фінансова безпека України на сучасному етапі» (Ірпінь, 25 березня 2016 р.); IV, V і VI науково-практичних конференціях: «Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів» (Ірпінь, 2012 р.), «Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів» (Ірпінь, 31 жовтня 2013 р.), «Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів» (Ірпінь, 12 грудня 2014 р.); науково-практичних круглих столах: «Особливості реалізації міжнародно-правових норм у сфері оподаткування в Україні та світі» (Ірпінь, 22 листопада 2013 р.), «Акцизне оподаткування в Україні: реалії сьогодення та перспективи реформування» (Ірпінь, 29 листопада 2013 р.), «Євроінтеграційні процеси в Україні» (Ірпінь, 8 вересня 2015 р.); форумах: Форумі з непрямого оподаткування (Київ, 20 жовтня 2017 р.), VII Всеукраїнському податковому форумі (Київ, 9–10 грудня 2017 р.); VII Всеукраїнському конкурсі наукових робіт молодих вчених ім. М. І. Туган-Барановського з нагоди 150-річчя від дня його народження (Ірпінь, 25 листопада 2015 р.).

Публікації. Основні положення дисертації викладено у 40 публікаціях, включаючи 1 одноосібну монографію та співавторство в 1 колективній монографії, 24 наукові статті у фахових виданнях, з яких 5 – у зарубіжних виданнях, та 14 тез доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

Структура та обсяг дисертації зумовлені метою і предметом дослідження. Дисертація складається із вступу, чотирьох розділів, поділених на підрозділи, висновків до кожного розділу та загальних висновків до роботи, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи становить 495 сторінок (основний зміст – 390 сторінок).

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено ступінь наукової розробленості теми, зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, мету і завдання, об'єкт і предмет, методи дослідження, наукову новизну та практичне значення отриманих результатів, особистий внесок здобувача в їх отримання, апробація результатів дисертації та публікації.

Розділ 1 «Концептуально-правові основи реалізації державної податкової політики» містить чотири підрозділи, присвячені дослідженню теоретико-методологічних аспектів державної податкової політики.

У *підрозділі 1.1 «Методологія дослідження сутності державної податкової політики та еволюція теоретичних підходів до її пізнання»* встановлено рівень наукової розробленості досліджуваної тематики. Підкреслено, що проблематика державної податкової політики перебуває в полі зору представників правничої науки, а також фахівців суміжних галузей соціально-гуманітарних знань, чії праці слугують методологічним підґрунтям для подальшого розвитку відповідної галузі теоретичних знань. Зауважено, що з огляду на складну природу державної податкової політики для дослідження її сутності було обрано інтердисциплінарний підхід, який дозволив досягти найбільшої ефективності у вирішенні поставлених завдань. Розглянуто базові концептуальні положення та наукові уявлення про державну податкову політику не тільки як економічну, а й правову категорію. Відзначено, що в юридичній науці зміст поняття державної податкової політики та особливості її реалізації є менш дослідженими, ніж в економічній науці. Наголошено на важливості подальшого вивчення правової природи державної податкової політики. Аргументовано, що це має істотне практичне значення, оскільки в багатьох випадках незадовільні результати реалізації такої політики є як наслідком дефектів правотворчої діяльності, так і навпаки – існування, суперечливого, з прогалинами, доволі недосконалого податкового законодавства є наслідком непродуманої податкової політики.

Встановлено, що у науковій літературі державна податкова політика інтерпретується з двох основних позицій: концептуально-ідеологічної та діяльнісної. Надано авторське визначення державній податковій політиці як фінансово-правовому феномену. Виокремлено атрибутивні властивості державної податкової політики, притаманні їй як одному з різновидів державної політики.

У *підрозділі 1.2 «Поняття та види правових форм реалізації державної податкової політики»* відзначено, що використання правових форм у процесі реалізації державної податкової політики сприяє досягненню таких цілей як найбільш повне забезпечення прав і законних інтересів держави та платників податків, зміцнення фінансової дисципліни, законності та правопорядку у податковій сфері, а також формування високого рівня правосвідомості та правової культури у платників податків та посадових і службових осіб контролюючих органів. Висвітлено дискусійні питання щодо визначення поняття правової форми. З'ясовано, що єдиного підходу до дефініції правової форми на сьогодні

не вироблено, кожний учений вкладає власний зміст у категорію «правова форма» залежно від мети та завдань здійснюваного дослідження. Виявлено, що в юридичній літературі існують два основних підходи до визначення категорії «правова форма» – сутнісний і діяльнісний, які не конкурують між собою, а взаємодоповнюють один одного, оскільки процесуальна форма завжди перебуває в нерозривному зв'язку зі змістом.

Виокремлено види правових форм реалізації державної податкової політики за критерієм рівня її реалізації: 1) правові форми реалізації внутрішньої податкової політики; 2) правові форми реалізації зовнішньої податкової політики.

Зазначено, що державна податкова політика, як і будь-яка інша складна діяльність, повинна попередньо плануватись. У зв'язку з цим встановлено, що державна податкова політика, як рефлексивна до стану об'єкта управління, що постійно змінюється, практика, має циклічний характер і формується в трьох основних режимах: 1) формування (в результаті якого з'являється публічний нормативно-правовий документ високого рівня, що має призначення плану); 2) реалізація (практичне втілення цілей і завдань, визначених у стратегічному документі та деталізованих в інших актах податкового законодавства, що приймаються на його виконання); 3) моніторинг і оцінка результатів реалізації державної податкової політики (заклучна стадія, що відображає ступінь досягнення поставлених цілей та дозволяє зробити висновок за підсумками всіх показників з метою необхідного коригування напрямів розвитку державної податкової політики шляхом внесення змін до податкового законодавства).

Окремо наголошено на відсутності стратегічного бачення розвитку державної податкової політики України на довгостроковий період, що пояснюється як недостатністю інституційної спроможності органів державної влади, відповідальних за формування та реалізацію державної податкової політики, так і відсутністю концептуального (стратегічного) документа щодо напрямів подальшого розвитку державної податкової політики.

У підрозділі 1.3 «Принципи реалізації державної податкової політики України» розглянуто систему принципів реалізації державної податкової політики. Встановлено, що до цієї системи належать принципи оподаткування, принципи податкового законодавства та власне принципи податкової політики.

Здійснено аналіз принципів оподаткування, сформульованих класиками економічної науки А. Смітом та А. Вагнером, а також удосконалених іншими вченими, серед яких М. І. Тургенев, І. І. Янжул, Р. Масгрейв. Відзначено, що принципи оподаткування характеризуються більш високим рівнем стабільності порівняно з принципами податкового законодавства та принципами податкової політики, оскільки являють собою загальні вихідні засади регулювання податкових відносин, на яких базується податкове законодавство та які не можуть змінюватися разом зі змінами поточної податкової політики держави. Визначено, що принципи оподаткування гарантують безперервність та послідовність нормотворчого процесу, забезпечуючи зв'язок податкового законодавства та податкової політики. Особливу роль принципи оподаткування відіграють у державах з транзитивними економіками, в яких податкове законодавство

характеризується, з одного боку, ґрунтовною базою нормативного матеріалу, а з іншого – великою кількістю змін та доповнень до нього.

Здійснено ґрунтовну характеристику принципів податкового законодавства, передбачених статтями 4 і 39 Податкового кодексу України, а також принципів побудови системи оподаткування, встановлених статтею 17 Господарського кодексу України. Констатовано, що не завжди принципи оподаткування, сформульовані вченими, набувають правової форми. У такому випадку вони зберігають природу наукових концепцій, практична значущість яких не підкріплюється можливістю застосування заходів державного примусу. Зроблено висновок про те, що категорії «принципи оподаткування» та «принципи податкового законодавства» є тісно пов'язаними, але не тотожними з огляду на їх характерні особливості та форми закріплення.

Проаналізовано принципи податкової політики держави, що в науковій літературі визначаються як науково обґрунтовані першочергові положення, головні напрями та орієнтири для здійснення державної податкової політики. Запропоновано існуючий у доктрині комплекс принципів доповнити ще одним – принципом єдності внутрішньої та зовнішньої податкової політики з огляду на те, що податкова політика держави реалізується на двох основних рівнях – державному та міждержавному. Реалізація вказаного принципу створить умови для забезпечення послідовності та наступності в процесі здійснення податкової політики, що виникає на рівні національного регулювання податкових правовідносин і виходить на міждержавний рівень.

У підрозділі 1.4 *«Система суб'єктів та їх повноваження в сфері реалізації державної податкової політики України»* зазначено, що необхідною передумовою реалізації державної податкової політики є наявність її суб'єктного підґрунтя. Останнє, зокрема, характеризується створеною у нашій державі системою суб'єктів, наділених владними повноваженнями у сфері реалізації державної податкової політики. Зазначених суб'єктів диференційовано за принципом поділу влади на органи законодавчої, виконавчої, судової влади та органи зі спеціальним конституційно-правовим статусом, що, на думку автора, сприяло упорядкуванню та чіткому розмежуванню повноважень між цими органами в процесі здійснення державної податкової політики. На підставі аналізу нормативно-правових актів надано детальну характеристику повноважень у сфері формування та реалізації державної податкової політики кожного з суб'єктів. Такий підхід дозволив виявити недоліки чинного законодавства щодо регламентації повноважень суб'єктів у сфері реалізації державної податкової політики та запропонувати шляхи їх усунення.

Окрему увагу приділено аналізу проблеми юридичної відповідальності посадових і службових осіб органів Державної фіскальної служби України та її законодавчого оформлення. Встановлено, що положеннями Податкового кодексу України (зокрема, пунктом 21.2 статті 21) не конкретизовано заходи юридичної відповідальності за невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків та за прийняття неправомірного рішення посадовими (службовими) особами контролюючого органу. Проаналізовано норми Закону України «Про державну

службу», що визначають порядок та підстави відповідальності державних службовців, якими відповідно до пункту 342.4 статті 342 Податкового кодексу України визнаються посадові особи контролюючих органів; Кодексу України про адміністративні правопорушення та Закону України «Про запобігання корупції». Відзначено, що заходи відповідальності зібрано не в одному розділі Податкового кодексу (як це зроблено у випадку визначення заходів відповідальності для порушників-платників податків), а вміщено у різних нормативно-правових актах. Зроблено висновок про надмірну складність і заплутаність процесу притягнення до відповідальності посадових і службових осіб контролюючих органів, наслідком чого є його незначна результативність, що суттєво впливає на якість реалізації державної податкової політики в цілому.

Розділ 2 «Правові форми реалізації внутрішньої податкової політики України» складається з трьох підрозділів, у яких висвітлено питання правових форм реалізації державної податкової політики, передбачених Конституцією України, Податковим кодексом України та іншими нормативно-правовими актами.

У підрозділі 2.1 «Конституційно-правові форми реалізації державної податкової політики» здійснено системний аналіз конституційно-правового регулювання сфери оподаткування, що головним чином отримало розвиток у конституційних нормах-принципах, які визначають основні засади реалізації державної податкової політики, а також у правових позиціях Конституційного Суду України з податкових питань.

З'ясовано, що з моменту прийняття Конституції України і до сьогодні, на жаль, склалася практика, коли основні напрями податкової політики держави формулюються не на основі фундаментальних конституційно-правових принципів, а на основі поточних завдань функціонування і розвитку економіки, народного господарства. Водночас наголошено на тому, що у правовій державі, де влада пов'язана правом, здійснення податкової політики, безперечно, повинно бути пов'язано зі зміцненням основ конституційного ладу у контексті реалізації масштабних програм конституційного розвитку українського суспільства.

Відзначено, що конституційні норми, як основна конституційно-правова форма реалізації державної податкової політики, містять правові принципи, що є базовими для Податкового кодексу України та інших актів податкового законодавства; визначають основні орієнтири та напрями реалізації державної податкової політики, а також встановлюють компетенцію органів державної влади у цій сфері. Водночас зауважено, що для цієї конституційно-правової форми реалізації державної податкової політики характерними є такі ознаки як високий ступінь системності, узгодженості та стабільності. У підрозділі також проаналізовано окремі правові позиції Конституційного Суду України в сфері оподаткування, що набувають правової форми у вигляді завершеного інтерпретаційного акта (рішення або висновку), спрямованого на забезпечення адекватного тлумачення та застосування положень податкового законодавства та Конституції України суб'єктами податкових правовідносин. У зв'язку з цим виокремлено ряд функцій, як виконують правові позиції Конституційного Суду

України в сфері оподаткування, зокрема трансформаційну, джерельну, правоосвітню, правороз'яснювальну та уніфікаційну. Звернуто увагу на те, що Конституційний Суд України у процесі розгляду справ податкової сфери проводить конституціоналізацію податкового законодавства, коригуючи таким чином державну податкову політику в межах, окреслених Конституцією України.

У підрозділі 2.2 *«Реалізація державної податкової політики в умовах синергетичної дії податкових і бюджетних правових норм»* розглянуто проблеми взаємодії податкового та бюджетного законодавства під час реалізації державної податкової політики. Визначено, що здійснення податкової та бюджетної політики повинно характеризуватись узгодженістю, а також забезпечувати наступність і послідовність цих напрямів фінансової діяльності держави. Виявлено, що однією з тенденцій узгодженої бюджетно-податкової політики останніх років є фінансова децентралізація, що передбачає суттєве розширення повноважень територіальних громад, перерозподіл завдань, повноважень і ресурсів на національному, регіональному та місцевому рівнях, підвищення фінансової самостійності місцевих бюджетів. Вказано, що концепція бюджетно-податкової децентралізації в загальних рисах передбачає таке розмежування між рівнями влади: 1) на загальнодержавному рівні забезпечуються життєво важливі для держави види діяльності (національна безпека, оборона, міжнародні відносини, пріоритетні напрями економіки, успішний розвиток яких дозволяє державі конкурувати на світовому ринку); 2) на рівні областей регіональна влада повинна розвивати інфраструктуру регіонів, стимулювати розвиток найбільш важливих в обласному масштабі галузей промисловості, займатись реалізацією цільових програм обласного розвитку; 3) місцева влада відповідає за види діяльності, що стосуються місцевих жителів, наприклад, утримання житлово-комунального фонду, закладів освіти, охорони здоров'я, культури, організація транспортного обслуговування населення тощо).

Виділено ряд спільних ознак, притаманних правовим формам реалізації як податкової, так і бюджетної політики: 1) особливе цільове призначення (опосередковують відносини, що виникають у процесі фінансової діяльності держави); 2) публічний характер (спрямованість на задоволення публічного інтересу у податкових і бюджетних відносинах); 3) реалізація в руслі загальнодержавної економічної та фінансової політики; 4) категоричність, що виявляється у податкових і бюджетних правових нормах залежно від характеру суб'єктивних прав і обов'язків суб'єкта правовідносин; 5) системність (реалізується, зокрема, під час застосування різних форм удосконалення фінансового законодавства, особливо систематизації та кодифікації як найвищої її форми, що надає фінансово-правовим актам – Податковому та Бюджетному кодексам України – узгодженості та усталеності).

Підрозділ 2.3 *«Правові форми узгодження публічного та приватного інтересу в процесі реалізації державної податкової політики»* присвячений дослідженню ролі правових форм, що забезпечують узгодження публічного і приватного інтересів у процесі здійснення державної податкової політики.

З'ясовано, що однією з правових форм узгодження публічного та

приватного інтересу при оподаткуванні є договірна форма. Обґрунтовано, що договір розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань або податкового боргу не є договором у традиційному цивільно-правовому розумінні, оскільки однією з його сторін є владний суб'єкт, що визначає його спрямованість на врегулювання публічно-правових відносин. Крім того, порядок його укладення, зміни та розірвання регулюється нормами податкового, а не цивільного законодавства. Тобто, якщо у цивільному праві диспозитивність переважно пов'язана з договірними відносинами рівноправних контрагентів у їх класичному розумінні, то податковому праву притаманні дещо видозмінені договірні форми з урахуванням його (податкового права) специфіки як публічної галузі права, для якої характерним є наявність унікального методу правового регулювання, що поєднує в собі елементи імперативних і диспозитивних засад, з переважанням владних способів юридичного впливу. Зроблено висновок про те, що договірна форма останніми роками стала використовуватись у процесі реалізації державної податкової політики не тому, що в ряді випадків стало неможливим не враховувати інтереси протилежної державі сторони правовідносин, а для того, щоб держава могла бути більш гнучкою, здатною точніше враховувати індивідуальну специфіку підпорядкованого суб'єкта податкових правовідносин.

На підставі аналізу інституту податкового компромісу як форми узгодження публічного та приватного інтересів у сфері оподаткування відзначено, що запровадження цього інституту до Податкового кодексу України було пов'язано з прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу» 25 грудня 2014 р. Зауважено, що власне компроміс між платником податків і державою та досягнення балансу їх інтересів полягає в тому, що платник податків, з одного боку, визнає факт невиконання ним вимог Податкового кодексу та сплачує податкові зобов'язання, визначені відповідно до підрозділу 9-2 розділу XX цього кодексу, а держава, з іншого боку, відмовляється від застосування до правопорушника заходів юридичної відповідальності. Водночас встановлено, що у науковій літературі існують абсолютно протилежні погляди на доцільність використання інституту податкового компромісу як виду податкової амністії та інструменту реалізації державної податкової політики.

Розділ 3 «Система гарантій прав і законних інтересів платників податків як пріоритетний напрям державної податкової політики» складається з трьох підрозділів і присвячений дослідженню питань правової захищеності платників податків в Україні у зв'язку з тим, що призначення податкової політики не зводиться лише до захисту основних прав і законних інтересів держави у податкових правовідносинах. Доведено, що сучасна податкова політика України повинна бути спрямована не тільки на ефективне адміністрування податків і зборів та, як результат, на наповнення дохідної частини бюджету, а й на дотримання прав і законних інтересів платників податків і забезпечення їх послідовної реалізації та захисту на основі норм Конституції та податкового законодавства.

У підрозділі 3.1 «Аналіз захисту прав платників податків в Україні на сучасному етапі» стану захисту прав і законних інтересів платників податків як органічної складової системи захисту прав і свобод людини і громадянина. На підставі аналізу даних, наведених у Стратегічному плані діяльності Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини на 2013–2017 роки, встановлено, що протягом 2015–2016 рр. стан захисту прав і свобод людини і громадянина значно погіршився, зокрема у зв'язку з обмеженням прав окремої категорії платників податків шляхом запровадження оподаткування пенсійних виплат.

Наголошено на тому, що іншим серйозним приводом для занепокоєння в сфері закріплення юридичних гарантій захисту прав людини і громадянина та подальшої лібералізації національного законодавства стали зміни 2016 р. до Конституції України, внесені Законом України «Про внесення змін до Конституції України (щодо правосуддя)», що згодом може позначитись і на правах платників податків. Аналіз положення ч. 3 ст. 124 у Конституції в редакції від 30 вересня 2016 р., відповідно до якого законом може бути визначений обов'язковий досудовий порядок урегулювання спору, а також аналіз практики Конституційного Суду України та Європейського Суду з прав людини дозволив зробити висновок, що це обмежує конституційні права і свободи людини і громадянина на доступ до правосуддя, зокрема у розумінні ч. 2 ст. 8, ч. 2–3 ст. 22 та ч. 1–2 ст. 55 Конституції України та ст. 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод. У зв'язку з цим запропоновано виключити частину 3 статті 124 Конституції України як таку, що суперечить іншим конституційним принципам та міжнародним договорам України, які є частиною національного законодавства.

Підрозділ 3.2 «Сутність і юридичні гарантії захисту прав і законних інтересів платників податків в Україні» присвячено характеристиці таких категорій як «захист прав платників податків», «юридичні гарантії прав і законних інтересів платників податків», «законні інтереси платників податків». Встановлено різницю між змістом прав і законних інтересів платників податків, яка полягає в тому, що суб'єктивні права платників податків необхідно розглядати як передбачену податково-правовою нормою можливість вчиняти дії чи бездіяльність у податковій сфері у певний спосіб, що при цьому забезпечується відповідними обов'язками контролюючих органів, їх посадових осіб, і в цьому виявляється їх гарантійний механізм, а законний інтерес платника податків – як юридичну конструкцію, що не вимагає певної поведінки від контролюючих органів та не забезпечена їх конкретним юридичним обов'язком.

З'ясовано, що права платників податків та юридичні гарантії їх здійснення визначено Конституцією України, Податковим кодексом України, а також підзаконними нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України та центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику. Акцентовано увагу на тому, що юридичні гарантії захисту прав і законних інтересів платників податків доцільно диференціювати на матеріальні (що є сукупністю прав громадянина, закріплених у законодавстві, а також засобів

правового забезпечення їхньої охорони і захисту в процесі реалізації) та процесуальні (являють собою передбачені законодавством спеціальні процедурні правила реалізації прав, а також порядок їхньої охорони і захисту на випадок правопорушення).

Підрозділ 3.3 «Юрисдикційні форми та способи захисту прав і законних інтересів платників податків» присвячено дослідженню системи захисту прав і законних інтересів платників податків, що сформувалась в Україні на сучасному етапі.

Визначено, що вдосконалення та розширення гарантій прав і законних інтересів платників податків діалектично пов'язано не тільки зі змістом норм, що регламентують реалізацію і захист прав платників податків у податкових правовідносинах, але й з вольовими діями контролюючих органів, що забезпечують правильне застосування правових норм, підвищеною відповідальністю посадових осіб контролюючих органів і самого законодавця, який здійснюючи законотворчість, повинен спиратися на фундаментальні основи – принципи податкового права. Обґрунтовано, що сучасна система захисту прав і законних інтересів платників податків включає в себе дві форми – юрисдикційну та неюрисдикційну. Встановлено відмінності між поняттями «форми» та «способи» захисту прав і законних інтересів. Визначено, що юрисдикційна форма передбачає два способи захисту – судовий та адміністративний, до неюрисдикційної форми доцільно віднести спосіб самозахисту. Надано характеристику зазначеним способам захисту прав і законних інтересів платників податків, а також встановлено їх переваги та недоліки. Зазначено, що найпоширенішими способами захисту суб'єктивних прав і законних інтересів платника податків є адміністративний і судовий способи. Обґрунтовано, що судовий спосіб захисту прав і законних інтересів платника податків є більш ефективним порівняно з адміністративним способом.

Розділ 4 «Правові форми реалізації зовнішньої податкової політики України» складається з трьох підрозділів, у яких розглянуто особливості реалізації зовнішньої податкової політики з використанням правових форм, ураховуючи європейські прагнення України та зарубіжний досвід у цій сфері.

У підрозділі 4.1 «Правові форми реалізації державної податкової політики в умовах європейської інтеграції України» основну увагу приділено загальній характеристиці податкової політики ЄС у ретроспективі, а також тенденціям, що характеризують сучасну податкову політику ЄС.

Висвітлено особливості адаптації національного податкового законодавства до законодавства ЄС як однієї з правових форм реалізації зовнішньої податкової політики України. Обґрунтовано, що адаптація є важливим напрямом у зв'язку з міжнародними зобов'язаннями України перед ЄС відповідно до Угоди про асоціацію 2014 р. Виділено та охарактеризовано повноваження органів державної влади в сфері адаптації, зокрема Міністерства фінансів України, Міністерства юстиції України та Державної фіскальної служби України, а також Парламентського комітету асоціації, створеного відповідно до ст. 467 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС.

Здійснено аналіз співробітництва України з ОЕСР у конкретних правових формах, що поряд з адаптацією є важливим напрямом реалізації зовнішньої податкової політики України. Встановлено, що діяльність ОЕСР у сфері оподаткування зосереджена на таких напрямках як розробка інструкцій з проведення переговорів та застосування двосторонніх податкових угод, обмін досвідом у сфері обміну податковою інформацією, вивчення методів податкового стимулювання у сфері податку з доходів фізичних осіб та прибуткового податку з юридичних осіб на прикладі держав-членів та не членів ОЕСР, вивчення проблем міжнародного ухилення від оподаткування тощо. З'ясовано, що співробітництво між Україною та ОЕСР було започатковано у 1997 році шляхом підписання Кабінетом Міністрів України та ОЕСР Угоди щодо привілеїв, імунітетів та пільг, які надаються ОЕСР на території України. Підкреслено, що сьогодні Україна тісно співпрацює з ОЕСР у статусі асоційованого члена в межах Глобального форуму ОЕСР з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей та в статусі учасника (спостерігача) в рамках Робочої групи з питань розвитку малого і середнього бізнесу та підприємництва.

Окреслено правові форми реалізації зовнішньої податкової політики України в контексті співробітництва України у сфері оподаткування з Внутрішньо-європейською організацією податкових адміністрацій (ІОТА) та СНД.

У підрозділі 4.2 «Договірно-правова форма реалізації зовнішньої податкової політики України» розглянуто особливу роль договірно-правової форми в процесі здійснення зовнішньої податкової політики України. Зокрема, зазначено, що договірно-правова форма має особливе значення та вимагає відповідних засобів і способів реалізації, якими є: 1) розробка, укладення та ратифікація двосторонніх і багатосторонніх міжнародних договорів, конвенцій і угод, їх виконання; 2) створення та забезпечення діяльності дво- та багатосторонніх органів управління щодо розв'язання різних конфліктів і розбіжностей; 3) проведення спільних консультацій з найбільш важливих питань співробітництва та ін. Обґрунтовано, що у рамках договірно-правової форми на міждержавному рівні переважають заходи стимулювання – дозволи, пільги, заохочення, особливі режими сприяння та ін. Міждержавна взаємодія у рамках цієї форми будується на принципі взаємовигідного співробітництва. Встановлено, що деякі договори мають рамковий характер, передбачаючи можливість подальшого поглиблення співробітництва шляхом укладення додаткових угод, що суттєво розширює та ускладнює систему двостороннього співробітництва держав у сфері оподаткування. Виявлено та надано характеристику основним вимогам, які висувуються до проектів міжнародних договорів України у сфері оподаткування, що включають вимоги до структури договору, мови викладення, юридичної техніки та порядку оформлення. На основі правового аналізу текстів чинних договорів України про уникнення подвійного оподаткування узагальнено структуру таких договорів.

Підрозділ 4.3 «Перспективи удосконалення правових форм реалізації державної податкової політики України в контексті зарубіжного досвіду»

присвячений аналізу проектів законів, що перебувають на розгляді у Верховній Раді України та відображають основні тенденції розвитку податкового законодавства та державної податкової політики відповідно.

Зокрема, проаналізовано законодавчі ініціативи в сфері запровадження податку на виведений капітал замість податку на прибуток підприємств та в сфері оподаткування діяльності, пов'язаної з видобуванням (майнінгом) та обігом криптовалют в Україні. Встановлено, що основна перевага запровадження податку на виведений капітал полягає в тому, що весь прибуток, отриманий підприємством, не оподатковується та залишається у розпорядженні підприємства на його розвиток (модернізація виробництва, нові об'єкти будівництва, транспорт тощо). Разом з тим, як тільки підприємство вирішить вивести капітал на користь неплатників податку (наприклад, здійснити виплати власникам у формі дивідендів і прирівняних до них платежів), воно повинно нарахувати та сплатити податок на виведений капітал. Крім того, з'ясовано основну відмінність податку на виведений капітал від чинного податку на прибуток підприємств – об'єктом оподаткування податком на виведений капітал згідно з проектом Міністерства фінансів України є операції з виведення капіталу та прирівняні до них операції, а не прибуток як такий. Водночас наголошено на тому, що крім очевидних переваг у вигляді створення стимулів для ділової та інвестиційної активності законопроект щодо запровадження податку на виведений капітал містить низку недоліків: 1) наявність значних ризиків щодо розбалансування бюджету, оскільки на сьогодні податок на прибуток підприємств є одним із бюджетоформуючих. Отже, одразу виникне потреба у пошуку компенсаторів надходжень від цього податку, що зазвичай задовольняється у таких випадках за рахунок додаткових податків (наприклад, підвищення ставок акцизів, імпортного мита, податку з доходів фізичних осіб) або скорочення видатків на відповідні галузі; 2) наявність ризиків щодо перетворення України на низькоподаткову юрисдикцію у розумінні BEPS, правові стандарти якого сьогодні Україна активно намагається імплементувати в національне законодавство; 3) значні витрати часу та коштів на налагодження системи адміністрування нового податку та ін.

ВИСНОВКИ

У дисертації вирішено наукову проблему теоретико-методологічного обґрунтування змісту державної податкової політики з позицій фінансового права, розкриття правових форм її реалізації та розроблення засад наукового забезпечення напрямів і правових інструментів досягнення ефективності та результативності державної податкової політики України. До основних висновків і пропозицій віднесено такі:

1. Ураховуючи суттєві недоліки в застосуванні правових форм реалізації державної податкової політики України на сучасному етапі, означену проблему більш конкретно розглянуто з позицій фінансового права та визначено державну податкову політику як один із основних напрямів фінансової діяльності держави, що здійснюється уповноваженими органами державної влади з метою мобілізації

грошових коштів у формі податків і зборів до відповідних бюджетів та втілений у податково-правових нормах, спричиняє юридично значущі наслідки для суб'єктів податкових правовідносин і спрямований на узгодження публічного та приватного податкового інтересу.

2. Визначено, що методологічною основою дослідження сутності державної податкової політики є сукупність наукових концепцій і методів пізнання, завдяки яким можливе вирішення спеціальних дослідницьких завдань, пов'язаних із вивченням особливостей державної податкової політики як фінансово-правового феномена та правових форм її реалізації. У ході дослідження диференційовано наявні наукові джерела з питань державної податкової політики та особливостей її реалізації на блоки знань за предметною сферою: праці теоретичного (філософського) спрямування та праці прикладного (галузевого та міжгалузевого) спрямування.

3. Правова природа державної податкової політики зумовлена домінуючим публічним інтересом та підпорядкованим їй приватним, що визначає публічно-правовий характер державної податкової політики. Державній податковій політиці притаманний ряд спільних з іншими різновидами державної політики атрибутивних властивостей, зокрема: здійснення у конкретних історичних умовах і конкретному зовнішньому середовищі; публічність; цілеспрямованість; відповідність (або невідповідність) загальнонаціональним інтересам; координаційний характер; інклюзивність; безперервність; правова опосередкованість. Специфічною ознакою державної податкової політики як фінансово-правового феномена – це чітко виражена спрямованість на мобілізацію грошових коштів до централізованих фондів держави, зокрема однобічна спрямованість фінансових ресурсів від платників податків до бюджету у формі податків і зборів.

4. Правова форма – це полісемантична юридична категорія, що в сучасній доктрині права використовується в двох основних значеннях:

1) сутнісному, відповідно до якого під правовою формою розуміють форму (джерело) права;

2) функціональному (діяльнісному), у рамках якого правова форма інтерпретується як врегульована нормами закону діяльність уповноважених органів державної влади, що спричиняє юридичні наслідки.

Наголошено на тому, що ці два підходи не конкурують між собою, а взаємодоповнюють один одного, оскільки очевидно, що процесуальна форма завжди перебуває у нерозривному зв'язку зі змістом.

Виділено два види правових форм реалізації державної податкової політики залежно від рівня її реалізації: 1) правові форми реалізації внутрішньої податкової політики; 2) правові форми реалізації зовнішньої податкової політики.

5. Реалізація державної податкової політики, як і інші напрями фінансової діяльності держави, ґрунтується на певних принципах, тобто вихідних засадах, що відображають її найбільш суттєві особливості. Принципи характеризуються такими основними ознаками як високий ступінь узагальнення, базовість, підвищена стабільність.

Системою принципів реалізації державної податкової політики є необхідна і достатня сукупність органічно пов'язаних доктринальних і законодавчих засад, що визначають основні напрями реалізації державної податкової політики. За критерієм джерел походження принципів реалізації державної податкової політики їх доцільно класифікувати на законодавчо встановлені та доктринальні; у свою чергу, законодавчо встановлені принципи доцільно розмежувати на конституційні та спеціальні.

Систему принципів реалізації державної податкової політики утворюють принципи оподаткування, принципи податкового законодавства та власне принципи податкової політики. Теоретичний аналіз змісту принципів оподаткування та правовий аналіз принципів податкового законодавства дозволив зробити висновок про те, що принципи оподаткування утворюють основу податкового законодавства, виконують функцію орієнтирів правотворення та правозастосування, а також є показником досягнутого у державі рівня урегульованості та порядку у податкових правовідносинах. У свою чергу, принципи побудови податкової політики не можуть суперечити принципам податкового законодавства та мають ураховувати останні. Реалізація цієї системи принципів у практичній податковій політиці дозволяє оптимально поєднувати інтереси всіх суб'єктів податкових правовідносин, забезпечуючи пошук балансу під час реалізації державою фіскальної та регулятивної функції податків.

6. Суб'єкти, які беруть участь у формуванні та реалізації державної податкової політики – органи державної влади – утворюють систему, в якій можна виділити чотири основних групи: 1) органи законодавчої влади (Верховна Рада України в цілому та спеціалізований комітет у структурі її апарату – Комітет з питань податкової та митної політики); 2) органи виконавчої влади (Кабінет Міністрів України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Міністерство фінансів України та Державна фіскальна служба України; також із певними застереженнями до цієї групи належить Державна казначейська служба України, яка не маючи прямих повноважень у сфері здійснення державної податкової політики, у чітко визначених законодавством випадках сприяє її реалізації); 3) органи судової влади (Конституційний Суд України та система адміністративних судів); 4) органи зі спеціальним конституційно-правовим статусом (Президент України та Рахункова палата).

Таке групування суб'єктів має істотне значення як для правотворчої, так і для правозастосовної практики, оскільки, відображаючи реалізацію принципу поділу влади, сприяє упорядкуванню та чіткому розмежуванню повноважень між органами державної влади в процесі здійснення державної податкової політики.

7. Конституційно-правовими формами реалізації державної податкової політики є конституційні норми-принципи (на яких базується та у відповідності до яких здійснюється податкова політика України) та правові позиції Конституційного Суду України у сфері оподаткування (рішення та висновки Конституційного Суду України щодо конституційності чи неконституційності окремих положень податкового законодавства).

У Конституції України відсутній окремий розділ, який би містив у собі норми, що регулюють податкові правовідносини та визначають основні параметри реалізації державної податкової політики. Однак конституційне регулювання вказаних відносин здійснюється в окремих статтях Основного закону, які доцільно класифікувати на дві групи: 1) загальні норми, що закріплюють засади конституційного ладу, виступають спільною основою для формування всіх сегментів економічної політики держави та є визначальними для вироблення стратегічного курсу державної податкової політики України (зокрема, принцип верховенства права, встановлений ч. 1 ст. 8; принцип рівності, передбачений ст. 21 і 24 та інші вихідні засади, що містяться в статтях 1, 3, 21–22, 24 (частина 1), 36 (частина 1 і 3), 41–44, 48, 55); 2) спеціальні норми, що прямо регулюють податкові відносини та визначають основоположні принципи діяльності суб'єктів таких відносин (ст. 67, п. 1 ч. 2 ст. 92, ст. 74, п. 3 ст. 116, п. 4 ст. 138, ч. 1 ст. 143).

Правові позиції Конституційного Суду в сфері оподаткування набувають правової форми у вигляді завершеного інтерпретаційного акта (рішення або висновку), спрямованого на забезпечення адекватного розуміння та застосування положень податкового законодавства та Конституції України суб'єктами податкових правовідносин. Таким чином, правова позиція та рішення, висновок Конституційного Суду України співвідносяться як зміст і форма. Функціональне призначення правових позицій Конституційного Суду України у сфері оподаткування виявляється в кількох аспектах: 1) трансформаційному – правова позиція Конституційного Суду є засобом передачі волі законодавця в рішенні правозастосовного органу; 2) джерельному – виконання ролі податково-правових норм у випадку їх недостатності та невизначеності для правової кваліфікації; 3) правоосвітньому – виконання ролі моделі, прототипу майбутньої податково-правової норми; 4) правороз'яснювальному – роз'яснення чинних норм податкового законодавства; 5) уніфікаційному – забезпечення єдності судової практики у сфері оподаткування.

8. Прогресивною правовою формою узгодження публічного та приватного інтересу при оподаткуванні є наявність системи податково-правових стимулів у податковому законодавстві, що дозволяє удосконалювати регулювання податкових відносин на основі стимулюючої, мотиваційної дії на вчинки і поведінку платників податків та заохочувати таким чином правомірні патерни поведінки у сфері оподаткування. Водночас, прагнучи до узгодження публічного та приватного інтересу у сфері оподаткування, держава повинна враховувати важливість не тільки визначення суми податків, яка задовольнить обидві сторони, а й доцільність і справедливість використання коштів, вилучених у платників у формі податків і зборів. Інакше кажучи, обсяг і якість наданих державою суспільних благ мають відповідати сумі сплачених податків, оскільки від цього значною мірою залежить готовність платників сплачувати податки і збори у майбутньому.

9. Сучасна система захисту прав і законних інтересів платників податків включає в себе дві форми – юрисдикційну та неюрисдикційну. Під

юрисдикційною формою захисту прав і законних інтересів платників податків необхідно розуміти процесуальну форму реалізації матеріального права платників на захист, визначену законом, а під способами захисту прав і законних інтересів платників податків – конкретні правомірні заходи, спрямовані на усунення порушення прав чи реальної небезпеки такого порушення та здійснення впливу на правопорушника.

У свою чергу, юрисдикційна форма передбачає два способи захисту – судовий та адміністративний, до неюрисдикційної форми доцільно віднести спосіб самозахисту. Судовий спосіб полягає у можливості захисту платниками податків своїх прав і законних інтересів у національних судах (Конституційному Суді України та системі адміністративних судів) та міжнародних (зокрема, Європейському суді з прав людини). Адміністративний спосіб включає можливість захисту платниками своїх прав і законних інтересів в органах Державної фіскальної служби України та інших органах державної влади. До інших органів державної влади у цьому випадку належать Уповноважений Верховної Ради України з прав людини та Рада бізнес-омбудсмена, що є консультативно-дорадчим органом при Кабінеті Міністрів України. Спосіб самозахисту заснований на концепції саморегуляції та вибору моделі поведінки платником податків, метою якого є захист власних прав і законних інтересів у сфері оподаткування. Він полягає у застосуванні особою засобів протидії, що не заборонені законом та не суперечать моральним засадам суспільства.

10. З'ясовано, що зовнішня податкова політика, як і зовнішня політика України в цілому, спрямована на євроінтеграцію, активне співробітництво органів Державної фіскальної служби України з фіскальними органами інших держав та реалізується з використанням таких правових форм: адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС; укладення двосторонніх міжурядових угод (конвенцій) про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням; обмін податковою інформацією на підставі Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах та окремих статей міжурядових угод (конвенцій) України про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна; врахування правових стандартів ОЕСР (зокрема, передбачених BEPS) під час удосконалення національного податкового законодавства.

11. У перспективі розвиток податкового законодавства, як однієї з основних правових форм реалізації державної податкової політики, повинен здійснюватись з урахуванням таких факторів: 1) задоволення публічного інтересу у сфері оподаткування за допомогою законів, що готуються на підставі наукового аналізу та прогнозування; 2) удосконалення структури податкового законодавства з урахуванням забезпечення розвитку національної системи законодавства та її окремих галузей; 3) зміцнення системних зв'язків між законами та підзаконними нормативно-правовими актами, а також законами і міжнародними договорами України у сфері оподаткування.

12. У зв'язку з незавершеною реформою органів Державної фіскальної служби України залишається актуальною пропозиція щодо підготовки проектів

нормативно-правових актів про внесення комплексних змін до законодавчих і нормативних актів, які регулюють діяльність зазначених органів. Зокрема, потребують удосконалення норми Митного кодексу України в контексті усунення неузгодженостей з нормами Податкового кодексу України щодо визначення системи контролюючих органів та їх назв (зокрема, пропонуємо вилучити скрізь у тексті Митного кодексу термін «орган доходів і зборів» та привести зазначені положення у відповідність з термінологією Податкового кодексу).

13. Запропоновано узгодити положення статті 10 Господарського кодексу України та статті 5 Митного кодексу України шляхом внесення змін до статті 10 Господарського кодексу України, які передбачають включення державної митної політики до основних напрямів економічної політики держави, що на сьогодні чітко встановлено статтею 5 Митного кодексу України та не врегульовано статтею 10 Господарського кодексу України.

14. Відзначено негативний вплив на процес реалізації державної податкової політики ситуації, що склалася на даний момент у вигляді паралельного існування двох нормативно-правових актів, що визначають правовий статус Міністерства фінансів України. Зокрема, встановлено, що одне Положення про Міністерство фінансів України затверджене Указом Президента України від 8.04.2011, а інше – Постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014. Обидва документи є чинними, тексти їх не є ідентичними, що є неприпустимим з правового погляду та потребує невідкладного розв'язання цієї проблеми уповноваженими органами державної влади.

15. Наголошено на забороні закріплення податкових норм у неподаткових законах. Виходячи з цього, з метою подолання колізії між частиною четвертою статті восьмої Закону України «Про пенсійне забезпечення», якою встановлено, що пенсії не підлягають оподаткуванню, та пунктом 7.3 статті сьомої Податкового кодексу України, де передбачено, що будь-які питання щодо оподаткування регулюються Податковим кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до Податкового кодексу, внести до чинного законодавства такі зміни – виключити ч. 4 зі ст. 8 Закону України «Про пенсійне забезпечення» та доповнити цим положенням (а саме словами «пенсії не підлягають оподаткуванню») статтю 165 Податкового кодексу України.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії:

1. Чайка В. В. Податкова політика України: теоретико-правовий аспект : монографія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2017. 348 с.

2. Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири : монографія / [Пашко П. В., Тарангул Л. Л., Аністратенко Ю. І. та ін.]; за ред. П. В. Пашка, Л. Л. Тарангул. Київ : ТОВ «Новий друк», 2015. 570 с.

(одноосібно автор – 0,9 друк. арк. у підрозділі 4.1 «Правові детермінанти вітчизняної податкової політики»).

Статті у наукових фахових виданнях:

3. Чайка В. В. Огляд податкової політики ЄС (1980–90-і рр.): юридичний аспект. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2012. Вип. 19. Т. 3. С. 212–215.

4. Чайка В. В. Договори України та держав ЄС про уникнення подвійного оподаткування як напрям співробітництва у податково-правовій сфері. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право»*. 2012. Вип. 20. Ч. 1. Т. 3. С. 240–243.

5. Чайка В. В. Фінансово-правове регулювання гармонізації прямих податків у державах Європейського Союзу: досвід для України. *Наше право*. 2013. № 11. С. 191–196.

6. Чайка В. В. Сучасні підходи правового регулювання податкової сфери. *Право і суспільство*. 2013. № 6. С. 278–281.

7. Чайка В. В. Спрощена система оподаткування: сучасні тенденції правового регулювання. *Наука і правоохорона*. 2013. № 4. С. 77–82.

8. Чайка В. В. Правові форми реалізації акцизної політики в Україні та державах ЄС. *Адміністративне право і процес*. 2014. № 1. С. 75–81.

9. Чайка В. В. Співвідношення податкового права з іншими галузями права та законодавства. *Актуальні проблеми держави і права*. 2014. № 73. С. 184–190.

10. Чайка В. В. Фінансово-правова природа податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. 2014. № 2. С. 48–54.

11. Чайка В. В. Защита прав человека в Украине в контексте международных налоговых правоотношений. *Uniwersalny i regionalny wymiar ochrony praw człowieka. Nowe wyzwania – nowe rozwiązania*. Т. 1. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe. 2014. С. 833–845.

12. Чайка В. В. Податкове право та конституційне право: точки дотику. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2015. № 1. С. 69–74.

13. Чайка В. В. Передумови взаємодії податкового та цивільного права. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2015. № 1. С. 99–104.

14. Чайка В. В. Правові аспекти функціонування податкової системи України на сучасному етапі. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2015. Вип. 14. Т. 1. С. 58–60.

15. Чайка В. В. Значення конституційних принципів і рішень Конституційного Суду для розвитку податкового права. *Фінансове право*. 2015. № 1. С. 64–68.

16. Чайка В. В. Конвергенція публічного та приватного права (на прикладі правового регулювання податкових відносин в Україні). *Scientific Letters of Academic Society of Michal Baludansky*. 2015. Vol. 3. № 6. С. 54–57.

17. Чайка В. В., Касьяненко Л. М. Правове регулювання відповідальності за порушення бюджетного законодавства в Україні та Білорусі: порівняльний аналіз. *Фінансове право*. 2015. № 3. С. 13–17 (особистий внесок здобувача: характеристика норм бюджетного законодавства Республіки Білорусь, що регламентують порядок і заходи відповідальності за порушення бюджетного законодавства).

18. Чайка В. В. Правові інструменти досягнення балансу публічних і приватних інтересів у податковій сфері. *Фінансове право*. 2015. № 4. С. 41–45.

19. Чайка В. В. Особливості застосування положень статті 164 Податкового кодексу України щодо оподаткування пенсій. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки*. 2016. № 3. С. 48–51.

20. Чайка В. В. Диспозитивність у податковому праві. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2016. № 4. С. 107–110.

21. Чайка В. В. Наукові підходи щодо трактування поняття публічного інтересу у сфері оподаткування. *Юридичний науковий електронний журнал: електрон. наук. фахове вид.* 2016. № 5. С. 68–70. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/1341/1/1363_IR.pdf (дата звернення: 22.01.2018).

22. Чайка В. В. Захист прав платників податків як органічна складова системи захисту прав і свобод людини. *Порівняльно-аналітичне право: електрон. наук. фахове вид.* 2016. № 4. С. 172–176. URL: http://www.pap.in.ua/4_2016/52.pdf (дата звернення: 22.01.2018).

23. Чайка В. В. Правова природа та ознаки державної політики. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2016. Вип. 5. С. 235–240.

24. Чайка В. В. Удосконалення правових форм реалізації податкової політики в умовах європейської інтеграції України. *Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика)*. 2017. № 1. С. 150–157.

25. Чайка В. В. Эффективная защита прав налогоплательщиков как предпосылка формирования налоговой культуры в украинском обществе. *Ochrona praw człowieka w Europie. Aksjologia – instytucje – nowe wyzwania – praktyka*. Т. 3. Toruń : Wydawnictwo Adam Marszałek, 2017. С. 462–476.

Публікації в інших наукових виданнях та тези доповідей:

26. Чайка В. В., Касьяненко Л. М. Юридичні гарантії захисту прав платників податків в Україні. *Міжнародний юридичний вісник: збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2015. Вип. 1 (2). С. 5–13 (особистий внесок здобувача: здійснено актуалізацію проблеми охорони та захисту прав платників податків в Україні; проаналізовано норми податкового законодавства, що визначають компетенцію органів Державної фіскальної служби України, та їх вплив на стан правової захищеності платників податків).

27. Чайка В. В. Доктринальні підходи щодо запровадження податку на нерухомість: юридичний аспект. *Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів*: матеріали IV наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 18 груд. 2012 р.). Ірпінь. 2012. С. 424–426.

28. Чайка В. В. Сучасний стан фінансово-правового регулювання гармонізації податку на прибуток компаній у державах ЄС: досвід для України. *Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів*: зб. матер. V наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 31 жовт. 2013 р.). Ірпінь: Вид-во Національного університету ДПС України, 2013. С. 534–539.

29. Чайка В. В. Окремі аспекти захисту прав платників податків за законодавством України. *Особливості реалізації міжнародно-правових норм у сфері оподаткування в Україні та світі*: зб. матер. наук.-практ. круглого столу (м. Ірпінь, 22 листоп. 2013 р.). Ірпінь. 2013. С. 176–181.

30. Чайка В. В. Перспективи використання практики правового регулювання акцизного оподаткування держав ЄС в національній податковій системі. *Акцизне оподаткування в Україні: реалії сьогодення та перспективи реформування*: матеріали наук.-практ. круглого столу (м. Ірпінь, 29 листоп. 2013 р.). Ірпінь. 2013. С. 201–206.

31. Чайка В. В. Значення конституційного правосуддя для розвитку податкового права. *Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів*: зб. матер. VI наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 12 груд. 2014 р.). Ірпінь: Вид-во Національного університету ДПС України, 2014. С. 296–299.

32. Чайка В. В. Майнове оподаткування як інструмент збалансування публічних і приватних інтересів. *Фінансово-економічна стратегія розвитку України в умовах сучасних геополітичних викликів (економіко-управлінські, правові, інформаційно-технічні, гуманітарні аспекти)*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпропетровськ 20 листопада 2015 р.). Дніпропетровськ. 2015. С. 42–43.

33. Чайка В. В., Касьяненко Л. М. Сучасна податкова система України: теоретико-правовий аспект. *Євроінтеграційні процеси в Україні*: зб. матеріалів наук.-практ. кругл. столу (м. Ірпінь, 8 вер. 2015 р.). Ірпінь. 2015. С. 52–57 (*виокремлення та аналіз проблем сучасної податкової системи України*).

34. Чайка В. В. Теоретичні підходи до податкової політики та її реалізації в податковому законодавстві України. *Право і держава: проблеми розвитку та взаємодії у XXI ст.*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 29–30 січ. 2016 р.). Запоріжжя. 2016. С. 108–112.

35. Чайка В. В. Правові засади податкової політики України. *Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 19–20 лют. 2016 р.). Ужгород. 2016. С. 180–183.

36. Чайка В. В. Правові аспекти надання фінансових послуг в Україні. *Теоретична та практична концептуалізація розвитку фінансово-кредитних*

механізмів в умовах нової соціально-економічної реальності: зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 25 бер. 2016 р.). Ірпінь. 2016. С. 458–460.

37. Чайка В. В. Ефективна податкова політика як складова економічної безпеки держави. *Фінансова безпека України на сучасному етапі: зб. тез Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Ірпінь, 25 бер. 2016 р.). Ірпінь. 2016. С. 337–340.*

38. Чайка В. В. Дотримання принципу правової впевненості особи в контексті реалізації статті 164 Податкового кодексу України. *Розвиток юридичної науки: проблеми та перспективи: зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кошице, 3–6 трав. 2016 р.). Лондон: IASHE, 2016. С. 23–24.*

39. Чайка В. В. Правові форми євроінтеграційної складової податкової політики України. *Вороновські читання (співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин): матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 4–5 жовт. 2017 р.). Харків: Асоціація фінансового права України, 2017. С. 233–237.*

40. Чайка В. В., Касьяненко Л. М. Теоретико-правові засади визначення поняття «податкова політика». *Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки: збірник тез доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 24 листоп. 2017 р.). Вінниця: Нілан-ЛТД, 2017. С. 271–273 (особистий внесок здобувача: теоретичний аналіз існуючих наукових підходів до визначення поняття «податкова політика»).*

АНОТАЦІЯ

Чайка В. В. Правові форми реалізації державної податкової політики України. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Університет державної фіскальної служби України. – Ірпінь, 2018.

У дисертації здійснено комплексний і системний аналіз правових форм реалізації державної податкової політики України на сучасному етапі. У роботі досліджено поняття, юридичну природу та атрибутивні властивості державної податкової політики з позицій фінансового права. Здійснено диференціацію правових форм реалізації державної податкової політики України на правові форми реалізації внутрішньої податкової політики та правові форми реалізації зовнішньої податкової політики. Окрему увагу приділено характеристиці принципів, покладених в основу реалізації державної податкової політики України. Висвітлено питання правового статусу та правосуб'єктності органів публічної влади – суб'єктів реалізації державної податкової політики.

Детально досліджено конституційно-правові форми реалізації державної податкової політики. Актуалізовано проблеми забезпечення балансу публічного та приватного інтересу у сфері оподаткування як одного з важливих напрямів державної податкової політики України.

Здійснено оцінку сучасного стану правової захищеності платників податків в Україні. Проаналізовано новели податкового законодавства України. Акцентовано увагу на сучасних формах і способах захисту платниками податків своїх прав і законних інтересів.

Визначено основні правові форми реалізації зовнішньої податкової політики України. Сформульовано висновки та розроблено пропозиції щодо вдосконалення чинного податкового законодавства України.

***Ключові слова:** державна податкова політика, реалізація державної податкової політики, правова форма, правове регулювання, нормативно-правові акти, податкове законодавство, податкова правова норма, правові принципи, правова позиція, податкова реформа, оподаткування, публічний інтерес, приватний інтерес, права та законні інтереси платників податків, публічні фінанси.*

АННОТАЦІЯ

Чайка В. В. Правовые формы реализации государственной налоговой политики Украины. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Университет государственной фискальной службы Украины. – Ирпень, 2018.

Диссертация содержит комплексный и системный анализ правовых форм реализации государственной налоговой политики Украины на современном этапе. В работе исследованы понятие, юридическая природа и атрибутивные свойства государственной налоговой политики с позиций финансового права. Отдельное внимание уделено характеристике принципов, заложенных в основу реализации государственной налоговой политики Украины. Освещены вопросы правового статуса и правосубъектности органов публичной власти – субъектов реализации государственной налоговой политики. Осуществлена дифференциация правовых форм реализации государственной налоговой политики Украины на правовые формы реализации внутренней налоговой политики и правовые формы реализации внешней налоговой политики.

Подробно исследованы конституционно-правовые формы реализации государственной налоговой политики, которые дифференцированы на конституционные нормы и правовые позиции Конституционного Суда Украины в сфере налогообложения. Выделены функции, которые выполняют правовые позиции Конституционного Суда Украины как правовая форма реализации внутренней государственной налоговой политики.

Актуализированы проблемы обеспечения баланса публичного и частного интереса в сфере налогообложения как одного из важных направлений государственной налоговой политики Украины. В связи с этим определено, что одной из правовых форм согласования публичного и частного интереса является

договорная форма, предусмотренная ст. 100 Налогового кодекса Украины. Вместе с тем в качестве формы согласования публичного и частного интереса рассмотрен институт налогового компромисса, а также дискуссионные вопросы его применения в процессе реализации государственной налоговой политики.

Осуществлена оценка современного состояния правовой защищенности налогоплательщиков в Украине. Проанализированы новеллы налогового законодательства Украины. Отмечено, что отечественная налоговая политика должна быть направлена не только на эффективное администрирование налогов и сборов и, как результат, – наполнение доходной части бюджета, но и на соблюдение прав и законных интересов налогоплательщиков, обеспечение их последовательной реализации и защиты на основе норм Конституции и налогового законодательства. Акцентируется внимание на современных формах и способах защиты налогоплательщиками своих прав и законных интересов. Указано, что наиболее распространенными в Украине являются административный и судебный способы защиты.

Определены основные правовые формы реализации внешней налоговой политики Украины. В частности, к ним отнесены: адаптация национального налогового законодательства к законодательству ЕС; заключение двусторонних межправительственных соглашений о предотвращении двойного налогообложения; обмен налоговой информацией на основании Конвенции о взаимной административной помощи в налоговых делах и отдельных статей межправительственных соглашений (конвенций) Украины о предотвращении двойного налогообложения; внедрение правовых стандартов ОЭСР в национальное налоговое законодательство.

Выделены факторы, с учетом которых должно в перспективе развиваться налоговое законодательство Украины. В связи с этим предложен ряд изменений в налоговое законодательство, которые позволят усовершенствовать процесс и результаты реализации налоговой политики Украины.

***Ключевые слова:** государственная налоговая политика, реализация государственной налоговой политики, правовая форма, правовое регулирование, нормативно-правовые акты, налоговое законодательство, налоговая правовая норма, правовые принципы, правовая позиция, налоговая реформа, налогообложение, публичный интерес, частный интерес, права и законные интересы налогоплательщиков, публичные финансы.*

SUMMARY

V. V. Chayka Legal Forms of Ukrainian State Tax Policy Implementation. – Printed as manuscript.

The Doctor of Law Degree Dissertation. Speciality 12.00.07 – Administrative Law and Process; Financial Law; Information Law. State Fiscal Service University of Ukraine. – Irpin, 2018.

This research deals with the complex and systematic analysis of legal forms of Ukrainian state tax policy implementation at the present stage. The dissertation

investigates the concept, legal nature and features of state tax policy from the Financial Law perspective. Special attention is paid to the description of principles underlying the state tax policy implementation of Ukraine. The issue of legal status and legal personality of public authorities – the subjects of state tax policy implementation - is highlighted. The legal forms of state tax policy implementation of Ukraine are divided into two types such as domestic tax policy legal forms and foreign tax policy legal forms.

The constitutional and legal forms of state tax policy implementation are closely examined. The problems of balance of public and private tax interest provision as one of the important directions of Ukrainian state tax policy are updated.

The current state of taxpayers' legal protection in Ukraine is assessed. The amendments to the Tax Law of Ukraine are analyzed. Special attention is paid to modern forms and methods of the protection of taxpayers' rights and legal interests.

The basic legal forms of implementation of Ukrainian foreign tax policy are defined. The conclusions are drawn and the proposals on improvement of the current tax legislation of Ukraine are developed.

Keywords: *state tax policy, state tax policy implementation, legal form, legal regulation, normative legal acts, tax legislation, tax legal norm, legal principles, legal position, tax reform, taxation, public interest, private interest, rights and legal interests of taxpayers, public finances.*

Підписано до друку 27.03.2018

Формат 60x84/16

Папір друкарський. Ум. друк. арк. 1,68.

Зам. № 95. Наклад 100 пр.

Видруковано в Університеті державної
фіскальної служби України.

08201, Київська область, м. Ірпінь, вул. Університетська, 31