

УДК 347.73

ОСОБЛИВОСТІ РОЗСУДУ В ПОДАТКОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ

© М. П. Кучерявенко

В статті аналізуються основи розсуду в публічно-правовому регулюванні податкових відносин. Автор звертає увагу на принципові особливості природи відносин оподаткування і, виходячи з цього, розглядає різні види розсуду в цій сфері. Пов'язуючи розсуд з певним вибором варіанта поведінки та отримання на підставі цього певного рішення, вибір диференціюється за суб'єктами: розсуд суб'єкта законотворчості, розсуд суб'єкта владних повноважень, судовий розсуд. Зупинившись на особливостях кожного з них, автор акцентує увагу на співвідношенні публічного розсуду з реалізацією свободи вибору варіанта поведінки зобов'язаних осіб (платників податків) при виконанні податкового обов'язку

Ключові слова: податкові правовідносини, баланс приватних і публічних інтересів, підстави розсуду в податкових відносинах, межі розсуду

1. Вступ

Розсуд у податково-правовому регулюванні – це доволі нове явище, поява якого зумовлена багатьма факторами. Серед останніх можна виокремити як негативні (наприклад, порушення юридичної техніки, наслідком чого виникає необхідність і можливість у владних і зобов'язаних суб'єктів діяти за власним переконанням), так і позитивні (приміром, необхідність забезпечення балансу приватного і публічного інтересів у сфері оподаткування). Більше того, при розгляді проблеми розсуду останній не можна однозначно назвати явищем суто негативним або суто позитивним [1, с. 47]. «Розсуд може стосуватися «вчинення або невчинення якоїсь дії» або торкатися питання «яким чином», тобто питання щодо заходів, за допомогою яких має реагувати орган на поведінку чи діяльність конкретного суб'єкта. Йдеться про ситуацію, коли орган може обрати захід чи адресата з декількох представлених» [2, с. 197]. Водночас вкрай важливим є визначення меж розсуду з метою недопущення проявів свавілля як владних суб'єктів податкових правовідносин, зокрема, контролюючих органів, так і платників податків і зборів. Для досягнення такої мети потрібно схарактеризувати розглядуване правове явище, встановити його ознаки, провести поділ на види.

2. Літературний огляд

Показово, що дослідженню питань, пов'язаних із означеною тематикою, присвятили свої праці вітчизняні і зарубіжні правники. Це, зокрема, А. Барак, Г. Бребан, Т. С. Март'янова, В. М. Манохіна, О. А. Музика-Стефанчук, Й. Пуделька, С. А. Резанов, Г. Й. Ткач, Ю. О. Тихомиров та ін. Однак, зважаючи на новизну, складність і багатоаспектність цієї проблеми, сьогодні виникає потреба у ґрунтовному її аналізі й широкій науковій дискусії.

3. Мета та задачі дослідження

Метою даної публікації є теоретико-правова характеристика розсуду в податковому праві

Для досягнення поставленої мети сформульовано такі завдання:

– визначити специфіку податкових правовідносин;

– схарактеризувати підстави розсуду у сфері оподаткування;

– навести особливості розсуду в податково-правовому регулюванні.

4. Особливості розсуду в податково-правовому регулюванні

Науковці по-різному підходять до визначення поняття розсуду у праві. А. Барак пише, що «розсуд – це повноваження, дане особі, яка володіє владою вибирати між двома або більш альтернативами, коли кожна з альтернатив законна» [3, с. 13]. Доволі виваженим є підхід, за якого розсуд характеризується як «вибір суб'єктом визначеної мети і способів її досягнення або як можливість виразити свою волю і приймати рішення незалежно від волі інших осіб» [4, с. 234]. При цьому називаються такі ознаки розсуду як правового явища: легальність (спроможність суб'єктивного розсуду представлена об'єктивним правом); інтелектуально-вольовий характер; правоздатність і дієздатність суб'єкта розсуду; цілеспрямованість розсуду (розсуд завжди спрямований на вибір варіантів поведінки, необхідних для досягнення конкретної мети)» [4, с. 234]. Очевидно, що розсуд у податково-правовому регулюванні має названі загальні ознаки. Поряд із тим, його особливості обумовлені специфікою податкових правовідносин, у динаміці яких він реалізується.

Принциповою особливістю податкових правовідносин є узгодження декількох аспектів [5, 68–86]. По-перше, податкові відносини є одними з найбільш конфліктних при пошуку і закріпленні форм правового регулювання. Неможливо в цій ситуації не враховувати природу даних відносин. Якщо, наприклад, в умовах кримінально-правового регулювання оцінка вбивства, грабежу єдина з позицій всіх конструкцій соціальних норм, тобто засуджується і мораллю, і релігією, і правом, то щодо оцінки оподаткування не все так однозначно. Нормативне регулювання має об'єктивно обґрунтувати логічність, доцільність і, відповідно, законність вилучення частини грошей у особи, яка чесно заробила (отримала) певну суму, в дохід держави або її окремого адміністративно-територіального утворення. У платника виникає питання: чому частина того, що я заробив своїми зусил-

лями, я повинен комусь віддати? Ще більш посилюється подібне протиріччя при зіставленні в регулюванні суспільних доходів і витрат. Йдеться про ситуації, коли платник точно і своєчасно виконав свій податковий обов'язок, сплативши податки, і сформував обґрунтовану можливість у публічного суб'єкта профінансувати певну потребу (будівництво та утримання доріг, освітлення вулиць, підтримання правопорядку, освіту, медичні послуги і т.д.), на яку власне ці кошти і акумулювалися в певному бюджеті, але яка не була у відповідній формі і розмірі профінансована з бюджету. Тобто гроші за рахунок податків і зборів для реалізації певних завдань і функцій держави або територіальних громад були зібрані, але ці завдання і функції не були профінансовані або профінансовані недостатньо.

По-друге, регулювання податкових відносин обумовлює певну нерівність учасників відносин. Це передбачає зміщення у балансі прав та обов'язків суб'єктів, що відносяться до різних сторін податкових правовідносин. Якщо правосуб'єктність представника владної сторони податкових правовідносин формується переважно за рахунок наділення її правами щодо учасника, який представляє іншу сторону податкових правовідносин, то правосуб'єктність останнього формується переважно за рахунок обов'язків. Безумовно в цьому є певна послідовність і логіка. Податково-правове регулювання спрямоване на впорядкування відносин, що забезпечують надходження грошових коштів у формі податків і зборів до бюджетів, тобто мова йде про врегулювання першої стадії руху публічних грошей. Тому абсолютно логічним є те, що власник цих грошей (державна або територіальна громада) розпоряджаються ними і визначає особливості режиму їх руху. Це і пояснює те, що власник грошових коштів уповноважує відповідного суб'єкта правами по контролю за їх рухом на цій стадії фінансової діяльності, закріплюючи за зобов'язаним суб'єктом переважно приписи, що визначають характер, форму та спосіб виконання обов'язків з податкового обліку, сплати та звітності.

По-третє, метою податкового регулювання є і залишається досягнення балансу інтересів всіх учасників податкових відносин. Участь кожного суб'єкта податкових відносин обумовлюється досягненням його інтересу, що складає лише один з елементів загальної системи інтересів, що реалізуються в умовах податково-правового регулювання. Безумовно, можна говорити і про суперечність інтересів, і про конфлікт інтересів, але завданням в даних умовах є саме досягнення балансу інтересів в цілісній системі інтересів. У податково-правовому регулюванні можна виділити наступні види інтересів:

- а) інтерес суспільства;
- б) інтерес держави;
- в) інтерес територіальної громади;
- г) інтерес державного органу;
- д) інтерес платника податків.

Навряд чи можна говорити про співпадіння інтересів навіть суб'єктів, що представляють одну і ту ж сторону в податкових відносинах. Тим більше протилежними за своїм змістом є інтереси платників податків і, наприклад, інтереси держави і територіа-

льних громад, хоча при узгодженні інституту публічних доходів і витрат ці інтереси можуть і узгоджуватися, збігатися. Платник, сплачуючи податки, безумовно зацікавлений в отриманні якісних послуг в сфері освіти, медицини і т. д. за рахунок бюджетного фінансування. У той же час, держава і територіальні громади формують свої можливості в залежності від податкових надходжень до бюджетів, тобто від того, наскільки повно і своєчасно платник реалізував свій обов'язок. Співпадіння інтересів в даному випадку виходить за межі податково-правового регулювання і передбачає встановлення безпосереднього взаємозв'язку і узгодження інститутів публічних доходів і публічних видатків, тоді як податково-правове регулювання становить лише одну з частин першого.

Одним із способів досягнення подібного узгодження якраз і виступає розсуд учасників податкових відносин. Безумовно, проблема розсуду в податково-правовому регулюванні не може вважатися відокремленою або щодо замкнутою. Аналіз подібної форми реалізації свободи вибору не може вважатися закінченим без дослідження проблем «дискреції», «преюдиції», «тлумачення», «оціночних понять». Кожна з них гідна самостійного дослідження [6–8]. Однак, з огляду на подібне різноманіття цих конструкцій, нам все-таки хотілося б зупинитися переважно на різних аспектах проблеми розсуду. Традиційно розсуд пов'язується з діяльністю учасників податкових відносин, що представляють владну сторону податкових відносин або суди. Однак, в умовах сьогодення слухним є зауваження, що розсуд в податковому праві не можна зводити лише до реалізації можливостей виключно владних суб'єктів. Певні можливості вибору реалізації права чи обов'язку на свій розсуд притаманні і зобов'язаним особам.

Як ми вказували, застосування розсуду в податково-правовому регулюванні обумовлюється багатьма факторами. Зупинимося на їх розгляді більш детально.

1. Характер і зміст податково-правових норм. Податково-правовими нормами не тільки закріплюються межі можливої поведінки, а й процедури, варіанти їх реалізації. Принципово важливим при цьому є досягнення балансу інтересів учасників податкових відносин, узгодження процедур діяльності суб'єктів. У цьому випадку зміст податково-правових норм може закладати основи негативних результатів в реалізації розсуду. Наприклад, відповідно до п. 100.2 ст. 100 Податкового кодексу України платник податку має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. У той же час серед обов'язків посадових осіб контролюючих органів реалізація подібного права платника не передбачена. Однак п.п. 20.1.29 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України закріплює право контролюючих органів приймати рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, а також про списання безнадійного податкового боргу в порядку, передбаченому законодавством [9]. У цій ситуації, коли праву одного учасника відносин протистоїть право іншого учасника, порушується логічна конструкція «право-обов'язок-санкція». Неприйняття

рішення контролюючим органом щодо відстрочення або розстрочення ускладнює, якщо не перешкоджає взагалі, судовий захист платника, оскільки акту, який він може оскаржити в суді, просто не існує. Закріплення обов'язку прийняти рішення контролюючим органом щодо відстрочення або розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу принципово змінило б цю ситуацію.

2. Специфіка термінології податкового законодавства. Передбачає єдність у використанні критеріїв при характеристиці та оцінці змісту понять. На наш погляд, мова йде про складноструктуровані системи узгоджень як всередині податкового законодавства, так і на стику його з іншими групами фінансових законодавчих норм і норм інших законодавств.

Перш за все наголосимо на проблемі обґрунтованих (але не дохідливих, однак об'єктивно необхідних) законодавчих конструкціях, які складно зрозумілі або неможливі до застосування. Вони зазвичай існують на стику законодавств, навіть на внутрігалузовому стику. Як приклад можна посперитися на співвідношення конструкцій бюджетного і податкового законодавства. Йдеться про ст. 9 Бюджетного кодексу України, в якій використовується таке поняття, як «податкові надходження», і Податковий кодекс України, де говориться про «податки, збори, обов'язкові платежі» [9; 10]. Іншим яскравим прикладом є назва ст. 113 Податкового кодексу України – «Штрафні (фінансові) санкції (штрафи)» [9], хоча мова йде про банальний штраф. Звісно, подібна стаття могла б носити назву: «Фінансова санкція» або «Штраф», що більш чітко і ясно виражало б спрямованість і зміст регулювання цього аспекту відносин.

Крім того п. 111.2 ст. 111 Податкового кодексу України «Види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи», встановлює, що фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [9]. Не зупиняючись на громіздкості подібної конструкції, хотілося б звернути увагу на помилковість змішання штрафів як санкцій і пені як способу забезпечення виконання зобов'язання. І правова природа їх, і підстави застосування принципово різні, проте виходячи з мови податкового законодавства, пеня перетворюється в санкцію. Таке формулювання залишає за платником право оскаржити акт, в якому йому одночасно нараховується і штраф, і пеня. В даному випадку доречно посилання на ст. 61 Конституції України, відповідно до якої ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення [11]. Юридична відповідальність особи має індивідуальний характер. Оскільки і штраф, і пеня – це санкції, то одночасне нарахування їх незаконно. Останній висновок був би логічно спростований за умови традиційного віднесення штрафу до санкцій, а пені до способів забезпечення виконання зобов'язань.

3. Наявність колізій податково-правових норм. Спрямовані на подолання комплексного, неоднозначного тлумачення ситуації, коли дві або більше норм в різному контексті оцінюють зміст одних і тих же за

своєю природою відносин. При цьому характеризуючи розсуд на стику декількох галузевих законодавств навряд чи можна ставити питання про відхід від комплексного регулювання декількома галузями законодавства. Особливо яскраво подібна ситуація проявляється при розгляді податкових спорів, де мова йде про узгодження норм Кодексу адміністративного судочинства України, Податкового кодексу України, господарського та іншого законодавства [10; 12].

4. Наявність оціночних понять у змісті податково-правових норм. Так, доволі часто виникають ситуації, за яких використовуються формально невизначені поняття, тобто такі, що передбачають можливість, а іноді й обов'язковість свободи вибору при визначенні їх змісту. Водночас підкреслимо, що розсуд при використанні оціночних понять має певною мірою обмежуватися чіткістю у визначенні податкового обов'язку. Очевидно, що такий підхід виключав би різне становище платників, які перебувають в однаковому ситуації. При аналізі співвідношення конструкцій «розсуд» та «оціночні поняття» важливо розмежовувати, з одного боку, розсуд на рівні певних правових наслідків, що може впливати на права і обов'язки учасників відносин, так і режим їх реалізації та забезпечення і, з іншого боку, оціночні поняття як елемент юридичного складу, законодавчо закріпленого, що передбачає певну варіативність на стадії правозастосування. Принципова відмінність в застосуванні вищевказаних конструкцій носить порядок з якісною, змістовною оцінкою ситуації і прийняттям рішення, також певну кількісну характеристику. Якщо з розсудом ми пов'язуємо можливість кількох варіантів розвитку подій, правової оцінки ситуації, які засновані на діючому законодавстві і є законними, то оціночне поняття передбачає вибір єдиного правильного, заснованого на нормі закону варіанта оцінки або рішення.

Характеристика розсуду в податковому правозастосуванні дозволяє виділити кілька його особливостей. По-перше, в ході розсуду оцінюється зміст як норм, безпосередньо націлених на регулювання даної ситуації, так і норм-принципів, норм, що носять загальний характер. Саме останні припускають інтерпретаційну діяльність суб'єкта розсуду. По-друге, розсуд пов'язується з винятковим видом правозастосовчої діяльності, коли суб'єкту правозастосування надається можливість реалізувати свої повноваження не в чіткій відповідності із законодавчим приписом, а вибираючи з декількох варіантів оптимальну (на його погляд) можливість його реалізації в конкретній ситуації, що визначається реальними життєвими обставинами. По-третє, в основі реалізації розсуду лежить множинність варіантів рішень. Звісно, мова йде не про необмежену кількість варіантів, а про декілька. Причому кожен з цих кількох варіантів ґрунтується на чинній нормі законодавства і будь-який з них буде законним. Проблема вибору з цих кількох варіантів пов'язується з переконанням і оцінкою ситуації, співвіднесенням її суб'єктами розсуду з обставинами конкретних відносин. По-четверте, реалізація розсуду передбачає особливий процесуальний порядок. У цих умовах встановлюються не стільки перелік повноважень або їх конкретні формулювання, скільки

визначаються процедури їх реалізації. При цьому процесуальний порядок передбачає як деталізацію процедури реалізації повноваження самого суб'єкта розсуду, так і межі, способи, умови делегування окремих аспектів в реалізації його власного повноваження іншим учасникам відносин.

Розсуд в податковому регулюванні являє собою складне комплексне явище, яке визначає його місце на стику декількох галузей права і способів регулювання. Застосування розсуду в податкових правовідносинах передбачає узгодження сфери впливу податкових норм і можливостей їх використання. Комплексність розсуду в податковому регулюванні передбачає два аспекти: комплексність відносин, які регулюються подібним способом, і комплексність актів, за допомогою яких воно здійснюється.

Комплексність відносин, що відображають ситуацію, щодо якої повинно бути реалізовано розсуд, вказує на наявність як відносин оподаткування, так і групи відносин, які безпосередньо не є податковими, але без з'ясування природи і характеру яких неможливо зробити вибір суб'єкту розсуду. Тут доречно зазначити про оцінку судами реальності господарської операції. При цьому очевидним буде саме в рамках прийняття рішення щодо податкового спору усвідомити і оцінити позицію законодавця щодо цього з урахуванням норм господарського, кримінального і т. д. законодавства. Таким чином, комплексність суспільних відносин не передбачає і не зводить проблему до рівня необхідності комплексної правової галузі (інституту, підгалузі), але передбачає комплексну участь галузевих законодавчих актів, зберігаючи за кожним з них можливість використання своїх методів і врегулювання властивими саме даному інституту або підгалузі способами.

Комплексність актів передбачає врахування двох аспектів. З одного боку, при виборі суб'єктом варіанту поведінки спершу звертається увага на зміст актів, що відносяться до різних галузевих законодавств (про що йшлося вище). З іншого робиться акцент на комплексності актів, що характеризують єдиний (досить умовно) галузевий підхід. Принципово важливим у цій ситуації є врахування місця акту в сформованій ієрархічній системі законодавства. Проблемою, яка може ускладнити реалізацію розсуду, може бути протиріччя актів, що відносяться до різних рівнів в ієрархічній системі нормативного регулювання, що містять прямо протилежні висновки, кожен з яких є обов'язковим для застосування суб'єктом розсуду. На подібному прикладі співвідношення позицій Верховного Суду України та Європейського суду з прав людини ми зупинимось нижче.

Характерно, що розсуд в сфері оподаткування пов'язаний не тільки з чітким визначенням можливостей його реалізації, закріпленим в переліку повноважень суб'єкта розсуду, але і з певною динамікою його реалізації. По-перше, суб'єкт розсуду повинен спочатку усвідомити неможливість прийняття рішення на підставі чинного законодавчого масиву. Потім прийти до висновку про відсутність правової норми, за допомогою якої можна однозначно врегулювати дані відносини. По-друге, суб'єкт розсуду повинен співвіднести обставини, за якими йому не-

обхідно прийняти рішення, з його можливостями приймати це рішення. Іншими словами мова йде про межі повноважень, в яких йому надано право діяти і приймати рішення. Саме тому одним з найбільш суперечливих моментів в реалізації суб'єктом розсуду своїх повноважень є дотримання меж власної компетенції. По-третє, здійснивши два названі вище кроки, суб'єкт реалізації розсуду повинен сформулювати чітке, остаточне уявлення про можливі законні шляхи вирішення даної ситуації. По-четверте, наступним етапом в процедурному забезпеченні реалізації розсуду після формування множинності і варіативності законної оцінки ситуації є вибір єдиного, найбільш аргументованого та оптимального законного варіанту реалізації розсуду і прийняття відповідного рішення. По-п'яте, мабуть, логічно виходити з того, що прийняття рішення не є крапкою в реалізації розсуду, оскільки прийняте рішення повинно бути реалізовано. У цих умовах можливий варіант як реалізації заходів щодо гарантованого виконання прийнятого рішення безпосередньо суб'єктом розсуду, який його прийняв, так і спільними повноваженнями декількох суб'єктів, деякі з яких не мали безпосереднього відношення до прийнятого при реалізації розсуду рішення. Наприклад, рішення, прийняте в режимі розсуду фіскальним органом, може зумовити необхідну і обов'язкову реалізацію повноважень безпосередньо цього органу, органів державного казначейства, державних виконавців.

Підкреслимо, що принциповою особливістю розсуду в сфері оподаткування суб'єктами законотворчості, владними суб'єктами, судами є вибір відповідного варіанту поведінки при реалізації їх прав. У той же час певна свобода вибору характеризує і дії платника, коли він на свій розсуд вибирає можливі варіанти в реалізації власного податкового обов'язку. Свобода вибору варіанту поведінки, прийняття рішення платником податків пов'язується з реалізацією обов'язку. У цій ситуації платник змушений співвідносити певну свободу вибору з імперативним приписом щодо реалізації податкового обов'язку. Більш того, може виникнути питання: яким чином може бути реалізовано розсуд платника податків при абсолютній деталізації розмірів і процедур виконання податкового обов'язку. Сума податку не може бути приблизною або варіативною. Податковий обов'язок виражається в чіткому і однозначному грошовому еквіваленті. Саме тому ми пов'язуємо свободу вибору платника з вибором найбільш зручного та вигідного (з позицій трудовитрат, документообігу і т. д.) варіанту реалізації імперативного припису, що лежить в основі регулювання податкових відносин.

5. Результати дослідження

Розсуд суб'єкта владних повноважень в податкових відносинах принципово відрізняється від вибору варіанту поведінки платником податків. Якщо останній, реалізуючи власні суб'єктивні права, самостійно вирішує – користуватися ними чи ні, то владний суб'єкт (його посадова особа) зобов'язаний реалізовувати свої повноваження. Так, на підставі законодавчо закріпленого припису платник може реалізовувати свій податковий обов'язок як на загаль-

ному режимі, так і в спрощеному режимі, в умовах якого податковий обов'язок по окремих податках і зборах об'єднується в сукупний податковий обов'язок і реалізується сплатою єдиного платежу. Крім того платник на свій розсуд може реалізовувати свій податковий обов'язок як безпосередньо, так і через податкового представника.

Особливість місця і участі в цих відносинах платників податків обумовлюється презумпцією правомірності рішень платника податку. «У разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі закону, або якщо норма різних законів чи різних нормативно-правових актів допускають неоднозначне (множинне) трактувати прав і обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняття рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків» [9]. Подібна презумпція відображає тенденцію в коригуванні методу правового регулювання при вирішенні податкових спорів. Якщо при розгляді податкових спорів в режимі господарської юрисдикції тягар доведення покладено на платника податків, то з прийняттям Кодексу адміністративного судочинства України доведення неправомірності дій зобов'язаної особи покладено на суб'єкта владних повноважень.

6. Висновки

Як ми продемонстрували, розсуд у податково-правовому регулюванні – це доволі складне і багатоаспектне явище. Не зважаючи на застосування імперативного методу правового регулювання податкових відносин, певні суб'єкти відповідно до норм податкового законодавства мають можливість реалізувати свої повноваження не в чіткій відповідності із законодавчим приписом, а обираючи один з декількох можливих варіантів поведінки. Такий розсуд має загальні ознаки, що притаманні розсуду як загальноправовому поняттю, і особливі властивості, обумовлені специфікою податкових правовідносин, у динаміці яких він реалізується. Так, особливостями розсуду у податково-правовому регулюванні є: предмет оцінювання; наявність множинності варіантів рішень, кожен із яких є законним; особливий процесуальний порядок; межі, способи, умови делегування окремих аспектів в реалізації певних повноважень учасникам відносин; вибір суб'єктом відповідного варіанту поведінки при реалізації його прав. Основними факторами, що обумовлюють існування декількох варіантів поведінки суб'єктів податкових правовідносин, є такі: характер і зміст податково-правових норм; специфіка термінології податкового законодавства; наявність колізій податково-правових норм і оціночних понять у змісті останніх.

Література

1. Правоприменение в Советском государстве [Текст] / ред. И. Н. Кузнецов, И. С. Самощенко. – Москва: Юрид. лит., 1985. – 303 с.
2. Пуделька, Й. Адміністративний розсуд: поняття та розмежування із судовим розсудом [Текст] / Й. Пуделька // Порівняльно-аналітичне право. – 2016. – № 6. – С. 197–199.
3. Барак, А. Судейское усмотрение [Текст] / А. Барак. – Москва: Изд-во НОРМА, 1999. – 364 с.
4. Поляков, І. І. Розсуд у праві: поняття, ознаки і види [Текст] / І. І. Поляков; ред. С. В. Ківалов, Л. І. Кормич, Ю. П. Аленін та ін. // Актуальні проблеми політики. – 2009. – Вип. 38. – С. 233–239.
5. Кучерявенко, М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація [Текст]: монографія / М. П. Кучерявенко. – Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.
6. Смичок, Є. М. Юридичні презумпції у податково-правовому регулюванні [Текст]: дис. ... канд. юрид. наук / Є. М. Смичок. – Харків, 2015. – 190 с.
7. Семчик, О. О. Сучасні концепції оціночних понять у праві: до постановки питання [Текст] / О. О. Семчик // Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія: Право. – 2012. – Вип. 1. – С. 215–221.
8. Тимофєєв, О. О. Тлумачення податково-правових норм [Текст]: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О. О. Тимофєєв. – Ірпінь, 2010. – 17 с.
9. Податковий кодекс України [Текст]. – Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Бюджетний кодекс України [Текст]. – Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
11. Конституція України [Текст]. – Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
12. Кодекс адміністративного судочинства України [Текст]. – Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>

Дата надходження рукопису 12.09.2017

Кучерявенко Микола Петрович, кандидат економічних наук, доктор юридичних наук, професор, академік НАПрН України, Заслужений діяч науки і техніки України, Перший віце-президент Національної академії правових наук України, завідувач кафедри, кафедра фінансового права, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, вул. Пушкінська, 77, м. Харків, Україна, 61024
E-mail: finpravo@i.ua