Список використаних джерел:

1. Хріпливець Д.Є. Теоретичні засади моделей місцевого самоврядування. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=188>.
2. Никончук А.М. Розвиток та формування системи місцевого самоврядування в сучасній Україні. *Право і суспільство*. 2011. № 6.
3. Батанов О.В. Муніципальне право України : Підручник. Харків : Одиссей, 2008. С. 172.
4. Про Представника Президента України: Закон України від 5 березня 1992 року. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 23. Ст. 335.
5. Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування: Закон України від 7 грудня 1990 року (в редакції від 26 березня 1992 року). *Відомості Верховної Ради України*. 26 березня. 1992. № 28. Ст. 387.
6. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21 травня 1997 року. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 24. Ст. 170.
7. Офіційний веб-портал Верховної Ради України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=9590&skl=7.
8. Офіційний веб-портал Верховної Ради України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=10025&skl=7.
9. Національне агентство з питань державної служби. URL: www.nads.gov.ua/control/uk/publish/article.jsessionid=0BB2.
10. Павлович-Сенета Я.П. Розподіл повноважень між органами державної влади та місцевого самоврядування – один із напрямів реформування адміністративно-територіального устрою в Україні. URL: <http://vuzlib.com/content/view/2244/10>.
11. Децентралізація влади. URL: <http://elanets.mk.gov.ua/ua/rda/1408437867/>.

УДК 347.73: 336.22 (477)

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2019.5-1.33>

КАРМАЛІТА М.В.

**ВПЛИВ ПРИВАТНОГО ТА ПУБЛІЧНОГО ІНТЕРЕСУ
НА ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВІДНОСИН У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ**

Публікацію присвячено аналізу актів правотворчої діяльності на предмет реалізації приватного та публічного інтересу в оподаткуванні. Встановлено, що результати правотворення є правовим виразом мотивів, вимог, пропозицій, які породжуються інтересами. Дослідження прояву приватного та публічного інтересу в податкових правовідносинах дало змогу констатувати, що приватний та публічний інтерес є взаємопов'язаними категоріями у правовому регулюванні податкових відносин; право є засобом реалізації та захисту кожного з них; у межах сфери оподаткування відбувається як поєднання приватного та публічного інтересу, так і їхнє протистояння. Проілюстровано на конкретних нормах національного права прагнення уповноваженого суб'єкта створити умови для забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу в оподаткуванні. Інтересом в оподаткуванні пропонується розуміти прагнення учасників публічних суспільних відносин задовольнити економіко-соціальні потреби шляхом формування необхідного фінансового забезпечення завдяки податковим надходженням. У вітчизняному законодавстві відсутнє визначення приватного та публічного інтересу в оподаткуванні. Проблема балансу приватного та публічного інтересу необхідно вирішувати завдяки системному підходу, використовуючи історичну генезу кожного окремо в контексті правоутворення, а також тісному їхньому взаємозв'язку та взаємовпливі.

Характерними рисами приватного і публічного інтересу в оподаткуванні є: перебування у сфері правового регулювання, однак за відсутності нормативного їх визначення; зв'язок із конкретним матеріальним або нематеріальним благом у сфері оподаткування (прагнення до користування ним); виникнення з метою задоволення усвідомлених індивідуальних і колективних потреб (реалізувати права, виконати обов'язок, отримати захист); конфліктність між собою.

Взаємозумовленість реалізації приватного і публічного інтересу в оподаткуванні та процесу державного податкового менеджменту простежується на кожному етапі державного управління, зокрема під час вироблення норм права щодо організації сплати податків та зборів, контролю та аналізу виконання нормативно-правових вимог учасниками податкових відносин. Сучасними його тенденціями є зміна змісту податкової політики та форм її реалізації в контексті забезпечення основних прав і свобод людини і громадянина, відповідності основним принципам оподаткування, виявлення та врахування суспільних пріоритетів, активного розвитку нових форм господарювання, податкової конкуренції між країнами.

Ключові слова: *правове регулювання, публічні відносини, податкове право, приватний та публічний інтерес в оподаткуванні.*

The article deals with the analysis of acts of law-making activity for the purpose of realization of private and public interest in taxation. It is established that the results of lawmaking are legal expressions of motives, demands, proposals that are generated by interests. Research into the demonstration of private and public interests in tax relations has made it clear that private and public interests are interrelated categories in the legal regulation of tax relations; law is a means of realizing and protecting each of them; within the sphere of taxation there is a combination of private as well as public interest, and their confrontation. By the specific norms of national law, it is illustrated the desire of the authorized entity to create the conditions for securing the exercise of private and public interest in taxation. Interest in taxation is proposed to understand as the desire of participants of public social relations to meet economic and social needs by forming the indispensable financial support through tax revenues. There is no definition of private and public interest in taxation in domestic law. The balance of private and public interest needs to be addressed through a systematic approach, using each individual's historical genesis in the context of lawmaking, as well as in their close interrelation and interplay. Characteristic features of private and public interest in taxation are: being in the sphere of legal regulation, but in the absence of a regulatory definition; association with a specific tangible or intangible benefit in the field of taxation (desire to use it); emergence in order to meet conscious individual and collective needs (exercise rights, perform duties, obtain protection); conflict with each other.

The interdependence of private and public interest in taxation and the process of public tax management can be traced at every stage of public administration, in particular during the elaboration of the rules on the right to organize taxes and fees, control and analysis of the implementation of regulatory requirements by tax relations participants. Current trends are changing the content of tax policy and forms of its implementation in the context of ensuring the basic rights and freedoms of the individual and citizen, compliance with the basic principles of taxation, identification and consideration of social priorities, active development of new forms of business, tax competition between countries.

Key words: *legal regulation, public relations, tax law, private and public interest in taxation.*

Вступ. Особлива роль у забезпеченні балансу приватного та публічного інтересу відводиться праву. Це і не дивно, оскільки саме призначенням права є регуляція суспільних відносин та поведінки людей, примирення та подолання конфліктів шляхом компромісів, а також вираз справедливої міри свободи та рівності в суспільстві. Цінність права полягає в тому, щоб бути метою і засобом задоволення соціально справедливих загальнолюдських потреб та інтересів громадян та їх об'єднань, бути комунікативним і погоджувальним соціальним інструментом. Інтерес, що відображений у правовій нормі, має найкоротший шлях до своєї реалізації.

Для сучасної соціальної та правової держави є викликом формування належної системи правових норм, спрямованих на ефективне регулювання відносин у сфері справляння податків, яке враховує тенденції міжнародних економічних відносин. Україна має потужний потенціал для економічного розвитку, однак українська держава посідає 64-е місце в одному з найважливіших міжнародних рейтингів, що показує, наскільки та чи інша країна наблизилася до ліберальних правил ведення бізнесу – Doing Business [1], в оподаткуванні це лише 65-е місце замість минулорічного 54-го. Така оцінка сформувалася внаслідок визначення податків та обов'язкових відрахувань, що має сплачувати чи утримувати у відповідному році середня компанія, а також з'ясування якості адміністрування та рівня податкового навантаження на типові підприємство. Індикаторами при цьому є кількість платежів на рік, витрачений на виконання податкового обов'язку час, загальна податкова ставка та індекс процедур після подачі звітності та сплати податків. Схожі результати продемонстрували результати опитування «Податковий індекс», проведене Європейською Бізнес Асоціацією. Зазначається, що показник податкового індексу все ще знаходиться у негативній площині; із листопада 2018 року по березень 2019 року він становив 2,98 бала із 5 можливих, тоді як у попередній період він становив 2,97. За всю історію досліджень з 2011 року він жодного разу не перетнув нейтральну позначку в 3 бали [2]. Саме тому аналіз норм вітчизняного законодавства, у т.ч. податкового, на предмет прояву в них приватного та публічного інтересу виявляється надзвичайно актуальним.

У науці фінансового права приватний та публічний інтерес був предметом дослідження Д. Білінського, Д. Вінницького, Д. Гетманцева, О. Дмитрик, М. Жернакова, М. Карасьової, Л. Касьяненко, О. Козиріна, Т. Коломось, Ю. Крохіної, М. Кучерявенка, Є. Лакушевої, О. Макух, О. Мінаєвої, А. Нечай, С. Ніщимої, Н. Пришви, А. Роздайбиди, Л. Савченко, Д. Сахна, В. Соловйова, Л. Трофімової, О. Худякова, В. Чайки, Є. Шаптали та ін. Незважаючи на опубліковані роботи вказаних авторів, у більшості з них йдеться про окремі елементи механізму забезпечення балансу приватного і публічного інтересу під час вирішення податкових спорів.

Постановка завдання. Метою статті є здійснення науково-практичного аналізу стану забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу в оподаткуванні, визначення особливостей податкової політики в контексті врахування приватного та публічного інтересу, впливу приватного і публічного інтересу на правотворчість у сфері оподаткування.

Результати дослідження. На право покладено завдання забезпечення розумного співвідношення колідуючих інтересів (приватні та публічні інтереси цілком можуть характеризуватися як такі), мінімізації дисбалансу та досягнення рівноваги між ними. Завдяки результатам законотворчої діяльності, що є правовим виразом мотивів, вимог, пропозицій, які породжені такими інтересами, є підстави говорити про прояв інтересів. Зміна порядку регламентації податкових правовідносин обов'язково відображається на спроможності задоволення їх учасниками своїх законних інтересів. На правове регулювання відносин у сфері оподаткування впливають і трансформаційні зміни самого інтересу. Приватний та публічний інтереси модифікуються на різних етапах розвитку держави і права. Деякі явища перестають мати публічний інтерес і набувають характерних рис приватного інтересу. Трапляється й навпаки – у разі визнання певних приватних інтересів як публічних на підставі неодмінної їхньої значущості. Зокрема, Д. Білінський піддає сумніву твердження про те, що публічний інтерес проходить шлях не «знизу вгору», «зверху вниз», тобто формуючись «вгорі», він не йде шляхом «індивідуальний інтерес – територіальний інтерес – громадський інтерес – державний інтерес», а навпаки, «державний – громадський – територіальний – індивідуальний». Науковець наголошує, що слушно намагатися сформувати певну модель кругообігу руху коштів, а вже в межах цього кругообігу на кожній стадії і можна буде акцентувати на формуванні не ієрархії інтересів, а саме досягненні балансу між ними [3, с. 13].

Для вітчизняної юриспруденції широко вживаними є поняття «охоронюваний законом інтерес» та «законний інтерес», у зарубіжній науковій літературі використовується термін «законний інтерес», у правовій дійсності частіше оперують такими словами, як «права», «свободи» та «законні інтереси». Нормативні акти різної юридичної сили легальної їх дефініції не містять, навіть незважаючи на те, що терміни «законний інтерес» та «охоронюваний законом інтерес» часто використовуються. Стає зрозумілим, що законодавець не розмежовує їх та використовує як синоніми. Проблема також полягає в тому, що в нормативних актах не наводяться конкретні приклади законного інтересу.

Зокрема, в контексті визначення спектра публічного та приватного інтересу йдеться про вплив положень ст.ст. 3, 13, 19, 23, 40, 41, 46, 49, 53, 58, 95, 142 та ін. Конституції України [4]. До публічних інтересів, керуючись положеннями Основного Закону, можна зарахувати такі: на-

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

Приватними інтересами, аналізуючи приписи Конституції України, можна вважати політичні, економічні, соціальні, культурні та інші інтереси кожного громадянина України, їхні трудові та соціально-економічні інтереси, спільні інтереси за родом їхньої професійної діяльності (ч. 1 та ч. 3 ст. 36 Конституції України) або професійні інтереси (ст. 130¹ Конституції України); економічні і соціальні інтереси тих, хто працює (ч. 1 ст. 44 Конституції України); моральні і матеріальні інтереси, що виникають у зв'язку з різними видами інтелектуальної діяльності (ч. 1 ст. 54 Конституції України).

Конституція України не містить поняття «публічний інтерес», інші законодавчі акти України не конкретизують прояви публічного інтересу в різних сферах суспільних відносин. Щодо них нині лише дискутують на сторінках наукових видань. Окрема увага приділяється аналізу Рішення Конституційного Суду України від 01.12.2004 року № 18-рп/2004 [5]. У його тексті наводяться приклади застосування поняття «інтерес», зокрема йдеться про ст. ст. 18, 32, 34, 35, 36, 39, 41, 44, 79, 89, 104, 121, 127, 140 Конституції України.

Державний інтерес у чинному законодавстві виділяється окремо. При цьому вживаються, як правило, терміни «інтереси держави», «інтереси України». В. Щавінський під правовими інтересами держави пропонує розуміти сформульовані у положеннях чинного законодавства та доктринальних документах правлячих політичних сил загальні пріоритети держави, які базуються на потребах суспільства, державній ідеології та реалізуються на практиці за допомогою апарату держави [6, с. 4]. Учений зауважує, що в державі є свої інтереси, які нерідко кореспондують з інтересами окремо взятої людини, суспільства, а іноді мають протилежний характер щодо інтересів людини чи частини суспільства.

Приватні та публічні інтереси в оподаткуванні тісно пов'язані, взаємодіють та доповнюють один одного. Оподаткування передбачає участь осіб у формуванні публічного фонду та фінансуванні видатків, що має гарантувати належне функціонування держави. На загальнодекларативному рівні Україна сміливо проголошує основним завданням свого функціонування задоволення інтересів особи, тому небезпідставно можна вважати, що забезпечення приватного інтересу в податкових правовідносинах є необхідним елементом втілення справедливості оподаткування. Нормативно-правове регулювання поведінки учасників податкових відносин, як влучно зауважує М. Кучерявенко, має об'єктивно ґрунтуватися на логічності, доцільності і, відповідно, законності вилучення частини грошей в особи, яка чесно заробила (отримала) певну суму, в дохід держави або її окремого адміністративно-територіального утворення [7, с. 37]. На думку Г. Мальцева, «усе приватне отримує визнання, підтримку та захист законодавства, якщо воно відповідає або, принаймні, не суперечить суспільному, тобто публічному інтересу. На стадії правотворчості все окреме та особливе виступає у формі загального, проте у сфері реалізації права відбувається повернення окремого та особливого у сферу права [8, с. 14].

Повноваження представницького органу державної влади є виразом права платників податків погоджуватися на сплату податку – так бачить процес нормотворчості у сфері оподаткування В. Соловйов [9, с. 41]. Учений зазначає, що введення податку не узгоджується з кожним конкретним платником податків, але узгоджується з парламентом як з органом, що представляє інтереси населення. Так, встановлення податків було і є прерогативою держави, вирішення питання податків не можна виносити навіть на референдум. Погоджується з таким твердженням М. Кучерявенко, наголошуючи, що думка суспільства може та має бути врахована, проте не лежить в основі формування системи оподаткування [10, с. 99].

Свою чергою, участь індивідів у процесі податкової нормотворчості можна бачити через діяльність громадських організацій, що активно долучаються до розроблення та обговорення проєктів нормативних актів у сфері оподаткування. Оскільки справляння податків як обов'язкових безеквівалентних платежів, що є необхідними для покриття публічних видатків, пов'язане

зі вторгненням держави в право власності, майнові права, свободу підприємницької діяльності і, тим самим, у сферу основних прав та свобод, регулювання податкових відносин має відбуватися так, щоб було гарантоване рівне виконання обов'язків платниками податків та не виникали умови для порушення їхніх конституційних прав, а також прав та законних інтересів інших осіб. Про обмежене право громадян безпосередньо впливати на прийняття податкових рішень твердять А. Капелюш та Л. Задорожня, вказуючи при цьому, що правові системи більшості країн зараховують податкові питання до компетенції виключно парламентів. Водночас у Швейцарії, США та Грузії населенню при цьому делегується право на референдумах приймати стратегічні податкові рішення [11, с. 170].

Трактування поняття «законний інтерес» у податковому праві відсутнє, проте його охорона та захист задекларовані у ст. ст. 41, 42, 43 Конституції України. Категорія «інтерес» платника податків не отримала належної правової регламентації і нормами Податкового кодексу України [12]. Можна вважати, що вони віднайшли своє закріплення у ПК України через податкові пільги, спеціальний податковий режим, податковий кредит, укладення договорів попереднього узгодження ціноутворення, взаємоузгоджувальну процедуру тощо. Водночас у тексті цього кодифікованого акта має місце використання цього поняття (зокрема, у п. 17.1.2 ст. 17, п. 19.2 ст. 19, п. 21.1.4 ст. 21, п. 42-1.11 ст. 42). У системі прав платника податків є право представляти свої інтереси самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника – п. 17.1.2. ст. 17 ПК України. Про законні інтереси платника податків йдеться у ПК України, де у п. 19.2 ст. 19 зазначається, що представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних зі сплатою податків, на підставі закону або довіреності. На недопущенні порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій як обов'язку посадових та службових осіб контролюючих органів наголошується у п. 21.1.4 ст. 21 ПК України. Крім цих категорій, у ПК України використовуються поняття «життєві інтереси» (в контексті визначення резидентства осіб – п. 14.1.213 ст. 14 ПК України) та «економічні інтереси Вітчизни» (присяга громадян України, які вперше зараховуються на службу до податкової міліції, – п. 352.5 ст. 352 ПК України).

У щорічних посланнях Президента України, на прикладі Аналітичної доповіді до щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище в 2018 році» [13], поняття «інтерес» вживається в контексті забезпечення інтересів громадян, суспільства, держави (так само, як і використовується і синонімічний до нього термін «інтереси України»), регіонів, національних інтересів, публічного інтересу та очікування суспільства. Окремо вживається ця категорія на позначення групових інтересів, наприклад, інтересів олігархії, інтересів суб'єктів господарювання, інтересів юридичних осіб, відомчих інтересів.

У контексті заходів із реалізації Середньострокового плану дій Уряду до 2020 року, затвердженого розпорядженням КМУ від 03.04.2017 року № 275-р [14], серед пріоритетних дій перше місце посідає спрощення адміністрування податків, що передбачає, у тому числі, створення простих і прозорих правил оподаткування, розмежування сервісної та правоохоронної функцій фіскальної служби. Змістовна характеристика таких заходів свідчить про намагання забезпечити реалізацію приватного та публічного інтересу в оподаткуванні. Однак наголошується на необхідності їх балансу, хоча б через фіксування потреби у подальших ефективних заходах щодо усунення недостатньої комунікації між ДФС та платниками податків, неврегульованості на законодавчому рівні питань адміністрування податків, існування умов для відпливу українського капіталу до держав (територій) із низьким рівнем оподаткування з метою мінімізації податкових зобов'язань, зловживання контролюючими органами своїми повноваженнями, тінізацію економіки, існування можливостей зловживання спрощеною системою оподаткування з метою ухилення від сплати податків. У документі вживаються поняття «інтереси громадян в усіх сферах життєдіяльності», «суспільний інтерес», «національні інтереси», «інтереси України», однак не безпосередньо щодо формування та реалізації податкової політики.

У Програмі дій Кабінету Міністрів України, яку цієї осені було схвалено Верховною Радою України, серед основних цілей функціонування виокремлено таке: платники податків мають менше навантаження та значно менше часу витрачають на адміністрування, доброчесні експортери та громадяни України мають прозорі, прості та передбачувані правила митного контролю та митного оформлення, при цьому їхні економічні інтереси та інтереси щодо рівності конкурентних умов захищені [15]. Крім того, Стратегічний план діяльності Міністерства фінансів України на 2018–2021 роки містить завдання з підвищення ефективності, стабільності та прогнозованості податкової системи, що розкривається через підвищення якості та ефективності податкового ад-

міністрування, реформування ДФС «у напрямі перетворення її на сервісний орган, який надає допомогу суб'єктам господарювання та населенню у сплаті податків та здатний ефективно протидіяти ухилянню від сплати податків» [16]. Однак у сукупності заходів, що мали бути вжиті протягом 2018–2019 років, здебільшого ті, що мають на меті задоволення державного інтересу, в кращому разі, публічного.

З метою забезпечення побудови на базі Державної податкової служби України та Державної митної служби України ефективної моделі здійснення заходів державної податкової та митної політики в липні цього року розпорядженням КМУ було затверджено низку заходів, зокрема щодо оптимізації організаційної та функціональної структури [17]. У цьому документі вживаються поняття «фінансові інтереси держави та/або органів місцевого самоврядування», «охоронювані законом інтереси громадян, підприємств, установ, організацій», «інтерес України» (в контексті міжнародного співробітництва).

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

Висновки. Інтерес у податкових правовідносинах відбивається на конституційному рівні та піддається впливу економічних та політичних процесів, соціокультурного розвитку населення та технологічного прогресу. Податки були і залишаються одним з основних джерел формування фінансових ресурсів держави, що забезпечують вирішення більшості економічних, соціальних і політичних питань.

Публічним інтересом у податкових правовідносинах є забезпечення стабільного і достатнього надходження податкових платежів до бюджетів із метою їх спрямування на фінансування основних публічних потреб. Приватний інтерес в оподаткуванні – це прагнення платника податків до оптимального виконання ним свого податкового обов'язку, повернення сплачених податків у вигляді соціальних благ та послуг, створення умов для належної реалізації прав і свобод, їх гарантована охорона та захист.

У вітчизняному законодавстві відсутнє визначення приватного та публічного інтересу в оподаткуванні. Проблема балансу приватного та публічного інтересу необхідно вирішувати завдяки системному підходу, використовуючи історичну генезу кожного окремо в контексті правоутворення, а також у тісному їх взаємозв'язку та взаємовпливі. Характерними рисами приватного і публічного інтересу в оподаткуванні є: перебування у сфері правового регулювання, однак за відсутності нормативного їх визначення; зв'язок із конкретним матеріальним або нематеріальним благом у сфері оподаткування (прагнення до користування ним); виникнення з метою задоволення усвідомлених індивідуальних і колективних потреб (реалізувати права, виконати обов'язок, отримати захист); конфліктність між собою.

Сучасна податкова політика, як неодноразово зазначається на сторінках наукових видань, орієнтується на досягнення балансу інтересів держави та платників податків [18, с. 154], однак концепція співвідношення приватних та публічних інтересів не отримала належної розробки та закріплення в законодавстві держав, хоча прагнення до їх балансу систематично прослідковується у стратегіях, планах розвитку, концепціях реформування тих чи інших сфер або інституцій.

Не викликає сумніву і те, що політика держави, а отже, і правове регулювання, нині виступає пріоритетним об'єктом вітчизняного реформування, у т. ч. у контексті її трансформації з суто фіскального інструменту в ефективний засіб соціально-економічного впорядкування суспільних відносин. До питань, що стоять на порядку денному, належать такі: Чи можна вважати декриміналізацію ст. 205 Кримінального кодексу України (фіктивне підприємництво) та зміни у ст. 212 Кримінального кодексу України (ухилення від оподаткування) кроком до забезпечення приватного інтересу суб'єктів господарювання? Чи планується податкова амністія для окремих категорій платників податків? Одночасно тривають розмови про новачки в інституті відповідальності за податкові правопорушення. Окрема увага платників податків прикута до запровадження в національне законодавство мінімального стандарту Плану дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування [19]. Ці заходи зумовлені загальносвітовою тенденцією боротьби з ухиленням від оподаткування. Обов'язковими для виконання Україною є чотири напрями з п'ятнадцяти запропонованих, зокрема: напрям 5 «Удосконалення

заходів боротьби з податковими зловживаннями»; напрям 6 «Недопущення зловживання пільгами, передбаченими двосторонніми угодами»; напрям 13 «Рекомендації про документацію з трансфертного ціноутворення та розкриття інформації по країнах»; напрям 14 «Удосконалення процедури взаємного узгодження шляхом вирішення спорів». Зрозумілим є те, що така політика спрямована на забезпечення публічного інтересу в оподаткуванні, насамперед гарантованого збору податкових надходжень, а також на справедливість та рівні умови оподаткування, що є важливим для платників податків. У контексті належного забезпечення приватного інтересу в оподаткуванні перед платниками податків стоїть завдання доведення своєї добросовісності та законослухняності. Отже, формуючи податкову політику та приймаючи нормативно-правові акти у сфері фінансової діяльності держави, варто намагатися збалансувати інтереси платників податків і держави.

Список використаних джерел:

1. Doing Business 2020. Comparing Business Regulation in 190 Economies. URL: <http://openknowledge.worldbank.org>. (date of access: 14.01.2020)
2. Бізнес не відчуває змін у податковій системі. Європейська Бізнес Асоціація. URL: <https://eba.com.ua/biznes-ne-vidchuvaye-zmin-u-podatkovij-systemi/> (дата звернення: 14.01.2020)
3. Білінський Д.О. Щодо змісту процедур, які забезпечують динаміку реалізації публічного фінансового інтересу. *Вороновські читання. Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р. / редкол.: А.П. Гетьман, М.П. Кучерявенко, Т.А. Латковська та ін. Харків : Асоціація фінансового права України, 2017. 287 с.
4. Конституція України від 28.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 12.04.2019).
5. Рішення Конституційного Суду України від 01.12.2004 р. у справі № 1-10/2004. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-04> (дата звернення: 04.11.2019).
6. Щавінський В.Р. Захист інтересів держави в адміністративному судочинстві : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ. 2017. 402 с.
7. Кучерявенко М.П. Особливості розсуду в податково-правовому регулюванні. *ScienceRise: Juridical Science*. 2017. № 1. С. 37–41.
8. Мальцев Г.В. О субъективных публичных правах. *Интерес в публичном и частном праве*. Москва : ГУ–ВШЭ, 2002. С. 11–18.
9. Соловьев В.А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений : дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2002. 194 с.
10. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Т. III: Учение о налоге. Харьков : Легас; Право, 2005. 600 с.
11. Капелюш А.А., Задорожня Л.А. Поведінкові аспекти низької ефективності податкових реформ в Україні. *Актуальні проблеми економіки*. 2017. С. 166–171.
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17> (дата звернення: 05.11.2019).
13. Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2018 році : аналітична доповідь до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України. Київ : НІСД, 2018. 688 с. URL: https://niss.gov.ua/sites/default/files/2019-02/Analit_Dopovid_Poslannia_2018.pdf (дата звернення: 12.09.2019).
14. Середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 р. № 275-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/275-2017-%D1%80#n10> (дата звернення: 12.09.2019).
15. Програма діяльності Кабінету Міністрів України. URL: <http://program.kmu.gov.ua> (дата звернення: 12.09.2019).
16. Стратегічний план діяльності Міністерства фінансів України на 2018–2021 роки. URL: <https://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 12.09.2019).
17. План заходів щодо реалізації концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову політику : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 05.07.2019 р. № 542-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua> (дата звернення: 12.09.2019).
18. Дріга О.П., Макурін А.А. Генезис податкової політики та системи оподаткування в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Випуск 18. Частина 1. (Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство). С. 154–157.
19. Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти). URL: <http://mof.gov.ua> (дата звернення: 12.09.2019).