

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ВНУТРІШНІХ СПРАВ

**ДИСКРЕЦІЯ В ПРАВОЗАСТОСУВАННІ
У ФІНАНСОВОМУ ПРАВІ**

Київ – 2023

УДК 336.225.1 : 340.132

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Національної академії внутрішніх справ
(протокол № 13 від 26 червня 2023 р.)*

Рецензенти:

доктор юридичних наук, професор **Пастух Ігор Дмитрович**, Національна академія внутрішніх справ, завідувач кафедри публічного управління та адміністрування
доктор юридичних наук, професор **Стрельченко Оксана Григорівна**, Національна академія внутрішніх справ, професор кафедри публічного управління та адміністрування
доктор юридичних наук, професор **Дрозд Олексій Юрійович**, керівник Департаменту організації забезпечення діяльності Бюро економічної безпеки

Барікова А. А. Дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві: монографія. Київ: Інтерсервіс, 2023. 280 с.

Книгу присвячено актуальним питанням реалізації дискреції в застосуванні норм фінансового права. Запропоновано модель транскордонної публічної адміністрації, емпіричний вимір діяльності якої має ґрунтуватися на необхідності створення умов для взаємодії контролюючих органів з платниками шляхом створення можливостей для структурування процесу співпраці в техніко-соціальному вимірі, а також розробки алгоритмів вирішення наявних актуальних питань. Деталізовано механізм здійснення такої дискреції в процедурному та процесуальному вимірах з урахуванням концепції його логічної формалізації. У праці використано зарубіжний досвід правової регламентації цього правового інституту, а також релевантну практику Європейського суду з прав людини, Верховного Суду та Конституційного Суду України.

Монографія буде корисна науковцям і працівникам державних органів та органів місцевого самоврядування, платникам податків, викладачам, студентам, аспірантам і докторантам вищих юридичних навчальних закладів, а також усім, хто цікавиться проблематикою реалізації дискреції в застосуванні норм фінансового права.

ISBN 978-966-999-355-7

© А.А. Барікова, 2023

ЗМІСТ

Передмова	5
 РОЗДІЛ 1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ДИСКРЕЦІЇ В ПРАВОЗАСТОСУВАННІ У ФІНАНСОВОМУ ПРАВІ	 11
1.1 Стан наукових досліджень проблем становлення та розвитку інституту дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві	11
1.2 Правова природа, цілі та види дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві	20
1.3 Принципи дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві	27
1.4 Методологічні основи дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві	36
 РОЗДІЛ 2 НОРМАТИВНИЙ ВИМІР ДИСКРЕЦІЇ В ПРАВОЗАСТОСУВАННІ У ФІНАНСОВОМУ ПРАВІ	 48
2.1 Нормативно-правове забезпечення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві	48
2.2 Способи подолання колізій для забезпечення правової визначеності дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві	65
2.3 Тенденції правової політики щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві	71
 РОЗДІЛ 3 ПРОЦЕДУРНИЙ ВИМІР ДИСКРЕЦІЇ В ПРАВОЗАСТОСУВАННІ У ФІНАНСОВОМУ ПРАВІ	 86
3.1 Правові режими реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві	86
3.2 Дискреційні інструменти діяльності публічної адміністрації в правозастосуванні у фінансовому праві	94
3.3 Дискреційні відносини в правозастосуванні у фінансовому праві	102

**РОЗДІЛ 4 ПРОЦЕСУАЛЬНИЙ ВИМІР ДИСКРЕЦІЇ В ПРАВОЗАСТОСУВАННІ
У ФІНАНСОВОМУ ПРАВІ 114**

4.1 Правова судова доктрина як джерело права в правозастосуванні у фінансовому праві 114

4.2 Адміністративно-процесуальні дискреційні юридичні категорії в правозастосуванні у фінансовому праві 121

4.2.1 Преюдиційні категорії в правозастосуванні у фінансовому праві 122

4.2.2 Правові презумпції в правозастосуванні у фінансовому праві 131

4.2.3 Правові фікції в правозастосуванні у фінансовому праві 137

4.2.4 Оцінні поняття в правозастосуванні у фінансовому праві 145

4.3 Межі судового диспозитивного тлумачення юридичних норм щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві 150

**РОЗДІЛ 5 ПЕРСПЕКТИВИ РЕАЛІЗАЦІЇ ДИСКРЕЦІЇ В ПРАВОЗАСТОСУВАННІ
У ФІНАНСОВОМУ ПРАВІ 175**

5.1 Застосування зарубіжного досвіду щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві 175

5.2 Правове забезпечення розвитку інституту дискреції у фінансовій деліктології 182

5.3 Перспективи формування інтеграційного правопорядку щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві 193

Післямова 208

Список використаних джерел 213

ПЕРЕДМОВА

Поточна національна політика щодо формулювання норм фінансового відзначається євроінтеграційними здобутками, але не завжди враховує український контекст наявного правового поля, що зумовлює формування колізій у правозастосуванні. Ефективна та правомірна реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві потребує типового порядку поведінки правозастосувачів. Нормативно та в правозастосуванні межі такої дискреції є «розмитими», що зумовлює суперечливість здійснення компетенції суб'єктів публічного та приватного права в межах фінансових правовідносин. Важливо зважати на динамічний контекст практики правозастосування як в адміністративно-процедурному, так і процесуальному вимірах. Перспективним може бути застосування уніфікованих критеріїв для окреслення меж реалізації дискреції правозастосувачами з урахуванням наявних альтернатив щодо:

- застосування методології та правомірних моделей поведінки, з урахуванням контексту правозастосування; вибір належних прийомів для розв'язання поставлених завдань, аналізу ефективності прийнятих рішень, зокрема, на основі компаративізму;

- аналізу причин поведінки для вирішення спорів з позиції правозастосувача як інтерпретатора, який взаємодіє з об'єктом пізнання; урахуванням мотивів та цілей для з'ясування причин, чому результат такий, а не інакший, коли кожний юридичний факт чи склад розглядається як усвідомлений, кимось бажаний або такий, що сформувався у зв'язку з конфліктом чи синергією поведінки;

- коректності тлумачення для досягнення цілей дискреції, достатності та несуперечливості умов для виведення результату; урахування повного контексту правозастосування, правильності та точності моделей поведінки з огляду на реальність, яка зумовлює прийняття відповідного рішення з-поміж наявних альтернатив (чи може запропонований вибір з урахуванням конкретних умов правозастосування бути реалізованим у реальності);

- абстрагування для виконання не лише конкретного завдання, а й формування стратегії правозастосування, коли враховуються загальні принципи та закономірності розвитку життєдіяльності держави та суспільства.

Проблематика дискреції, зокрема, в правозастосуванні у фінансовому праві представлена в дослідженнях таких вчених, як С. Алексєєв, А. Барак, Л. Богачова, С. Братусь, Ю. Грачова, Д. Гетманцев, М. Загряцков, П. Люблінський, М. Матузов, О. Мейєр, В. Нерсисянц, В. Ткаченко, Н. Пришва, Р. Халфіна, М. Цвік, Г. Шершеневич та інші.

Види окресленої дискреції розглядали Н. Бааджи, О. Волох, А. Грінь, В. Дубовицький, І. Желтобрюх, Л. Кисіль, А. Коренєв, О. Крупчан, Р. Куйбіда, М. Кучерявенко, О. Лагода, В. Лазарєв, Н. Мельчинський, Г. Панова, С. Резанов, О. Семеній, О. Сеньків, О. Скударинів, І. Стахура, Ю. Тихомиров, Г. Ткач, В. Чабан, В. Шишкін, А. Школик, Б. Шлоєр, В. Юсупов та інші.

Види правових режимів дискреції досліджували І. Гайдамака, Л. Заморська, З. Кісіль, Р. Кісіль, І. Соколова, Н. Харченко та інші. Не повною мірою розкрито

види правових режимів саме щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві.

Проблематику стабільності оподаткування та її впливу на економічний розвиток держави розглядали Д. Гетманцев, О. Десятюк, В. Дмитрів, Т. Кошук, А. Крисоватий, І. Майбуrow, А. Полянничко, Л. Сало, С. Юрій та інші науковці. Додаткових наукових пошуків потребує правовий інститут мобілізації коштів, зважаючи на захист інтересів інвесторів та інших зацікавлених сторін у контексті гарантування національної безпеки в умовах військової агресії з боку російської федерації.

Питання антидемпінгової діяльності досліджували О. Бабінська, Ю. Гарасим, Т. Гордєєва, Р. Зименков, І. Капуш, В. Козменко, О. Кочергіна, В. Новицький, С. Нетудихата, С. Осика, Я. Петров, Г. Петрова, Т. Циганкова, В. Шевчук, Р. Шепенко, І. Школа та інші. Водночас нерозкритим залишається встановлення меж дискреції Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі під час здійснення вказаних функцій.

Питання фінансової деліктології були предметом наукових пошуків таких вчених, як А. Іванський, Ю. Коваль, А. Нестеренко, О. Серих та іншими. Економіко-правову природу санкцій тлумачили А. Іванський, Т. Мокієнко, К. Фліссак та інші дослідники.

Інститут судового розсуду, зокрема, у межах адміністративного судочинства досліджували А. Барак, В. Бевзенко, Р. Куйбіда, П. Куфтирєв, Д. Луспеник, Г. Панова, В. Перепелюк, О. Семеній, О. Сеньків, М. Смокович та інші. Особливості здійснення судової правотворчості розглядали А. Бернюков, В. Бігун, Є. Ерліх, Б. Малишев, Ю. Мелякова, Л. Рябовол, Н. Стецик, В. Трофименко, Д. Щамбура та інші вчені. Водночас відсутнє систематизоване дослідження щодо застосування судового прецеденту в дискреційних відносинах щодо правозастосування у фінансовому праві.

Процес формування глобального права розкрили В. Авер'янов, Б. Кінгсбері, Б. Кормич, Н. Кріш, О. Мережко, Овсієнко-Миронова, А. Пухтецька, Ю. Семаніва, Б. Стьюарт, О. Шпакович та інші. Питання інтеграційного правопорядку розглядали Н. Арабаджи, В. Буткевич, О. Димінська, А. Крижанівський, Л. Луць, В. Муравйов, О. Передерій, М. Пісов, П. Рабінович та інші. Водночас у доктрині немає комплексного дослідження проблематики глобального виміру дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві.

Додаткових наукових пошуків потребує формулювання чітких меж здійснення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві в процедурно-процесуальному вимірі, установлення перспектив розвитку інституту дискреції у фінансовій деліктології, а також формування інтеграційного правопорядку щодо такої дискреції. Має бути розроблений механізм реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві за умови практичного впровадження концепції логічної формалізації цього правового інституту згідно з теорією алгоритмів. Наведене зумовлює такі основні завдання дослідження:

– охарактеризувати стан наукових досліджень проблем становлення та розвитку інституту дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві;

- дослідити правову природу, цілі та види дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві;
- проаналізувати принципи дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві;
- розкрити методологічні основи дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві;
- з’ясувати нормативно-правове забезпечення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві;
- проаналізувати способи подолання колізій для забезпечення правової визначеності дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві;
- продемонструвати тенденції правової політики щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві;
- охарактеризувати правові режими реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві;
- сформулювати дискреційні інструменти діяльності публічної адміністрації в правозастосуванні у фінансовому праві;
- з’ясувати дискреційні відносини в правозастосуванні у фінансовому праві;
- проаналізувати правову судову доктрину як джерело права в правозастосуванні у фінансовому праві;
- дослідити адміністративно-процесуальні дискреційні юридичні категорії в правозастосуванні у фінансовому праві;
- сформулювати межі судового диспозитивного тлумачення юридичних норм щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві;
- продемонструвати застосування зарубіжного досвіду щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві;
- розкрити правове забезпечення розвитку інституту дискреції у фінансовій деліктології;
- охарактеризувати перспективи формування інтеграційного правопорядку щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві.

На основі аналізу науково-концептуальних підходів до розуміння ключових понять, що становлять предмет дослідження, нормативних актів та узагальнення практики їх застосування, запропоновано філологічно-інтерпретаційний підхід, у межах якого дискрецію потрібно розглядати через сутність тексту як символу шляхом його розбирання за допомогою класифікації аргументів, методології та підходів за методами: внутрішні аргументи, або аргументи нульового порядку; аргументи першого порядку, або мета-аргументи, розділені «напрямами» (розширення; причини; спрямованості мотиву (сенсу, мети); абстракції; правильності; взаємодії; розгляду того, який метод придатний для вирішення проблеми, аналіз ефективності методів, у тому числі порівняльних); аргументи мінус першого порядку, побудовані з мета-аргументів (звуження; розслідування; самоаналіз; конкретизація; необоротні переходи у загальному випадку); мета-аргументи над мета-аргументами; апелювання до мета-аргументів над апелюваннями.

Автор розкриває синергетичний вимір дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, на реалізацію якої впливає фактор випадковості як

непрогнозовані вагомі події для розвитку системи, а також параметр порядку, біфуркації як поліваріантні шляхи вибору правил поведінку, із майже однаковою вірогідністю їх виникнення, коли під час дискреційного правозастосування у фінансовому праві спостерігається саме формування біфуркацій як роздвоєння варіантів правомірної поведінки суб'єкта правозастосування, а до досягнення точки біфуркації як своєрідного стану гомеостазу системи спостерігаються постійні коливання (флуктуації), пов'язані з можливим напрямом розвитку (обрання одного з можливих варіантів застосування норми фінансового права).

Значну увагу в роботі приділено механізму реалізації дискреції в процедурно-процесуальному вимірі правозастосування у фінансовому праві як функціонально-інструментальну категорію, яка втілюється в правовідносинах, зокрема, щодо регламентації поведінки як правомірної та її обмеження для гарантування верховенства права та балансу публічного і приватного інтересів у межах вибору між альтернативами під час прийняття дискреційного рішення.

У роботі запропоновано концепцію логічної формалізації інтеграційного виміру дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві щодо типового порядку додержання меж розсуду: підстав, критеріїв та черговості реалізації; аналізу фактичних обставин, їх порівняння з нормативними вимогами; тлумачення та формулювання висновків; факультативного застосування схожих підходів у практиці правозастосування; імплементації прийнятого рішення.

Автор формулює в системному зв'язку тест розумності на основі повної судової дискреції, урахувуючи принцип «non bis in idem», коли не можна вчиняти діяння в разі наявності розсудливого сумніву, що спирається на здоровий глузд і вказує на недоцільність прийняття свідомо неправомірного рішення.

На цій основі в роботі досліджено критерії ефективності реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві (кількісні показники матеріальних витрат та якісні показники досягнення результату впливу, порівнюючи їх з метою діяльності правозастосувачів та цілями дискреції) згідно з теорією «живого права» щодо впливу на фінансові правовідносини з визначення, зміни чи припинення прав та обов'язків учасників в правомірний індивідуалізований односторонній юридично значущий спосіб шляхом впорядкування конкретної правозастосовної ситуації, коли загальні об'єктивні межі створюють як нормативний вимір, так і повноваження суб'єкта, який приймає рішення: (1) послідовність інтегрує спадковість і правонаступництво системи фінансового права, зокрема, у нормотворчості шляхом гармонізації юридичних норм, беручи до уваги наднаціональне право; (2) обміркованість пов'язана з виваженістю та спланованістю правової політики в контексті включення нового регулятивного масиву та усталеного базису системи права, з можливим темпорально-відстрочувальним аспектом; (3) прогнозованість дискреції має як перспективний вимір, так і ретроактивні прояви з урахуванням підходу прагматизму та під час забезпечення балансу публічного та приватного інтересів учасників правовідносин, суспільства та держави.

У монографії також розроблено концепцію «кола» (податкового, митного, валютного, розрахункового) щодо процедурних категорій справ з приводу адміністрування податків, зборів, платежів і відповідного предметного виміру цих категорій, який виявляється в інструментах діяльності публічної адміністрації щодо

дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, до яких можна віднести: нормативні й адміністративні акти як основні; акти-дії, акти-плани, адміністративні договори як сприяючі допоміжні.

Запропоновано модель транскордонної публічної адміністрації, емпіричний вимір діяльності якої щодо реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві має ґрунтуватися на необхідності створення умов для взаємодії контролюючих органів з платниками шляхом створення можливостей для структурування процесу співпраці в техніко-соціальному вимірі, а також розробки алгоритмів вирішення наявних актуальних питань.

Автор вказує на неправомірність формування практики правозастосування проти основоположних засад права та визначено ієрархічне місце та юридичну силу принципів і моралі з-поміж правових регуляторів, які з позицій принципу верховенства права та з огляду на формування наднаціонального права, включаючи фінансове, мають бути первинним кроком перед застосуванням норм закону, які також потребують вдосконалення шляхом розробки та імплементації «Дорожньої карти гармонізації законодавства України до податкового законодавства Європейського Союзу», а також внесення законодавчих змін про перенесення до Кодексу адміністративного судочинства України всіх змістовно відособлених процесуальних норм з Податкового кодексу України, приведення у відповідність до Конституції України положень Податкового кодексу України з ретроспективною дією, поширення обов'язку зі сплати судового збору на податкові органи, визнання рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу виконавчим документом, вдосконалення механізму захисту від демпінгового імпорту, оприлюднення актів органів місцевого самоврядування України як нерегуляторних актів щодо встановлення місцевих податків та зборів.

У межах цієї роботи автор зробила спробу визнати перспективний правовий прецедент як джерело права в правозастосуванні у фінансовому праві в межах правових судових доктрин: а) матеріально-правової спрямованості щодо: митної справи (визначення коду товару за УКТ ЗЕД; визначення митної вартості товару); порядку оподаткування доходу (розстрочення / відстрочення податкового боргу платника податків та розстрочення / відстрочення виконання судового рішення; визначення податкової пільги у разі звільнення від оподаткування будівлі промисловості); адміністрування окремих податків, зборів, платежів (єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, податків на доходи фізичних осіб, на прибуток підприємств, на додану вартість, нерухоме майно, акцизного податку, місцевих податків і зборів); фінансового контролю та діяльності суб'єктів владних повноважень (податкового контролю; валютного регулювання і валютного контролю); фінансової відповідальності; б) процесуально-правової спрямованості щодо реалізації права на звернення до суду – стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість; оскарження рішень контролюючих органів, які не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків, за умови попереднього використання досудового порядку вирішення спору; порядку звернення податкового органу до адміністративного суду; строку звернення до суду з позовом про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень після проведення процедури адміністративного

оскарження; права на касаційне оскарження рішення суду апеляційної інстанції у справі за зверненням податкових органів у касаційному порядку.

Окреме місце в монографії посідають пропозиції та практичні рекомендації щодо подальшого вдосконалення:

- видів правових режимів реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві: за галузевою ознакою; згідно з підходом рівності (за ієрархією; за рівнем правового регулювання суспільних відносин і техніко-юридичними прийомами); на підставі нормативних сутнісних характеристик (за структурою права; залежно від функцій права; за нормативним закріпленням); відповідно до суб'єктного критерію (за суб'єктами, щодо яких встановлюється режим; за масштабом волі особи у використанні своїх можливостей для реалізації суб'єктивних прав; за глибиною змін у правовому статусі особи); за правовими станами; за часовим критерієм; за формою визначення; зважаючи на динамічний вимір (за функціональною спрямованістю, з огляду на предмет і метод правового регулювання, соціальне призначення й функції права; за способом правового регулювання і дозвільним виміром; за змістом і видами діяльності); згідно з територіальними характеристиками (за простором і напрямками застосування; за територіями); за предметним критерієм та об'єктами;

- сутнісного виміру й особливостей реалізації адміністративно-процесуальних дискреційних юридичних категорій в правозастосуванні у фінансовому праві як нетипових регуляторів у праві, до яких можна віднести преюдиційні категорії, правові презумпції та фікції, оцінні поняття;

- використання економічної категорії «фінансова деліктологія» в доктрині інституціоналізму як складової неопозитивізму з поширенням на ретроспективу правової політики, включаючи оновлену концепцію вини, фінансову відповідальність фізичної особи – підприємця, що використовує найману працю, фінансовий економічний та політико-правовий виміри щодо санкцій, фінансову відповідальність держави;

- правила подолання колізій в дискреційному правозастосуванні у фінансовому праві щодо тлумачення з урахуванням «уявного наміру законодавця»;

- меж динамічного та статичного судового диспозитивного тлумачення юридичних норм щодо інваріативності дискреції з метою запобігання зловживанню правом для забезпечення одноманітності способів вирішення спорів;

- зарубіжного досвіду країн Європейського Союзу (Німеччини, Франції, Італії та Іспанії) та Азії (Індії та Індонезії) у контексті врахування когнітивно-вольових характеристик дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві та свободи вибору щодо контролю причин (мотивів) і мети діяння, можливих наслідків, коли обмеження допускаються, щоб зберегти простір для вибору, а також інструментального виміру правозастосування та підзвітності, зокрема, в бюджетному процесі.

Монографія буде корисна науковцям і працівникам державних органів та органів місцевого самоврядування, платникам податків, викладачам, студентам, аспірантам і докторантам вищих юридичних навчальних закладів, а також усім, хто цікавиться проблематикою реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві.

Автор висловлює щиро подяку всім тим, хто надав підтримку та цінні поради під час підготовки цього дослідження.

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ДИСКРЕЦІЇ В ПРАВОЗАСТОСУВАННІ У ФІНАНСОВОМУ ПРАВІ

1.1 Стан наукових досліджень проблем становлення та розвитку інституту дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві

Дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві може охоплювати процедурний розсуд суб'єктів публічної адміністрації та суб'єктів приватного права, а також процесуальний розсуд під час здійснення правосуддя. Тому систематизація відповідних доктринальних підходів вбачається доцільною саме в цьому контексті за темпорально-змістовним критерієм.

Негативне сприйняття дискреції сформувалося з дореволюційних часів, існувало в радянський період, зберігалось в новій та новітній доктрині щодо протиправності цього явища за сутнісним критерієм, довільності такого адміністративного свавілля та неправомірності у функціональному вимірі. Зокрема, можна вести мову про наслідки недосконалості законодавчої техніки та невідповідність принципу законності, самовільне, самочинне втручання в права та свободи людини, що сприяє розвитку корупції та шкодить реалізації принципу пропорційності. З урахуванням такої позиції, дискреція виникає у зв'язку з прогалинами та колізіями у законодавстві, тому потребує відповідного обмеження шляхом стримування публічної влади через визначення змісту й обсягу компетенції та визначення меж під час її реалізації [942, с. 58].

Водночас більшість науковців підтримують існування дискреції як позитивного явища правової дійсності. Базовий рівень досліджень проблем становлення та розвитку інституту дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві представлений дефінітивними підходами. Так, термін «дискреція» має латинське походження та означає «розподіл», «уміння розрізняти», «повноваження» [882, с. 183]. У лексикографічних джерелах вказане поняття розглядається в межах таких підходів: психологічний – здоровий глузд чи свобода розсуду [171, с. 50]; компетенційний – потенційне повноваження посадової особи або органу державної влади, яке зазвичай реалізується «за замовчуванням» нормативного акта [882, с. 183]; утилітарний – розв'язання посадовою особою або державним органом питання, віднесеного до його компетенції, на власний розсуд [227, с. 298; 882, с. 183].

У доктрині розрізняють політичний, конституційний, законодавчий, адміністративний види розсуду. Доцільним вбачається з'ясувати, чи дискреція та розсуд є синонімами, чи ні. На переконання деяких науковців, можна вести мову про подібність значень цих понять, які водночас характеризуються відмінними соціокультурними джерелами походження, особливостями тлумачення, усталеними відмінностями на практиці застосування [247, с. 24]. Із наведеною тезою не можна погодитися повною мірою, оскільки попри зв'язок дискреції із нормативним виміром, це схожі політико-юридичні соціально-психологічні явища, обидва з яких може як узгоджуватися, так і не відповідати юридичним нормам і принципам права.

Поширеним є підхід, згідно з яким йдеться про синонімічне значення відповідних понять: «uznanie administracyjne» – «dyskrecja administracyjna» (у Польщі), «преценка на администрацията» – «дискретност» (у Болгарії) [168, с. 38], вільна оцінка, вільний розсуд

(у Німеччині), вільне судження (у Данії), дискреційна діяльність (в Італії), дискреційна компетенція (у Нідерландах), дискреційні повноваження (в Англії), дискреційна влада (у Франції) [282, с. 17–24; 206, с. 253]. Призначення цих понять пов'язане з тим, щоб у ситуації повної або відносної невизначеності в законі правозастосовник міг би з низки правомірних альтернатив обрати оптимальне рішення, яке дозволить найбільш ефективно й справедливо реалізувати намір законодавця щодо тих правовідносин, у яких розсуд (дискреція) виступає правовим регулятором з оптимізації управлінського впливу, у тому числі коли правова система не містить чітких механізмів вирішення колізій, однак виникає потреба оперативно й гнучко відреагувати на специфіку окремих юридичних фактів, ситуацій та правовідносин у цілому [168, с. 39]. Тому щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві потрібно вести мову про процедурний розсуд суб'єктів публічної адміністрації та процесуальний розсуд під час здійснення правосуддя.

Загальні уявлення про дискрецію сформувалися в дореволюційні часи в межах регулятивної моделі, згідно з якою йшлося про неконтрольовану, не встановлену законом діяльність органів публічної адміністрації. У першій половині XIX ст. виникли перші теорії такого вільного розсуду, коли його неконтрольоване застосування призводить до беззаконня, а також теорію внутрішніх меж такого розсуду (О. Бахр та Е. Бернацк) [59, с. 155]. Надалі в основу розуміння дискреції в європейській адміністративно-правовій доктрині було покладено суспільний інтерес (Р. фон Даун і В. Єлінек) [136, с. 113].

У радянські часи та в зарубіжній доктрині того часу існувала обмежена модель правомірної альтернативної поведінки щодо розуміння дискреції. У межах підходу щодо дискреційної зумовленості права йшлося про розуміння цього терміну як незамінного інструменту для індивідуальної справедливості, реалізація якого є своєрідною креативністю в управлінні та в законотворчості [72]. Згідно з підходом «на підставі закону» дискрецію розглядали як вільний розсуд, правові дії в контексті особистої відповідальності та з огляду на розуміння юридичної норми уповноваженою особою з метою досягнення визначеної законом мети [88, с. 10]. У цей історичний період сформувався і діяльнісно-вольовий підхід, на підставі якого дискреція була пов'язана з можливістю обирати між двома чи більше варіантами поведінки, кожен з яких вважається дозволеним [69, с. 162], діяльність групи розумних людей з відмінними думками, одну з яких необхідно обрати у відповідному випадку [72]. Застосовувався і підхід щодо тлумачення дискреції відповідно до публічного інтересу, коли така діяльність була вільною стосовно людини, оскільки орган публічної адміністрації, виконуючи свій обов'язок, діє згідно з публічним інтересом [912, с. 280–281.]. Підхід утилітаризму розглядав дискрецію як розсуд з приводу вчинення або невчинення дії або «яким чином», тобто питання щодо заходів, за допомогою яких орган публічної адміністрації має реагувати на поведінку чи діяльність конкретного суб'єкта, обираючи захід чи адресата з кількох представлених [808, с. 197].

У новій та новітній доктрині став поширеним логіко-юридичний формалізм щодо розуміння дискреції. Так, інтерпретаційний підхід зводився до трактування цього поняття як форми правозастосування та тлумачення права [65, с. 22–31; 135, с. 66]. Перспективним напрямком наукових досліджень є філологічно-інтерпретаційний підхід, у межах якого дискрецію тлумачать через сутність тексту як символу шляхом його

розбирання за допомогою класифікації аргументів, методології та підходів [13, с. 18548–18549] за методами:

0) внутрішні аргументи, або аргументи нульового порядку. Використовується контекст ситуації, що виникла. Проблема вирішується запропонованими методами у відповідній галузі. Наприклад, доробка теоретичної моделі, щоб уберегти її від помилки людини або пояснити необхідний момент. Або розв'язання проблеми математичними методами;

1) аргументи першого порядку, або мета-аргументи, розділені «напрямами»:

а) напрямок розширення. Наявний набір методів і можливостей розширюється, не виходячи із ситуації завдання. Наприклад, доповнюється категорія тем, про існування якої неможливо припустити на основі її аналізу. Або використовується математичний аналіз;

б) напрямок причини. Перехід від рішення до проблеми через аналіз причин, чому її умови такі. Наприклад, аналіз з позиції особи з дискреційними повноваженнями. Або аналіз, чому умови цієї задачі саме такі, а не інші;

в) спрямованість мотиву (сенсу, мети). Частково перетинається з напрямком справи, з урахуванням причин того, що результат є таким, а не іншим, частково з огляду на бажання особи. Наприклад, розбір проступку за мотивом. Цей метод аналізу можна застосувати до будь-якої події, що відбувається в історії як значуща, бажана кимось або виникає внаслідок конфлікту, синергії чийхось бажань. Якщо щось не є результатом, це можна зробити таким, додавши «віртуального» творця, наприклад, Бога, Вищий Розум або Універсальний Принцип;

г) напрямок абстракції. Вирішується не конкретна проблема, а її загальна форма. Наприклад, замість обчислення ліміту послідовності розглядаються всі послідовності цього типу без урахування конкретних характеристик. Або замість аналізу конкретного інституту розглядаються загальноісторичні принципи розвитку, обґрунтовуючи закономірності закономірностями історії взагалі. Або психологія тощо;

д) напрямок правильності. Досліджується правильність постановки задачі, повнота умов, правильність і точність до деякого зразка, який міг би діяти, зокрема, у реальності. Наприклад, аналіз актуальної проблеми, чи може те, що описано в її умовах, існувати в реальному світі чи на практиці. Аналіз проблеми на достатність умов і чи вони не суперечать одна одній. Аналіз категорії для взаємовиключних описів, міркування про те, що неможливо зробити обґрунтування події, оскільки немає достатньо даних для висновку;

е) напрямок взаємодії. Аналіз того, як завдання взаємодіє з навколишнім світом, зокрема, з самим предметом;

є) напрямок розгляду того, який метод придатний для вирішення проблеми, аналіз ефективності методів, у тому числі порівняльних;

-1) аргументи мінус першого порядку, побудовані з мета-аргументів:

а) напрямок звуження. Акцентується увага на частині методів вирішення проблеми, відкидаючи інші;

б) напрямок розслідування. Умова розглядається як вступ до нової ситуації, відповідь, а не те, що потрібно пояснити. Наприклад, перехід від розгляду ситуації до розгляду її наслідків, відповідно до якого концепція завершується. Порочне коло

можливе, коли частина моделі завершується за допомогою ситуації з подальшим поясненням самої ситуації;

в) напрямок самоаналізу. Аналіз чому і як почалося, продовжується вирішення проблеми;

г) напрямок конкретизації. Звуження ряду ситуацій до однієї, наприклад, загальне рівняння з невідомими коефіцієнтами до рівняння з відомими коефіцієнтами, окремий випадок.

д) необоротні переходи в загальному випадку;

2), 3) і далі будуються як мета-аргументи над мета-аргументами;

-2), -3) і далі будуються як апелювання до мета-аргументів над апелюваннями.

У новітній доктрині представлено й вузько профільні напрямки тлумачення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Так, згідно з підходом щодо відокремленості від зловживання правом ця категорія розглядається з боку контролюючих органів і платників у контексті податкового регулювання як не тотожна поняттю зловживання правом, тобто цілеспрямоване діяння суб'єкта податкових правовідносин щодо реалізації законно встановленого суб'єктивного права всупереч інтересам податково-правового регулювання, із завданням шкоди або створенням реальної загрози її спричинення правам і законним інтересам інших суб'єктів правовідносин [381, с. 101, 104].

Аксіологічний підхід зводиться до психологічної концепції здорового глузду під час забезпечення правопорядку, коли розсуд потрібно здійснювати обґрунтовано і згідно з об'єктивним обставинам справи як вияв нормативно закріпленої свободи в здійсненні органами публічної адміністрації своїх повноважень [943, с. 156]. Йдеться про одночасне поєднання таких елементів, як вольовий (містить вільний розсуд) та інтелектуального (морально-правовий аспект реалізації дискреційної компетенції з урахуванням здорового глузду – не стільки логічного порядку дій, скільки розумної усталеності правопорядку [171, с. 50].

Продовжували застосовуватися і підходи з попереднього періоду. Зокрема, в межах підходу щодо дискреційної зумовленості права дискрецію розуміли як власний розсуд (уповноваження фізичної та юридичної особи на самостійне прийняття рішення); вільний розсуд (водночас науковці звертали увагу на некоректність цього терміну у зв'язку з наявністю законодавчих меж); право на розсуд (уповноваження компетентного органу на здійснення розсуду); адміністративний розсуд (здійснення виховної та застережної функцій суб'єкта публічної адміністрації [279, с. 397–398]. З позицій прагматизму дискрецію визначали як можливість вільної в установлених межах оцінки під час прийняття або вибору найбільш відповідного, справедливого та слушного рішення з-поміж варіантів, дозволених юридичною нормою [50, с. 39]. Йдеться про свободу суб'єкта правовідносин, засновану на розумовій діяльності з вибору раціонального та правомірного варіанта поведінки та обмежену положеннями чинного законодавства [168, с. 28].

Окремої деталізації зазнав підхід на основі досвіду соціологічної школи права, згідно з яким дискреція є законним елементом публічної адміністрації [912, с. 276]. Підхід щодо обмеженої моделі правомірної альтернативної поведінки тлумачив дискреційні дії як не безмежні, а окреслені межами закону, засновані на власному досвіді, професійній підготовці та політиці конкретного органу публічної адміністрації

[390, с. 91], що дозволяє діяти на власний розсуд, у межах компетенції застосовуючи норми закону та вчиняючи дії, кожні з яких є відносно правильними (законними) [282, с. 17–24].

У доктрині окрему увагу приділяли й дискреції власне органів публічної адміністрації. В основі цього поняття в дореволюційні часи перебувало право суб'єкта публічної адміністрації обирати один із можливих варіантів виконання завдання, встановленого законом, у межах, окреслених законом [103, с. 58]. У радянські часи та у відповідній іноземній доктрині сформувалися такі підходи, як історична доцільність, обмежена модель правомірної альтернативної поведінки, прагматизм, нормотворчість, «на підставі закону», включаючи вивчення компетенції органів у їхньому вертикальному підпорядкуванні. Зокрема, підхід щодо свободи вибору поведінки вказує на те, що посадова особа органу публічної адміністрації наділена розсудом, якщо межі здійснення влади надають свободу вибору поведінки, виходячи з можливих варіантів дій і бездіяльності [43, с. 57]. Тобто органам публічної адміністрації нормами адміністративного права може надаватися «ширше або вужче поле для розцінки, ... обмірковування», коли «свобідна оцінка» впливає з уповноваження норми, щоб влада у конкретному випадку, а це з причини недокладності цієї норми, проявила в адміністративному акті свій погляд на державні цілі або на публічний інтерес [428, с. 125; 206, с. 253–254].

У новій та новітній доктрині вказані підходи зазнали трансформації та змістовного розширення. Зокрема, підхід виняткової необхідності був пов'язаний з тлумаченням дискреції як уповноваження органу публічної адміністрації до дискреційних діянь, тобто можливість обрати варіант учинення юридичних актів [137, с. 177]. Підхід щодо обмеженої моделі правомірної альтернативної поведінки стосувався розуміння цього поняття як обмеженість у прийнятті рішень органами публічної адміністрації на власний розсуд, коли діяльність має привести до звуження меж адміністративного розсуду правозастосовних органів і підвищення юридичних гарантій доцільного застосування норм права [333, с. 71, 79]. Згідно з підходом «у межах компетенції» йдеться про першоджерела адміністративного розсуду щодо надання права діяти в межах компетенції [812, с. 13–14].

Особливу увагу дослідники приділили підходу щодо дискреційної зумовленості права. Так, науковці звернули увагу на винятковість цього засобу, що підлягає застосуванню лише в надзвичайних обставинах, у найскладніших випадках (англ. «hard cases»), коли юридичні аргументи не обумовлюють єдине правильне рішення [35, с. 14]. Тому дискреційними є повноваження, які надають вибір суб'єкту публічної адміністрації щодо варіанту розвитку подій [307, с. 2]. Йдеться про діяльність за власним переконанням, засновану на використанні можливостей, установлених юридичною нормою [358, с. 20–24], зі свободою діяти на свій розсуд, тобто, оцінюючи ситуацію, обирати один із кількох варіантів дій (або утримуватися від дій) чи один із варіантів можливих рішень, залежно від обставин, вичерпний перелік яких неможливо врегулювати в нормі права [970, с. 276–277].

Зазначено зумовлює доктринальні розробки щодо різновидів такої адміністративної діяльності: коли норма матеріального права, закріплюючи можливі варіанти рішень, залишає на розсуд органу (посадової особи) вибір одного з цих варіантів; коли норма права надає можливість органу або посадовій особі діяти на свій

розсуд під здійснення власних повноважень; коли відбувається адміністративна інтерпретація оцінних понять, оцінка наявності публічного інтересу; коли на підставі норм матеріального права органи публічної адміністрації здійснюють організаційну чи матеріально-технічну діяльність не у формі адміністративного рішення [229, с. 281–283].

Наведений підхід зазнав деталізації в підході «на підставі закону», згідно з яким йдеться про вибір між двома чи більше альтернативами, закріпленими в законі, коли можлива суб'єктивна оцінка специфічних обставин конкретної справи [49, с. 30]. Це означає спосіб реалізації публічної влади, згідно з яким відповідний суб'єкт публічної адміністрації (орган чи посадова особа) застосовує надані в межах закону повноваження на власний розсуд, без необхідності узгодження в будь-якій формі своїх дій з іншими суб'єктами [159, с. 195]. Така правозастосовна діяльність стосується використання можливого варіанту поведінки, встановленого законом, на власний розсуд під час вирішення поставлених завдань, ураховуючи принципи діяльності суб'єктів публічної адміністрації [238, с. 355]. Описаний підхід спирається на те, що такі дискреційні повноваження мають бути обмежені законодавством [249, с. 86]. У вузькому розумінні це означає можливість діяти на власний розсуд, у межах закону, можливість застосувати норми закону та вчинити конкретні дії (або дію) серед інших, кожні з яких окремо є відносно правильними (законними) [282, с. 17–24].

Що стосується підходу прагматизму, то йдеться про аналітичну, інтелектуальну, творчу діяльність у межах і спосіб, встановлені законодавством, уповноваженого законом суб'єкта із застосування можливого варіанта поведінки, шляхом оцінювання фактичних обставин справи на виконання законної мети з дотриманням принципів верховенства права, справедливості, розсудливості, оперативності, із подальшим вибором оптимального рішення в конкретній адміністративній справі [272, с. 36–42; 870, с. 137]. Науковці розглядають відповідну категорію як дозволена законом інтелектуально-вольову діяльність компетентного суб'єкта, змістом якої є обрання одного з кількох варіантів рішення, установленого правовою нормою, для забезпечення законності, справедливості, доцільності та ефективності регулювання з метою ухвалення оптимального рішення в справі, максимально повно забезпечуючи досягнення встановлених правом цілей [813, с. 90]. У межах підходу прагматизму також звертаються до тлумачення цього поняття як елемента правозастосування, зі свободою суб'єкта публічної адміністрації, органу чи посадової особи, у правовому вирішенні того чи іншого питання, яка надається з метою прийняття раціонального, мотивованого й обґрунтованого рішення у справі, у межах, визначених нормами права [168, с. 34].

Поширеним є й підхід щодо зумовленості дискреції внутрішніми та зовнішніми чинниками. Йдеться про діяльність – процес прийняття управлінських рішень, на який впливають різні фактори: об'єктивні (історичний аспект виникнення та розвитку державності, місце держави на міжнародній арені, стан розвитку правової науки, юридичної техніки тощо); суб'єктивні (обізнаність суб'єкта правозастосування у відповідній галузі, здатність до аналізу, емоційні якості, можлива зацікавленість у прийнятті рішень шляхом зловживання правом на підставі власного інтересу або в результаті корупційної схеми, лобізму) [217, с. 81–91]. До уваги беруться характер і зміст правових норм, колізії між ними; термінологічні особливості та лінгвістична невизначеність законодавства, оцінні поняття; різні інтерпретації зацікавленими особами, зокрема, з огляду на об'єктивну неможливість врегулювати правовими

нормами кожен життєву ситуацію, яка потребує такої регламентації [356, с. 40–41; 106, с. 145–159].

М.П. Кучерявенко тлумачить зазначені фактори, як негативні (порушення юридичної техніки, призводить до необхідності чи можливості у владних і зобов'язаних суб'єктів діяти за власним переконанням), а також позитивні (необхідність забезпечення балансу приватного і публічного інтересів) [356, с. 37]. Ключовим у цьому напрямку досліджень є врахування категорії «при наявності такої можливості» [271, с. 75]. Згідно з описаним підходом суб'єкт правозастосування наділений свободою у прийнятті дискреційних рішень внаслідок встановленого вибору варіанту поведінки.

У межах вузько профільних напрямків тлумачення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві представлений підхід щодо обмеженої моделі правомірної альтернативної поведінки на підставі закону. Згідно з цим підходом дискреційні повноваження владних суб'єктів публічної фінансової діяльності обов'язково мають бути обмежені законодавством [307, с. 218–219].

Деяко схожим, але з відмінною цільовою спрямованістю є підхід прагматизму. Йдеться про визначену рамками законодавства свободу вибору уповноваженого правозастосовчого органу (податкового, митного органу) під час прийняття суб'єктивно-оптимального рішення, яка обумовлена поставленими перед завданнями, відповідає інтересам держави і суспільства і ґрунтується на встановлених об'єктивних обставинах [271, с. 65]. Науковці звертаються до проблеми розумного балансу (в аспекті реалізації дискреції) між публічним і приватним інтересом для забезпечення досягнення завдань правового регулювання, тобто вільний вибір прийняття рішень без необхідності в підставах для прийняття такого рішення [340, с. 108]. Дослідники зважають і на наслідки дискреції: позитивні (забезпечувати індивідуальний підхід до задоволення потреб учасників адміністративних процедур та ефективної реалізації їхніх прав), так і негативні [366, с. 115].

Так, з огляду на необхідність встановлення меж державного примусу, раціональне вирішення – важлива складова забезпечення стабільності та гарантованості суспільства, а також самої держави, яка позиціонує себе як правову. Лише чітко визначивши сферу законного втручання у діяльність платника, засоби його здійснення, держава в змозі забезпечити реалізацію принципу недоторканності права власності платників, закріпленого у Конституції України. Наведене дозволяє встановити, з одного боку, законне втручання держави в суспільні відносини, застосування примусової дії незалежно від волі інших осіб з соціально корисною метою, а з іншого боку, орієнтацію осіб, щодо яких здійснюється примус, на міру допустимості або недопустимості форм і видів діяльності уповноважених органів. Йдеться про необхідні умови реалізації повноважень держави і про гарантії забезпечення прав і свобод людини [389, с. 35].

Вузько профільні напрямки тлумачення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві зорієнтовані й на сприйняття такої категорії, як фінансово-правового процесу [300, с. 87]. Водночас у всій історіографії досліджень зазвичай науковці розглядають окремо поняття дискреції під застосування норм матеріального права (як власне дискреції), а також норм процесуального права (процесуальний розсуд).

Що стосується процесуального розсуду, то первинні наукові дослідження розглядали цю категорію крізь негативне забарвлення – як свавілля. Зокрема, оскільки за умов роздробленості та відсутності централізації державної влади суддівський корпус

тогочасної Європи не повною мірою відстоював принципи законності, справедливості, рівності сторін перед законом, то науковці не стільки розглядали проблематику дискреції, скільки проблеми забезпечення законності під час розгляду справ. Наукова розвідка велася представниками теорії права, які не протиставляли дискрецію законності та вказували на право суду чинити розсуд, але тодішні історичні реалії, недосконалість державного ладу та системи управління призводили до поширеного суддівського свавілля та бюрократизації судових проваджень, що і було предметом особливої уваги та занепокоєння вчених [354].

Змішане (як позитивне, так і негативне) ставлення до дискреції існувало за часів позитивізму у XVIII – першій половині XIX ст. Представники теорії «поліційної держави» ще з часів епохи розпаду феодалізму і в абсолютних монархіях Європи XVII – XVIII ст., розглядали розсуд як свавілля. Негативне сприйняття вільного процесуального розсуду було зумовлене юридичною дійсністю та особливостями реалізації принципу законності в правозастосовній діяльності. Науковці досліджували прогалини у праві й те, яким чином їх можна подолати. Водночас згодом, в імперські часи, сформувалася межа між поняттями «розсуд» і «свавілля». Вчені визнавали право на розсуд у конкретних справах, із варіантністю щодо застосування юридичних норм з урахуванням відповідних обставин.

У радянські часи підхід до ототожнення дискреції та свавілля продовжував своє існування. У розквіт цієї доктрини дискреція визнавалася «буржуазною» і не прийнятною для радянського права. Водночас на етапі становлення радянської влади органи судової влади спиралися на «революційну правосвідомість», із широким розсудом, часто за межами права – свавільно. У 60-80 роки XX ст. проблематика процесуального розсуду знов набула популярності в тодішній науці. Було закріплене право судді на вибір, обмеженість і відносність цієї свободи, призначення юридичних норм для встановлення та способів обмеження вказаної свободи.

У відповідній європейській та американській доктрині соціологічного напрямку юриспруденції в цей самий період до тлумачення процесуального розсуду застосовувався підхід обмеженої моделі правомірної альтернативної поведінки на підставі закону, а також щодо дискреційної зумовленості права. Йшлося про правосвідомість суддів як джерело права. Тобто суд є основним органом, який застосовує «вільне право», на яке впливають логіка почуття, емоції та насамперед процесуальний розсуд. Окреслена свобода має бути забезпечена. Наприклад, у роботі «Основи соціології права» (1913) Є. Ерліх висував ідеї свободи судової правотворчості та судового розсуду, як парадигми осмислення явищ правової дійсності. Таким чином, право не є відірваною від життя абстракцією, а існує як «живий порядок», «внутрішній порядок людських союзів» у суспільстві [354].

Нова та новітня доктрина щодо тлумачення процесуального розсуду представлена цілою низкою підходів. Так, згідно з логіко-юридичним формалізмом категорію процесуального розсуду вважають синонімічною до тлумачення права [817; 818, с. 33]. Науковці звертаються до визначення питань права [353, с. 47, 179; 436, с. 269; 391, с. 12-13], обрання суддею одного з кількох можливих варіантів (1) тлумачення та застосування права або варіантів щодо (2) оцінки доказів та встановлення фактів [415, с. 2], ті орієнтири, що «задаються» суду та впливають на такий вибір під час застосування юридичних норм [896, с. 89].

Діяльнісно-вольовий підхід до розуміння процесуального розсуду поширений в американській правовій школі, але став застосовуватися в романо-німецькій континентальній правовій сім'ї з огляду на її конвергенцію з англо-американською прецедентною системою загального права. Цей підхід пов'язаний з прагматизмом – напрямком відповідних досліджень на підставі обмеженої моделі правомірної альтернативної поведінки. Процесуальний розсуд розглядається як обмежене компетенцією суду обрання варіанту вирішення конкретної справи, який є максимально доцільним, законним та справедливим за відповідних обставин [397, с. 45]. Тобто це встановлене законодавством право суду, яке реалізується з дотриманням встановленої процесуальної форми здійснення правосуддя в адміністративних справах, з можливістю під час прийняття судового рішення (вчинення процесуальної дії) вибрати з кількох варіантів рішення (дій), встановлених законом, чи визначених на його основі судом (повністю або частково за змістом та/чи обсягом), оптимальний в правових і фактичних умовах розгляду та вирішення конкретної справи, з метою забезпечення верховенства права, справедливості та ефективного поновлення порушених прав та інтересів учасників процесу [875].

Насамперед йдеться про досвід соціологічної школи права і правовий реалізм (основними представниками є К. Ллевеллін, Дж. Френк, Г. Оліфент), згідно з яким, з огляду на радикально скептичне ставлення до нормативних засад у праві взагалі, процесуальний розсуд є конкретною практикою суддів та адміністраторів (правозастосовувачів), заперечуючи прогнозованість судового рішення законом до початку судового провадження. Тому джерелом права стає індивідуальний досвід судді, розсуд, психологічні властивості, емоційні спонукання, настрої та інші ірраціональні чинники, що зумовлюють постійну динаміку права і створення судом так званого «справжнього права» [354]. Таким чином, процесуальний розсуд є процесом розмірковування, оцінкою обставин для уникнення негативних наслідків; результатом усвідомлення (висновками, думками); волевиявленням, вільним вибором; вирішенням питання по суті [875, с. 11–12].

Підхід щодо дискреційної зумовленості права зорієнтований на вибір правил, які потрібно застосувати, з-поміж кількох правил, що, на перший погляд, можуть бути застосовані для здійснення процесуального розсуду [258, с. 152]. Така врегульована нормами адміністративного процесуального права та заснована на нормах матеріального права й фактичних обставинах можливість адміністративного суду, який розглядає та вирішує справу, пов'язана з прийняттям на власний вибір процесуального рішення [207, с. 71]. Науковці уточнюють, що необхідно насамперед диференціювати розсуд адміністративного суду щонайменше на два види: 1) процесуальний розсуд адміністративного суду, пов'язаний із розглядом та вирішенням судом адміністративної справи; 2) непроцесуальний (позасудовий) розсуд адміністративного суду під час участі в адміністративно-правових відносинах [441, с. 50].

Отже, історіографія становлення та розвитку інституту дискреції детально розкриває різні аспекти цього явища: власне формально юридичний, психологічний, аксіологічний тощо. Водночас щодо прояву вказаного явища під час правозастосування у фінансовому праві додаткових наукових пошуків потребує формулювання чітких меж здійснення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві в процедурно-процесуальному вимірі, установлення перспектив розвитку інституту дискреції у

фінансовій деліктології, а також формування інтеграційного правопорядку щодо такої дискреції. Необхідно зважати на критерії правомірності, принципи, межі, правові режими та форми вияву такої дискреції. Деталізоване трактування є доцільним щодо критеріїв реалізації зазначеної дискреції як орієнтиру для формування судової практики на підставі чинних процесуальних приписів, підтверджених позиціями Європейського суду з прав людини: відповідно до легітимної мети; із додержанням вимог щодо якості закону (доступності, передбачуваності, чіткого визначення меж дискреційних повноважень); з огляду на «необхідність у демократичному суспільстві», принцип пропорційності.

1.2 Правова природа, цілі та види дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві

Дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві є широким за обсягом поняттям, яке, зокрема охоплює дискреційне правозастосування в митному, податковому праві тощо. Наразі порядок реалізації та межі дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві не повною мірою окреслені, недостатньо враховують наднаціональні стандарти. Відсутні усталені критерії здійснення такої дискреції в частині нормативної бази, послідовності та єдності практики правозастосування, тлумачення й оцінки юридичних фактів і норм права тощо.

Цю юридичну категорію можна розглядати як фінансово-правовий процес [300, с. 87] вільного вибору можливого варіанта найбільш ефективного та оптимального рішення у справі в межах механізму правового регулювання [271, с. 22]. Верховний Суд розглядає дискреційні повноваження як такі, що надають відповідний ступінь свободи при прийнятті рішення, тобто, у межах, які визначені законом, коли суб'єкт має можливість самостійно (на власний розсуд) обирати один з кількох варіантів рішення [623].

У новітній доктрині вказана юридична категорія тлумачиться через відокремленість від зловживання правом. Так, дискреція не є тотожною категорією до зловживання правом, яке як з боку владних суб'єктів фінансових правовідносин, так і зобов'язаних осіб є негативним явищем (зокрема, у зв'язку з недосконалістю законодавства) щодо цілеспрямованої поведінки суб'єкта правозастосування, що передбачає реалізацію законно встановленого суб'єктивного права всупереч інтересам правового регулювання та спричиняє шкоду або створює реальну загрозу її спричинення правам і законним інтересам інших суб'єктів правовідносин [381, с. 101, 104].

Отже, під дискрецією в правозастосуванні у фінансовому праві необхідно розуміти нормативно встановлену, з урахуванням можливостей, закріплених юридичною нормою, свободу діяти на свій розсуд, під час прийняття найбільш відповідного, оптимального й обґрунтованого рішення згідно з психологічною концепцією здорового глузду та об'єктивними обставинами. Указана категорія має такі ознаки:

зумовлювальної природи – момент виникнення, існування конкретних підстав [271, с. 52–55], неоднозначне нормативне регулювання [271, с. 20];

змістовної природи – винятковість [271, с. 20; 356, с. 39–40]; комплексність [271, с. 52–55; 356, с. 39–40]; динаміка інтерпретації [307, с. 39–40]; гарантійна

спрямованість системи соціальних і правових засобів і заходів, яка встановлена та функціонує в суспільстві [271, с. 20]; завершальний характер [271, с. 52–55];

процедурної природи – особливий процесуальний порядок реалізації [271, с. 20; 356, с. 39–40], наявність алгоритму юридично значущої діяльності суб'єкта правозастосування [271, с. 52–55]; додержання правових принципів; неухильне дотримання основних вимог до правозастосовного рішення (законності, доцільності, обґрунтованості та справедливості) [271, с. 20]; мисленнєво-аналітична природа аналізу нормативно-правових приписів суб'єктом правозастосування [271, с. 52–55], застосування аналогії закону та права [271, с. 20]; множинність варіантів рішень [271, с. 20, 52; 356, с. 39–40];

суб'єктивної природи – існування спеціальних суб'єктів як учасниками відповідних суспільних відносин [271, с. 20]; матеріально-установча та статична складова щодо усталеного особистісного підходу до правозастосування конкретної норми права [271, с. 52–55], самостійне, вільне прийняття рішення відповідно до конкретного життєвого випадку [271, с. 20, 52]; соціально-психологічний механізм, що охоплює професіоналізм, внутрішнє переконання та творчі здібності суб'єкта правозастосування [271, с. 20].

Запропоновані критерії до розуміння ознак дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві дозволяють виокремити такі визначальні сутнісні характеристики цієї юридичної категорії, що визначають її природу: підстави; обмеженість моделі правомірної альтернативної поведінки на підставі закону; прагматичний вимір ефективності правозастосування; розумний баланс між публічним і приватними інтересами суб'єктів правозастосування [200, с. 20].

Зокрема, на дискрецію в правозастосуванні у фінансовому праві впливають об'єктивні та суб'єктивні чинники. Об'єктивні фактори становлять історичний аспект виникнення та розвитку державності, місце держави на міжнародній арені, стан розвитку правової науки, юридичної техніки [217, с. 81–91] у зв'язку з характером, змістом, лінгвістичною невизначеністю, наявністю оцінних понять, термінологічними особливостями та колізійністю юридичних норм, зокрема, через об'єктивну неможливість охопити кожен ситуацію, яка потребує правової регламентації [356, с. 40–41; 106, с. 145–159].

Окреслена дискреція зумовлена також суб'єктивними внутрішніми та зовнішніми факторами, включаючи як негативні (наприклад, порушення юридичної техніки, наслідком чого виникає необхідність і можливість у владних і зобов'язаних суб'єктів діяти за власним переконанням [356, с. 37], корупційні прояви, унаслідок чого може виникнути недовіра до суб'єкта правозастосування [366, с. 115]), так і позитивні (зокрема, необхідність забезпечення балансу приватного і публічного інтересів [356, с. 37], індивідуального підходу до задоволення потреб учасників процедур і ефективної реалізації їхніх прав [366, с. 115]).

Йдеться про обмежену модель правомірної альтернативної поведінки на підставі закону. Тобто дискреційні повноваження обов'язково мають бути обмежені законодавством [307, с. 1–10]. Таке законодавство має відповідати критеріям якості, доступності та передбачуваності як складових надійної демократичної законності. На переконання А.А. Пухтецької, необхідно брати до уваги таке: зміст концепції та/або принципу верховенства права в узагальненому еквіваленті (рішення у справі «S.W.

проти Великобританії»); якість закону, зокрема щодо законного обмеження реалізації прав і свобод (рішення у справах «Крюслен проти Франції», «Аттиг проти Франції»); варіації процедур, які забезпечені спеціальними механізмами Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод (рішення у справі «Хорнсбі проти Греції»); визначення меж дискреційних повноважень і конкретних випадків обмеження свавілля відповідно до принципу верховенства права (рішення у справі «Олсон проти Швеції»); механізм ефективного контролю за реалізацією прав і свобод (рішення у справах «Грютер проти Нідерландів», «Сілвер та інші проти Сполученого Королівства») [809, с. 33–43].

У параграфі 47 рішення у справі «Корецький та інші проти України» деталізовані такі сутнісні вимоги до «якості закону»: персоніфікована доступність; чіткість формулювання положень; можливість передбачення особою результатів своїх дій (факультативно, за участі «кваліфікованих радників» і з урахуванням обставин справи та критерію розумності); забезпечення інструментів правового захисту від свавільного втручання в права особи; однозначне та чітке визначення меж і порядку реалізації дискреції [890]. Відповідно до параграфа 49 рішення у справі «Волохи проти України» потрібно з достатньою чіткістю визначати межі дискреції та порядок її здійснення з урахуванням законної мети даного заходу, щоб забезпечити особі належний захист від свавільного втручання [889]. Якісна вимога передбачуваності законів на підставі параграфа 48 рішення у справі «Українська Прес-група проти України» означає, що однією з вимог є передбачуваність відповідних заходів [891]. Водночас не можна досягнути абсолютної визначеності (дискреційних) юридичних норм, оскільки це може викликати надмірну жорсткість правового регулювання.

Наприклад, законодавство не встановлює ступінь деталізації опису господарської операції в первинному документі. Умовою документального підтвердження операції є можливість на підставі наявних документів зробити висновок про те, що витрати фактично понесені. Виходячи зі специфіки послуги як предмета господарської операції, звіт / акт з переліком фактично наданих послуг за напрямками, указаними в договорах, також може бути достатнім доказом, що підтверджує факт виконання такої господарської операції. Відсутність максимальної деталізації виду наданих послуг не перешкоджає прийняттю цих документів до обліку та не є свідченням відсутності виконаних господарських операцій [513].

Щодо втручання судів у дискреційні повноваження шляхом задоволення позову про зобов'язання підготувати висновок про повернення надмірно сплачених митних платежів та подати на виконання до органу держказначейства, то повернення помилково та/або надмірно сплачених митних платежів з Державного бюджету України є виключними повноваженнями митних органів та органів державного казначейства, тому суд не може підміняти державний орган і вирішувати питання саме про стягнення таких платежів, але суд не позбавлений права зобов'язати суб'єкта владних повноважень вчинити дії / прийняти рішення, тобто виконати обов'язок, який прямо передбачений нормами законодавства, і від виконання якого суб'єкта владних повноважень ухиляється [625].

З позицій прагматизму під час здійснення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві необхідно зважати на «соціальну» та «юридичну» ефективність правозастосування, ураховуючи баланс між публічним і приватними інтересами. У

такий спосіб категорія ефективності спирається на «соціальний ефект» від якісного правового регулювання [251, с. 81]. Тому дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві з урахуванням фактичних об'єктивних обставин можлива лише в межах, установлених законом щодо прийняття суб'єктивно-оптимального рішення з урахуванням поставлених завдань, що узгоджується з інтересами держави та суспільства [271, с. 65]. Рациональна складова такої дискреції дозволяє гарантувати стабільність суспільства та держави, яка позиціює себе як правову, з огляду на принцип недоторканності конституційного права власності особи, але з можливістю законного втручання держави в суспільні відносини, застосування інструментів примусу з соціально корисною метою, орієнтуючись на міру допустимості або недопустимості форм і видів діяльності компетентних суб'єктів публічної адміністрації та реалізації прав і свобод людини [389, с. 35]. Таким чином, гарантується узгодженість практики правозастосування у фінансовому праві з критерієм «інтереси-цінності» та створюється належний рівень правосвідомості та правової культури в межах об'єктивного виміру дискреції.

Суд справедливості Європейського Союзу у справі «Yvonne Van Duyn v. Home Office» зазначив, що якщо держава затвердила правову концепцію, якою в описаному випадку є стабільність податкового законодавства, то вона чинить протиправно, коли відступає від заявленої поведінки або політики, оскільки погодження такої політики (поведінки) дало підстави для виникнення обґрунтованих очікувань в осіб щодо її дотримання державою чи органом публічної влади [31]. З цього приводу Верховний Суд також звертає увагу на принцип стабільності згідно з підпунктом 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, що впливає з необхідності забезпечення правової визначеності та має загальне значення в регулюванні правовідносин. Наявність згаданої норми Податкового кодексу України породжує в платників податків обґрунтовані «законні очікування» щодо майна (податку), який підлягає (або не підлягає) сплаті в наступному податковому періоді, за умови збереження або відчуження власного майна. Виходячи з цього платник податків може скористатися можливістю захистити порушене право та інтереси з огляду на доведеність чи реальність такого порушення в інший спосіб, зокрема, пред'явленням позову про відшкодування шкоди [624].

Під час здійснення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві важливо підтримувати розумний баланс між публічним і приватним інтересами з метою досягнення завдань правового під час прийняття відповідних рішень [340, с. 108]. У судовій практиці Верховного Суду ця характеристика дискреції тлумачиться щодо виправданості тягара з боку нормативного акту та чи не порушує такий акт справедливого балансу між різними залученими інтересами, чи оскаржувані рішення прийняті відповідно до чинного законодавства, з дотриманням необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав та інтересів особи, цілями, на досягнення яких спрямоване відповідне рішення [624].

Цілі дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві пов'язані з її інструментальним (процедурно-процесуальним) виміром для індивідуальної справедливості в правозастосуванні [72]. Йдеться про такі орієнтири, як гарантування верховенства права, справедливості, доцільності та ефективності, максимально повно забезпечуючи досягнення визначених правом завдань [813, с. 90], досягнення мети

[88, с. 10], забезпечення справедливості та ефективного поновлення порушених прав та інтересів шляхом прийняття оптимального, раціонального, мотивованого й обґрунтованого рішення, у встановлених межах [168, с. 34; 875].

Окреслені цілі за своєю сутністю є динамічними, виявляються під час розмірковування, оцінки обставин, усвідомлення (у висновках та думках) в межах свободи волевиявлення для вирішення питання по суті [875, с. 11–12]. Має бути забезпечений розумний баланс між публічним і приватним інтересом для забезпечення досягнення поставлених завдань із вільним вибором під час прийняття рішень [340, с. 108]. Як наслідок, досягаються позитивні наслідки дискреції в межах відповідних адміністративних і судових процедур. Дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві є комплексним правовим явищем, яке має охоплювати внутрішньо узгоджені, взаємопов'язані, однорідні інструменти для досягнення мети правового регулювання в межах регулятивно-організаційного впливу на відповідні суспільні відносини як частини правової організації життєдіяльності держави та суспільства в єдності та взаємодії всіх її складових елементів [203, с. 123].

Вплив означає результативну організаційно-правову дію щодо суспільних відносин, яка здійснюється завдяки як правовим засобам (нормам права, актам застосування права), так і іншим правовим явищам (правосвідомості, правовій культурі, правотворчому процесу тощо) [899, с. 9]. Ураховуючи глобалізацію відносин, зокрема, під час правозастосування у фінансовому праві цілі дискреції згідно з теорією «живого права» зумовлені та дозволяють виправити неспроможність національного законодавства вирішити весь обсяг питань, із якими зустрічаються правозастосувачі. Зазначені цілі впливають на фінансові правовідносини щодо визначення, зміни чи припинення прав та обов'язків учасників в правомірний індивідуалізований односторонній юридично значущий спосіб шляхом впорядкування конкретної правозастосовної ситуації [203, с. 123–124].

Така емпірична реальність є середовищем виникнення та дії права [53, с. 15–22]. «Живе» право, в контексті організованої єдності державного, суспільного та економічного життя, здатне задовольняти постійні запити, трансформуватися з огляду на потреби та вдосконалюватися разом із розвитком суспільних відносин [968, с. 129]. Вказана концепція, оскільки закони не здатні охопити всю різноманітність життя, спрямована на орієнтацію юриспруденції досліджувати соціальну дійсність, застосовуючи у відповідній сфері суспільного життя індивідуальний регулятивний підхід та створення окремих індивідуальних актів [969, с. 62]. Такий вплив виявляється в діяльності уповноважених суб'єктів щодо прийняття рішення з організації суспільних відносин на підставі чинного законодавства шляхом установа масштабу поведінки для досягнення балансу цілей, що конкурують, та узгодження максимальних і мінімальних обсягів врегулювання відповідної сфери суспільних відносин [29, с. 49].

Основою індивідуального регулятивного впливу є нормативне, але необхідно враховувати й конкретні життєві ситуації, особу, що надає індивідуалізації та конкретизації, коли суб'єкти повинні мати простір, у якому можуть самостійно формувати поведінкові моделі [23, с. 6]. Регулятивні межі визначені позитивним правом – як межі правового впливу на суспільні відносини за допомогою правових засобів, з урахуванням об'єктивних і суб'єктивних факторів. Суб'єктивні межі свободи суб'єкта діяти в односторонньому порядку на власний розсуд окреслені межами,

встановленими джерелами позитивного права [426, с. 28]. З огляду на цілі дискреції, у межах суб'єктивної свободи вибору загальні об'єктивні межі формують як нормативний вимір, так і повноваження правозастосувача.

Цілі стосуються не тільки окремих суб'єктів, а й забезпечують регламентацію та стимулювання розвитку чинних суспільних відносин, формування умов для виникнення нових суспільних відносин, запобігають появі суспільно шкідливих відносин [904, с. 83]. Йдеться про встановлення чи впорядкування суспільних відносин шляхом прийняття юридичних норм і в потрібних випадках індивідуальних рішень відповідно до цих норм, розв'язання в інтересах держави та суспільства юридично вагомих питань, що з'являються у межах цих відносин [256, с. 21; 349, с. 62]. Якість впливу на суспільні відносини можна оцінити за такими критеріями, як цінність, ефективність й економність [960, с. 266]. Реалізація дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві повинна мати на меті досягнення позитивного для правової дійсності результату як для окремих платників, так і в цілому покращуючи умови груп людей, суспільства, держави, а також на транскордонному рівні. Необхідно брати до уваги кількісні показники матеріальних витрат (грошових, предметно-речевих, фізично-людських та інших) та якісні показники досягнення результату впливу, порівнюючи їх з метою діяльності правозастосувачів та цілями дискреції [203, с. 124–125].

У доктрині інститут дискреції в правозастосуванні класифікують за різними критеріями [359, с. 92–110; 812, с. 34–38]: ступенем нормативної визначеності владних приписів; строковістю; межею дії в просторі; формою діяльності органу; ознаками дискреційних повноважень тощо. Щодо правозастосування у фінансовому праві можна погодитися з поширеним у науці фінансового, адміністративного та процесуального права підходом до класифікації видів дискреції за суб'єктно-кількісним критерієм на колективну (колегіальну) або індивідуальну від імені конкретних суб'єктів правозастосування [168, с. 101; 817, с. 9]:

– законодавчу, наприклад, законодавець не передбачив застосування загальної дефініції, визначеної пунктом 56.18 статті 56 Податкового кодексу України, для реалізації права, визначеного пунктом 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» цього Кодексу, а для цілей цього пункту закріпив відмінне від загального розуміння неузгодженого грошового зобов'язання для цілей цієї норми як неузгодженого протягом усієї процедури судового оскарження (без обмеження в суді якої інстанції знаходиться спір) за умови, що грошове зобов'язання за ними не сплачено [586];

– адміністративну [271, с. 108–109], наприклад, Мінекономрозвитку при застосуванні таких санкцій користується альтернативою щодо прийняття владного управлінського рішення на підставі наданого уповноваженим органом подання та долучених до нього документів, а також матеріалів, що містяться в розпорядженні Міністерства [619]; митний орган може відмовити у внесенні змін до митної декларації [602];

за ієрархічним критерієм – на дискрецію центрального (Кабінет Міністрів України, профільного міністерства, інших центральних органів виконавчої влади, зокрема агентств, служб, інспекцій, органів зі спеціальним статусом), регіонального (територіальних органів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади), місцевого рівня (місцевих державних адміністрацій, місцевих рад) [247, с. 34, 35];

за етапами адміністративної процедури – під час ухвалення рішення про початок процедури, прийняття / повернення документів, необхідних для ухвалення адміністративного акта на користь заявника, зупинення процедури (зупинення провадження у справі), прийняття адміністративного акта [441, с. 20–21];

– судову [271, с. 117; 441; 875], наприклад, суд не обмежений у праві ухвалювати рішення про стягнення податкового боргу після закінчення 1095-денного строку, з вимогою про стягнення якого контролюючий орган звернувся вчасно [580]; за результатами розгляду клопотання про відстрочення або розстрочення сплати судового збору – у праві на власний розсуд відстрочити або розстрочити таку сплату, зокрема, коли юридична особа звертається з клопотанням про звільнення від сплати судового збору [614];

за пов'язаністю та впливом на вирішення адміністративної справи – на процесуальну дискрецію адміністративного суду щодо розгляду та вирішення цим судом адміністративної справи, непроцесуальну (позасудову) – для участі в адміністративно-правових відносинах залежно від мети та спрямованості розсуду [444, с. 75–80];

за інстанційним критерієм – на «організаційну» процесуальну, «правозахисну» («правопоновлювальну») і «подвійну» дискрецію суду першої інстанції, «організаційну» процесуальну та «подвійну» дискрецію судів апеляційної та касаційної інстанцій, а також як аналогічної дискреції судів попередньої інстанції [441, с. 20–21];

– суб'єктів приватного права, зокрема платників податків [271, с. 116], учасників відносин у сфері митної справи, валютного регулювання та контролю, грошового обігу та розрахунків тощо, наприклад, щодо права визначати призначення платежу відповідно до чинного законодавства [494]; надавати заперечення щодо висновків податкового органу та долучати до матеріалів справи докази на підтвердження таких заперечень як під час проведення податкової перевірки, так і на всіх стадіях судового процесу, на яких допускається подання учасником процесу нових доказів [510]; на податковий кредит щодо зменшення податкових зобов'язань звітного періоду, яке виникає виключно за наявності податкових накладних [549].

Загальні статичні характеристики дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві можна класифікувати за [173, с. 14–15]: юридичною визначеністю – на «контрольовану» (регламентовану юридичними нормами); прогалину в праві, колізію (неврегульовану правом), виходячи з міркувань загальної компетенції, відповідальності, ситуації крайньої необхідності [247, с. 34, 35]; характером приводів для реалізації – на первинну (згідно з юридичними нормами) і похідну (у відповідь на діяння суб'єктів правозастосування), а також приписів, що породжує реалізація, – на уповноважуючу, зобов'язальну та заборонну; варіативністю – двоваріантну, багатоваріантну; підставами – ситуативну (за визначених обставин) і постійну, факторну та безфакторну [875].

Загальні динамічні характеристики дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві підлягають класифікації за [173, с. 15]: мірою свободи здійснення – на вихід за межі, невикористання, зловживання, звуження меж [303, с. 185]; імперативного типу, диспозитивного типу, інтерпретаційного типу під час конкретизації невизначених юридичних категорій (суспільного інтересу, доцільності, необхідності тощо), організаційного типу (здійснення організаційної чи матеріально-технічної діяльності,

яка врегульована матеріальними нормами права в загальних рисах); як загальне повноваження без конкретизації конкретних фактичних обставин правозастосування, зокрема, з урахуванням мети створення суб'єкта владних повноважень [359, с. 97–98; 440, с. 41, 167; 871, с. 44–46; 894, с. 100; 912, с. 28; 957, с. 31];

функціональним змістом – на повну, часткову [875]; формами правореалізації – на реалізацію прав або обов'язків, виконання заборон; компетентнісним проявом – на дискрецію стратегічної та тактичної планувально-управлінської, охоронно-захисної правозастосовної спрямованості щодо кваліфікації юридичного факту чи складу, прийняття рішення із можливістю обрання нормативно закріплених варіантів, застосовуючи оцінні поняття та конкретизуючи їхній зміст, усуваючи прогалини чи колізії у праві, застосовуючи аналогією закону або права, зокрема, у нетипових випадках;

наслідками – на пряму (створення наслідків не потребує проміжних дій суб'єктів правозастосування) і побічну; початкову (наслідки можуть переглядатися), проміжну (наслідки пов'язані переглядом первинних наслідків і можуть переглядатися), остаточну (наслідки не підлягають перегляду); правоконстатуючу, правовстановлювальну, правозмінну та правоприпиняючу [875]; природою деліктів – на незастосування, перевищення повноважень, неправильне застосування [973, с. 423]; поточне втручання, подальше втручання за підсумками розгляду та вирішення справи [443, с. 43–47].

Таким чином, дискреція в діяльнісному вимірі має родові характеристики для її типологізації за видами суб'єктів, що вказує на її сутнісний прояв в нормативному, процедурному та процесуальному контексті та конкретизує її видові характеристики. Множинність правозастосувачів з дискреційними повноваженнями щодо правозастосування у фінансовому праві і відсутність усталеного порядку та меж її реалізації призводить до потенційного порушення прав і законних інтересів особи. Практично спрямоване якомога більш всеосяжне відображення видів дискреції дозволяє впорядкувати свободу розсуду в межах правозастосування.

1.3 Принципи дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві

Процесуальна дискреція пов'язана з доволі широким обсягом повноважень суду у здійсненні процесуальної діяльності з метою вирішення спору, який перебуває на розгляді. Ураховуються як загальні принципи права, так і відповідні процесуальні, а також принципи профільної галузі матеріального права. Одним з ключових питань лишається сприяння довірі до публічної влади, зокрема, з боку учасників судового процесу. Обмежувальним фактором дискреції є норми права та фактичні обставини справи. Установлення фактичних обставин справи здійснюється у поєднанні з оцінкою та тлумаченням юридичних фактів чи складів, обґрунтуванням правової позиції.

Принцип верховенства постає як фундаментальний під час реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Верховний Суд застосовує критерії та вимоги цього принципу з урахуванням конкретних обставин справи, зокрема, щодо митної справи, наприклад, у постанові від 02 березня 2018 року у справі № 808/906/17 [478]. Враховуються такі елементи, як юридична визначеність, пропорційність між застосованими засобами та поставленою метою як спільне надбання в межах концепції

«держави загального добробуту». Окреслений підхід представлений, зокрема, у постанові Верховного Суду від 27 квітня 2020 року у справі № 140/804/19 [572].

У питаннях загального інтересу, як зазначено в постанові Верховного Суду від 02 листопада 2022 року у справі № 120/546/20-а, особливу роль відіграє і принцип «належного урядування», на підставі якого, зокрема, якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові, державні органи мають діяти вчасно та в належний і якомога послідовніший спосіб [673]. Реалізація дискреції та можливе виправлення помилок від її наслідків не може бути безмежною в часових проміжках в аспекті збалансованості інтересів платника та суспільства, держави. Має існувати справедливе співвідношення між свободою вибору, об'єктивністю, потребами, приватними та публічними інтересами, здійсненням захисту основоположних прав. Необхідно також враховувати становище в державі, особливо фінансове, для належної реалізації соціально-економічних прав особи.

Юридична визначеність, як вказано в Доповіді Європейської Комісії за демократію через право «Про верховенство права», затвердженій на 86 пленарному засіданні від 25–26 березня 2011 року, є однією зі складових верховенства права, яка вимагає, щоб правові норми були чіткими й точними, спрямованими на те, щоб забезпечити постійну прогнозованість ситуацій правовідносин, що виникають [700, с. 177–178] (п.п. 41, 46). Принцип юридичної визначеності походить від німецьких принципів *Rechtssicherheit* («правова безпека») і *Vertrauensschutz* («захист довіри»), зорієнтованих на забезпечення чіткості змісту законодавства насамперед з питань ретроактивної дії норм права, а також захисту кожного, хто має довіру до легальності рішень і дій публічної адміністрації [124, с. 340–341]. Йдеться про досягнення розумної стабільності права, гарантування реалізації легітимних очікувань особи та захист всіх, хто у своїй діяльності керується легальними рішеннями та діями публічної адміністрації [248, с. 15].

Принцип юридичної визначеності має прояв у чіткості щодо підпорядкування праву та визначення юридичних норм, стабільності, інституційної відповідальності публічної адміністрації [971, с. 322–323; 26, с. 211–212]. У вказаному контексті застосовуються такі концепції, як непорушність і нескасовність набутих законних прав; неретроактивність щодо незворотності й неможливості застосування закону до особи, яка не могла знати про його існування; законні очікування щодо права особи у власних діях розраховувати на сталість чинного законодавства [377, с. 127–135; 693, с. 53; 952, с. 41]. Це охоплює легітимні очікування, передбачуваність нормативних актів, концепцію автономного тлумачення, доктрину невизначеності закону, доступність законодавства та судової практики, принципи єдності судової практики, *res judicata* [886, с. 200–201]. Тобто юридична визначеність щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є основоположними принципом в нормативному, процедурному та процесуальному планах, що обумовлює інструментальний вимір такої дискреції.

У доктрині представлений підхід до трактування принципу юридичної визначеності у вузькому значенні як чіткість приписів, зрозумілість та однозначність юридичної норми, тобто як вимоги до її формулювання [693, с. 53]. Водночас повністю погодитися з таким підходом складно, оскільки формальна визначеність змісту норм права досягається шляхом логічного, послідовного та повного врегулювання суспільних відносин і надання цим відносинам форми [395, с. 96–97]. Тобто формальна

визначеність заснована на закріпленні норми в письмовому тексті, який має раціональну структуру, але ще стосується поінформованості суб'єктів про свою компетенцію та реалізації правових можливостей, як власних, так і інших учасників правовідносин [951, с. 20].

Безумовно, законодавче закріплення повноважень є вкрай важливим, особливо для суб'єктів публічної адміністрації, оскільки дозволяє уникнути зловживань і деліктів. На переконання М. Козюбри, чітко визначені обов'язки будь-якого адміністративного органу потрібні для реалізації зрозумілого порядку проведення процедури як для суб'єкта публічної адміністрації, так і людини [314, с. 15–23]. Формальна визначеність дискреції щодо правозастосування у фінансовому праві пов'язана з конкретністю, логічною чіткістю та зрозумілою лаконічністю тих норм права, які визначають поведінку правозастосувачів. У цьому плані важливо, щоб відповідна правова політика була прогнозованою, без непередбачуваних змін до законодавства, наслідки від реалізації яких не перевищуватимуть за корисністю поточний регулятивний стан.

У доктрині представлений підхід, згідно з яким юридична визначеність, як універсальне правове начало, за сферою дії пов'язана як із забезпеченням прав і свобод людини, реалізацією компетенції, так і встановленням відповідальності, недопущенням дій та бездіяльності, спрямованих на безпідставне обмеження прав і свобод людини, з урахуванням пропорційності застосованих до особи обмежень [250, с. 93]. Орієнтуючись на рішення Європейського суду з прав людини у справі «Olsson v. Sweden» (заява № 10465/83), М.І. Смокович зазначив, що дискрецію потрібно сприймати із застереженням, варто обмежувати законом та іншими елементами верховенства права, зокрема, шляхом застосування правових норм однаково до всіх і у спосіб, де відсутня свавільність [885, с. 120]. Тобто існує нерозривний зв'язок між реалізацією дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві та додержанням прав та законних інтересів особи згідно з принципом юридичної визначеності відповідно до легітимної мети обраного інструменту діяльності з достатньою чіткістю. Має забезпечуватися адекватний захист від свавільного втручання.

Принцип юридичної визначеності на підставі Рішення Конституційного Суду України від 29 червня 2010 року № 17-рп/2010 є одним з елементів верховенства права, а обмеження основних прав людини і втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлюваних такими обмеженнями. Тобто обмеження будь-якого права має базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної, передбачати юридичні наслідки своєї поведінки [855] (підп. 3.1 п. 3 мотивувальної частини). У постанові Верховного Суду від 15 квітня 2020 року у справі № 300/379/19 вказано, що обмеження що не відповідають принципу юридичної визначеності, тобто є не допустимими, коли не відповідають умовам передбачуваності та не базуються на обставинах, які дадуть змогу спрогнозувати юридичні наслідки своєї поведінки [571].

Має застосовуватися індивідуальний підхід для кожної конкретної дискреційної ситуації щодо правомірності та ефективності прийнятих рішень. Насамперед процедура реалізації дискреції має бути справедливою, належною, визначеною нормативними приписами, без зловживань під час здійснення вибору, справедливою для всіх учасників відносин, із дотриманням балансу між можливими негативними наслідками для прав та інтересів та цілями дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Ефективність

стосується впливу наслідків на життєдіяльність держави та суспільства, господарську діяльність конкретних платників, на запобігання чи припинення деліктів, закріплення відновлювального механізму щодо порушених, невизнаних чи оскаржуваних прав і законних інтересів.

У постанові від 19 квітня 2018 року у справі № 813/4282/16 вказано такі критерії оцінки, як наявність підстав, правомірність, обґрунтованість акта чи рішення [483]. Згідно з постановою від 11 вересня 2018 року у справі № 826/14478/17 оцінка адміністративних актів, від установлення обставин щодо яких залежить обґрунтованість рішення, що перевіряє суд на підставі частини другої статті 2 Кодексу адміністративного судочинства України, пов'язана, зокрема, з вимогами щодо форми та змісту акту [502].

Так, у постанові Верховного Суду від 24 січня 2019 року у справі № 826/12259/13-а йдеться про те, що контроль податкового органу щодо дотримання позивачем наказу Державного комітету ядерного регулювання в частині вимог до порядку та змісту робіт для продовження терміну експлуатації інформаційних та керівних систем для безпеки атомних електростанцій, є неприйнятним, оскільки знаходиться за межами компетенції податкового органу, порушуються межі контролю в розумінні частини другої статті 19 Конституції України та пункт 1 частини другої статті 2 Кодексу адміністративного судочинства України. Покликання податкового органу на ненадання документів, які підтверджують повідомлення замовника конкурсних торгів про залучення субвиконавця не стосуються спірних правовідносин, внаслідок чого є неприйнятними. Покликання податкового органу на ознаки фіктивності укладених між платником та його контрагентом правочинів, є необґрунтованими, оскільки визнання актом перевірки правочинів фіктивними знаходиться за межами компетенції цього органу, належні докази фіктивності не було надано [523].

Верховний Суд у постанові від 13 лютого 2018 року у справі № 813/4374/16 зауважив, що накладання штрафу за порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичної особи – підприємця здійснюється відповідно до статті 122 Податкового кодексу України. Якщо податковим повідомленням-рішенням як правова підстава застосування штрафу наводяться положення статті 126 цього Кодексу, то порушується основний принцип дії податкового органу, як суб'єкта владних повноважень, «на підставі закону», регламентований у статті 19 Конституції України. Тому таке рішення не відповідає критерію, встановленому пунктом 1 частини другої статті 2 Кодексу адміністративного судочинства України [477].

У постанові від 27 березня 2018 року у справі № 813/2162/17 Верховний Суд прийшов до висновку, що наказ контролюючого органу про проведення перевірки має містити підстави, покликання на пояснення від платника та їхнє документальне підтвердження на обов'язковий письмовий запит щодо виявлених обставин, визначених таким запитом. Покликання на доповідну записку заступника начальника управління Офісу, яка за своєю суттю є документом внутрішнього використання та здебільшого спонукає керівника до прийняття конкретного рішення, вказує на необґрунтованість та безпідставність наказу податкового органу [479].

Отже, принцип юридичної визначеності закладає орієнтири для реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві в контексті формування «держави загального добробуту», гарантуючи загальнообов'язковість закону, єдиність практики застосування норм матеріального та процесуального права, рівність і пропорційність,

обґрунтованість прийнятих рішень в межах компетенції та у спосіб, врегульованих Конституцією та законами України.

Принцип юридичної визначеності змістовно об'єктивується через потребу в стабільному правовому регулюванні в межах статичності і динаміки права. Статика має прояв у стабільності поточного правового регулювання суспільних відносин, а пружність, плавність і необхідна гнучкість досягається правозастосовними актами, включаючи судові рішення, які забезпечують належну динаміку права [335, с. 14]. На переконання Верховного Суду, у складі такого структурного елементу принципу верховенства права, як юридична визначеність, перебуває принцип стабільності податкового законодавства. Норму-принцип стабільності податкового законодавства не можна вважати нормою, що змінює порядок набрання чинності або вступу в дію всіх нових податкових правил. Стабільність податкового законодавства передбачає законні очікування платника податку щодо незмінності правового режиму оподаткування. Водночас такі очікування від законодавця мають урівноважуватись із правом держави приймати закони відповідно до суспільних (публічних) інтересів, тобто необхідно враховувати соціальні, політичні, економічні, безпекові чинники, які існують на момент прийняття законодавчого акта. Питання щодо застосування норм законів про зміну будь-яких елементів податків (зборів), які прийняті без врахування темпоральних меж, встановлених підпунктом 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, не повинно вирішуватись шляхом прямого зіставлення цих норм, оскільки принцип стабільності діє і застосовується в нерозривному зв'язку з іншими правовими принципами [653].

У доктрині представлено чинники стабільності та динамізму як взаємопов'язаних принципів: матеріальні (економічні) і духовні (правові, моральні, культурні, релігійні); національні (на рівні окремого суспільства), наднаціональні або міжнародні (на рівні окремих регіонів або світової спільноти) [902, с. 70]. Тобто на наднаціональному та національному рівнях в матеріальному та нематеріальному вимірах цей принцип гарантує повноцінну реалізацію закону, оскільки його адресати мають можливість з'ясувати приписи для реалізації своїх прав і виконання обов'язків протягом тривалого часу. Тривалість може продемонструвати недосконалі елементи та надати можливість розробити адекватні, системні зміни до законодавства [420, с. 87].

Динамізм, за умови стабільності основних приписів та інститутів, чіткість, якість, конкретність закону, відсутність «загальних місць», нічим не підкріплених декларацій і закликів є вагомим показником правової культури суспільства, гарантією від волюнтаризму та свавілля [902, с. 36]. Щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві принцип стабільності дозволяє правозастосувачам, опанувавши відповідні юридичні норми, розробити виважену та по можливості безпомилкову практику поведінки, а також узгодити процес здійснення вибору зі змістом нормативних актів. Як наслідок, забезпечується відповідне та адекватне реагування на динамічні суспільні зміни шляхом розвитку «живого права», яке перебуває в постійному стані змін.

Водночас на підставі принципу стабільності дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві має бути послідовною, обміркованою та прогнозованою. Так, послідовність інтегрує спадковість і правонаступництво системи фінансового права, зокрема, у нормотворчості шляхом гармонізації юридичних норм, беручи до уваги

наднаціональне право. Обміркованість пов'язана з виваженістю та спланованістю правової політики в контексті включення нового регулятивного масиву та усталеного базису системи права, з можливим темпорально-відстрочувальним аспектом. Прогнозованість дискреції має як перспективний вимір, так і ретроактивні прояви з урахуванням підходу прагматизму та під час забезпечення балансу публічного та приватного інтересів учасників правовідносин, суспільства та держави.

Принцип стабільності в його загальноправовому виразі перебуває в одному терміносполученні з принципом динамізму задля створення рівноваги між усталеністю нормативного масиву та необхідністю його перманентної модернізації з огляду на трансформаційний потенціал суспільних відносин [220, с. 139]. У межах реалізації дискреції принцип стабільності гарантує усталеність правозастосування у фінансовому праві, стійкість окремих елементів та всієї системи фінансового права. Водночас цей принцип не «консервує» положення нормативних актів, не повинен гальмувати модернізаційні нормотворчі процеси. В єдності з принципом юридичної визначеності йдеться про гарантування послідовності, обміркованості та прогнозованості правової політики та окремих проявів дискреції в межах фінансово-правових відносин. «Заморожений» стан існування норм права дозволяє їх інтегрувати до системи права, з відстроченням правореалізації для формування належного рівня правосвідомості правозастосувачів, реалізації презумпції знання законодавства та реальної оптимізації господарської або публічно-управлінської діяльності.

Існує прямий зв'язок стабільності оподаткування з ефективністю економічного розвитку та інноваційної діяльності [259, с. 21]. Суд Європейського Союзу у справі «Yvonne Van Duyn v. Home Office» зауважив, якщо держава затвердила правову концепцію, якою, зокрема, є стабільність податкового законодавства, то вона чинить протиправно, коли відступає від заявленої поведінки або політики, оскільки погодження такої політики (поведінки) дало підстави для виникнення обґрунтованих очікувань в осіб щодо її дотримання державою чи органом публічної влади [858]. Тобто дотримання принципу стабільності є підґрунтям економічного розвитку країни та забезпечення інноваційної діяльності, а також підтримання інфраструктури.

Так, керуючись принципом верховенства права, Верховний Суд врахував рішення Постійного третейського суду (м. Лондон) від 06 лютого 2017 року у справі № 2015-11 за позовом компанії «JKX Oil & PLC» до України про відшкодування шкоди, завданої, зокрема внаслідок запровадження ставки плати за видобування природного газу Законом № 1621-VII, як порушення умов Угоди між Урядом України та Урядом Сполученого Королівства Великої Британії і Північної Ірландії про сприяння і взаємний захист інвестицій від 10 лютого 1993 року (прийняте до виконання в Україні згідно з ухвалою Київського апеляційного суду від 05.07.2019 у справі № 824/22/19, провадження № 2к/824/28/2019). Постійний третейський суд визнав, що держава Україна в такій ситуації має досить широкі повноваження щодо підвищення ставок у податковій сфері як тимчасовий крок реагування на надзвичайну ситуацію загальнодержавного рівня. Економіко-політична ситуація в державі впливає на законні очікування, і ні в кого не можуть виникати законні очікування щодо відсутності змін у правовій системі в умовах надзвичайно глибокої економічної кризи. Тому навіть значне підвищення рентної плати, застосоване серед інших заходів у відповідному секторі економіки як тимчасовий крок реагування на надзвичайну ситуацію загальнодержавного

рівня, не руйнує законних очікувань. Загальне зобов'язання держави із забезпечення стабільних і передбачуваних умов обов'язково потрібно врівноважувати з її суверенним правом приймати закони відповідно до суспільних інтересів [653].

Щодо наявності легітимної мети відступу Верховної Ради України від принципу стабільності оподаткування в ситуації щодо підвищення у 2014 році ставок рентної плати потрібно враховувати положення арбітражного рішення від 06 лютого 2017 року у справі Постійного третейського суду № 2015-11 між JKH Oil & Gas PLC і Україною (параграфи 157, 230, 362, 449–451, 461, 476, 485, 491–494, 570–574), винесеного за подібних фактичних обставин до справи № 816/687/16 [653]. Суд, дослідивши ексклюзивні повноваження парламенту щодо різкого підвищення рентної плати з серпня 2014 року й обґрунтованість засобів контролю газового ринку, постановив, що податкова стабільність має загальне застосування та не виключає підвищення розміру ставок, вимоги законодавства не можуть вважатися спеціальними зобов'язаннями, захищеними від подальших змін у застосовуваному законодавстві (*Total S.A. v. Argentine Republic*, справа МЦУІС № ARB/04/01, Рішення про відповідальність, 27 грудня 2010 року, параграф 309 e–f). Такі ставки рентної плати відповідали законній політичній меті – мобілізації коштів для цілей національної безпеки, ураховуючи інтереси інвесторів та інших зацікавлених сторін. Економіко-політична ситуація в державі впливає на законні очікування, і «ні в кого не можуть виникати законні очікування щодо відсутності змін у правовій системі в умовах надзвичайно глибокої економічної кризи» (*El Paso Energy International Company v. Argentine Republic*, справа МЦУІС № ARB/03/15, Рішення, 31 жовтня 2011 року, параграф 374). Тому навіть значне підвищення рентної плати, застосоване серед інших заходів у відповідному секторі економіки як тимчасовий крок реагування на надзвичайну ситуацію загальнодержавного рівня, не руйнує законних очікувань. Заходи з контролю капіталу вперше були впроваджені 29 серпня 2014 року і на цей момент були законним економічним засобом запобігання, серед іншого, стрімкому знеціненню валюти. Тимчасові заходи, застосовані в умовах явної надзвичайної ситуації загально державного рівня, були зрештою скасовані, коли ситуація дещо стабілізувалася (хоча основні проблеми не були повністю вирішені) [653].

Загальне зобов'язання держави із забезпечення стабільних і передбачуваних умов обов'язково потрібно врівноважувати з її суверенним правом приймати закони відповідно до суспільних інтересів (*Saluka Investments, B.V. v. Czech Republic*, ЮНСІТРАЛ, Часткове рішення, 17 березня 2006 року, параграф 305; *Duke Energy Electroquil Partners & Electroquil S.A. v. Republic of Ecuador*, справа МЦУІС № ARB/04/19, Рішення, 18 серпня 2008 року, параграф 340), беручи до уваги особливі соціальні й політико-економічні обставини у відповідній державі (*Mamidoil Jetoil Greek Petroleum Products Societe S.A. v. Republic of Albania*, справа МЦУІС № ARB/11/24, Рішення, 30 березня 2015 року, параграф 626), а незастосування стабілізаційних положень про оподаткування не завжди є порушенням стандарту справедливого і рівноправного ставлення на основі теорії про законні очікування (*Impregilo S.p.A. v. Argentine Republic*, справа МЦУІС № ARB/07/17, Рішення, 21 червня 2011 року, параграф 294), оскільки, зокрема, зміни ситуації на ринку, політичні та інші події можуть руйнувати очікування [174, с. 9].

У справі «Di Belmonte v. Italy» Європейський суд з прав людини не знайшов порушення статті 1 Протоколу 1 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод в ситуації, коли законодавець застосовував нові податкові норми до попередніх податкових відносин. Суд прямо вказав, що наведена стаття 1 не забороняє ретроактивного застосування законодавства [829] (параграфи 36, 42).

Тому Верховний Суд вважає, що за змістом конституційних норм держава повинна дбати про розвиток підприємницької діяльності в Україні, яка має здійснюватися на рівних і прозорих умовах усіма суб'єктами господарювання. Звідси випливає заборона установлення законами правил, які унеможливають чи надто обтяжують підприємницьку діяльність, створюють нерівні умови для різних суб'єктів господарювання, передбачають не виправдані обмеження на використання громадянами своєї власності, зокрема для цілей підприємництва. Водночас держава має піклуватися про соціальну спрямованість економіки, що передбачає можливість покладення на суб'єктів господарювання справедливого і пропорційного обов'язку щодо вилучення в них частини створеного продукту на користь менш забезпечених верств населення [653]. Тобто під час реалізації принципу стабільності держава, змінюючи ставки податків, зборів та інших обов'язкових платежів, зобов'язана зважати як на поповнення ресурсу для виконання своїх зобов'язань перед суспільством, так і підтримувати господарську діяльність.

Беручи до уваги принцип верховенства права, оцінку суспільного впливу підвищення податків потрібно здійснювати з урахуванням інтересу не лише конкретних суб'єктів господарювання, а й решти громадян. Стягнення податку за користування надрами за підвищеними ставками за 2014 рік може розглядатися як спосіб реалізації конституційного права власності українського народу на природні ресурси з огляду на військову агресію проти України. Оцінюючи реальний та фактичний вплив підвищення ставок податку за користування надрами, який був спричинений на відповідних суб'єктів господарювання (наскільки зменшилися їхні обороти, чи змогли вони компенсувати підвищене податкове навантаження шляхом підвищення цін на їх продукцію, чи призвело це до скорочення персоналу тощо) порівняно з досягнутим фінансовим та соціальним ефектом, зокрема, в частині реального забезпечення виконання функцій держави, дозволило збалансувати бюджет і допомогло у здійсненні видатків на оборону, захист від негативних дій країни-агресора тощо. Відповідне підвищення ставок рентної плати не порушило норми Конституції України, було пропорційним у відповідній ситуації щодо втручання держави у право власності платників податків, які змушені були сплатити до бюджету додаткові кошти, а також забезпечило баланс між публічними та приватними інтересами, зважаючи на конституційні засади визначення меж законодавчого регулювання податкових правовідносин, коли порушується принцип стабільності [465].

Отже, дискрецію щодо реалізації публічної фінансової політики в контексті застосування принципу стабільності можна здійснювати з урахуванням цільового тлумачення системи правових регуляторів, коли правозастосовний орган обирає той регулятор, застосування якого призведе до більш розумного та справедливого результату. Йдеться про субсидіарне застосування самостійних регуляторів [174, с. 11].

Глобалізація економічних відносин на світовому рівні призводить до потреби уніфікувати стандарти взаємодії, зокрема, на основі принципу «превалювання сутності

над формою» з урахуванням національних особливостей соціально-економічного устрою, пов'язаних з інтересами реальних і потенційних учасників ринку, наявними ресурсами та можливими економічними вигодами [193, с. 108].

Значний масив практики Верховного Суду зорієнтований на аналіз принципу «превалювання сутності над формою» з покликанням на стандарти бухгалтерського обліку [500; 615]. Цей принцип посідає ключове місце під час визначення елементів фінансової звітності та формування фінансового результату з урахуванням логіки, наслідків та зв'язку цього принципу з вимогою правдивого подання інформації [437, с. 56].

У висновках Касаційного адміністративного суду і Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду простежується загальне поширення принципу «превалювання сутності над формою» на всі господарські операції, податкові відносини [515; 609]. За загальним правилом, на рівні касаційної інстанції з покликанням на зазначений принцип робиться аналіз випадків нереальності господарських операцій [570] або окремих нюансів справ господарської юрисдикції [528].

Верховний Суд дотримується позиції, що з метою забезпечення ефективного захисту прав, свобод та інтересів людини з огляду на принцип «превалювання сутності над формою» ураховуються завдання судочинства та необхідність дотримання балансу публічних і приватних інтересів, тобто принципу пропорційності [501]. У доктрині в цьому вимірі робиться акцент на взаємозв'язок наведеного принципу з іншими принципами фінансової звітності [355, с. 112]: послідовності, єдиного грошового вимірника, безперервності, історичної (фактичної) собівартості, обачності, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, періодичності.

Наприклад, на підставі принципу «превалювання сутності над формою» податкові наслідки господарської операції мають визначатись із застосуванням податкової реконструкції, виходячи з дійсних змін майнового стану учасників операції [566].

Застосування цього принципу дозволяє на основі пріоритету економічного тлумачення насамперед спиратися на сутність, достовірне й об'єктивне уявлення про господарські операції на внутрішньому та зовнішньому ринку в конкретних економічних умовах. У межах ринкового середовища це забезпечує єдність транскордонного фінансового виміру ресурсів суб'єктів господарювання на основі оцінки активів і зобов'язань за їхньою фактичною справедливою вартістю на момент здійснення конкретної операції, а також щодо потенційних доходів і витрат майбутніх періодів. Отже, принцип «превалювання сутності над формою» має бути наскрізним для фінансового права під час кваліфікації здійснених господарських операцій насамперед за їхньою економічною природою та фактичною поведінкою учасників відносин. У судовій практиці цей принцип, зокрема, з покликанням на стандарти бухгалтерського обліку доцільно використовувати не лише при встановленні нереальності господарських операцій або окремих нюансів справ господарської юрисдикції, але й щодо застосування податкової реконструкції з урахуванням дійсних змін майнового стану учасників операції, у сфері трансфертного ціноутворення, зокрема, при зіставленні цін за принципом «витягнутої руки» на момент здійснення операції тощо [193, с. 109].

Важливо визначитися з рівнем застосування та місцем принципів податкового законодавства в ієрархії правових регуляторів. Формальне їхнє закріплення в статті 4 Податкового кодексу України [461] дає підстави для попереднього висновку про відсутність жодної їхньої переваги перед іншими нормами податкового права,

визначеними цим Кодексом. Аргументом на користь цієї позиції є відсутність відповідних конституційних норм про перевагу одних норм закону над іншими. Водночас з позицій принципу верховенства права та з огляду на формування наднаціонального права, включаючи фінансове, врахування принципів і моралі є первинним кроком перед застосуванням норм закону. Не правомірно формувати практику правозастосування проти основоположних засад права.

Процесуальна дискреція щодо впливу на адміністративну дискрецію суб'єкта владних повноважень обмежена в разі проведення публічної фінансової політики з метою вирішення складних політико-економічних питань. В усіх випадках необхідно зважати на правові принципи: належного адміністрування, стабільності, фінансової достатності та загальності оподаткування. Здійснений у межах дискреції вибір є законним і не підлягає скасуванню судом. Перевірці підлягає не справедливості чи ефективності, а відповідності прийнятого рішення принципам права і юридичним нормам щодо встановленої процедури та вжиття всіх належних кроків, врахування фактичних передумов, правильності правового обґрунтування тощо. В протилежному разі адміністративний суд може скасувати чи змінити рішення суб'єкта владних повноважень. Зроблені під час адміністративної дискреції помилки є підставою для такого висновку і повернення справи на новий розгляд [174, с. 10–11].

Таким чином, можна виокремити такі рівні принципів: 1) наднаціональний; 2) національний. Приймаючи законодавство про нормативні акти, потрібно змістити ієрархію на принцип від норми-закону. Стратегічно правильно, якщо норма закону не відповідає принципу, то необхідно визнавати її неправомірною та застосовувати принципи, паралельно змінюючи норми закону. З метою реалізації національних і суспільних інтересів Верховна Рада України наділена правом змінювати норми закону, приймати нові закони, які змінюють правове регулювання, суперечачи попереднім юридичним нормам. Таким чином, автоматично припиняється дія норм попередніх законів.

1.4 Методологічні основи дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві

Реалізація дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві пов'язана з її тлумаченням як «живого права», на основі підходів герменевтики та синергетики. Така система не є керованою, має «хаотичні» риси, але правильна методологія тлумачення цього процесу дозволяє правозастосувачеві прийняти оптимальне рішення, з урахуванням інтересів усіх учасників відповідних правовідносин.

Дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві має герменевтичну спрямованість. У результаті її реалізації виникає «взаємозв'язок правил розуміння» як щодо об'єктивних (граматичних) характеристик нормативних актів, так і технічного (психологічного) тлумачення суб'єктивності [222, с. 19]. Суть герменевтичного методу полягає в осмисленні правової реальності та її різноманітних проявів у поєднанні питань факту та права в такому інтерпретаційному процесі шляхом кваліфікації за допомогою юридичного мислення. Йдеться про складний універсальний засіб інтерпретації діяльності. Реалізуючи герменевтичний акт, правозастосувач на основі власної правосвідомості має «увійти» в текст норми, зважаючи на антропологічно-аксіологічний характер такої діяльності [210]. Необхідно зважати на формальне вираження норм

фінансового права, зокрема, дискреційної спрямованості, а також на обставини життєдіяльності держави та суспільства, професіоналізм інтерпретатора цих правових регуляторів в цільовому, функціональному та прагматичному вимірах. Так, цільовий аспект пов'язаний з потребою зменшити або зняти суб'єктивізм під час реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Функціональний вимір спирається на властивості та смислові характеристики дискреції. Прагматичний вимір зорієнтований на цілі дискреції в порівнянні з досягнутими результатами [175, с. 60].

У західній герменевтичній доктрині вказано, що щоденні відносини утворюють «живе», а не «писане» право з абстрактних юридичних норм як відносно точних меж юридичних конструкцій, які потрібно доповнювати шляхом тлумачення. Герменевтика показує над'юрисдицну сутність права. Інтерпретатор має увійти до герменевтичного кола на підставі власного розуму, совісті, уявлення про справедливе [918, с. 45–46]. Істина має ідеальний характер. Під час розуміння ключову роль відіграють розум, мудрість як його складовий елемент. На процеси тлумачення впливають також звичні канони, спрямування та пам'ять в контексті проблеми однаковості сприйняття та руйнування творчості сприйняття [240, с. 66]. У межах герменевтичного кола, дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві пов'язана з тлумаченням змісту тексту, незалежно від нормотворця, для прийняття справедливого рішення з кількох наданих можливостей вибору. Необхідно зважати на передумову розуміння (особисті риси правозастосувача і супутні політичні, економічні, етичні та інші обставини), а також вторинне розуміння в контексті повного врахування всієї правової матерії безпосереднього під час прийняття рішення. Норми фінансового права постають як вихідні точки, орієнтири для правозастосувачів щодо реалізації дискреційних повноважень. Тобто право охоплює не лише писані джерела, але й тлумачення [175, с. 60–61].

Орієнтуючись на підхід Є.В. Васьковського, необхідно брати до уваги авторитетні роз'яснення, логічні відношення між нормами, системні положення та підстави тлумачення юридичних норм [328, с. 303]. Дискреція в інтерпретаційному вимірі правозастосування у фінансовому праві має здійснюватися прямо та з урахуванням буквального значення текстуальних виразів з-поміж правового масиву як герменевтичного кола. Таким чином, відбувається коректне тлумачення та підтримується єдність практики правозастосування у фінансовому праві на національному та наднаціональному рівнях з огляду на історичний, телеологічний, філологічний та юридичний аспекти такої діяльності. Необхідно узгоджувати повноваження щодо альтернативного правозастосування у фінансовому праві з досягненням цілей дискреції шляхом прийняття відповідного рішення в конкретних обставинах.

Герменевтичне коло як процес розуміння має циклічний характер. Йдеться про коло цілого і частки, коли для розуміння цілого необхідно зрозуміти його частки, а для розуміння часток – мати уявлення про зміст цілого. Модифікації такого кола стосуються усвідомлення взаємозумовленості пояснення і тлумачення, а також розуміння, оскільки щоб щось зрозуміти, це потрібно пояснити, і навпаки [918, с. 44]. Якщо, попри всі зусилля, внаслідок тлумачення юридичної норми неможливо прийти до рішення, яке б узгоджувалося з уявленням або відчуттям справедливості, то така норма потребує виправлення [955, с. 24]. Призначення герменевтики щодо дискреції в правозастосуванні

у фінансовому праві полягає в перебуванні в межах герменевтичного кола для з'ясування його сутності та зберігаючи його цілісність. Тлумачення зумовлює усвідомлення як засіб пізнання шляхом виокремлення істотного на основі здобутих знань.

Так, згідно з постановою Верховного Суду від 21 лютого 2020 року у справі № 826/17123/1 щодо оскарження наслідків проведеної податковим органом перевірки, незалежно від прийнятого платником податків рішення про допуск (недопуск) посадових осіб до перевірки, при оскарженні наслідків проведеної перевірки у вигляді податкових повідомлень-рішень та інших рішень платник податків не позбавлений можливості посилається на порушення контролюючим органом вимог законодавства щодо проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність таких податкових повідомлень-рішень. Суди мають надавати правову оцінку відповідним підставам позову за їх наявності, а якщо вони не визнані судом такими, що тягнуть протиправність рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки, – переходити до перевірки підстав позову щодо наявності порушень податкового та/або іншого законодавства [565].

Гайдеггерівська герменевтика розглядає герменевтичне коло через осмислення становища в суспільстві взагалі як передумову розуміння, а власне розуміння як усвідомлення явища. Вторинне розуміння та наукове пізнання конкретного явища формується над онтологічною основою, у межах осмислення стану життєдіяльності суспільстві загалом [918, с. 45]. Згідно з гадамерівською герменевтикою засобом існування людини, що пізнає, оцінює та діє, є розуміння як універсальна характеристика для людського знання про світ і буття в ньому. Традиції також відіграють вагоме значення в історичному контексті та в пізнавальній діяльності людини [918, с. 44]. Правозастосувач у власних міркуваннях під час прийняття правозастосовного рішення застосовує не норму права, а інформацію про її зміст щодо фактів та юридичних аспектів, заповнюючи відповідні прогалини [209, с. 155]. Особи, які приймають дискреційні рішення, здійснюють тлумачення під час правозастосування у фінансовому праві на основі вибору між наявними альтернативами.

Наприклад, щодо неможливості державної реєстрації транспортних засобів за фізичною особою – підприємцем та надання податкового кредиту по операціях з придбання транспортних засобів Верховний Суд у постанові від 17 грудня 2018 року у справі № 810/1726/16 вказав, що суди мають повністю встановити обставини, які мають значення для правильного вирішення справи, та надати їм правову оцінку на підставі норм закону, що підлягали застосуванню до правовідносин, для формулювання висновку про те, що неможливість державної реєстрації транспортних засобів за фізичними особами – підприємцями не позбавляє права таких осіб на податковий кредит по операціях з придбання транспортних засобів, якщо були дотримані умови його формування [519].

«Справжнє» право в герменевтичному вимірі має охоплювати елементи сутності (справедливості як природного стану людини) та існування (екзистенції) в розвитку та конкретизації права. У герменевтичному колі поєднуються сутність та існування (вчинок, подія). На глибину тлумачення впливають феноменологічні, екзистенційні, персоналістичні, структуралістські, психоаналітичні характеристики як допоміжні методи пізнання [918, с. 45–48]. Фактично фінансове право на нормативному рівні є

передправом (базисом), на основі якого формується надбудова практики правозастосування щодо прийнятих дискреційних рішень, спираючись на вторинне розуміння юридичних норм згідно з прийомами юридичної герменевтики та німецькою концепцією інтерпретації права як «надзаконних принципів справедливості». На переконання Р. Циппеліуса, спрямованість на забезпечення справедливості як раз легітимізує добудову права [955, с. 123]. Потрібно орієнтуватися на буквальный текст норм фінансового права й умовиводи на основі їхньої логічної інтерпретації. Описаний процес інтерпретації може перейти з герменевтичного кола на герменевтичну спіраль, коли тлумачення повторюється на кожному новому поточному рівні, зокрема, у разі неточності чи двозначності норм фінансового права, для підтвердження попереднього тлумачення тощо [175, с. 62].

Дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві нерозривно пов'язана із проявами «живого права». Йдеться про соціальний конструкт на основі практики поведінки відповідної соціальної групи, який не може бути всеосяжним з єдиними сутнісними критеріями, є відносним і залежним від соціокультурного контексту та інших соціальних явищ і процесів, зумовленим контекстом поведінки (історичним та цивілізаційними чинниками), альтернативним, охоплюючи багатовимірність реальності з непереборною множинністю її проявів [252, с. 56–57]. Як наслідок, формується світоглядно-методологічний плюралізм з урахуванням соціокультурного контексту діяльності [302, с. 1–2] в межах нерозривної єдності та взаємовпливу права і суспільства [448, с. 29; 968, с. 129].

Концепція «живого права» Є. Ерліха не прибирає юриспруденцію із суспільного життя, а зорієнтована на одночасне врахування соціальної дійсності. Нормативні приписи як один із можливих засобів правового забезпечення можуть стати «живою» юридичною нормою тоді, коли реалізуються на практиці [306, с. 24]. На переконання Є. Ерліха, набувши чинності, право йде своїм шляхом: чи правове положення діє, чи діє воно так, як бажалося, – залежить від того, чи є воно засобом, придатним для поставленої цілі. На дієвість правового положення впливає не суто його тлумачення юристами, але насамперед особливості, соціальна структура і формуванням народу, панівний моральний і звичаєвий світогляд, якості тих людей, які реалізують норми, владні засоби, якими необхідно застосовувати, порядок розгляду спорів [268, с. 189–190]. Дискреційні норми фінансового права мають враховувати правила державотворення та суспільного розвитку. Держава гарантує правопорядок на основі внутрішнього змісту таких норми, з огляду на поточну практику життєдіяльності держави та суспільства.

Окрім соціальної регулятивної складової, на правореалізацію впливають феномени сучасної цивілізації [864, с. 18], цінності права – ідеали справедливості, свободи, рівності [313, с. 7]. «Живе право» зорієнтоване на сприйняття права як складного, багатогранного, пов'язаного з життєвими ситуаціями, потоком буття [221, с. 152–156]. У такий спосіб право не лишається догмою чи теорією, «голим» вченням, а входить до реальності як жива норма і порядок, що відповідає потребам такого суспільного життя [463, с. 206]. Відповідно, у реальності життя право саморегулюється та інституціоналізується, формуючи динамічне праворозуміння щодо того, як норма живе, діє, відбивається у відносинах, зважаючи на відмежування засобу від дії та дії від її наслідків [266, с. 181–182]. Реалізація дискреції в правозастосуванні у

фінансовому праві зумовлена мінливими історіографічними проявами життєдіяльності держави та суспільства, а також цивілізаційними глобально-національними, морально-релігійними, економіко-юридичними та іншими факторами розвитку.

Внутрішній порядок описаного соціального права гарантується правилами поведінки соціальних груп [978, с. 63], зокрема, у межах неврегульованих правом відносин, на основі правил поведінки, створених у процесі співжиття [212, с. 106], ураховуючи принцип особовості [267, с. 194]. Осягнення соціальної необхідності приводить до розуміння істинної реальності права в контексті соціального життя щодо фактичних основ права у взаємодії з життям [379, с. 59–60]. Потрібно зважати на рівень розвитку суспільства, базові характеристики та особливості соціальних груп, їхні спроможності до консолідації, масштаб свободи і творчості для нормопроєктування [221, с. 153]. Тобто право розширюється, охоплюючи не лише юридичні норми, але й мораль, звичаї, правила гарного тону як елементи правопорядку в межах суспільної психології [392, с. 41]. Як наслідок, центр прийняття рішень під час реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є самим суспільством, коли правозастосувачі у своїй діяльності зважають на поточні реалії та враховують потреб життєдіяльності держави та суспільства.

Йдеться про однорідність правових і позаправових соціальних норм за своїм характером як правил людської поведінки з організаційною спрямованістю [267, с. 196; 463, с. 206], зокрема, про правові документи щодо закріплених в них положень, [169, с. 12], вчинки, звичаї [212, с. 107], традиції, умови життєдіяльності [940, с. 42], правосвідомість [462, с. 20]. Наприклад, щодо меж дискреційного права Верховної Ради України підвищити у 2014 році ставки податків протягом поточного року в контексті застосування юридичних принципів і спеціальних норм права щодо ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин, Верховний Суд у постанові від 19 квітня 2022 року у справі № 816/687/16 взяв до уваги вимушеність цього заходу, фінансовий та соціальний ефект такого підвищення в частині реального забезпечення виконання функцій держави (збалансування бюджету і забезпечення видатків на оборону, соціальний захист населення в складних економічних умовах фактичної військової агресії), баланс між публічними та приватними інтересами [653].

Є. Ерліх виокремлював такі типи «права трьох порядків», як соціальне (право союзів) (*das gesellschaftliche Recht*), право юристів (*das Juristenrecht*), державне (*das staatliche Recht*) [212, с. 108]. Соціальне право є «живим правом першого порядку» – фундаментом системи права. «Право другого порядку» охоплює право юристів (наукове і судове) для вирішення конфліктів і суперечок в суспільстві. «Право третього порядку» є державним, нормативні акти в межах якого охороняють «право першого порядку» і сприяють вирішенню спорів [463, с. 205]. «Право юристів» охоплює норми-рішення, тобто правові положення, відповідно до яких суди вирішують спори [978, с. 62]. Попри зовнішнє зрівняння, «право юристів» відрізняється від державного [266, с. 175], спирається на факти, із коректним і грамотним врахуванням інтересів, які підлягають захисту. Йдеться про основу для розвитку та перетворення права [165, с. 364]. «Соціальне право» щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є мінливим, діє в безконфліктних відносинах. У конфліктних ситуаціях реалізується «право юристів» чи «державне право». Водночас саме «право юристів» найкраще узгоджує норми та мінливі прояви правозастосування з потребами та інтересами

держави та суспільства.

З позицій школи «живого права» право не є застиглою догмою, а постає живою силою [266, с. 179], оскільки потреби людей і правовідносини постійно змінюються, різноманітніші та динамічніші проти закріплених юридичних норм [940, с. 42]. Таким чином, «живе право» виявляє способи життєдіяльності та саморегуляції, необхідні для нормального існування людини, суспільства і держави [968, с. 128]. Внутрішній зміст такого права зважає на мир і співпрацю. Суперечності підлягають вирішенню самими правозастосувачами згідно з принципом справедливості, а не лише за допомогою абстрактних юридичних норм. Безумовно, різні джерела чинності норм можуть конфліктувати між собою, але лише юридичні норми не можуть охопити всі види відносин, а моральні чи звичаєві норми мають вагоме значення для суспільства, бо є фундаментальними в контексті почуття сприйняття або несприйняття конкретної поведінки [462, с. 21]. Отже, дискреційні повноваження суб'єктів щодо правозастосування у фінансовому праві визначають те, що можна вважати правом. Реальні відносини і фінальний вибір правила поведінки мають узгоджуватися з потребами держави та суспільства безпосередньо під час їхнього функціонування, беручи до уваги багатовекторність такої взаємодії. Потрібно зважати також на психоемоційну складову такої поведінки, з огляду на емоційний стан правозастосувача, напруженість у суспільстві тощо.

Дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві доволі невизначена, нерідко колізійна, фактично «хаотична» за своєю природою. Наприклад, у практиці Верховного Суду застосовується правова позиція, згідно з якою можливість надання платником вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання податкової накладної прямо залежить від чіткого визначення фіскальним органом конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків. Неконкретизоване вживання податковим органом загального посилення на відповідний пункт критеріїв оцінки, без наведення відповідного підпункту, призводить до необґрунтованого обмеження права платника бути повідомленим про необхідність надання документів за вичерпним переліком відповідно до критерію зупинення реєстрації податкової накладної, а не будь-яких на власний розсуд [507]. Тобто можливий стан хаосу щодо неконкретизованого вживання податковим органом загального посилення на відповідний пункт критеріїв оцінки ступеня ризиків діяльності платника. Цей стан зумовлений невизначеністю дискреційних повноважень контролюючого органу. Впорядкувати цей стан можна, але потрібен правильний методологічний критерій.

Синергетика дозволяє привести дискрецію в правозастосуванні у фінансовому праві до стану відносної рівноваги та самоорганізації. Розвиток системи фінансового права відбувається невпорядковано щодо зовнішньо не взаємопов'язаних подій. Такий хаос може бути динамічним або статичним, нерівномірним або рівноважним, навіть турбулентним. У межах цього хаосу самоорганізація системи фінансового права можлива шляхом саморозвитку, ураховуючи вплив зовнішніх факторів і внутрішніх процесів. Тобто хаос може призвести до стабільного рівноважного стану системи фінансового права як порядку [197, с. 44].

Перевага цього підходу полягає в можливості впорядкувати процеси та здійснити організацію під специфічною, обмеженою власним інструментарієм дослідницькою позицією. Йдеться про всі етапи універсального процесу самоорганізації як процесу

еволюції порядку: виникнення, розвитку, самоускладнення та руйнування, тобто весь цикл розвитку системи в аспекті її структурного впорядкування [367, с. 174]. Хаотичність системи фінансового права пов'язана з багатоваріантністю реалізації дискреції. В основі хаосу як складної форми правопорядку перебуває варіативність і незворотність процесів, які є джерелом функціонування такої системи як відкритої. Йдеться про динамічну невизначеність дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві на основі випадковості [197, с. 44].

Сутність синергетики полягає в обов'язковому врахуванні механізмів самоорганізації керованої системи, що дасть змогу перейти від системи управління, заснованої на зовнішньому впливі, до гармонічного поєднання впливу та самоорганізації [316, с. 219]. Йдеться про самоорганізацію та спільну дію дискреційних підсистем в стані хаосу та порядку, коли на макроскопічному рівні відкритого та закритого плану формується оновлена структура фінансового права та відбувається її подальше функціонування щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві як альтернативно-хвильового соціально-історичного процесу. Як наслідок, відбувається саморух правової матерії, проводяться реформи як складовий елемент саморозвитку суспільства, реалізуються відповідні правові механізми в межах самоорганізаційних закономірностей. Глобалізаційний вимір фінансового права пришвидшує такі процеси, зокрема, шляхом міжгалузевого синтезу, із розширенням діапазонів як осмислення, так і дослідження [197, с. 45].

У синергетичному вимірі дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві визначає самоорганізований та дисипативний характер правозастосування, для якого притаманні активний метаболізм, інтенсивні взаємодії складових системи, поєднання позитивних і негативних зворотних відношень, зв'язок мінливості, спадковості та відбору, чергування атракторів і гомеостазів [903, с. 4, 56]. На реалізацію дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві впливає фактор випадковості як непрогнозовані вагомі події для розвитку системи, а також параметр порядку, біфуркації як поліваріантні шляхи вибору правил поведінку, із майже однаковою вірогідністю їх виникнення. Під час дискреційного правозастосування у фінансовому праві спостерігається саме формування біфуркацій як роздвоєння варіантів правомірної поведінки суб'єкта правозастосування. До досягнення точки біфуркації як своєрідного стану гомеостазу системи спостерігаються постійні коливання (флуктуації), пов'язані з можливим напрямом розвитку (обрання одного з можливих варіантів застосування норми фінансового права).

Динаміка системи фінансового права зумовлена потребою в постійному пристосуванні до флуктуацій – мінливих умов реалізації дискреції. З позицій синергетики аксіоматичним є нелінійний характер розвитку такої системи, зокрема, у контексті реалізації дискреції в застосуванні юридичних норм. У цьому процесі формується керівний центр і керована периферія, з урахуванням цілей дискреції. Йдеться про циклічну динаміку системи фінансового права під час реалізації дискреції щодо таких етапів, як виникнення, розвиток, занепад, припинення існування [197, с. 46].

Так, Верховний Суд дотримується підходу, на підставі якого відсутність у спірних контрагентів матеріальних і трудових ресурсів не виключає можливості реального виконання ними господарської операції та не свідчить про одержання необґрунтованої податкової вигоди покупцем, оскільки, зокрема, залучення працівників є можливим за

договорами цивільно-правового характеру, аутсорсингу та аутстафінгу (оренди персоналу) [475]. З цього прикладу простежується, що визнання реальності конкретної господарської операції має ймовірнісні перспективи (спостерігається біфуркація). Флуктуаційні коливання пов'язані із залученням або незалученням працівників за договорами цивільно-правового характеру, аутсорсингу, аутстафінгу (оренди персоналу) тощо. Точка біфуркації досягається, коли хоча б одного працівника було залучено на підставі хоча б одного з указаних договорів. Водночас такий стан рівноваги є динамічним з огляду на хаотичний характер практики здійснення господарської діяльності.

Синергетична парадигма щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві дозволяє обрати оптимальний варіант поведінки та спрогнозувати відповідні тенденції практики правозастосування. З позицій синергетики цей процес, як пояснює Л.А. Корунчак, постає як відкритий, нелінійний, динамічний, багатоваріантний, дискретний процес [329, с. 3, 62]. Так, складну природу дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві зумовлюють властивості практики правозастосування як дуже складної соціальної системи, що залежать від внутрішніх проявів суб'єктів застосування норм і від взаємодії між учасниками відповідних правовідносин – як процедурних матеріально-правових, так і процесуальних під час розгляду та вирішення спорів у судах. Необхідно також зважати на той факт, що здійснення такої дискреції є незворотним процесом, який тяжіє до атракторів та інших «параметрів порядку», але наразі рідко досягає точки біфуркації.

Наприклад, згідно з підходом Верховного Суду резидент є вільним у виборі форми розрахунків за зовнішньоекономічними операціями з-поміж тих, що не суперечать законам України. Перебування таких операцій на контролі не спричиняє наслідку щодо застосування штрафних санкцій (пені), передбачених статтею 4 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті». Припинення зобов'язання у спосіб зарахування зустрічних однорідних вимог є складовою гарантованого Конституцією України права на свободу підприємницької діяльності та може бути обмежене винятково законами України [560]. У цьому разі маємо атрактор у вигляді конституційно встановленої парадигми свободи підприємницької діяльності, у межах якої платник має право припинити зобов'язання у спосіб зарахування зустрічних однорідних вимог. Тому контрольована природа операцій у сфері трансфертного ціноутворення не призводить до притягнення особи до фінансової відповідальності, якщо господарська діяльність здійснюється відповідно до закону. По суті, динамічний хаос у дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві призвів до формування суворо упорядкованої структури.

Отже, синергетична парадигма доцільна щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, яка відзначається нестабільністю, зумовленою еволюцією та коеволюцією фінансових правовідносин. У межах правозастосування спостерігається лавиноподібне накопичення постійних змін (флуктуацій), фазові переходи на шляху до досягнення стану рівноваги (точки біфуркації) як у відносинах між резидентами, так і з урахуванням іноземного фактора насамперед щодо зовнішньоекономічної діяльності. Можливий і самочинний перехід системи таких відносин у новий стан, зокрема, самоорганізації насамперед у сфері трансфертного ціноутворення, що зумовлене доволі стабільним (майже гомеостазним) станом функціонування кореспондуючих систем у розвинутих зарубіжних країнах, з якими здійснюється господарська діяльність.

Висновки до розділу 1

Розкрито базовий рівень досліджень проблем становлення та розвитку інституту дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, представлений дефінітивними підходами. У доктрині розрізняють політичний, конституційний, законодавчий, адміністративний види розсуду.

Процедурний розсуд суб'єктів публічної адміністрації став предметом наукових досліджень у радянські часи та у відповідній іноземній доктрині, з формулюванням таких підходів, як історична доцільність, обмежена модель правомірної альтернативної поведінки, прагматизм, нормотворчість, «на підставі закону», включаючи вивчення компетенції органів у їхньому вертикальному підпорядкуванні. У новій та новітній доктрині вказані підходи зазнали трансформації та змістовного розширення в підходи виняткової необхідності, обмеженої моделі правомірної альтернативної поведінки, дискреційної зумовленості права, «у межах компетенції», «на підставі закону», зумовленості дискреції внутрішніми та зовнішніми чинниками, прагматизму.

У межах вузько профільних напрямків тлумачення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві представлені підходи щодо обмеженої моделі правомірної альтернативної поведінки на підставі закону, прагматизму, аксіології, відокремленості дискреції від зловживання правом. Вузько профільні напрямки тлумачення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві зорієнтовані й на сприйняття такої категорії, як фінансово-правового процесу.

Процесуальний розсуд під час здійснення правосуддя у первинних наукових дослідженнях розглядався крізь негативне забарвлення дискреції – як свавілля. Змішане (як позитивне, так і негативне) ставлення до дискреції існувало за часів позитивізму у XVIII – першій половині XIX ст. У радянські часи підхід до ототожнення дискреції та свавілля продовжував своє існування. Водночас на етапі становлення радянської влади органи судової влади спиралися на «революційну правосвідомість». У 60-80 роки XX ст. проблематика процесуального розсуду знов набула популярності в тодішній науці. Було закріплене право судді на вибір, обмеженість і відносність цієї свободи, призначення юридичних норм для встановлення та способів обмеження вказаної свободи. У відповідній європейській та американській доктрині в цей самий період набув поширення соціологічний напрямок юриспруденції. Нова та новітня доктрина щодо тлумачення процесуального розсуду представлена такими підходами, як логіко-юридичний формалізм, щодо дискреційної зумовленості права, а також діяльнісно-вольовий підхід (насамперед йдеться про досвід соціологічної школи права і правовий реалізм).

Висвітлено дискрецію як діяльність і родове поняття щодо її класифікації за видами суб'єктів, що зумовлює сутнісні характеристики цього процесу в нормативному, процедурному та процесуальному вимірах, які визначають видові характеристики цієї категорії з урахуванням ступеня нормативної визначеності владних приписів, строковості, межі дії в просторі, форми діяльності органу, ознак дискреційних повноважень тощо. Щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві потрібно вести мову про процедурний розсуд суб'єктів публічної адміністрації та процесуальний розсуд під час здійснення правосуддя.

Доведено, що реалізація дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві повинна мати на меті досягнення позитивного для правової дійсності результату як для окремих платників, так і в цілому покращуючи умови груп людей, суспільства, держави, а також на транскордонному рівні.

З'ясовано загальні характеристики дискреції: статичні (за юридичною визначеністю; характером приводів для реалізації); динамічні (за мірою свободи здійснення; функціональним змістом; формами правореалізації).

Дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві має ознаки зумовлювальної, змістовної, процедурної та суб'єктивної природи. Сутнісні характеристики визначають її природу: підстави; обмеженість моделі правомірної альтернативної поведінки на підставі закону; прагматичний вимір ефективності правозастосування; розумний баланс між публічним і приватними інтересами суб'єктів правозастосування. Таким чином, гарантується узгодженість практики правозастосування у фінансовому праві з критерієм «інтереси-цінності» та створюється належний рівень правосвідомості та правової культури в межах об'єктивного виміру дискреції, досягаються позитивні наслідки дискреції в межах відповідних адміністративних і судових процедур.

Вказано, що формальна визначеність дискреції щодо правозастосування у фінансовому праві пов'язана з конкретністю, логічною чіткістю та зрозумілою лаконічністю тих норм права, які визначають поведінку правозастосувачів. Необхідно, щоб відповідна правова політика була прогнозованою, без непередбачуваних змін до законодавства, наслідки від реалізації яких не перевищуватимуть за корисністю поточний регулятивний стан.

Визначено, що процесуальна дискреція щодо впливу на адміністративну дискрецію суб'єкта владних повноважень обмежена в разі проведення публічної фінансової політики з метою вирішення складних політико-економічних питань. В усіх випадках необхідно зважати на правові принципи: належного адміністрування, стабільності, фіскальної достатності та загальності оподаткування. Здійснений у межах дискреції вибір є законним і не підлягає скасуванню судом. Перевірці підлягає не справедливість чи ефективність, а відповідність прийнятого рішення принципам права і юридичним нормам щодо встановленої процедури та вжиття всіх належних кроків, врахування фактичних передумов, правильності правового обґрунтування тощо. В протилежному разі адміністративний суд може скасувати чи змінити рішення суб'єкта владних повноважень. Зроблені під час адміністративної дискреції помилки є підставою для такого висновку і повернення справи на новий розгляд.

Зазначено, що принцип стабільності щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві дозволяє правозастосувачам, опанувавши відповідні юридичні норми, розробити виважену та по можливості безпомилкову практику поведінки, а також узгодити процес здійснення вибору зі змістом нормативних актів. Як наслідок, забезпечується відповідне та адекватне реагування на динамічні суспільні зміни шляхом розвитку «живого права», яке перебуває в постійному стані змін.

Запропоновано застосування принципу «превалювання сутності над формою» дозволяє на основі пріоритету економічного тлумачення насамперед спиратися на сутність, достовірне й об'єктивне уявлення про господарські операції на внутрішньому та зовнішньому ринку в конкретних економічних умовах. У межах ринкового середовища це забезпечує єдність транскордонного фінансового виміру ресурсів

суб'єктів господарювання на основі оцінки активів і зобов'язань за їхньою фактичною справедливою вартістю на момент здійснення конкретної операції, а також щодо потенційних доходів і витрат майбутніх періодів. Глобалізація економічних відносин на світовому рівні призводить до потреби уніфікувати стандарти взаємодії, зокрема, на основі принципу «превалювання сутності над формою» з урахуванням національних особливостей соціально-економічного устрою, пов'язаних з інтересами реальних і потенційних учасників ринку, наявними ресурсами та можливими економічними вигодами.

Приймаючи законодавство про нормативні акти, потрібно змістити ієрархію на принцип від норми-закону. Стратегічно правильно, якщо норма закону не відповідає принципу, то необхідно визнавати її неправомірною та застосовувати принципи, паралельно змінюючи норми закону. З метою реалізації національних і суспільних інтересів Верховна Рада України наділена правом змінювати норми закону, приймати нові закони, які змінюють правове регулювання, суперечачи попереднім юридичним нормам. Таким чином, автоматично припиняється дія норм попередніх законів.

Продемонстровано призначення герменевтики щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, яке полягає в тому, щоб увійти до герменевтичного кола, досягнувши його сутності і не розриваючи його. Тлумачення призводить до розуміння як засобу пізнання шляхом вміння виокремлювати істотне через набуті знання. Дискреція в інтерпретаційному вимірі правозастосування у фінансовому праві має здійснюватися прямо та з урахуванням буквального значення текстуальних виразів з-поміж правового масиву як герменевтичного кола. Таким чином, відбувається коректне тлумачення та підтримується єдність практики правозастосування у фінансовому праві на національному та наднаціональному рівнях з огляду на історичний, телеологічний, філологічний та юридичний аспекти такої діяльності. Необхідно узгоджувати повноваження щодо альтернативного правозастосування у фінансовому праві з досягненням цілей дискреції шляхом прийняття відповідного рішення в конкретних обставинах. Необхідно зважати на буквальный текстувальний зміст норм фінансового права та логічні умовиводи на його підґрунті. Така інтерпретація може набути рис герменевтичної спіралі після переходу з герменевтичного кола, коли наявне систематичне повторюване тлумачення в кожному конкретному випадку правозастосування.

Запропоновано зважати на формальне вираження норм фінансового права, зокрема, дискреційної спрямованості, а також на обставини життєдіяльності держави та суспільства, професіоналізм інтерпретатора цих правових регуляторів. Цільовий аспект пов'язаний з потребою зменшити або зняти суб'єктивізм під час реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Функціональний вимір спирається на властивості та смислові характеристики дискреції. Прагматичний вимір зорієнтований на цілі дискреції в порівнянні з досягнутими результатами.

Доведено, що синергетика дозволяє привести дискрецію в правозастосуванні у фінансовому праві до стану відносної рівноваги та самоорганізації. Розвиток системи фінансового права відбувається невпорядковано щодо зовнішньо не взаємопов'язаних подій. Такий хаос може бути динамічним або статичним, нерівномірним або рівноважним, навіть турбулентним. У межах цього хаосу самоорганізація системи фінансового права можлива шляхом саморозвитку, ураховуючи вплив зовнішніх

факторів і внутрішніх процесів. Тобто хаос може призвести до стабільного рівноважного стану системи фінансового права як порядку.

Динаміка системи фінансового права зумовлена потребою в постійному пристосуванні до флуктуацій – мінливих умов реалізації дискреції. З позицій синергетики аксіоматичним є нелінійний характер розвитку такої системи, зокрема, у контексті реалізації дискреції в застосуванні юридичних норм. У цьому процесі формується керівний центр і керована периферія, з урахуванням цілей дискреції. Йдеться про циклічну динаміку системи фінансового права під час реалізації дискреції щодо таких етапів, як виникнення, розвиток, занепад, припинення існування. Йдеться про самоорганізацію та спільну дію дискреційних підсистем в стані хаосу та порядку, коли на макроскопічному рівні відкритого та закритого плану формується оновлена структура фінансового права та відбувається її подальше функціонування щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві як альтернативно-хвильового соціально-історичного процесу. Як наслідок, відбувається саморух правової матерії, проводяться реформи як складовий елемент саморозвитку суспільства, реалізуються відповідні правові механізми в межах самоорганізаційних закономірностей. Глобалізаційний вимір фінансового права пришвидшує такі процеси, зокрема, шляхом міжгалузевого синтезу, із розширенням діапазонів як осмислення, так і дослідження.

Центр прийняття рішень під час реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є самим суспільством, коли правозастосувачі у своїй діяльності зважають на поточні реалії та враховують потреб життєдіяльності держави та суспільства. «Соціальне право» щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є мінливим, діє в безконфліктних відносинах. У конфліктних ситуаціях реалізується «право юристів» чи «державне право». Водночас саме «право юристів» найкраще узгоджує норми та мінливі прояви правозастосування з потребами та інтересами держави та суспільства.

Визначено, що дискреційні повноваження суб'єктів щодо правозастосування у фінансовому праві визначають те, що можна вважати правом. Реальні відносини і фінальний вибір правила поведінки мають узгоджуватися з потребами держави та суспільства безпосередньо під час їхнього функціонування, беручи до уваги багатовекторність такої взаємодії. Потрібно зважати також на психоемоційну складову такої поведінки, з огляду на емоційний стан правозастосувача, напруженість у суспільстві тощо. Реалізація дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві зумовлена мінливими історіографічними проявами життєдіяльності держави та суспільства, а також цивілізаційними глобально-національними, морально-релігійними, економіко-юридичними та іншими факторами розвитку. Дискреційні норми фінансового права мають враховувати правила державотворення та суспільного розвитку. Держава гарантує правопорядок на основі внутрішнього змісту таких норми, з огляду на поточну практику життєдіяльності держави та суспільства.

РОЗДІЛ 2

НОРМАТИВНИЙ ВИМІР ДИСКРЕЦІЇ В ПРАВОЗАСТОСУВАННІ У ФІНАНСОВОМУ ПРАВІ

2.1 Нормативно-правове забезпечення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві

Нормативно-правовий вимір дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві має «базовий» і «поточний» рівні. «Базовий» рівень увібрав в себе норми права, сформовані внаслідок цивілізаційного розвитку суспільства, що об'єктивно існують і чинні незалежно від сторонніх факторів, волі окремих осіб і представлені в принципах права. «Поточний» рівень враховує рівень правосвідомості та культури суспільства, форми держави, динаміку правотворчості [400, с. 11–12; 10, с. 40]. «Базовий» рівень норм, які регламентують порядок реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є підґрунтям для «поточного» рівня та об'єктивним фактором інституціоналізації глобального правопорядку, євроінтеграційного процесу. «Поточний» рівень за своєю сутністю є насамперед «живим правом», охоплюючи і «право юристів», і державне право. Перспективним напрямком вбачається усунення розриву між «базовим» і «поточним» рівнями, зважаючи на євроінтеграційну спрямованість України та національні традиції та реалії практики правозастосування, принцип верховенства права.

Здійснення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві має глобальний характер [691, с. 67; 982, с. 61]. Зазначене формування глобального права постає як процес [326, с. 31]. Наразі формується відповідне глобальне (міжнародне) право, яке має фінансово-адміністративну природу. Таке правове утворення функціонує в публічно-управлінському вимірі, а конвергенція юридичних норм дозволяє гарантувати взаємодію світової, європейської та національної доктрини та практики, оптимізувати процедури функціонування публічної адміністрації [180, с. 121] під час взаємодії платника і контролюючих органів. Йдеться про міжнародно-правові джерела первинного та вторинного права Європейського Союзу щодо регламентації таких відносин в контексті зближення національних правових систем та їхньої інтеграції до уніфікованого наднаціонального правового простору.

Тобто дія правових норм з дискреційним змістом поширюється на території кількох країн, зокрема, на підставі двосторонніх і багатосторонніх угод [162, с. 118–119]. Описане глобальне право має бути гармонізованим, коли в країнах діють не просто однакові норми, а подібне тлумачення та застосування підходів, схоже регулювання відносин, з урахуванням національних особливостей життєдіяльності держави та суспільства. Інстанційна специфіка зумовлює врахування національним правом загальносистемних і змістовних стабільних положень глобального права [176, с. 69]. Як правило, такий процес здійснюється шляхом інкорпорації, коли відбувається оновлення національного права згідно з загальновизнаними уніфікованими міжнародними стандартами оподаткування, реалізації публічної фінансової політики та здійснення публічного управління. Такі приписи мають бути узгодженими між собою, застосовуватися в усталений спосіб на наднаціональному та національному рівнях. Імплементация норм міжнародного права відбувається з огляду на спеціальні процедури

ратифікації досягнутих домовленостей. Регулятивна модель, яка реалізується на практиці, має бути реалістичною, дієвою, ефективною, зважаючи на наднаціональні стандарти та спеціальні норми міжнародного чи глобального права.

Як наслідок, глобальний правовий простір впливає на національне право через «конгломерати» норм міжнародного та національного права. Йдеться про міжнародний фінансово-адміністративний вимір глобального права, яке встановлює особливості реалізації дискреції. Таким чином, усуваються межі між національним та глобальним правом в публічно-правовому та приватноправовому проявах реалізації дискреції. Не менш важливо зважати на зарубіжну традицію конвергенції шляхом запозичення норм права для зменшення відмінностей між англо-саксонською та континентальною системами права [176, с. 75].

Норми глобального права містять імплементаційний «буфер» з метою запровадження принципів, механізму та інструментів для впливу на порядок реалізації компетенції для гарантування верховенства права, прозорості, участі та інклюзивності, ефективного правового впливу [85, с. 15–61]. У такому глобальному правовому просторі діють нормами-конгломератами, які підлягають імплементації згідно з двофазною спрямованістю. На первинному етапі імплементуються норми наднаціонального права до внутрішніх правових систем. Надалі можливий факультативний етап зворотного впливу, коли на основі норм національного права, підтверджених практикою правозастосування як ефективних, формуються норми міжнародного, глобального права. Розвиток таких норм забезпечується на підставі соціально-політичних, економічних, культурних та інших факторів розвитку, які визначають еталонну модель поведінки правозастосувачів під час реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві.

Зворотний вплив національного права на міжнародне відбувається, коли правила поведінки для всієї світової спільноти запроваджуються шляхом визнання їхньої цінності для держав-учасниць. Якщо норми внутрішнього права визначені чіткіше та є більш розвиненими в історичному плані, то такі норми сприяють розвитку міжнародного права, перейшовши в позитивне закріплення на наднаціональному рівні у відповідному міжнародно-правовому акті. У Європейському Союзі широко вживаною є концепція «м'якого» права («soft» law) щодо імплементації директив, у які переходять юридичні норми з високою політичною чи моральною значущістю, оскільки формуються лише міжнародними організаціями, які мають вагомий авторитет серед держав [976, с. 173–179]. Така еволюція активно відбувається на теоретико-практичному рівні, покращуючи регулятивний вимір суспільних відносин і підвищуючи ціннісний вимір права [398, с. 40–44]. У цей момент відбувається гармонізація наднаціонального та національного права, коли «доробок спільноти» визначає, які заходи потрібно вжити для досягнення поставлених цілей, із можливістю обирати форму та засоби імплементації у внутрішньому правопорядку. «М'які» норми хоча і не є формально обов'язковими, але їх дотримуються як положень «живого права», які потім імплементують у його державний різновид.

Згадане юридичне утворення має нормативістську спрямованість [402, с. 41; 435, с. 269], закріплюючи універсалізований плюралістичний нормативний порядок реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві та формалізовані критерії ефективного прийняття рішень. У цьому утворенні можна виокремити норми

конфірмаційної та інтерпретаційної спрямованості. Конфірмаційні норми пов'язані з визнання юридичних фактів, а інтерпретаційні – з їхнім тлумаченням в контексті спрямованості правотворчості, проведення логічних операцій, використання логіко-граматичних і системно-структурних прийомів, урахування колізійних факторів та запобігання ним тощо [176, с. 72]. Норми такого глобального права є практично дієвими та «живими», коли з ними узгоджується поведінка правозастосувачів.

У межах описаного глобального права встановлюються орієнтири для прийняття рішень, на які впливає дискреційна складова поведінки. Глобальне право впливає на правовідносини між суб'єктами публічного та приватного права як система правил поведінки [869, с. 75–76]. Йдеться про форми та методи впливу, що узгоджуються з транснаціональним вектором; справедливі гарантії правопорядку щодо прийняття та перегляду глобальних рішень у функціональному та інституціональному плані; деліктологію у глобальному вимірі [810, с. 117]. Окреслені напрямки дозволяють задовольнити потреби правозастосувачів щодо усталених і однозначних правил поведінки на міжнародному та національному рівнях для належного виконання завдань і додержання стандартів глобального права в діяльності як контролюючих органів, так і платників через взаємодію норм міжнародного права та основоположних норм внутрішнього права [176, с. 74].

Основою нормативно-правового забезпечення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві потрібно вважати джерела саме міжнародного, наднаціонального права. Перелік джерел міжнародного права закріплений у ст. 38 Статуту Міжнародного Суду ООН і охоплює не лише нормативні акти, але й визнані цивілізованими націями загальні принципи права, міжнародні звичаї, судову практику та доктрину [892]. Такий підхід повною мірою узгоджується з концепцією «живого права», оскільки йдеться не суто про нормативні акти, а також про фундаментальні засади права, історично усталені правила поведінки в суспільстві, «право юристів» з відповідними доктринами [176, с. 69].

У ст. 9 Конституції України [325] та ст. 19 Закону України «Про міжнародні договори України» [786] дійсно визнано, що ратифіковані міжнародні угоди входять до національного законодавства. Більшість українських науковців вважають, що за юридичною силою акти міжнародного, наднаціонального права перебувають між Конституцією України та звичайними законами [324, с. 10]. Водночас у частині другій ст. 19 Закону України «Про міжнародні договори України» закріплено примат міжнародного права, тобто пріоритет норм міжнародного договору в разі конфлікту чи колізії з нормами національного законодавства [786]. На підставі наведеної норми слідує й те, що такі джерела наднаціонального права Європейського Союзу мають вищу юридичну силу за джерела національного права України. Натомість акти вторинного права Європейського Союзу (рекомендації, резолюції та директиви) необов'язкові для застосування, але після вступу до Європейського Союзу набудуть чинності як джерела наднаціонального глобального права [176, с. 70].

Наприклад, у постанові від 13 грудня 2022 року у справі № 640/17107/21 Верховний Суд указав, що фізичні особи – підприємці, що обрали спрощену систему оподаткування та отримують пенсію за віком або є особами з інвалідністю та отримують відповідно до закону пенсію або соціальну допомогу, та пенсія яким призначена за віком безстроково, попри перебування на обліку в Пенсійному фонді держав-учасниць, в

тлумаченні Угоди між Урядом України і Урядом Литовської Республіки про співробітництво в галузі пенсійного забезпечення [921], мають право не сплачувати єдиний соціальний внесок. Частина четверта статті 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [782] не визначає такої обов'язкової умови, як призначення пенсії лише за законодавством України. Тому пільги встановлено для всіх суб'єктів, які є пенсіонерами за віком, незалежно від того, на підставі якого законодавства особа набула статусу пенсіонера за віком, чи то за нормами законодавства України, чи литовського законодавства [678].

Наразі спостерігається глобалізація відносин, зокрема, із застосування норм міжнародного, наднаціонального права щодо діяльності контролюючих органів і платників, транскордонний характер взаємодії між ними. З такими «правилами гри» має узгоджуватися вектор розвитку будь-якої цивілізованої країни світу, що засвідчується шляхом ратифікації цих джерел права. Господарська діяльність може бути реалізована на наднаціональному рівні, зокрема, щодо міжнародного оподаткування, трансфертного ціноутворення. Для ефективної та конкурентоспроможної діяльності необхідно орієнтуватися на відповідні міжнародні, наднаціональні стандарти щодо взаємних міжнародних прав та обов'язків публічної адміністрації та суб'єктів приватного права, процедур захисту прав і законних інтересів платників. Тому виправданим вбачається поставити за юридичною силою ратифіковані міжнародні, наднаціональні джерела права над будь-якими актами національного права, навіть конституційної спрямованості [176, с. 74–75].

Щодо реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві на підставі ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» [703] необхідно зважати на міжнародні конвенції та угоди, а також практику Європейського суду з прав людини, зокрема:

- фундаментальної спрямованості: Загальну декларацію прав людини [275], Конвенцію про захист прав людини та основоположних свобод [319];

- євроінтеграційної спрямованості: Угоду про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [923], Порядок денний асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію [469], План дій «Україна – Європейський Союз» [457];

- податкової спрямованості щодо сприяння міжнародному співробітництву, уникненню подвійному оподаткуванню або зменшенню оподаткування шляхом ухилення від сплати податків та уникнення оподаткування, усунення перешкод для транскордонних інвестицій, послуг, передачі знань і навичок: понад 70 міжнародних договорів України про уникнення подвійного оподаткування (закріплено такі підходи, як виключне резидентне оподаткування, розподіл оподаткування без обмежень для країни-джерела або з обмеженням для джерела, виключне оподаткування у джерела виплати), зокрема, Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал [317], Угода між Урядом України і Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал [922], Угода між Державною податковою адміністрацією України і Міністерством внутрішніх справ

Словацької Республіки про співробітництво та обмін інформацією в галузі боротьби проти ухилень від сплати податків, незаконних фінансових операцій та інших економічних злочинів [920] тощо;

– митної спрямованості міждержавного та міжурядового характеру про співробітництво та взаємну адміністративну допомогу, щодо попередження, розслідування та припинення митних порушень; міжвідомчого характеру про взаємне визнання митних документів та митних забезпечень, митне оформлення транзитних вантажів і багажу, організацію спільного контролю в міжнародних пунктах пропуску для автомобільного сполучення, боротьбу з митними правопорушеннями за такими напрямками:

інституціонально-координаційним – Конвенція про створення Ради Митного Співробітництва [322];

євроінтеграційним – Протокол II про взаємну адміністративну допомогу в митних справах (невід’ємна частина Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншої сторони [807], Рішення № 1/2022 Комітету Асоціації Україна – ЄС у торговельному складі щодо оновлення Додатка XV (Наближення митного законодавства) до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [860];

процедурним – Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур [408];

транспортним – Конвенція про тимчасове ввезення [323], Митна конвенція про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП [404], Конвенція про договір міжнародного автомобільного перевезення вантажів [318], Конвенція про процедуру спільного транзиту [320];

торговельним – Конвенція про спрощення формальностей у торгівлі товарами [321];

деліктним – Міжнародна Конвенція про взаємну адміністративну допомогу у відверненні, розслідуванні та припиненні порушень митного законодавства [407], Угода про співробітництво митних служб щодо затримання та повернення незаконно вивезених і ввезених культурних цінностей [925] та інші;

– судову правотворчість: рішення Європейського суду з прав людини щодо валютного регулювання (у справі «Федоренко проти України» [825]); оподаткування, охоплюючи визначення сутності податкових правовідносин (у справах «Ferrazzini v. Italy» [830], «Gasus Dosier – und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands» [831]), рентні платежі, податок на доходи (у справах «Mellacher and Others v. Austria» [833], «Stretch v. the United Kingdom» [835]), земельний податок, податок на спадок (у справах «Рисовський проти України» [823], «Zwierzynski v. Poland» [837]), податок на додану вартість (у справах «Інтерсплав проти України» [821], «Серков проти України» [824]) тощо.

На переконання Європейського суду з прав людини, податкові питання і досі становлять частину основного пакета прерогатив державних органів. Відносини між платником та податковим органом мають переважно публічний характер. Зміни, які відбулися щодо оподаткування в демократичних суспільствах, не торкаються сутності

обов'язку фізичних осіб чи компаній сплачувати податок. Порівняно із ситуацією на момент прийняття Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод, ці зміни не призвели до подальшого втручання держави в «цивільну» сферу життя людини. Беручи до уваги, що Конвенція та протоколи до неї мають тлумачитися в контексті всієї сукупності їхніх положень, за державою зберігається право запроваджувати такі закони, які, на її думку, необхідні для забезпечення сплати податків (п. 60 рішення у справі «Gasus Dosier – und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands» [831]; п. 27 рішення у справі «Ferrazzini v. Italy» [830]).

Наприклад, платник податку на додану вартість має достатньо підстав сподіватись на відшкодування цього податку, як і на компенсацію за затримку його виплати, оскільки має захищений статтею 1 Першого протоколу до Конвенції майновий інтерес [821] (п.п. 31–32). Порушення наявне з огляду на постійні затримки відшкодування і компенсації податку на додану вартість у поєднанні з відсутністю ефективних засобів запобігання або припинення такої адміністративної практики, коли стан невизначеності щодо часу повернення коштів порушує «справедливий баланс» між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном [821] (п. 40 рішення у справі «Інтерсплав проти України»).

Європейський Суд з прав людини поважає законодавчі рішення, якщо вони відповідають загальним інтересам і ґрунтуються на чітко сформульованому розумному вмотивуванні. Втручання у право на «мирне володіння майном» забезпечує «справедливу рівновагу» між інтересами суспільства та необхідністю дотримання фундаментальних прав людини. Таке втручання стає деліктом, коли здійснюється не «згідно із законом», або без «легітимної мети в суспільних інтересах», або не є «необхідним у демократичному суспільстві» [833] (п. 48 рішення у справі «Mellacher and Others v. Austria»).

Йдеться про особливу важливість принципу «належного урядування», коли йдеться про питання загального інтересу. Якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові, державні органи мають діяти вчасно та в належний і якомога послідовніший спосіб [823] (п.п. 70–71 рішення по справі «Рисовський проти України»). Розглядаючи питання, які мають загальний інтерес, органи публічної адміністрації мають діяти конкретно і дуже послідовно. Як охоронець громадського порядку, держава має моральне зобов'язання бути взірцевою, стежити за тим, щоб такими були й державні органи, що захищають публічний порядок [837] (п. 73 рішення у справі «Zwierzynski v. Poland»).

Наприклад, підпункт 14.1.193 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України у редакціях до та після 25 травня 2020 року у визначенні постійного представництва містив граничний строк тривалості робіт у шість і дванадцять місяців відповідно [461]. Попередня редакція щодо шестимісячного строку узгоджувалася з моделлю ООН [143], а поточна – з моделлю ОЕСР [104], яку підтримують більше держав на світовому рівні. Таким чином, Україна імплементує наднаціональні тенденції оподаткування, що сприяє її входженню як повноправної учасниці до такого інтеграційного правопорядку.

Держава має право здійснювати контроль за використанням майна шляхом введення в дію «законів» [824] (п. 33 рішення у справі «Серков проти України»). Право власності може виступати у формі не тільки майна, а й «виправданих очікувань» від ефективного використання такого права [825] (п. 21 рішення у справі «Федоренко проти

України»). У контексті реалізації права особи на мирне володіння майном, береться до уваги «законне і обґрунтоване очікування набути майно або майнове право». Наведене викликає у платників обґрунтовані «законні очікування» щодо майна (податку), який підлягає (або не підлягає) сплаті в наступному податковому періоді, за умови збереження або відчуження власного майна. Виходячи з цього, хоча й платник не має права на позов про скасування законодавчих змін, але може скористатися можливістю захистити порушене право та інтереси з огляду на доведеність чи реальність такого порушення в інший спосіб, зокрема, шляхом пред'явлення позову про відшкодування шкоди [835] (п. 36 рішення у справі «Stretch v. the United Kingdom»).

Зокрема, з посиланням на релевантну практику Європейського суду з прав людини, Верховний Суд, визначаючи юрисдикцію спорів щодо погашення простроченої заборгованості перед бюджетом, в ухвалі від 19 травня 2022 року у справі № 320/12137/20 зазначив, що податкове правопорушення у зв'язку з простроченням податковим органом відшкодування платнику податку бюджетної заборгованості по податку на додану вартість напряду не пов'язане зі справою про банкрутство. Фактично спірні правовідносини виникли у межах публічно-правового спору у сфері бюджетного відшкодування податку на додану вартість, тобто заборгованості держави щодо відшкодування платнику переплати з податку на додану вартість, переведеного у площину процедурного врегулювання, встановлену законодавством. Тому автоматичне віднесення до господарської юрисдикції таких спорів не узгоджується з принципом правової визначеності [939]. Так, у рішенні Європейського суду з прав людини у справі «Ferrazzini v. Italy» йдеться про те, що податкові спори виходять за межі сфери цивільних прав та обов'язків, попри матеріальні наслідки, які вони обов'язково створюють для платника [830] (п. 29).

На національному рівні найвищий рівень за юридичною силою джерел права посідає Конституція України як засадничий закон, який має установчий характер, узгоджується із загальнолюдськими цінностями, вимогами соціального прогресу й демократичного світового правопорядку та охоплює найбільший юридичний здобуток суспільства через вираження волі народу [458, с. 371; 963, с. 113]. Щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві норми Основного Закону України демонструють досягнутий компроміс між публічним інтересом держави, суспільства, зокрема, щодо наповнення бюджету та приватними інтересами платників податків. Йдеться про такі положення, деталізовані на рівні законів у нормах адміністративного та фінансового права [325]:

- конституційні обов'язки зі сплати податків і подання звітності (ст. 67);
- недопущення референдуму щодо законопроектів з питань податків чи бюджету (ст. 74);
- нормативні вимоги до регламентації відповідних відносин щодо виключного визначення законами України засад зовнішніх зносин, зовнішньоекономічної діяльності, митної справи (п. 9 ч. 1 ст. 92), а також виключного встановлення законами України Державного бюджету і бюджетної системи України, системи оподаткування, податків і зборів, засади створення і функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків, статусу національної валюти, а також іноземних валют на території України, порядку утворення і погашення державного внутрішнього і

зовнішнього боргу, випуску та обігу державних цінних паперів, їхніх видів і типів (п. 1 ч. 2 ст. 92);

– компетенційні засади функціонування суб'єктів публічної адміністрації та органів місцевого самоврядування щодо повноважень Кабінету Міністрів України забезпечувати проведення фінансової, цінової, інвестиційної та податкової політики (п. 3 ст. 116) і організації та забезпечення здійснення зовнішньоекономічної діяльності України, митної справи (п. 8 ст. 116); відання Автономної Республіки Крим, пов'язаного з розробленням, затвердженням та виконанням бюджету Автономної Республіки Крим на основі єдиної податкової і бюджетної політики України (п. 4 ст. 138); повноважень територіальних громад села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування затверджувати бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць і контролювати їх виконання, встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону (ч. 1 ст. 143) та делегованих повноважень, які держава фінансує здійснення цих повноважень у повному обсязі коштом Державного бюджету України або шляхом віднесення до місцевого бюджету у встановленому законом порядку окремих загальнодержавних податків (ч. 3 ст. 143).

У новітній національній доктрині представлена думка, згідно з якою рішення Конституційного суду України є нормативно-правовою гарантією стабільності Основного Закону України [956, с. 144], тому мають силу нормативних (правозастосовних) актів [434, с. 59; 911, с. 106], які за юридичною силою перебувають між Конституцією та законами України. Це зумовлено особливим статусом Конституційного Суду України як єдиного органу конституційного контролю, уповноваженого Основним Законом України ухвалювати акти загальнообов'язкового характеру [908, с. 39]. Наведена теза узгоджується з приписами ст. 150 Конституції України [325], ст.ст. 63, 69, 70 Закону України «Про Конституційний Суд України» [784] щодо правозастосовної сутності діяльності Конституційного Суду України.

Наприклад, Конституційний Суд України зробив такі висновки щодо дискреції в застосуванні норм про оподаткування:

– хоча конституційно-правовий зміст поняття економічної свободи не передбачає отримання конкретних результатів від здійснення економічної діяльності, однак він включає і захист від ризиків, пов'язаних зі свавільними, непередбачуваними й необґрунтованими рішеннями та діями органів публічної влади, зокрема щодо податкового регулювання [842] (речення друге абзацу восьмого пункту 4 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 05 червня 2019 року № 3-р(І)/2019);

– держава зобов'язана справедливо і неупереджено розподіляти суспільне багатство між громадянами і територіальними громадами та прагнути до збалансованості бюджету України [853] (пункт 1 резолютивної частини Рішення Конституційного Суду України від 25 січня 2012 року № 3-рп/2012);

– право на пенсійне забезпечення не є заробітком громадян або іншим доходом, пов'язаним з будь-яким видом діяльності (абзаци третій, п'ятий підпункту 4.5 пункту 4 мотивувальної частини); оподаткування щомісячного довічного грошового утримання суддів зменшує його розмір та знижує досягнутий рівень гарантій незалежності суддів [819] (абзаци восьмий, дев'ятий пункту 5 мотивувальної частини Рішення Великої палати Конституційного Суду України від 27 лютого 2018 року № 1-р/2018).

У контексті митної справи, необхідно звернути увагу на такі правові позиції, сформульовані Конституційним Судом України щодо фінансової деліктології:

– правомірною метою встановлення обмежень прав і свобод людини у сфері митних відносин та притягнення винної особи до відповідальності за порушення митних правил є потреба захисту митних інтересів та митної безпеки України [856] (абзац п'ятий підпункту 4.1 пункту 4 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 15 червня 2022 року № 4-р(П)/2022);

– обов'язкова конфіскація товарів за порушення порядку проходження митного контролю в зонах (коридорах) спрощеного митного контролю виправдана потребою досягнення стримувального ефекту від вчинення таких правопорушень, зниження наявних ризиків їх зростання та є необхідним заходом з огляду на легітимну мету позбавлення права власності. Обмеження права власності у вигляді конфіскації майна має бути обумовлене захистом конституційного правопорядку, прав, свобод та гідності людини, інтересів суспільства, держави, бути належним та необхідним заходом для досягнення такої легітимної мети, а також забезпечувати справедливий баланс між вимогами публічних інтересів та захистом права власності особи, не допускаючи надмірного впливу на адресатів, стосовно яких спрямоване зазначене обмеження [841] (абзаци третій–п'ятий підпункту 2.4 пункту 2 мотивувальної частини); суспільна користь адміністративних стягнень за адміністративні правопорушення полягає не в поповненні державного бюджету, а в забезпеченні конституційного правопорядку, безпеки суспільства та прав і свобод кожної особи, не вимірюється у майновому еквіваленті, а її сутність полягає у досягненні стійкого ефекту захисту митних інтересів України, митної безпеки шляхом впровадження законодавцем адекватних заходів адміністративної відповідальності, не повинна бути надмірною, що є необхідною умовою збереження справедливого балансу між вимогами публічних інтересів та захистом права власності особи [841] (абзаци перший, третій, четвертий підпункту 2.5 пункту 2 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 21 липня 2021 року № 3-р(П)/2021);

– адміністративним правопорушенням є окремо як користування, так і розпорядження без дозволу органу доходів і зборів товарами, митне оформлення яких не закінчено або які перебувають на тимчасовому зберіганні під митним контролем чи поміщені в режим митного складу. Користування або розпорядження транспортними засобами особистого користування, які поміщені в митний режим тимчасового ввезення на митну територію України, не є адміністративним правопорушенням, передбаченим у частині другій статті 469 Митного кодексу України [846] (пункт 1 резолютивної частини Рішення Конституційного Суду України від 31 березня 2015 року № 1-рп/2015).

Таким чином, з огляду на нормативно-правові гарантії стабільності Конституції України акти єдиного органу судової влади конституційної юрисдикції як джерела права деталізують конституційно встановлені межі реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві згідно з принципом верховенства права. Йдеться про «право юристів», яке створює нові норми тлумачення «державного права» щодо порядку реалізації такої дискреції. «Негативний» вимір правотворчості Конституційного Суду України, щодо визнання неконституційними окремих положень закону не створює нових норм, але вносить зміни до «державного права» шляхом зменшення кількості

чинних норм, що може істотно впливати на правопорядок і механізм правового регулювання.

«Ядро» нормативно-правового виміру дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві формують закони: Податковий [461] і Митний [405] кодекси України; закони України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [783], «Про валюту та валютні операції» [699], «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [782], «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [697], «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [724], «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» [719], «Про адміністративну процедуру» [695], «Про державну службу» [721] та інші; декрет Кабінету Міністрів України «Про державне мито» [718] тощо.

У практиці Верховного Суду представлені такі напрямки законодавчого виміру дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, зокрема:

застосування санкцій до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та дискреційні повноваження міністерства за наслідками розгляду подання уповноваженого органу – спеціальні санкції, передбачені у випадках порушення вимог Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» або пов'язаних із ним законів України та в разі проведення дій, які можуть зашкодити інтересам національної економічної безпеки, зокрема, у разі неповернення виручки після спливу граничного строку, встановленого Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», можуть бути застосовані Мінекономрозвитку за наявності позитивного рішення суду, Міжнародного комерційного арбітражного суду чи Морської арбітражної комісії при Торгово-промисловій палаті України. Мінекономрозвитку при застосуванні таких санкцій користується альтернативою щодо прийняття владного управлінського рішення на підставі наданого уповноваженим органом подання та долучених до нього документів, а також матеріалів, що містяться в розпорядженні Міністерства. Незастосування таких санкцій можливе в разі усунення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності відповідних допущених порушень або надання доказів неможливості виконання рішення суду чи арбітражу [619];

визначення статусу суб'єкта вільної економічної зони «Крим» – застереження в пункті 9.4 статті 9 Закону України від 12 серпня 2014 року № 1636-VII «Про створення вільної економічної зони „Крим“» щодо непоширення на розрахунки за операціями резидентів України норм Закону України від 23 вересня 1994 року № 185/94-ВР «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» обумовлено здійсненням відповідних операцій з особами, місцезнаходженням яких є територія вільної економічної зони «Крим». Юридичні особи, фізичні особи-підприємці та фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, місцезнаходженням (місцем проживання) яких є така територія, мають право здійснювати господарську діяльність лише після зміни їхньої податкової адреси на іншу, на території України [671];

сплата єдиного соціального внеску – з 13 лютого 2020 року платник має виконувати обов'язки зі сплати єдиного соціального внеску відповідно до положень Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», який на час формування спірної вимоги не містив положень щодо звільнення від виконання обов'язків, установлених статтею 6 цього Закону [651];

реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування – Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних є регуляторним актом, спрямованим на регулювання господарських відносин. Тому розроблення, розгляд, прийняття та оприлюднення такого нормативно-правового акта має відбуватися за процедурою, визначеною Законом України «Про Кабінет Міністрів України» з урахуванням вимог Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [567]; неможливо зареєструвати до 15 січня 2017 року розрахунки коригування, складені після цієї дати, а тому приписи пункту 49 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України не розповсюджуються на податкові накладні та розрахунки коригувань, складені після 01 січня 2017 року. Установлена вимога щодо обов'язкової реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних до 15 січня 2017 року податкових накладних / розрахунків коригування стосується тих податкових накладних / розрахунків коригування, які були складені до 31 грудня 2016 року [676];

податкові перевірки – у разі надходження від платника разом з податковою декларацією за звітний податковий період заяви зі скаргою на продавця / покупця, податковий орган зобов'язаний провести документальну позапланову перевірку останнього відповідно до підпункту 78.1.9 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України у 90-денний строк з дня надходження такої заяви / скарги. Закон № 731-IX набрав чинності з 17 липня 2020 року, тому останнім днем 20-денного строку, встановленого пунктом 2 розділу II цього Закону, є 06 серпня 2020 року. Такі особливості перебігу процесуальних строків підлягають врахуванню під час визначення впливу шестимісячного строку звернення до суду [657];

фінансова деліктологія – застосування штрафних санкцій після набрання чинності Закону № 466-IX виключає можливість застосування пункту 73 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України, який стосується перерахунку вже застосованих станом на 23 травня 2020 року штрафних санкцій. Правомірним є застосування штрафних санкцій за nereєстрацію податкових накладних за операціями без надання накладної отримувачу (покупцю), які не підпадають під винятки, встановлені пунктом 120-1.2 статті 120-1 Податкового кодексу України в редакціях як до, так і після 23 травня 2020 року, в розмірі 50 відсотків від суми податку на додану вартість [669]; після 07 лютого 2019 року пеня за порушення строків зарахування валютної виручки на підставі Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» нараховуватися не може. Нарахування пені можливе на підставі частини п'ятої статті 13 Закону України «Про валюту і валютні операції» в разі порушення резидентами строку розрахунків, який складає 365 календарних днів з дня митного оформлення продукції, що експортується [577].

На рівні законопроектів як закон розглядається нормативний акт, що приймається відповідно до Конституції України Верховною Радою України або безпосередньо народом України на всеукраїнському референдумі, який регулює найбільш важливі суспільні відносини, крім тих, врегулювання яких належить до конституційних повноважень інших державних органів та органів місцевого самоврядування, шляхом встановлення статусу, загальнообов'язкових правил поведінки суб'єктів таких відносин та відповідальності за порушення зазначених правил [790]. Як зазначає І.О. Гуменюк, йдеться про досягнення позитивного ефекту від якісного правового регулювання

[251, с. 81]. Тобто положення такого «державного права» мають відповідати критеріям «соціальної» та «юридичної» ефективності в регулятивному контексті, включаючи імплементацію Плану дій BEPS. Задовольняючи потреби контролюючих органів і платників, такі джерела права з урахуванням критерію «цінності» формують належний рівень правосвідомості й правової культури та окреслюють межі дискреції.

Згідно з пунктом 1 резолютивної частини рішення Конституційного Суду України від 09 липня 1998 р. № 12-рп/98 до категорії «законодавство» входять закони України, ратифіковані чинні міжнародні договори України, постанови Верховної Ради України, укази Президента України, декрети та постанови Кабінету Міністрів України, прийняті в межах їх повноважень та відповідно до Конституції України та законів України [843]. У законопроектних ініціативах під підзаконним нормативно-правовим актом розглядали нормативний акт суб'єкта нормотворення, прийнятий (виданий) на основі Конституції та законів України, міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, та спрямований на їх реалізацію [790]. У доктрині також представлений підхід, згідно з яким підзаконними є акти Верховної Ради України, окрім законів, акти суб'єктів публічної адміністрації й органів місцевого самоврядування тощо [278, с. 93]. Таким чином, виправданим вбачається з рівня закону виводити ті джерела права, які мають вищу юридичну силу (акти міжнародного, наднаціонального права), а також ті, які за своєю природою не є законом, а тому мають вважатися підзаконними актами.

Підзаконні акти містять як загальні, так і спеціальні приписи щодо інституціональних, функціональних та організаційних аспектів реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Водночас вказані джерела права не повною мірою узгоджуються з положеннями міжнародного, наднаціонального права, тому відбувається постійна імплементація їхніх положень до внутрішнього «державного права» України. З-поміж підзаконних актів, які встановлюють особливості реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, зокрема, можна виокремити:

- акти Верховної Ради України, зокрема, постанова «Про Основні положення податкової політики в Україні» [792];

- акти Президента України, наприклад, Указ «Про Державну митну службу України» [720];

- акти Кабінету Міністрів України, включаючи постанови про оподаткування – «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» [739], «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» [742] та інші, а також постанови про митну справу щодо:

- митних формальностей – «Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій» [455], «Про затвердження Порядку взаємодії між декларантами, їх представниками, іншими заінтересованими особами та митними органами, іншими державними органами, установами та організаціями, уповноваженими на здійснення дозвільних або контрольних функцій щодо переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, з використанням механізму „єдиного вікна“ та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України» [745], «Про затвердження вичерпного переліку підстав, за наявності яких може проводитись огляд (переогляд) товарів, транспортних засобів комерційного

призначення органами доходів і зборів України» [726], «Питання пропуску через державний кордон осіб, автомобільних, водних, залізничних та повітряних транспортних засобів перевізників і товарів, що переміщуються ними» [454], «Про визначення пунктів пропуску через державний кордон України, через які здійснюється переміщення підакцизних товарів, та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України» [701], «Деякі питання реалізації положень Митного кодексу України щодо надання авторизацій» [262];

митного контролю – «Деякі питання проведення заходів офіційного контролю товарів, що ввозяться на митну територію України (у тому числі з метою транзиту)» [261], «Про порядок встановлення та застосування правила адвалерної частки та виконання виробничих і технологічних операцій» [795];

митних платежів – «Питання звільнення від обкладення ввізним митом фармацевтичної продукції та сполук, що використовуються для її виготовлення, які не виробляються в Україні» [453], «Про затвердження Порядку справляння єдиного збору у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон» [760], «Про справляння плати за виконання митних формальностей митними органами поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для митних органів» [801], «Деякі питання надання митним органам забезпечення сплати митних платежів щодо товарів, що переміщуються трубопровідним транспортом» [260];

урахування реалій воєнного стану – «Про застосування заборони ввезення товарів з Російської Федерації» [725], «Про затвердження переліку окремих товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України транзитом здійснюється без надання митним органам забезпечення сплати митних платежів» [736] тощо;

– акти центральних органів виконавчої влади, які охоплюють, зокрема, накази про оподаткування щодо:

стратегічного планування – «Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 роки» [734];

«права юристів» в контексті методичної допомоги та податкових консультацій – «Про затвердження Узагальнюючих податкових консультацій» [766], «Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань обліку платників податків» [767], «Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління» [729], «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо підготовки та затвердження Бюджетного регламенту проходження бюджетного процесу на місцевому рівні» [732], «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення підготовки пропозицій до прогнозу місцевого бюджету» [730], «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо погодження обсягу та умов здійснення місцевих запозичень і надання місцевих гарантій» [733];

податкових обов'язків – «Про затвердження форми одноразової (спеціальної) добровільної декларації та Порядку її подання» [773], «Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX „Перехідні положення“ Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження» [754];

податкового обліку – «Про затвердження Порядку ведення обліку податків, зборів та інших платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування, внесених на єдиний рахунок» [743], «Про затвердження Порядку ведення обліку товарних запасів для фізичних осіб – підприємців, у тому числі платників єдиного податку» [744];

моніторингу і податкової звітності – «Про затвердження форми висновку про результати моніторингу процедури закупівлі та порядку його заповнення» [770], «Про затвердження форми та Порядку складання звіту про платежі на користь держави підприємств, що здійснюють заготівлю деревини» [777], «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання спрощеної податкової звітності з податку на додану вартість» [769];

державного бюджету – «Про огляди витрат державного бюджету» [791], «Про оцінку ефективності бюджетних програм державного бюджету» [794], «Про затвердження Інструкції з підготовки пропозицій до Бюджетної декларації» [728];

місцевих бюджетів – «Про затвердження складових Програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету» [763], «Про затвердження Типової форми рішення про місцевий бюджет» [765], «Про затвердження Типової форми прогнозу місцевого бюджету та Інструкції щодо його складання» [764];

урахування реалій воєнного стану – «Про особливості подання бюджетних запитів у період дії воєнного стану» [793];

міжнародного оподаткування:

проведення податкових перевірок – «Про затвердження Порядку проведення перевірки діяльності нерезидента через відокремлені підрозділи, у тому числі постійне представництво в Україні, без взяття на облік у контролюючому органі» [755], «Про затвердження Порядку проведення перевірки контролюючого органу у зв'язку з відмовою іноземною компанією від статусу податкового резидента України» [756], «Про затвердження Порядку проведення перевірки контролюючої особи» [757];

податкової звітності – «Про затвердження форми та Порядку складання повідомлення про участь у міжнародній групі компаній» [778], «Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній» [775], «Про затвердження форми та Порядку надсилання до контролюючого органу Повідомлення про набуття (початок здійснення фактичного контролю) або відчуження частки (припинення фактичного контролю) резидентом в іноземній юридичній особі або майнових прав на частку в активах, доходах чи прибутку утворення без статусу юридичної особи» [776];

процедурних питань – «Про затвердження форм податкових повідомлень особі-нерезиденту та розрахунків грошових зобов'язань» [768], «Про затвердження форми електронного запиту контролюючого органу щодо витребування в особи-нерезидента узагальненої інформації про постачання на митній території України електронних послуг фізичним особам, про вартість поставлених послуг та терміни їх оплати» [772], «Про затвердження Порядку електронної ідентифікації осіб-нерезидентів, які надають електронні послуги» [751], «Про затвердження форми довідки-підтвердження та Порядку підтвердження статусу податкового резидента України для уникнення подвійного оподаткування відповідно до норм міжнародних договорів» [771], Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу „витягнутої руки“» [740] та інші акти;

накази про митну справу щодо:

імплементатії міжнародного, наднаціонального права – «Про затвердження Порядку реалізації положень Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП) 1975 року та Інструкції про заповнення книжки МДП» [759], «Про затвердження Порядку реалізації положень Конвенції про процедуру спільного транзиту на території України» [758];

митних формальностей – «Про затвердження порядку виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення товарів із застосуванням митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа» [747], «Про затвердження порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа» [752], «Про затвердження Переліку відомостей, що вносяться до загальної декларації прибуття» [735], «Про виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму» [702], «Про затвердження Порядку митних формальностей при здійсненні транзитних переміщень» [748], «Про затвердження Порядку справляння плати за виконання митних формальностей органами доходів і зборів поза місцем розташування цих органів або поза робочим часом, установленим для них» [761], «Про затвердження Порядку виконання митних формальностей у разі виходу з ладу автоматизованої системи митного оформлення або єдиної автоматизованої інформаційної системи митних органів» [749];

переміщення товарів – «Про місця доставки товарів транспортними засобами» [788], «Про затвердження Порядку виконання митних формальностей при здійсненні транзитних переміщень» [748], «Порядок та строки митного контролю та митного оформлення товарів, що переміщуються лініями електропередачі» [468], «Про затвердження Порядку видачі свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами» [746], «Про затвердження Правил митного контролю та митного оформлення транспортних засобів, що переміщуються громадянами через митний кордон України» [762];

митного контролю – «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо оформлення актів (довідок) документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи» [731] та інші;

– акти органів виконавчої влади Автономної Республіки Крим бюджетної спрямованості, зокрема, «Про бюджет Автономної Республіки Крим на 2014 рік» [698];

– акти органів місцевого самоврядування на підставі положень п. 57 ч. 1 ст. 26, підп. 18 п. «а» ч. 1 ст. 30, підп. 13 п. «б» ч. 1 ст. 30, підп. 12 п. «а» ч. 1 ст. 31 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [787] про встановлення місцевих податків і зборів;

– акти суб'єктів делегованих повноважень, включаючи центральний рівень виконавчої влади [717], локальний рівень прийняття рішень [750], філії або структурні підрозділи платника податку на додану вартість щодо права на складання податкових накладних згідно з п. 1 Порядку заповнення податкової накладної [774].

Наприклад, Верховний Суд сформулював такі правові позиції щодо підзаконного рівня дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві:

виключення країни з Переліку держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, після здійснення платником податку протягом періоду контрольованих

операцій, не є підставою для звільнення особи від обов'язку подати Звіт про контрольовані операції, здійснені в період, коли така країна перебувала в цьому Переліку, оскільки вказаний обов'язок виник у платника податку у зв'язку з учиненням у звітному періоді зазначених контрольованих операцій, які не перестають такими вважатися з настанням наведеної обставини, і мав бути виконаний за закінченням відповідного звітного року [617];

після набрання чинності 06 липня 1995 року Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» припинив дію як щодо визначення складу такого правопорушення, як неопробування (неповне та/або несвоєчасне опробування) в касах готівки, так і в частині встановлених за таке правопорушення санкцій [575];

після прийняття постанови Кабінету Міністрів України від 24 квітня 2019 року № 363, з метою збільшення надходжень до Державного бюджету України, частина чистого прибутку (доходу), що відраховується державним підприємством «Міжнародний аеропорт „Бориспіль“» до державного бюджету, була визначена на рівні 90% [674];

якщо належна до бюджету сума чистого прибутку була відображена 24 квітня 2019 року в розрахунку частини чистого прибутку, поданого до 27 квітня 2019 року, коли набрали чинності зміни до законодавства, внесені згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 24 квітня 2019 року № 363, після публікації в Урядовому кур'єрі від 27 квітня 2019 року № 82 (щодо збільшення нормативу відрахування спірного платежу до 90 %), частина чистого прибутку за I квартал 2019 року була правомірно розрахована в розмірі 75 % [601];

витрати, понесені у зв'язку з лісовідновленням, яке передбачає довготривалий (більше одного року) технологічний цикл виробництва, неможливо пов'язати з доходом відповідного періоду. Вони мають належати до витрат того звітного періоду, у якому були понесені відповідно до абзацу другого пункту 7 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку» [656].

Тлумачення сутності актів органів місцевого самоврядування щодо місцевих податків і зборів можливе з урахуванням принципів верховенства права та належного урядування, що охоплюють матеріальну складову (чіткість і зрозумілості закону) та процедурний вимір (легітимне правозастосування) [187, с. 29]. У постанові Великої Палати Верховного Суду від 19 червня 2019 року у справі № 9901/539/18 зазначено, що оскаржуване рішення має бути прийняте на підставі, в межах повноважень та в спосіб, визначені Конституцією та законами України, обґрунтовано та пропорційно [539]. Йдеться про питання загального інтересу платників податків на мирне володіння майном. У Рішенні Конституційного Суду України у справі від 22 вересня 2005 року № 5-рп/2005 йдеться про те, що «із конституційних принципів рівності і справедливості випливає вимога визначеності, ясності і недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування у правозастосовній практиці і неминує призводити до сваволі» [849] (п. 5.4 мотивувальної частини).

Органи місцевого самоврядування мають право встановлювати своїми рішеннями місцеві податки, дискреційно визначаючи доцільність запровадження податків чи їхніх розмірів. Зважаючи на організаційно-компетенційні особливості функціонування, місцеві ради наділені повноваженнями вирішувати щодо порядку здійснення таких функцій чи завдань. Безумовно, встановлення чи зміна місцевих податків і зборів має опосередкований вплив на суб'єктів господарювання, але на нормативному рівні встановлення особливостей оподаткування місцевими податками та зборами напряду пов'язане з фінансовими, податковими правовідносинами. Відповідні юридичні норми дозволяють платникам також планувати господарську діяльність, зокрема, щодо управління ризиками, корегування планових показників, подання фінансової звітності тощо. Тому державна регуляторна політика не може охопити справляння місцевих податків і зборів, оскільки не йдеться про здійснення господарської, підприємницької діяльності відповідно до закону чи про інструменти державного регулювання такої діяльності в контексті визначення суб'єктами владних повноважень особливостей поведінки суб'єктів господарювання не як платників податків. По суті, відсутній регулятивний вплив держави на діяльність платників саме як суб'єктів господарювання чи адміністративні відносини між ними та органами місцевого самоврядування щодо реалізації інших установлених національними нормативними актами повноважень, окрім як у сфері оподаткування [187, с. 30].

Відсутність установленної законом процедури прийняття регуляторного акту вказує на те, що такий акт є правовстановлювальним нормативним актом щодо оподаткування на місцевому рівні на підставі статей 57, 58 Конституції України [325], частини четвертої розділу II Прикінцевих та перехідних положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» [709], частини третьої розділу II Прикінцевих та перехідних положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [715], частини п'ятої статті 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [787] та статті 15 Закону України «Про доступ до публічної інформації» [723].

У постановах об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у справах № 357/14346/17 [607], № 0940/2301/18 [643] встановлено, що рішення органів місцевого самоврядування щодо місцевих податків та зборів можуть бути офіційно оприлюднені на офіційних сторінках у мережі Інтернет. Таким чином, ці нормативні акти не є регуляторними згідно з приписами Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [724] і частини дванадцятої статті 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [787]. Тобто органи місцевого самоврядування, змінюючи або не змінюючи ставки місцевих податків та/або зборів, зокрема, продовжуючи чинність затверджених у поточному році рішень або затверджуючи безстрокові, не видають регуляторні акти. Тому, приймаючи зазначені акти, органи місцевого самоврядування не повинні дотримуватися процедур, установлених Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [724].

З огляду на предмет регулювання, після офіційного оприлюднення, рішення органів місцевого самоврядування щодо місцевих податків і зборів є нормативними

актами з питань оподаткування. Хоча зазначені нормативні акти є офіційним письмовим документом, цей їхній різновид не спрямований на регламентацію правовідносин між суб'єктом владних повноважень як регуляторним органом і суб'єктами господарювання. Такі акти не мають спеціальних ознак регуляторних актів [187, с. 30]: не приймаються органами місцевого самоврядування як регуляторним органом у відповідних відносинах; не регламентують господарські або адміністративні відносини між регуляторними органами та суб'єктами господарювання або адміністративних відносин між іншими органами державної влади та суб'єктами господарювання; відсутні спеціальні процедури підготовки, прийняття, відстеження результативності та перегляду згідно із Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [724].

Отже, здійснення новітньої науково-технологічної революції зумовлює глобалізацію нормативного виміру дискреції щодо правозастосування у фінансовому праві з орієнтацією на інституціоналізацію держави загального добробуту з урахуванням публічного та приватних інтересів контролюючих органів і платників. Національна правова база має орієнтуватися на міжнародні, наднаціональні стандарти, що сприятиме конвергенції ринків і масштабному виходу України в транскордонний простір господарської діяльності, покращенню її економічного становища та залученню інвестицій.

2.2 Способи подолання колізій для забезпечення правової визначеності дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві

Юридичні колізії під час реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві можуть виникати у зв'язку з нечіткістю та суперечливістю нормативних приписів, які можуть бути одночасно застосовані для прийняття рішення правозастосувачами, чи відсутністю чітко окреслених меж поведінки останніх. Наведене справляє негативний вплив на юридичну дійсність, оскільки виникають спори в процесі правозастосування, збільшується кількість судових справ. Така правозастосовна ситуація особливо негативно позначається на тих фінансових відносинах, які регламентуються кількома нормативними актами.

Етимологія терміна «колізія» має латинське походження від слова «collide» – «стикаюся», що означає сутичку, збіг протилежних обставин, сил та інтересів [362, с. 18–20]. Наведена категорія розглядається в енциклопедичній літературі як зіткнення протилежних сил, інтересів, прагнень [228, с. 554], а в юриспруденції – як розбіжності між окремими нормативними актами держави, суперечність приписів цих актів із текстами судових рішень [334, с. 78].

Доктринальні підходи до тлумачення юридичних колізій можна згрупувати за такими підходами [460, с. 26]:

- у широкому значенні – як матеріальні та формальні суперечності: між правовим порядком, що існує, та намірами й діями щодо його зміни [334, с. 78]; між нормативними актами будь-якої категорії та традиціями, які призводять до неоднозначності чи несумісності у практиці правозастосування [965, с. 78];

- у вузькому контексті – як внутрішня суперечність у правовій системі: щодо нормативної регламентації суспільних відносин і реалізації компетенції

правозастосувачів: стан і дія кількох правових актів чи їх норм, зазвичай нормативного характеру, прийняті одним або різними суб'єктами правотворчості, які спрямовані на регулювання одних і тих самих суспільних відносин, а застосування кожного з них окремо дає різний, зокрема протилежний, результат [362, с. 18–20; 363, с. 6], а також суперечності, що виникають під час тлумачення та застосування юридичних норм, здійснення компетентними органами і посадовими особами своїх повноважень [233, с. 19];

щодо дії та застосування норм права: розбіжність змісту двох або більше формально чинних норм права, прийнятих з одного й того самого питання [341, с. 10–11], коли з причини розходження цих правових норм за змістом унеможлиблюється одночасне їх застосування, внаслідок чого необхідно обрати лише одну норму [384, с. 92]; суперечності між власне юридичними нормами, а також з нормами, закріпленими в інших джерелах права (наприклад, між законодавством та правовими звичаями, нормативно-правовими договорами, правовими прецедентами) [460, с. 26].

Таким чином, щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві колізії потрібно розглядати як суперечності між юридичними нормами чи з нормами, закріпленими в інших джерелах права, що в різний спосіб регламентують одні й ті самі суспільні відносини з потенційним відмінним результатом правозастосування.

У контексті реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві можна виокремити такі чинники виникнення колізій [334, с. 78–79; 861, с. 55]:

- об'єктивні: динаміка правовідносин щодо їхньої дії в часі та просторі; наявність конфлікту старих і нових норм у межах різновидів суспільних відносин, які потребують диференційованого регулювання;

- суб'єктивні:

- загальносуспільні – різниця у рівні правосвідомості людей і правовий нігілізм;

- інституційні – значна кількість нормотворців з багаторівневою ієрархічною структурою; необізнаність на нижніх ланках правотворення про юридичні норми, прийняті вищими органами;

- компетенційні – непослідовність, невизначеність і нечітке розмежування повноважень нормотворців; низький рівень юридичної підготовки розробників нормативних актів; брак досвіду в правотворчості;

- мотиваційні – воля нормотворців; нівелювання ролі верховенства права та посилення вузьковідомчих інтересів;

- нормативні – необґрунтоване розширення, спеціалізація правового регулювання; нерівномірний галузевий розвиток права; порушення техніки нормотворчості, недостатнє її нормативна регламентація; закріплення надмірної кількості оцінних понять;

- комунікаційні – відсутність або недостатність зворотного зв'язку між нормотворчістю та правозастосовною практикою.

Колізії в нормативних приписах щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві можна класифікувати згідно з такими критеріями:

- за родовою ознакою [208, с. 243] на підставі правових форм діяльності, під час реалізації яких з'являються колізії [861, с. 54]: колізії цілей (коли цілі актів різних рівнів та органів суперечать одна одній); у правотворчості (між міжнародним та національним правом, між законодавством та іншими джерелами права, між нормативними актами або

окремими правовими нормами з огляду на безсистемність, дублювання приписів, видання взаємозаперечних актів); у правозастосуванні (між адміністративними актами, між нормативними та адміністративними актами у зв'язку з неузгодженістю управлінських дій, повноважень і статусів державних органів, посадових осіб); у тлумаченні права (між нормативними чи адміністративними актами й актами тлумачення; між елементами правової системи, наприклад, між юридичною наукою та юридичною практикою);

– відповідно до юридичної сили та природи актів [360, с. 45–46; 378, с. 8]:

«по вертикалі»: між нормами міжнародного права, загальновизнаними принципами і міжнародними договорами, з одного боку, і нормами національного законодавства; між нормами Конституції України та законами; між нормами Конституції України, законів і нормами, закріпленими в указах Президента, актах Кабінету Міністрів України та інших підзаконних актах; між актами органів державної влади України та актами органів місцевого самоврядування, а також між актами органів місцевого самоврядування різних рівнів;

«по горизонталі» (між нормами, що мають однакову юридичну силу): між нормами, наведеними в одній статті нормативного акта; між нормами з різних статей одного й того самого нормативного акта; між нормами, встановленими в різних нормативних актах;

– за компетенцією правозастосувачів [360, с. 45–46]: колізії власної обов'язкової чи факультативної компетенції; колізії між делегованими повноваженнями;

– згідно з причинами [965, с. 80]: щодо динаміки правовідносин у часі (темпоральні); протяжності правовідносин у просторі (просторові); диференційного регулювання відносин правотворчості (змістовні).

До способів вирішення колізій можна віднести тлумачення і застосування правоположень, що усувають колізії, використання загальних правил подолання колізій та норм-арбітрів [861, с. 59], заходи попередження шляхом прогнозування та планування нормотворчості, вдосконалення законодавчої техніки, проведення ефективної правової експертизи, систематизації законодавства [378, с. 8].

Механізм подолання колізій має здійснюватися з урахуванням системної та логічно обґрунтованої ієрархії критеріїв вибору юридичної норми, що підлягає застосуванню в разі колізії, а також уявлення правозастосувача про пріоритетність відповідного критерію, що дозволяє зробити вибір між колізійними нормами на основі, зокрема, принципів права та колізійних принципів вирішення колізій [421, с. 5], до яких належать ієрархічний, часовий та змістовний [414, с. 163]. Ієрархічний критерій залучається для конкретних випадків, коли можна сформувати ієрархію нормативних актів. Темпоральний підхід діє в разі наявності нормотворчої компетенції шляхом прямого та опосередкованого прийняття нормативних актів з однаковою сферою дії. Змістовний принцип діє з огляду на необхідність обрати єдино можливий спеціальний нормативний припис з усіх наявних варіантів.

Внутрішньогалузеві ієрархічні, темпоральні та змістовні колізії в правозастосуванні у фінансовому праві мають негативний вплив на правову дійсність, що зумовлює необхідність їх подолання. Так, щодо ієрархічних колізій застосовується загальне правило, згідно з яким у разі суперечності норм підзаконного акта нормам закону слід застосовувати норми закону, оскільки він має вищу юридичну силу.

Наприклад, цей підхід був використаний у постанові Верховного Суду від 23 листопада 2020 року у справі № 809/984/18 щодо системного тлумачення статті 46 Податкового кодексу України [461], статей 257, 267, 269 Митного кодексу України [405], а також приписів підзаконних нормативно-правових актів, зокрема пунктів 34, 37 Положення про митні декларації [455] та пунктів 3, 12 Порядку оформлення аркуша коригування [753]. Тому суд касаційної інстанції дійшов висновку, що до моменту завершення митного оформлення товарів, а також протягом трьох років з дня завершення їх митного оформлення декларант має право вносити зміни до митної декларації, а відмова митного органу в їх унесенні з тих підстав, що це стосується перерахунку митних платежів, є протиправною. При отриманні звернення декларанта або уповноваженої ним особи про внесення змін до митної декларації митний орган може відмовити у внесенні таких змін лише в разі відсутності законних підстав для їх внесення [602].

Щодо темпоральних колізій необхідно зазначити, що у фінансовому праві типовим підходом є незастосування ретроспективи з огляду на положення частини другої статті 19, статті 58 Конституції України [325] і недопустимість «повороту до гіршого», забезпечення стабільності правової системи. Наприклад, Верховний Суд у постанові від 15 травня 2019 року у справі № 825/1496/17 зауважив, що податковий орган наділений повноваженнями щодо застосування в межах своєї компетенції вже прийнятих нормативно-правових актів, зокрема рішень органів місцевого самоврядування, норми яких є чинними на час їх застосування та обов'язковими [536].

Подібний підхід був застосований у постанові Верховного Суду від 13 жовтня 2020 року у справі № 640/19757/19 щодо відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями, коли правомірним є розрахування частини чистого прибутку за I квартал 2019 року в розмірі 75 %, яка підлягає сплаті до бюджету, на підставі бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності. Належна до бюджету сума чистого прибутку була відображена 24 квітня 2019 року в розрахунку частини чистого прибутку, поданого до 27 квітня 2019 року, коли набрали чинності зміни щодо збільшення нормативу відрахування спірного платежу до 90 %, внесені згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 24 квітня 2019 року № 363, після публікації в Урядовому кур'єрі від 27 квітня 2019 року № 82 [601].

Водночас у Рішенні Конституційного Суду України № 3-рп/2001 від 05 квітня 2001 року у справі про податки зазначено, що дія закону та іншого нормативно-правового акта не може поширюватися на правовідносини, які виникли та закінчилися до набрання чинності цим законом або іншим нормативно-правовим актом [854] (п. 4 мотивувальної частини). Щоб не допустити дискримінації становища платника доцільно здійснити «трискладовий тест» щодо законних підстав для ретроспективної дії норм з огляду на принцип верховенства права, легітимну мету та пропорційність втручання в майнові права з урахуванням рівності всіх перед законом [461] (підп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України). Це може бути особливо актуально для сфери трансфертного ціноутворення, відносин щодо реальності / нереальності господарських операцій з резидентами, тлумачення вини тощо, щоб принцип *in dubio pro tributario*, тобто тлумачення з більш сприятливими для платника податків наслідками [461] (п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України) і презумпція правомірності рішень платника податку [461] (підп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України) не

створили передумови, зокрема, для фіктивного підприємництва.

Подібна проблема простежується щодо змістовної колізії редакцій норми пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України [461]. Чинне формулювання «Цей підпункт застосовується для цілей статті 39 цього Кодексу, в тому числі при доведенні обставин, що свідчать про відсутність ділової мети, у випадках, визначених пунктом 140.5 статті 140 цього Кодексу, які передбачають застосування відповідних положень статті 39 цього Кодексу» звужує застосування цієї норми до контрольованих операцій з нерезидентами, попри те, що попередня редакція дозволяла оцінювати всі господарські операції на наявність ділової мети. В іноземній доктрині з цього приводу існує методологічний прийом «уявного наміру законодавця» для з'ясування його намірів під час прийняття норми з використанням історичного методу тлумачення [33], що залежить від контексту [123, с. 287].

Для уникнення такої колізійної ситуації достатньо було лише замість імперативного формулювання «застосовується» вжити «може застосовуватися» або «застосовується, зокрема,». Прийнятною вбачається аналогія закону щодо фактичного застосування попередньої редакції пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, а точніше ретроспективного поширення чинної редакції на всі види правовідносин, які охоплювалися попередньою редакцією цієї норми, зважаючи на статті 109, 112 Податкового кодексу України, зокрема, щодо вини в податковому праві, розумності, добросовісності та належної обачності господарської діяльності платника податків, а також на принципи справедливості та превалювання сутності господарських операцій над формою. Необхідно також орієнтуватися на відповідні інститути господарського права щодо реалізації господарської компетенції й оцінки господарських операцій [185, с. 63].

Іншим прикладом змістовної колізії в дискреційному правозастосуванні у фінансовому праві стала справа № 826/12552/18, у якій 10 березня 2021 року Верховний Суд дослідив застосування статті 37 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [783], статей 1, 4 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» [796], приписів Закону України «Про валюту та валютні операції» [699], Положення про порядок застосування до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності спеціальних санкцій, передбачених статтею 37 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [738]. Системний аналіз вказаних юридичних норм дозволив суду касаційної інстанції прийти до таких висновків: сам лише факт звернення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності до відповідного суду з позовом про стягнення заборгованості є підставою для звільнення саме від сплати пені (повністю або на відповідний строк), але не свідчить про відсутність в діях позивача правопорушень щодо здійснення розрахунків в іноземній валюті; Мінекономрозвитку при застосуванні таких санкцій користується альтернативою щодо прийняття владного управлінського рішення на підставі наданого уповноваженим органом подання та долучених до нього документів, а також матеріалів, що містяться в розпорядженні Міністерства; незастосування таких санкцій можливе в разі усунення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності відповідних допущених порушень або надання доказів неможливості виконання рішення суду чи арбітражу [619].

Необхідно уточнити, що ієрархія між змістовним і темпоральним правилами

відсутня, оскільки присутній «прямий» чи «непрямий» горизонтальний ефект колізійних норм [92, с. 361–369] (справа «Lüth de la Cour constitutionnelle fédérale allemande»). Пріоритетним у цьому разі є застосування категорій недискримінаційності та рівності, коли розв'язання ситуації полягає в знаходженні «рівноваги» між правами у світлі конкретних обставин [17]. Щодо дискреційного правозастосування у фінансовому праві, безумовно, має застосовуватися традиційний підхід про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи регулюванням з огляду на положення статті 3 Конституції України [325]. У пункті 13 Положення про державну реєстрацію нормативно-правових актів міністерств та інших органів виконавчої влади, за яким відмовляється у реєстрації актів, які суперечать іншим також наведено окремі способи подолання колізій [737].

Під час правозастосування у фінансовому праві спостерігається існування суперечливих норм різних галузей права, які фактично не можуть перебувати в колізії. Критерієм для виокремлення правових систем з переважанням юридичного процесу є пріоритетність у правовому регулюванні процесуальних правил, які передують появі норм матеріального права [255, с. 123–124]. Йдеться про фундаментальний загальнотеоретичний «принцип галузевого пріоритету», тобто пріоритету норми процесуального права над матеріальною юридичною нормою [357, с. 143]. За змістовним колізійним принципом пріоритету спеціальної норми така юридична норма з огляду на характер відповідних адміністративних процесуальних правовідносин є фактично єдиною, що має регулятивне навантаження, оскільки норми матеріального права можуть поширювати свою дію лише на матеріально-правові суспільні відносини, зокрема процедурні [185, с. 64].

Наприклад, 25 лютого 2021 року Верховний Суд у постанові у справі № 580/3469/19 указав, що строк, протягом якого особа може звернутися до суду після застосування процедури досудового оскарження вимоги фіскального органу про сплату єдиного внеску складає три місяці з дня отримання платником рішення органу доходів і зборів вищого рівня, прийнятого за наслідками розгляду відповідної скарги [618]. Дійсно, абзац перший частини четвертої статті 122 Кодексу адміністративного судочинства України [310] щодо строку, протягом якого особа може звернутися до суду, є процесуальною нормою, бо регламентує процесуальний порядок примусового захисту порушеного або оскаржуваного суб'єктивного права судом і створює оптимальні умови для досягнення визначеного юридично значущого результату. Положення Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» поширюються на відносини, що виникають під час провадження діяльності, пов'язаної зі збором та веденням обліку єдиного внеску [782] (частина перша статті 2, стаття 25). У преамбулі цього Закону також йдеться про те, що вказаний акт визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку [782].

Колізія з'являється за умови врегулювання конкретного випадку правозастосування як мінімум двома юридичними нормами з різними підходами до регламентації таких суспільних відносин. Водночас у нормах різних галузей права закріплені різноаспектні норми, які не перебувають у колізії між собою з огляду на відмінний предмет правового регулювання. Наведене означає, що закон про

загальнообов'язкове державне соціальне страхування може, зокрема, встановлювати особливості адміністративної процедури досудового врегулювання спорів, але не може регламентувати порядок судового оскарження з порушенням гарантій платника єдиного внеску [185, с. 65]. Це свідчить про відсутність колізії між нормами статті 25 зазначеного Закону та частини четвертої статті 122 Кодексу адміністративного судочинства України [618].

Можливим вбачається також відходження від застосування спеціальної профільної юридичної норми з конкретною галузевою природою та застосування іншої спеціальної юридичної норми з відмінною галузевою природою, у разі можливості тлумачення на користь особи, на яку поширюється дія профільної норми [185, с. 64]. Водночас таке правозастосування має бути вмотивованим і узгоджуватися з принципами дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві.

Отже, запобігання колізійних ситуацій під час реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві сприяє як ефективне нормативне врегулювання, зокрема, шляхом зміни тексту відповідних приписів юридичних норм, так і правила подолання колізій, включаючи *lex specialis*, *lex posterior*, «уявний намір законодавця». Необхідно підтримувати баланс у дискреційному правозастосуванні, зокрема, щодо інтерпретації з найбільш сприятливим для особи тлумаченням з використанням історичного методу та принципу недискримінаційності.

2.3 Тенденції правової політики щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві

Правова політика є складовою політики як ширшого за обсягом поняття і водночас універсальною юридичною категорією для всіх галузей права. Указана політика щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві дозволяє визначити перспективні напрямки вдосконалення поточного стану життєдіяльності держави та суспільства, зважаючи на євроінтеграційні тенденції державотворення в Україні.

У доктрині термін «політика» розглядають як: діяльність держави, класів, політичних партій, соціальних груп, на яку впливають їхні цілі та інтереси; питання і події державного та суспільного життя; спосіб поведінки, зорієнтований на досягнення встановленої мети, що встановлює порядок взаємодії між людьми [270, с. 11]. Уточнюється, що політика є владою в динаміці, а право, законодавство – статикою влади [403, с. 180]. Політика є проявом державо- та правотворення.

Наявні дефініції правової політики можна згрупувати за такими змістовними напрямками:

- концептуальний підхід: як сукупності ідей стратегічної спрямованості, розроблених суб'єктами публічного та приватного права, запроваджених у конкретні програми розвитку правового життя суспільства та держави [907, с. 50];

- аксіологічний підхід: як державної політики організації та управління суспільними відносинами для досягнення на основі права легітимними засобами загального блага, задоволення публічних інтересів (з урахуванням приватних інтересів), розв'язанням завдань, зумовлених реальними загальносуспільними, публічними (властивими і державі, і народу) потребами та інтересами [868, с. 9];

– соціально-феноменологічний підхід: як різновиду політики, що базується на праві в його об'єктивному призначенні для забезпечення порядку, побудованому на засадах справедливості, свободи та рівності, який узгоджується з об'єктивними потребами гуманітарного розвитку суспільства, соціального прогресу та реалізується в контексті гарантування прав і законних інтересів кожного члена суспільства [862];

– функціональний підхід: як процесу формування громадянського суспільства, правової держави, що має реалізовуватися з урахуванням ідеалів права в усіх сферах життєдіяльності [429, с. 77–80]; обґрунтованої та послідовної діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, що заснована на фундаментальних правових принципах, для ефективного виконання механізму правового регулювання суспільних відносин, зокрема, в умовах гібридної війни, втіленого в ідеях, заходах, завданнях, програмах, настановах, що імплементуються у юридичній сфері та завдяки праву [296, с. 113–114];

– інтеграційний підхід: як статичного елементу правової системи, а також як особливої динамічної міжгалузевої юридичної категорії, яка визначає засновані на загальних і специфічних закономірностях розвитку національної правової системи принципи, стратегічні напрямки та шляхи створення і реалізації юридичних норм, зорієнтована на посилення режиму законності та безпеки, формування розвиненої правової культури, здатності використовувати правові засоби для задоволення своїх інтересів, захисту прав та свобод [270, с. 13].

Повною мірою з усіма з описаних підходів погодитися не можна, оскільки правова політика суто як ідейний вимір без відповідного інструментарію не може бути ефективно реалізована, але і суто у функціональному вимірі втрачається основоположне призначення та ідеали політики. Аксіологічний та соціально-феноменологічний підходи розкривають суть цього явища, з урахуванням загальної природи самого дефінітивного напрямку. Інтеграційний підхід вбачається оптимальним, хоч і має недолік щодо надмірного термінологічного навантаження. Таким чином, під правовою політикою щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві необхідно розуміти принципи, стратегічні напрямки, шляхи створення та реалізації юридичних норм, діяльність суб'єктів публічного права, що враховує суспільні потреби та законні інтереси, з метою забезпечення функціонування держави загального добробуту і підтримання правопорядку.

На окреслену політику в Україні впливають війна або загроза застосування сили [376, с. 19], інші зовнішні виклики та міжнародні фактори; суспільно-політичні та економічні обставини, суспільні очікування, позиції партії влади, балансування між грамотністю та популізмом політиків, що має дістати свій прояв у національній Концепції правової політики [337, с. 34]. Наведені обставини зумовлюють реалізацію принципів правової політики України [270, с. 13] з такою спрямованістю, зокрема, щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві:

– фундаментальною: гуманність і моральні засади; демократичний характер; справедливість; стійкість і передбачуваність; гласність;

– нормативною: легітимність; відповідність основним положенням міжнародного права, законодавства Європейського Союзу.

– соціальною: поєднання інтересів людини та держави; пріоритетність прав людини як найвищої соціальної цінності; соціальна зумовленість;

– доктринальною: наукова обґрунтованість.

Формування політики під впливом зазначених факторів на основі вказаних принципів відбувається в умовах суспільної трансформації, з урахуванням наявного доробку державо- та правотворення, наукових методик і ціннісних концепцій [862], обґрунтованих механізмів, засобів і принципів досягнення стратегічних цілей і тактичних завдань держави та суспільства [692, с. 6]. Йдеться про інституціоналізацію реагування держави на зовнішні та внутрішні виклики шляхом розв’язання поточних проблем, впорядкування практики правозастосування, обрання оптимальних форм застосування правового механізму.

Правову політику щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві доцільно реалізовувати відповідно до концепції «вільного розсуду», згідно з якою визнаються припустимими правові дії в межах особистої відповідальності на підставі власного усвідомлення норм права уповноваженим суб’єктом для досягнення визначеної законом мети [88, с. 10]. Суб’єкти публічної адміністрації не можуть мати повної свободи дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, оскільки зобов’язані виконувати свої повноваження саме згідно із законом. Для цих правозастосувачів можливою є дискреція зі свободою вибору варіанта поведінки з-поміж правомірних альтернатив.

Наведене вказує на можливість застосування дискреції в межах інтерпретації [65, с. 22–31]. У такий спосіб у зв’язку з об’єктивною неможливістю нормативно регламентувати всі фактичні життєві випадки деякою мірою долається лінгвістична невизначеність законодавства в разі коректної інтерпретації відповідних юридичних норм суб’єктами правозастосування [106, с. 445–159]. Це має бути винятковий засіб для розв’язання найскладніших проблем («hard cases»), коли юридичні аргументи не дають можливість зробити правильний вибір [35, с. 14].

Дискреція в застосуванні норм фінансового, зокрема податкового права перебуває на «регуляторній» межі між процедурно зумовленими матеріально-правовими нормами та процесуальними під час розгляду та вирішення спорів. Нерідко такі юридичні норми мають колізійну чи подібну природу, зокрема, щодо строків звернення до суду при використанні процедури досудового оскарження, застосування заходів фінансового впливу до правопорушників тощо. Така дискреційна зумовленість права призводить до необхідності обрання суб’єктами правозастосування відповідних юридичних норм, що не завжди робиться відповідно до принципів верховенства права, юридичної визначеності [189, с. 135].

З приписів «фінансових директив» Європейського Союзу наочно видно напрямки адаптації національного законодавства до світових стандартів: порядок оподаткування доходів (протидія ухиленню від оподаткування; пряме оподаткування, а також непрямі податки, включаючи акцизний, з приросту капіталу, звільнення від оподаткування щодо постійного ввезення з держави-члена особистого майна фізичних осіб, а також транспортних засобів до однієї держави-члена з іншої); модернізація правового статусу платників, зокрема, щодо споживачів фінансових послуг; банківський сектор і платіжні інструменти; функціонування фінансових ринків; податкова звітність; контрольно-наглядова діяльність.

Наразі перед Україною стоять такі виклики: непередбачуваність темпоральних меж завершення війни на території України; тривалість процесу розробки та

запровадження змін; істотний масив директив, які необхідно імплементувати; необхідність врахування практики Суду справедливості. Подолання цих обмежень відкриває такі перспективи: перспективи набуття Україною членства в Європейському Союзі, залучення експертного потенціалу представників від Європейського Союзу; розробка нових технологічних рішень, які є сумісними з транскордонною техносистемою Європейського Союзу; гармонізація практики правозастосування та вдосконалення інструментів аналізу діяльності.

Для цього потрібно реалізувати Національний проєкт щодо адаптації законодавства згідно з проєктом Плану відновлення України з урахуванням таких напрямків: 1) моніторингова діяльність щодо оцінки поточного стану імплементації положень відповідних директив на підставі «дорожньої карти»; 2) імплементація Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки» [714], що дозволить здійснити заходи гармонізації з директивою DAC 6 [39]; розробка «Дорожньої карти гармонізації законодавства України до податкового законодавства Європейського Союзу»; прийняття законодавчих змін, необхідних для імплементації директив до національного законодавства; за результатами обговорень розробка положень та пропозицій для внесення змін до національного законодавства (у разі наявності потреби); 3) розробка необхідних рішень; 4) проведення оцінки ефективності застосування ухвалених законодавчих актів щодо гармонізації законодавства України.

Правова політика має бути зорієнтована на тлумачення дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві як можливості обирати між варіантами поведінки, кожен з яких є прийнятним, дозволеним [69, с. 162]. Йдеться про вибір між кількома законними альтернативами в межах суб'єктивної оцінки конкретних обставин справи [49, с. 30]. У цьому контексті вкрай важливо зважати на додержання якості закону щодо регламентації порядку реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Для зменшення кількості спорів чи можливого забігання останнім необхідно підтримувати такі межі дискреції, щоб вона не перетворилася на свавілля. Наведене зумовлює доцільність прийняття відповідних законодавчих змін, що схвально сприймаються як представниками державних органів, так і суб'єктами приватного права (див. Додатки А, Б).

Необхідно зауважити, що «змішування» матеріально-правових і процесуальних юридичних норм в одному законодавчому акті нерідко призводить до негативних проявів у практиці правозастосування. Змістовно відособлені процесуальні норми в Податковому кодексі України не сприяють реалізації принципу юридичної визначеності, оскільки дають невиправдано широкі підстави для розсуду як податкових органів і платників податків, так і судів при їх тлумаченні. Нерідко це призводить до дискримінації платників податків, коли з огляду на вибрані методи тлумачення порушується принцип «усі сумніви на користь», зокрема, при встановленні скорочених строків звернення до суду, проти закріплених у Кодексі адміністративного судочинства України процесуальних нормах [189, с. 137]. З огляду на наведене пропонується перенести до Кодексу адміністративного судочинства України всі змістовно відособлені процесуальні норми в Податковому кодексі України.

Актуальною проблемою є звільнення податкових органів від сплати судового збору. Закон України від 03 листопада 2022 року № 2719-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо приватизації державного і комунального майна, яке перебуває у податковій заставі, та забезпечення адміністрування погашення податкового боргу» (далі – Закон № 2719-IX) звільнив від сплати судового збору центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи в частині стягнення сум по узгодженим грошовим зобов'язанням платників податків [710] (підпункт 27 частини першої статті 5 Закону України «Про судовий збір» [803] у новій редакції). Згідно з пояснювальною запискою до проєкту Закону № 2719-IX його метою є [712]:

- удосконалення податкового законодавства та створення в період дії воєнного стану умов для належного забезпечення ефективної роботи контролюючих органів, створення умов для належного наповнення дохідної частини бюджету шляхом відновлення строків здійснення контролюючими органами заходів з погашення податкового боргу, економії бюджетних коштів на сплату судового збору у питаннях, пов'язаних зі стягненням сум узгоджених грошових зобов'язань платників податків;

- підвищення ефективності приватизації єдиних майнових комплексів державних і комунальних підприємств та збільшення надходження до державного та місцевого бюджетів коштів від приватизації такого майна.

- сприяння погашенню боргів державних і комунальних підприємств перед бюджетом.

Дискримінаційним є аналізоване положення Закону № 2719-IX щодо введення пільг для податкових органів при зверненні до суду стосовно звільнення від сплати судового збору для податкових органів. Аналіз законопроєкту та супровідних матеріалів не дає змоги з'ясувати, яким чином відповідні витрати мають бути компенсовані, оскільки в пояснювальній записці зазначено, що прийняття законопроєкту не вимагає додаткових витрат з бюджету [198, с. 51]. Наведений підхід підтримав Головний комітет у висновку до першого читання від 30 вересня 2022 року [231] і Головне науково-експертне управління у висновку від 26 вересня 2022 року № 16/03-2022/161613 [230], ураховуючи зауваження, згідно з якими запропоноване звільнення від сплати судового збору центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальних органів матиме дискримінаційний характер щодо інших державних органів і матиме ознаки надання таким органам процесуальних переваг перед іншими учасниками судового процесу, які сплачують судовий збір на загальних підставах, чим порушуватиметься принцип рівності учасників судового процесу, встановлений статтею 129 Конституції України [325].

Доцільність прийняття запропонованих Законом № 2719-IX змін щодо звільнення податкових органів від сплати судового збору є сумнівною. Стаття 283 Кодексу адміністративного судочинства України [310] містить усталені норми та регламентує уніфіковані особливості провадження у справах за зверненням податкових та митних органів. Сам підхід, відповідно до якого виокремлюється частина категорій спорів, є дискримінаційним, оскільки відсутні підстави вважати такі спори безпредметними [198, с. 52].

Україна є демократичною, соціальною, правовою державою [325] (згідно зі статтею 1 Конституції України) а найвищою соціальною цінністю в Україні визнано

людину [325] (стаття 3 Основного Закону). Основним постулатом функціонування адміністративної юстиції є категорія «держава для людей», що не дає підстав для звільнення держави в особі її органів від сплати судового збору. Державна податкова служба згідно із Законом України «Про центральні органи виконавчої влади» ідеологічно створена для виконання функцій з надання адміністративних послуг фізичним і юридичним особам [806] (стаття 17), тому її звільнення від сплати судового збору не відповідає вимогам пункту 2 частини третьої статті 129 Конституції України [325], яким закріплено, що до основних засад судочинства в Україні є рівність всіх учасників судового процесу перед законом і судом. Наведена конституційна норма втілена в Законі України «Про судоустрій і статус суддів» [804] та в процесуальних кодексах України.

Звільнення органів Державної податкової служби від сплати судового збору може розцінюватися як надання їм процесуальних переваг перед іншими учасниками судового процесу, зокрема, юридичними та фізичними особами, які зобов'язані сплачувати відповідний збір. Чинна редакція Закону України «Про судовий збір» [803] вже визначає необхідний та вичерпний перелік суб'єктів, яких належить звільняти від сплати судового збору, а в пояснювальній записці до законопроєкту не наведено переконливих аргументів на користь того, чому в разі виникнення відповідних спірних правовідносин саме органи Державної податкової служби як позивачі мають бути звільнені від судового збору. Порушення принципу рівності сторін і завідоме визначення відсутності спору позбавляє особу права заперечувати проти позову, пред'явити зустрічний позов, наводити доводи та докази протиправності вимоги. Закон № 2719-IX не містить запобіжників від зловживань з боку контролюючих органів в частині гарантування права відповідача на судовий захист [198, с. 52].

Міністерство фінансів України вказало, що згідно з інформацією Державної податкової служби України за переліком суб'єктів господарювання державного сектору економіки (державних підприємств, їх об'єднань, дочірніх підприємств та господарських товариств, державна частка у статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків), розміщеним на сайті Фонду державного майна України станом на 01 квітня 2022 року, податковий борг станом на 01 вересня 2022 року обліковувався за 1609 платниками податків і становив 22,0 млрд грн [230].

Судовий збір має фіскальне, регулятивне та дисциплінуюче призначення для належного здійснення суб'єктами публічного та приватного права своєї компетенції. Відповідно до статті 9 Закону України «Про судовий збір» судовий збір сплачується за місцем розгляду справи та зараховується до спеціального фонду Державного бюджету України. Кошти судового збору спрямовуються на забезпечення здійснення судочинства, зміцнення матеріально-технічної бази судів, включаючи забезпечення функціонування Єдиної судової інформаційної системи, вебпорталу судової влади, комп'ютерних локальних мереж, сучасних систем фіксування судового процесу, придбання та обслуговування комп'ютерної і копіювально-розмножувальної техніки, впровадження й використання інших інформаційних електронних форм й інструментів забезпечення доступу до правосуддя в умовах воєнного, епідеміологічного стану, а також на забезпечення архітектурної доступності приміщень судів, доступності інформації, що розміщується в суді, для осіб з інвалідністю та інших маломобільних груп населення [803].

Судова практика підтверджує, що саме державні органи, й особливо органи державної податкової служби найчастіше вдаються до безпідставних й невинуватених завідомо «програних» позовних звернень й скарг судових органів, створюючи суттєве навантаження на суди та неефективно використовуючи бюджетні кошти, державні ресурси. Частка позовів й скарг податкових контролюючих органів є найвищою серед інших позовів суб'єктів владних повноважень. Тому звільнення від сплати судового збору податкових контролюючих органів негативно позначиться на стані виконавської дисципліни, а також може призвести до необґрунтованого збільшення позовів до суду. Звільнення запропонованих Законом № 2719-IX суб'єктів від сплати судового збору в цій категорії справ матиме наслідком суттєве зменшення рівня фінансування судів, що є неприпустимим. У судах наскрізно простежується недоукомплектований стан, відсутні кошти на здійснення поштових відправлень, на заробітні виплати суддям і працівникам апаратів, на відновлення пошкодженого чи знищеного майна, будівель. Ураховуючи поточну ситуацію в національній судовій системі та воєнний стан в Україні, запропоновані суперечливі положення, зокрема, щодо звільнення від сплати судового збору, не враховують кадрову та фінансову складові функціонування органів судової влади [198, с. 53].

Описаний механізм перерозподілу коштів може унеможливити реалізацію основоположних функцій органів судової влади, бо в такому випадку суд не має права стягнути судовий збір і з відповідача. Необхідно орієнтуватися на принцип рівності всіх учасників судового процесу перед законом і судом. Витрати, які стосуються судового розгляду спорів, є альтернативним шляхом поповнення Державного бюджету коштами. Наразі Україна має великі інфраструктурні збитки у зв'язку з воєнною агресією з боку російської федерації, що помножуються на фінансово-кадровий голод. Тому аналізована норма може створити загрози національній безпеці та перешкоди для здійснення правосуддя, оскільки має корупційні ризики та може сприяти необґрунтованому збільшенню видаткової частини Державного бюджету України, перешкоджаючи наповненню спеціального фонду для фінансування органів судової влади та ефективному й оперативному вирішенню судових справ. У ситуації, яка склалася, як мінімум потрібно закріпити можливість включення до судових витрат недобросовісного платника як відповідача суми судового збору. Водночас стратегічно виправдано виключити підпункт 27 частини першої статті 5 Закону України «Про судовий збір» [803] у новій редакції.

Абзац другий пункту 95.5 статті 95 Податкового кодексу України [461] закріплює безспірний механізм позасудового стягнення податкового боргу, із залученням податкового керуючого. Таким чином, необхідно поширити дію цієї статті на будь-який податковий борг, що сприятиме підвищенню ефективності та прозорості такої адміністративної процедури, сталості підходів як податкових, так і судових органів, а також забезпеченню єдності правових позицій під час розгляду та вирішення відповідної категорії справ. Потрібно також звернути увагу на системну правову прогалину, пов'язану з виконавчим провадженням у межах цих податкових спорів для фізичних осіб, оскільки національне законодавство наділяє саме виконавчу службу правом займатися стягненням податкового боргу для фізичних осіб. Ураховуючи європейську практику, прийнятним вбачається зробити рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу виконавчим документом [198, с. 53].

У національному податковому законодавстві представлена дихотомія щодо набрання чинності та початку застосування юридичних норм в умовах воєнного стану після опублікування, набрання чинності законом, з можливістю ретроспективної дії норм з довільно встановленими часовими проміжками, які можуть починатися до моменту набрання чинності законом. Верховна Рада України не обґрунтовує таку ретроспективну дію юридичних норм у пояснювальних записках до відповідних законопроектів, хоча й зорієнтована на національні інтереси держави та платників. Можна виокремити низку таких законодавчих ініціатив [195, с. 37]:

– Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану», який згідно з розділом II «Прикінцеві та перехідні положення» набирає чинності з дня його опублікування (опубліковано в № 77 «Голосу України» від 05.04.2022 р.), але до окремих правових режимів оподаткування закріпив формулювання про початок дії норм [713]:

«[н]а період дії воєнного чи надзвичайного стану» (п. 1 щодо змін до п. 12.3 ст. 12 до Податкового кодексу України);

«[т]имчасово, починаючи з 1 квітня 2022 року та у період дії воєнного стану», «тимчасово, на період з 1 березня 2022 року по 31 грудня року, в якому припинено або скасовано воєнний стан» (п. 3 щодо змін до підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України);

– Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану», що на підставі розділу II «Прикінцеві та перехідні положення» набирає чинності з дня його опублікування (опубліковано в № 88 «Голосу України» від 16.04.2022 р.), але встановив часові межі початку окремих правових режимів оподаткування «[т]имчасово, на період здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації проти України та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства, звільняються від оподаткування» [711] (п. 3 щодо змін до підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України);

– Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо сприяння розвитку волонтерської діяльності та діяльності неприбуткових установ та організацій в умовах збройної агресії Російської Федерації проти України», який у розділі II «Прикінцеві та перехідні положення» встановив, що набирає чинності з дня, наступного за днем його опублікування (опубліковано в № 181 «Голосу України» від 02.09.2022 р.), але до окремих правових режимів оподаткування запровадив початок дії норм [716]:

«[т]имчасово, починаючи з дати введення в Україні воєнного стану» (п. 6 щодо змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України);

«застосовуються до податкових (звітних) періодів починаючи з 1 січня 2022 року» (п. 28 щодо змін до підп. 170.7.2 п. 170.7 ст. 170 Податкового кодексу України; п. 6 щодо змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України).

У частині першій статті 67 Конституції України встановлено обов'язок для кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [325]. Частина перша статті 58 Конституції України закріплює неретроактивність дії норм

законів та інших нормативно-правових актів, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи [325]. Цей підхід знайшов відображення у рішеннях Конституційного Суду України від 13 травня 1997 року № 1-зп [844] (п. 5 мотивувальної частини), від 05 квітня 2001 року № 3-рп/2001 [854] (п. 4 мотивувальної частини рішення), від 09 лютого 1999 року № 1-рп/99 [847] (п. 1 резолютивної частини) та інших.

Відповідно до частини третьої статті 95 Конституції України держава прагне до збалансованості бюджету України [325], що в пункті 1 резолютивної частини Рішення Конституційного Суду України від 27 листопада 2008 року № 26-рп/2008 розтлумачено в системному зв'язку з положеннями частини другої цієї статті, статті 46 Основного Закону України як намагання держави при визначенні законом про Державний бюджет України доходів і видатків та прийнятті законів, інших нормативно-правових актів, які можуть вплинути на дохідну і видаткову частини бюджету, дотримуватися рівномірного співвідношення між ними та її обов'язок на засадах справедливого, неупередженого розподілу суспільного багатства враховувати загальносуспільні потреби, необхідність забезпечення прав і свобод людини та гідних умов її життя [852].

У Висновку Венеційської комісії від 6–7 грудня 2019 року щодо змін до законодавчих актів, які регулюють статус Верховного Суду та органів суддівського врядування, зроблено акцент на необхідності існування чіткої, передбачуваної, послідовної та узгодженої законодавчої бази, оскільки стабільність законодавства є важливою для правового порядку, заснованого на принципах верховенства права [113]. Згідно з пунктом 44 Доповіді Венеційської комісії від 25–26 березня 2011 року № 512/2009 «Про верховенство права» принцип юридичної визначеності є істотно важливим, щоб генерувати розвиток та економічний поступ; аби досягти цієї довіри, держава зобов'язана дотримуватись законів, які запровадила, і застосовувати їх у передбачуваний спосіб та з логічною послідовністю [700].

Таким чином, правова політика щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві має орієнтуватися на конституційні вимоги щодо насамперед перспективної дії положень законодавства як в умовах воєнного стану, так і в повоєнні часи (юридичні норми можна застосовуватися з дати введення відповідного закону в дію, набрання ним чинності). Можлива ретроспективна дія юридичних норм, які пом'якшують або скасовують відповідальність платника [195, с. 39].

Національне законодавство щодо антидемпінгової діяльності не відповідає вимогам часу та є недосконалим [178, с. 153]. Антидемпінгове законодавство України неодноразово зазнавало змін способом прийняття законів України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» [781], «Про внесення змін до Закону України „Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту“ щодо процедурних питань антидемпінгового розслідування» [708], «Про внесення змін до деяких законів України з питань захисту національного товаровиробника від субсидованого, демпінгового та зростаючого імпорту» [704]. Водночас дискреційний вимір діяльності Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі не повною мірою регламентований.

За весь період функціонування вказаної комісії були зареєстровані, але потім відкликані чи зняті з розгляду законопроекти щодо порядку порушення антидемпінгової процедури та захисту від демпінгового імпорту: за реєстровими номерами 3341 від 19 березня 2007 року [706], 2066 від 14 лютого 2008 року [707], 5499 від 06 травня

2010 року [705], 8104 від 07 березня 2018 року [779]. 21 вересня 2020 року у Верховній Раді України був зареєстрований законопроект про захист від демпінгового імпорту, метою якого, як зазначається у пояснювальній записці до нього, є «вдосконалення механізму проведення антидемпінгових розслідувань та застосування антидемпінгових заходів за результатами таких розслідувань» [780]. Цей законопроект деталізує й уточнює процедурний вимір антидемпінгових розслідувань, повноваження Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі з урахуванням міжнародних зобов'язань України відповідно до Генеральної угоди про тарифи й торгівлю [239], Угоди про застосування статті VI Генеральної угоди про тарифи й торгівлю [924], зокрема, щодо:

критеріїв визначення галузі вітчизняної промисловості, щодо належності товару до демпінгового;

процедурних аспектів антидемпінгового розслідування – особливостей започаткування та подальшого проведення розслідування, дії антидемпінгових заходів, відхилення заяви та зупинки розслідування, захисту інтересів під час проведення розслідування;

стягнення та отримання, умов перегляду антидемпінгового мита;

особливостей визначення шкоди, вивчення доказів демпінгу та шкоди;

застосування попередніх антидемпінгових заходів, судового оскарження антидемпінгових заходів;

особливостей доступу до інформації тощо.

Водночас окремі положення законопроекту необхідно термінологічно уточнити щодо та системно-структурних характеристик. Зокрема, норма абзацу першого частини першої статті 40 цього законопроекту, за яким «антидемпінгове розслідування з метою встановлення наявності та величини демпінгу, наявності шкоди галузі вітчизняного виробництва та причинно-наслідкового зв'язку між демпінговим імпортом та шкодою галузі вітчизняного виробництва, про які стверджується, порушується за заявою галузі вітчизняного виробництва або від її імені, за винятком випадків, передбачених статтею 45 цього Закону» [780], не повною мірою відповідає з абзацу другому цієї частини статті, згідно з яким «заява про порушення антидемпінгового розслідування подається одним або кількома вітчизняними виробниками, фізичною або юридичною особою чи будь-якою асоціацією, що діють від імені такого вітчизняного виробника або галузі вітчизняного виробництва» [780].

Потребує врегулювання й питання порядку оприлюднення актів органів місцевого самоврядування України про встановлення місцевих податків та зборів. Пряма вказівка щодо їхнього офіційного оприлюднення закріплена Податковим кодексом України, норми якого постають як пріоритетні до застосування на підставі пункту 2.1 статті 2, пункту 5.2 статті 5 та пункту 7.3 статті 7 цього Кодексу [461]. Податковий кодекс України закріплює вимогу щодо саме офіційного оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, що унеможливило застосування загального порядку обов'язкового оприлюднення актів, установленого Законом України «Про доступ до публічної інформації» [723]. Поняття та порядок «офіційного оприлюднення рішень про встановлення місцевих податків та зборів» наведене в Законі України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [724].

Установлюючи місцеві податки та збори, законодавець щорічно показує свій намір обмежити дію Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [724]. Водночас припис про офіційне оприлюднення рішень місцевих рад з установлення місцевих податків та зборів наявний не в Законі «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [724], дію якого обмежують, а в підпунктах 12.3.4, 12.3.5 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України [461], зміни до яких не вносяться. Таким чином, попри набуття чинності законами про внесення змін щодо обмеження дії Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», Податковий кодекс України регламентує обов'язковий до виконання органами місцевого самоврядування припис про офіційне оприлюднення рішень про встановлення місцевих податків і зборів [461].

Наведене дає підстави застосовувати в судовій практиці вузький підхід, згідно з яким офіційним оприлюдненням рішень органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів має бути виключно їх публікація у відповідному офіційному друкованому виданні. Це суперечить меті законодавця при встановленні місцевих податків та зборів про щорічне обмеження дії Закону «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [724] і спрощення порядку офіційного оприлюднення таких актів органів місцевого самоврядування. Офіційні друковані видання є не в усіх органах місцевого самоврядування, а Україна взяла курс на масштабну цифровізацію всіх сфер життєдіяльності держави та суспільства [189, с. 136].

Отже, необхідно встановити, що акти органів місцевого самоврядування не є регуляторними в розумінні Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [724] і частини дванадцятої статті 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [787] і до них не застосовуються вимоги Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [724].

Запропоновані зміни до та пропозиції потрібно врахувати в межах Концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків [352, с. 7, 215–216]. З огляду на тенденції формування різної практики Верховного Суду щодо тлумачення офіційного оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів та необхідність наповнення бюджету для реалізації поточних завдань і функцій держави пропонується в підпункті 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України [461]:

– формулювання «офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування» доповнити формулюванням «, зокрема, на офіційних сторінках у мережі Інтернет»;

– доповнити абзацом другим такого змісту: «Такі рішення органів місцевого самоврядування не є регуляторними актами в розумінні Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» і частини дванадцятої статті 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні». До цих актів не застосовуються вимоги Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»» [189, с. 137].

Таким чином, на основі принципу юридичної визначеності має бути здійснена

державна політика щодо реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, з урахуванням поточної соціально-економічної ситуації на національному та світовому рівнях. Імплементацию відповідних законодавчих напрацювань потрібно проводити з огляду на закони логіки та економічну доцільність.

Висновки до розділу 2

Доведено, що «базовий» рівень норм, які регламентують порядок реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є підґрунтям для «поточного» рівня та об'єктивним фактором інституціоналізації глобального правопорядку, євроінтеграційного процесу. «Поточний» рівень за своєю сутністю є насамперед «живим правом», охоплюючи і «право юристів», і державне право. Перспективним напрямком вбачається усунення розриву між «базовим» і «поточним» рівнями, зважаючи на євроінтеграційну спрямованість України та національні традиції та реалії практики правозастосування, принцип верховенства права.

З'ясовано, як відбувається гармонізація наднаціонального та національного права, коли «доробок спільноти» визначає, які заходи потрібно вжити для досягнення поставлених цілей, із можливістю обирати форму та засоби імплементации у внутрішньому правопорядку. «М'які» норми хоча і не є формально обов'язковими, але їх дотримуються як положень «живого права», які потім імплементують у його державний різновид.

Описане глобальне право має бути гармонізованим, коли в країнах діють не просто однакові норми, а подібне тлумачення та застосування підходів, схоже регулювання відносин, з урахуванням національних особливостей життєдіяльності держави та суспільства. Інстанційна специфіка зумовлює врахування національним правом загальносистемних і змістовних стабільних положень глобального права. Як правило, такий процес здійснюється шляхом інкорпорації, коли відбувається оновлення національного права згідно з загальновизнаними уніфікованими міжнародними стандартами оподаткування, реалізації публічної фінансової політики та здійснення публічного управління. Такі приписи мають бути узгодженими між собою, застосовуватися в усталений спосіб на наднаціональному та національному рівнях. Імплементация норм міжнародного права відбувається з огляду на спеціальні процедури ратифікації досягнутих домовленостей. Регулятивна модель, яка реалізується на практиці, має бути реалістичною, дієвою, ефективною, зважаючи на наднаціональні стандарти та спеціальні норми міжнародного чи глобального права.

У такому глобальному правовому просторі діють нормами-конгломератами, які підлягають імплементации згідно з двофазною спрямованістю. На первинному етапі імплементуються норми наднаціонального права до внутрішніх правових систем. Надалі можливий факультативний етап зворотного впливу, коли на основі норм національного права, підтверджених практикою правозастосування як ефективних, формуються норми міжнародного, глобального права. Розвиток таких норм забезпечується на підставі соціально-політичних, економічних, культурних та інших факторів розвитку, які визначають еталонну модель поведінки правозастосувачів під час реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві.

Представлено напрямки розвитку практики Верховного Суду щодо законодавчого виміру дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві: застосування санкцій до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та дискреційні повноваження міністерства за наслідками розгляду подання уповноваженого органу; визначення статусу суб'єкта вільної економічної зони «Крим»; сплата єдиного соціального внеску; реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування; податкові перевірки; фінансова деліктологія тощо. Висвітлено правові позиції Верховного Суду щодо підзаконного рівня дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві про: правомірність неподання звіту про контрольовані операції, застосування до платників податків штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції; припинення дії Указу Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки»; порядок контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки; відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями; витрати у зв'язку із лісовідновленням, які неможливо прямо пов'язати з доходом відповідного періоду.

Визначено, що враховуючи нормативно-правові гарантії стабільності Конституції України, акти єдиного органу судової влади конституційної юрисдикції як джерела права деталізують конституційно встановлені межі реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві згідно з принципом верховенства права. Йдеться про «право юристів», яке створює нові норми тлумачення «державного права» щодо порядку реалізації такої дискреції. «Негативний» вимір правотворчості Конституційного Суду України, щодо визнання неконституційними окремих положень закону не створює нових норм, але вносить зміни до «державного права» шляхом зменшення кількості чинних норм, що може істотно впливати на правопорядок і механізм правового регулювання.

Систематизовано доктринальні підходи до тлумачення юридичних колізій за підходами в широкому значенні та у вузькому контексті щодо нормативної регламентації суспільних відносин і реалізації компетенції правозастосувачів, а також дії та застосування норм права.

Виокремлено об'єктивні та суб'єктивні загальносуспільні, інституційні, компетенційні, мотиваційні, нормативні та комунікаційні чинники виникнення колізій. Йдеться про фактори формально-юридичної матеріальної природи відмінностей, розбіжностей чи суперечностей між різними приписами нормативних актів у разі їх одночасного застосування до одних і тих самих правовідносин.

Запропоновано класифікацію колізій в нормативних приписах щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві згідно з такими критеріями: за родовою ознакою (колізії цілей; у правотворчості; у правозастосуванні; у тлумаченні права); відповідно до юридичної сили та природи актів («по вертикалі»; «по горизонталі»); за компетенцією правозастосувачів (колізії власної обов'язкової чи факультативної компетенції; колізії між делегованими повноваженнями); згідно з причинами (темпоральні; просторові; змістовні).

Деталізовано механізм подолання колізій, з посиланням на релевантну практику Верховного Суду. Ієрархічний критерій залучається для конкретних випадків, коли можна сформулювати ієрархію нормативних актів. Темпоральний підхід діє в разі

наявності нормотворчої компетенції шляхом прямого та опосередкованого прийняття нормативних актів з однаковою сферою дії. Змістовний принцип діє з огляду на необхідність обрати єдино можливий спеціальний нормативний припис з усіх наявних варіантів. Можливим вбачається також відходження від застосування спеціальної профільної юридичної норми з конкретною галузевою природою та застосування іншої спеціальної юридичної норми з відмінною галузевою природою, у разі можливості тлумачення на користь особи, на яку поширюється дія профільної норми. Водночас таке правозастосування має бути вмотивованим і узгоджуватися з принципами дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві.

Продемонстровано, як політика щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві дозволяє визначити перспективні напрямки вдосконалення поточного стану життєдіяльності держави та суспільства, зважаючи на євроінтеграційні тенденції державотворення в Україні. Йдеться про інституціоналізацію реагування держави на зовнішні та внутрішні виклики шляхом розв'язання поточних проблем, впорядкування практики правозастосування, обрання оптимальних форм застосування правового механізму.

Запропоновано змістовні напрямки дефініцій правової політики в межах концептуального, аксіологічного, соціально-феноменологічного, функціонального та інтеграційного підходів.

Виокремлено групи принципів правової політики на національному рівні з фундаментальною, нормативною, соціальною та доктринальною спрямованістю щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Вказано, що суб'єкти публічної адміністрації не можуть мати повної свободи дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, оскільки зобов'язані виконувати свої повноваження саме згідно із законом. Для цих правозастосувачів можливою є дискреція зі свободою вибору варіанта поведінки з-поміж правомірних альтернатив.

Запропоновано реалізувати Національний проєкт щодо адаптації законодавства згідно з проєктом Плану відновлення України з урахуванням таких напрямків: 1) моніторингова діяльність; 2) нормотворчість щодо прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки», що дозволить здійснити заходи гармонізації з директивою DAC 6; розробка «Дорожньої карти гармонізації законодавства України до податкового законодавства Європейського Союзу»; прийняття законодавчих змін, необхідних для імплементації директив до національного законодавства; за результатами обговорень розробка положень та пропозицій для внесення змін до національного законодавства (у разі наявності потреби); 3) розробка необхідних рішень; 4) проведення оцінки ефективності застосування ухвалених законодавчих актів щодо гармонізації законодавства України.

Доведено необхідність перенести до Кодексу адміністративного судочинства України всі змістовно відособлені процесуальні норми в Податковому кодексі України.

Вказано, що потрібно виключити підпункт 27 частини першої статті 5 Закону України «Про судовий збір» у новій редакції. Необхідно поширити дію статті 95 Податкового кодексу України на будь-який податковий борг. Потрібно також,

ураховуючи європейську практику, зробити виконавчим документом рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу.

Правова політика щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві відзначається перспективною практикою правозастосування, а ретроспектива можлива для положень законодавства, які пом'якшують або скасовують відповідальність платника.

Доцільним вбачається прийняття Закону України «Про захист від демпінгового імпорту» на основі законопроекту від 21.09.2020 р. з реєстр. № 4132, який деталізує й уточнює процедурний вимір антидемпінгових розслідувань, повноваження Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі з урахуванням міжнародних зобов'язань України.

Запропоновано встановити, що акти органів місцевого самоврядування не є регуляторними в розумінні Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» і частини дванадцятої статті 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» і до них не застосовуються вимоги Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», а також врахувати відповідні зміни в підпункті 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України.

РОЗДІЛ 3 ПРОЦЕДУРНИЙ ВИМІР ДИСКРЕЦІЇ В ПРАВОЗАСТОСУВАННІ У ФІНАНСОВОМУ ПРАВІ

3.1 Правові режими реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві

На дискрецію в правозастосуванні у фінансовому праві впливають різні фактори, зокрема, правові режими, які впорядковують це «живе право» до стану соціального порядку. Таке забезпечення рівноваги дозволяє повною мірою досягти цілей дискреції та створює межі для належної її реалізації в процедурно-процесуальному вимірі.

Етимологічно термін «режим» з латинської означає управління, командування, керівництво, керування, онтологічними характеристиками якого є такі: державний лад, поєднання засобів і методів здійснення влади; чітко встановлений порядок життя; система обов'язкових правил, вимог, норм, принципів, визначених для відповідної діяльності; стан, положення, статус особи чи предмета [412, с. 124]. На енциклопедичному рівні це поняття розглядається як закріплений національним законодавством і нормами міжнародного права порядок у суспільних відносинах [981].

Окремі вчені вважають, що на підставі сутнісних характеристик щодо встановлення правил поведінки можна ототожнювати правові режими з типами правового регулювання [879] чи процесом правового регулювання [216, с. 183]. Водночас цей підхід не містить достатньо ґрунтовної аргументації, тому є дискусійним.

Більшість науковців дотримуються позиції, що механізм правового регулювання висвітлює процес правового регулювання, а правовий режим втілює елементи правового регулювання, тобто правові засоби, які організовують відповідну сферу суспільних відносин [917, с. 22] і охоплюють правовідносини, акти реалізації прав та обов'язків [339, с. 102], норми права, в основу яких покладено відповідні правила поведінки [223, с. 174]. Тобто через механізм правового регулювання правовий режим постає як загальний порядок, процес функціонування права [412, с. 126]. Указані обидва юридичні явища доповнюють одне одного, оскільки в процесі реалізації правові режими уособлюють результат правового регулювання.

Регулятивний прояв правових режимів бере до уваги багатоаспектність, «атмосферу» права, ураховуючи елементи правової системи та поєднуючи всі її елементи, згідно з онтологічним зв'язком між принципами, нормами права, правовідносинами тощо [412, с. 126]. Щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві загальний і спеціальний правові режими дозволяють [917, с. 25]: доктринально обґрунтувати глибину та можливості правового регулювання; на нормотворчому рівні комбінувати правові засоби для регуляції відносин і створення оптимальних умов діяльності; на рівні правозастосування залучити юридичний інструментарій; у правоохоронній діяльності створити умови для функціонування механізмів реалізації, здійснення контрольно-наглядових заходів.

Правові режими є різновидом соціального режиму [412, с. 126]. Цей підхід сформувався ще з часів стародавньої школи китайського права щодо ідеї соціального та політичного порядку для забезпечення здійснення публічного управління шляхом використання обмежувальних та уповноважувальних інструментів [83, с. 7, 11]. За

допомогою юридичного інструментарію правові режими врегульовують соціальний порядок [880, с. 357–358], втілюють соціально-правову реальність через регламентацію послідовної, системної, логічної діяльності, що робить правове життя більш стратегічно виваженим і тактично гнучким [225, с. 227–228]. Суспільні відносини визначають специфіку правового регулювання у межах правового режиму як створеного державою реального правового засобу [170, с. 16; 467, с. 169–170].

Практичне втілення правових режимів пов'язане з масштабними соціальними процесами, у втіленні яких економіко-правові та соціальні режимні прояви є мінливими та перебувають у стані постійної взаємодії та розвитку, задовольняються публічні інтереси та потреби учасників державного та суспільного життя на індивідуальному, груповому та загальносоціальному рівнях через механізм правового регулювання й адміністративні процедури [280, с. 39]. Правові режими реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві стосуються якісної характеристики «живого права», ураховують потреби та інтереси учасників відносин, впливають на формування динамічних, спонтанних проявів діяльності, сприяють стабільності відносин, самоорганізації суспільства, упорядкуванню взаємодії контролюючих органів і платників. Йдеться про обґрунтовану, комплексну діяльність, із застосуванням належних і дієвих правових засобів і методології з метою досягнення поставлених цілей на конкретному етапі життєдіяльності держави та суспільства.

Окреслений підхід є функціонально-соціальним, заснований на тлумаченні режимів в контексті ефективного використання юридичного інструментарію у межах широких загальнозначущих соціальних процесів (або станів) для оптимальної нормативної регламентації поведінки та задоволення інтересів учасників соціального життя, створення відповідного соціального ефекту [274, с. 32; 331, с. 27]. Описана діяльність з урахуванням правових цінностей у взаємозв'язках держави, суспільства та права сприяє розвитку правової системи як основоположний фундамент нормотворення, правозастосування та правотлумачної діяльності [874, с. 137; 916, с. 116]. Таким чином, поєднуються інституційні та функціональні режимні прояви, які враховують політико-економічний та соціальний виміри суспільних відносин, що зумовлює дію єдиних принципів, загальних засад, застосування спеціального юридичного інструментарію та регулятивного впливу, порядок формування змісту та реалізації повноважень правозастосувачів, особливості санкцій [413, с. 25].

Такі правові режими гарантують реалізацію політики, яку проголошує держава на відповідному історичному етапі розвитку, є реакцією держави в особі її органів і посадових осіб на прояви внутрішнього та зовнішнього суспільного життя, з урахуванням глобалізаційних тенденцій, впливу релігії, рівня правової культури, законності тощо [225, с. 226]. Зазначена особлива режимна категорія правової системи є складовим елементом державного та політичного режимів, комплексним регулятором суспільних відносин, тобто порядком правового регулювання в контексті системної регламентації суспільних відносин, негайного координування економічних процесів, захисту прав людини тощо [331, с. 26–28]. Правові режими реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є функціональним проявом життєдіяльності держави та суспільства у відповідних відносинах. Як наслідок, процес прийняття рішень з можливих альтернатив набуває направленість і керованість. Тому такі режими мають

бути продуманими та досконалими, забезпечувати ефективний розвиток відносин, запобігати появі збоїв, юридичних колізій, поведінкових конфліктів.

Описані правові режими мають нормативну властивість як цінність права, що демонструє, на якому рівні потреб «працює» право та інші засоби юридичного впливу і на які пріоритети вони спрямовані [284, с. 105]. У цьому вимірі втілюється потреба додержання в суспільних відносинах нормативного підґрунтя для впорядкування суспільного життя, руху соціуму до свободи, згоди та компромісу, гарантування реалізації прав і свобод, підвищення захищеності та автономії особи [417, с. 29]. Щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві такі режими мають міжгалузеву природу, поєднуючи різні методи правового регулювання. Соціальний порядок, який забезпечується цими режимами, стосується, зокрема, встановлення послідовності чи меж вчинення діянь, прийняття виборів з-поміж наявних альтернатив. Необхідно зважати на суб'єктно-об'єктні характеристики, територіальний фактор, часові межі.

Йдеться про проміжне місце правових режимів між нормативними актами та практикою правозастосування [449, с. 3–4]. Наведена категорія визначає дієвість юридичних норм, є складовою механізму правового регулювання, зумовлюючи його характер, результат і ступінь ефективності як система детермінант діяльності [948, с. 32–35]. Така система правової дії застосовує спеціальні юридичні норми, способи та типи правового регулювання, методи впливу на суспільні відносини, зокрема, у кризових ситуаціях для забезпечення їх розвитку у просторовому й часовому вимірах [427, с. 19; 881, с. 264], створенні умов для їх оптимального функціонування [347, с. 123], досягаючи встановлену мету в цій сфері регулювання [160, с. 38].

Щодо реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві через правові режими держава обмежується правом, закріплюючи варіативно поєднані правові засоби [386, с. 18–21; 948, с. 32–35], тобто методи, типи і способи гарантування належного порядку правового регулювання [276, с. 217; 277, с. 103; 883, с. 285; 905, с. 393]. Особливості відносин, що регламентуються, визначають структуровану сукупність цього юридичного інструментарію [309, с. 257] для задоволення інтересів і потреб суб'єктів права і досягнення оптимального соціально вагомого результату [254, с. 59], гарантування безпеки особи, суспільства і держави [161, с. 195], подолання негативних явищ у відповідній сфері публічного управління [162].

Категорія «правовий режим» щодо реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві згадується в:

пунктах 7, 18, 19 частини першої статті 92, пункті 8 частини другої статті 92 Конституції України, зокрема, щодо правових режимів воєнного і надзвичайного станів, державного кордону, власності, утворення і функціонування вільних та інших спеціальних зон, що мають економічний чи міграційний режим, відмінний від загального [325];

Законі України «Про правовий режим воєнного стану» щодо запровадження та дії «жорсткого», імперативного адміністративно-правового режиму воєнного стану [797]; статті 14 Закону України «Про боротьбу з тероризмом» щодо режиму в районі проведення антитерористичної операції [696];

розділі XIV; статтях 11, 209, 210; пункті 14.1 статті 14; підпункті 98.4.3 пункту 98.9 статті 98; пунктах 26, 38 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу

України щодо спеціальних податкових режимів, режимів на тимчасово окупованій території України, податкової застави, оподаткування для резидентів Дія Сіті [461];

главах 9, 10 розділу III; розділі V; пункті 25 частини першої статті 4; частині четвертій статті 48; частині четвертій статті 232; статтях 70, 332, 468 та інших Митного кодексу України (понад 800 посилань), зокрема, щодо режимів найбільшого сприяння, імпорту (випуску для вільного обігу) та реімпорту, експорту (остаточного вивезення) та реекспорту, транзиту, тимчасового ввезення, тимчасового вивезення, митного складу, вільної митної зони та зони митного контролю, безмитної торгівлі, переробки на митній території та за межами митної території, знищення або руйнування, відмови на користь держави, балансуєчих обсягів природного газу [405].

Критерієм демократичності реалізовуваних режимів є принцип народного суверенітету та реальне забезпечення народовладдя [264, с. 36; 425, с. 159; 117, с. 441–445]. Першочерговим фактором є врахування особливостей режиму воєнного стану як гарантії забезпечення публічних інтересів держави, суспільства, людини на національному рівні та в окремих адміністративно-територіальних утвореннях [346, с. 259] під час здійснення правової охорони публічної безпеки та публічного порядку [906, с. 104]. Призначення інших правових режимів полягає в гарантуванні свободи та економічної ініціативи, підтриманні чинного соціального становища та належного рівня добробуту, забезпеченні економічного зростання й покращення якості життя [241, с. 13], спрощенні юридичного регулювання, деконцентрації компетенції та забезпеченні можливості делегування повноважень суб'єктів публічної адміністрації, запровадженні ринково орієнтованих моделей діяльності [44, с. 136–137].

У контексті реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві в основі режимів мають перебувати цінності як інструменти інтерпретації правової реальності, які здійснюють системоутворювальну функцію в межах структурованої, логічної, цілісної та ефективної моделі публічного управління [234, с. 6, 8]. Такий впорядковувальний вимір має комплексну, міжгалузеву регулятивну природу, забезпечений державним примусом і виявляється в процесі та результаті діяльності [331, с. 26–27]. Отже, під правовими режимами реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві необхідно розуміти нормативно закріплений соціальний порядок, зорієнтований на досягнення оптимального результату діяльності, втілений у компетенції правозастосувачів та юридичному інструментарії впливу на відповідні суспільні відносини [177, с. 86].

Суть цих правових режимів виявляється в тому, що нормативно встановлені заходи впливу визначають межі поведінки, заборони та обмеження щодо вчинення дій [160, с. 39], загальну соціально-правову сутність та юридичну природу діяльності [224, с. 14]. Динамічний вимір режимів полягає в тому, що причини та цілі режимів, організаційні та економічні елементи та пов'язані з ним дії формують змістовну сутнісну складову, а також формальну – механізм правового регулювання, часові межі, територіальні особливості, суб'єкти та повноваження, процедури виконання та забезпечення реалізації цих режимів [331, с. 27].

Ураховуючи описані сутнісні характеристики, можна виокремити такі ознаки вказаних режимів:

– загальні:

історична зумовленість впорядкування соціальних відносин, зважаючи на політичний режим [308, с. 106; 309, с. 257–258];

цільова зумовленість: чітка спрямованість регулювання для гарантування державної безпеки [160, с. 37, 39]; загальнозначущість, зважаючи на політико-економічні, культурні фактори, задля забезпечення соціальної стабільності, створення умов для розвитку суспільства, врахування законів суспільного розвитку, інтересів людини як найвищої соціальної цінності; функціонування згідно з метою та завданнями, з урахуванням особливостей організації життєдіяльності держави та суспільства, що впливає на формування правосвідомості суб'єктів суспільних відносин, забезпечуючи належну умову ефективної реалізації їхньої компетенції та інтересів [225, с. 227];

забезпечувальна спрямованість реалізації: забезпечення об'єктивно необхідної та такої, що задовольняє публічний інтерес, ідеальної моделі функціонування та розвитку відносин [411, с. 199–201]; гарантування стабільності системи права; раціональний динамізм, із відображенням і забезпеченням порядку в державі та суспільстві в цілому, різних організаційно-правових формах господарювання; забезпечення прийняттого рівня активності та визначення меж правової самостійності, установлення обмежень або пільг для реалізації прав і задоволення інтересів суб'єктів суспільних відносин [225, с. 227];

нормативна закріпленість: сформульованість у конкретних нормативних актах [160, с. 37; 308, с. 106; 309, с. 257–258; 331, с. 28–29] в юридичних нормах [411, с. 199–201], що дає можливість врахувати прояви правового режиму – як позитивні, так і негативні у разі настання відповідальності за делікти [225, с. 227]; санкціонування державою, яка в особі уповноважених органів встановлює, змінює, скасовує та гарантує реалізацію режимів [224, с. 12–14; 331, с. 28–29], а також здійснює моніторинг тенденцій розвитку окремих ситуацій і суспільних відносин [308, с. 106; 309, с. 257–258] з метою реалізації публічних інтересів [411, с. 199–201];

наявність методологічної основи: безперервний порядок правового регулювання (впливу) [331, с. 28–29]; існування структурованої системи регулятивно-правових методів (обмежень, заборон, дозволів, додаткових зобов'язань) [308, с. 106; 309, с. 257–258], організаційних і матеріально-технічних засобів [411, с. 199–201];

деліктні особливості: забезпечення державним примусом, контрольно-наглядові заходи з боку компетентних осіб, органів чи організацій [160, с. 37, 39]; установлення форм юридичної відповідальності за порушення норм та вимог відповідних правових режимів [331, с. 28–29];

– спеціальні:

галузева спрямованість [876, с. 88];

пільгова, обмежувальна або пільгово-обмежувальна направленість [160, с. 39; 876, с. 88] у конкретній сфері або ситуації, зокрема, як виняток із загальної системи правового регулювання [308, с. 106; 309, с. 257–258];

характеризуються об'єктом і предметом [224, с. 12–14; 331, с. 28–29];

територіальність [308, с. 106; 309, с. 257–258; 331, с. 28–29; 876, с. 88];

визначений час застосування [308, с. 106; 309, с. 257–258; 331, с. 28–29];

комплексне регулювання організації та здійснення діяльності [876, с. 88], особливий порядок регламентації правового становища учасників суспільних відносин [224, с. 12–14];

специфічні юридичні засоби регулювання [309, с. 255];

суб'єктні характеристики: поширення в окремих випадках на спеціальних суб'єктів [308, с. 106; 309, с. 257–258; 876, с. 88]; обов'язковим суб'єктом є орган публічної адміністрації [411, с. 199–201]; формування відповідного ступеня сприятливості або несприятливості для задоволення інтересів окремих суб'єктів [331, с. 28–29];

функціонування в матеріальному та процесуальному вимірах [224, с. 12–14].

До елементів правових режимів реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві можна віднести такі:

мету встановлення режиму, включаючи гарантування державної безпеки [162], забезпечення правопорядку;

простір, на який поширюється режим, охоплюючи відповідні адміністративно-територіальні одиниці [162; 331, с. 29];

часові межі дії режиму [162; 331, с. 29];

об'єкти права [331, с. 29], об'єктивованій напрямок дії режиму, тобто суспільні відносини, що входять до предмета правового регулювання [413, с. 26];

механізм правового регулювання (норми права, юридичні факти, правовідносини, акти реалізації прав та обов'язків, правозастосування) [331, с. 29];

системний, взаємозалежний логічними зв'язками набір способів, методів і типів регулятивної дії [413, с. 26], насамперед імперативний метод правового регулювання [162];

суб'єктів права (їхній правовий статус, правосуб'єктність), а також суб'єктів, які реалізують режим [331, с. 29], зокрема, суб'єкти публічної адміністрації, які мають реалізовувати мету правового режиму [162];

«режимні» правила поведінки [162], методи взаємодії конкретних видів суб'єктів з об'єктами [331, с. 29];

соціально-значущий результат дії (досягнення мети правового регулювання) [413, с. 26];

гарантії виконання режиму у вигляді відповідальності за делікти [162; 331, с. 29].

У доктрині не представлено систематизованих досліджень щодо видів цих правових режимів. Водночас деталізовані їхні різновиди дозволять чіткіше встановити межі дискреції. Ураховуючи запропоновані класифікаційні критерії, виправданим вбачається навести такі режими реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, як [177, с. 85–86]:

– за галузевою ознакою [947, с. 26–28]: фінансові, зокрема, застосування штрафних (фінансових) санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки в національній валюті [508]; податкові, наприклад, стягнення податку на доходи фізичної особи з прощеної банком суми основного боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті [628]; митні, зокрема, режим тимчасового ввезення з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами [574] тощо;

– згідно з підходом рівності:

за ієрархією [888, с. 34; 947, с. 26–28]: загальноправові, зокрема, стабільність у балансі з загальністю оподаткування, фіскальною достатністю та соціальною справедливістю щодо грошових зобов'язань із рентної плати за користування надрами для видобування природного газу [653]; галузеві, тобто в межах правозастосування у

фінансовому праві; підгалузеві, зокрема, режим фінансової відповідальності; інституціональні, наприклад, режим фінансової відповідальності фізичної особи – підприємця, що використовує найману працю [613];

за рівнем правового регулювання суспільних відносин і техніко-юридичними прийомами [237, с. 123–125; 887, с. 11]: загальнодозвільні та спеціальнодозвільні первинні (як правові засоби, що показують загальні та основоположні способи правового регулювання у відповідній сфері суспільного життя, наприклад, надання дозволу на внесення змін до митної декларації [602]); вторинні (пільги й переваги, що реалізуються в додаткових правах, зокрема, визначення податкової пільги при звільненні від оподаткування будівлі промисловості [564]; особливі обмеження, що виявляються в додаткових заборонах чи зобов'язаннях, наприклад, встановлення ціни тютюнових виробів, вище за яку не дозволено здійснювати їх реалізацію [634]);

– на підставі нормативних сутнісних характеристик:

за структурою права [947, с. 26–28]: публічні, наприклад, стягнення з бюджету інфляційних та річних процентів, нарахованих на прострочену суму заборгованості бюджету з відшкодування податку на додану вартість [569]; приватні, зокрема, стягнення збитків, завданих внаслідок несплати земельного податку, за позовом органу місцевого самоврядування [503];

залежно від функцій права [947, с. 26–28]: регулятивні, зокрема, застосування штрафних (фінансових) санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки в національній валюті [508]; охоронні, наприклад, участь спеціаліста органу державного фінансового контролю в перевірці, яку проводять правоохоронні органи [532];

за нормативним закріпленням [237, с. 123–125; 887, с. 11]: загальні, зокрема, нарахування особам, що провадять незалежну професійну діяльність, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [604]; спеціальні, наприклад, застосування спеціальних санкцій до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності [619];

– відповідно до суб'єктного критерію:

за суб'єктами, щодо яких встановлюється режим [888, с. 34; 947, с. 26–28]: резидентів [604] і нерезидентів [632]; фізичних [534] і юридичних осіб, наприклад, звільнення, відстрочення або розстрочення сплати судового збору юридичною особою [614];

за масштабом волі особи у використанні своїх можливостей для реалізації суб'єктивних прав [304, с. 326]: преференційні (пільгові), зокрема, звільнення фізичних осіб – підприємців на спрощеній системі оподаткування від сплати єдиного соціального внеску у зв'язку з наявністю права на пенсію за віком [534]; обмежувальні, наприклад, обмеження кількості транспортних засобів для тимчасового ввезення на митну територію України громадянами-нерезидентами [632];

за глибиною змін у правовому статусі особи [304, с. 326]: звичайні [569]; надзвичайні, наприклад, засвідчення обставин непереборної сили в сертифікаті Торгово-промислової палати [591];

– за правовими станами [947, с. 26–28]: воєнного стану [648]; карантинні [658]; спеціальних податкових режимів [534]; митних формальностей [574] тощо;

– за часовим критерієм [283, с. 20; 304, с. 32; 947, с. 26–28]: постійні, наприклад, щодо діяльності представництв [680]; тимчасові, зокрема, щодо проведення фактичних перевірок під час дії карантину [658]; ситуаційні, включаючи митну справу [574];

– за формою визначення [283, с. 20; 947, с. 26–28]: договірні, наприклад, про мотиваційні (бонусні) виплати, отримані за дистриб'юторським договором [627]; нормативні (закріплені в законах [562] та підзаконних нормативних актах [640]);

– зважаючи на динамічний вимір:

за функціональною спрямованістю, з огляду на предмет і метод правового регулювання, соціальне призначення й функції права [888, с. 36; 947, с. 26–28]: матеріальні [604]; процесуальні [614];

за способом правого регулювання і дозвільним виміром [283, с. 20; 947, с. 26–28]: дозвільні, наприклад, надання дозволу на переробку під час ввезення товару на територію, де проводилася АТО [654]; заборонні, зокрема, щодо незастосування санкцій протягом дії мораторію на задоволення вимог кредиторів [631]; позитивних зобов'язань, наприклад, збільшення суми грошового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб [661];

за змістом і видами діяльності [304, с. 326; 947, с. 26–28]: міжнародного оподаткування, трансфертного ціноутворення [640]; оподаткування доходу [661]; податкового обліку [546]; податкового контролю [595]; грошового обігу та розрахунків [575]; валютних операцій [508]; митних процедур, переміщення товарів [574] тощо;

– згідно з територіальними характеристиками:

за простором і напрямками застосування [283, с. 20; 947, с. 26–28]: транскордонні [640]; загальнодержавні [661]; регіональні [671]; муніципальні [643]; локальні [574];

за територіями [947, с. 26–28]: спеціальних економічних зон [671]; тимчасово окупованих територій [677] тощо;

– за предметним критерієм та об'єктами [304, с. 326; 947, с. 26–28]: підакцизних товарів [652]; нерухомості [558]; документообігу, зокрема, про перевагу змісту документа в порівнянні порівняно із зовнішньою формою при розгляді податкових спорів [636] тощо.

Окреслені види правових режимів, зокрема, вказують на їхній глобальний вимір щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві в контексті інституційних структур, фаз реалізації й адміністративних процедур у межах глобального простору правореалізації [73, с. 2–17]. Йдеться про такі глобальні властивості реалізації правового режиму, як політична стабільність і дотримання демократичного принципу верховенства права; сталий розвиток, у якому діють принципи солідарності та субсидіарності; забезпечення виконання наднаціональних «європейських» принципів, принципу «good governance»; посилення компетентності, підтримання та функціонування незалежної, надійної, прозорої та демократичної, підзвітної (публічно відповідальної) публічної адміністрації; гармонізовані законні, прозорі та відкриті, надійні та прогнозовані, ефективні адміністративні процедури, які враховують інституціональні та функціональні особливості права; врахування інтересів суб'єктів приватного права [140, с. 153–160].

Описана мультирівневість правових режимів демонструє організаційні характеристики режиму, що охоплюють потенціал і спеціалізацію (горизонтальну чи вертикальну), приналежність (первинну або вторинну), зчеплення (щільні чи вільні) [142, с. 12] в контексті таких імплементаційних вимірів, як право справедливості, етичність, економність, дієвість, ефективність і висока якість [34, с. 291]. Зазначені інституціоналізовані у відповідній сфері життєдіяльності правила поведінки формуються з метою забезпечення реалізації мотивації вчинків особи й досягнення

очікуваних результатів [204, с. 25], переорієнтації на досконаліші методи правового регулювання, оновлення пріоритетів у системі юридичних цінностей [412, с. 123].

Таким чином, реалізація правових режимів у глобальному вимірі створює новий правопорядок з урахуванням політико-економічних, фінансових, соціальних, правових та інших моделей публічного управління. Інтегровані процедури реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві пов'язані зі взаємним визнанням доробку світової спільноти, функціональною кооперацією суб'єктів публічного та приватного права на рівні *acquis communautaire* з метою досягнення спільних демократичних цінностей.

3.2 Дискреційні інструменти діяльності публічної адміністрації в правозастосуванні у фінансовому праві

Процес реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві базується на можливості здійснення компетенції контролюючих органів і платників. Наведене зумовлене тенденціями відповідної правової політики та потребують інструментів діяльності публічної адміністрації належної якості для дієвого правомірного окреслення меж повноважень правозастосувачів і відповідного впливу на практику правозастосування.

У доктрині інструменти діяльності публічної адміністрації насамперед розглядаються через втручальну та/або структуризаційну складові. На підставі першого підходу йдеться про засоби (елементи), за допомогою яких здійснюється вплив на суспільні відносини, у тому числі під час публічного управління в процесі реалізації виконавчо-розпорядчої діяльності держави, виконавчої влади тощо [242, с. 14, 20–21]. Другий підхід зорієнтований на сприйняття цієї юридичної категорії через засоби, які упорядковують, регулюють суспільні відносини у сфері публічного управління, зокрема здійснення виконавчої влади, для задоволення інтересів суб'єктів права, досягнення мети та завдань правової держави [245, с. 23]. Для правозастосування у фінансовому праві не достатньо лише втручальної складової, щоб належним чином забезпечити права особи на майно, реалізацію законних інтересів платників податків, учасників митних, антидемпінгових та інших правовідносин. Здійснення публічної фінансової політики пов'язане з цілеспрямованим структуруючим впливом на матерію права у межах конкретних правовідносин із дотриманням публічного інтересу щодо підтримання правопорядку [182, с. 54].

Інструменти діяльності публічної адміністрації щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві мають регулятивно-процедурну природу, яка виявляється в організаційно-забезпечувальних правозастосовних функціях. На думку І.М. Шопіної, йдеться про публічний правовий вплив на суспільні відносини з використанням специфічних юридичних засобів, зокрема нормативно-організаційний вплив на правові явища [975, с. 1055–1061]. Правові режими реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві встановлюють межі диспозитивності для відповідних процедур з використанням інструментів діяльності публічної адміністрації, які впливають на правову матерію, гарантуючи єдність і стабільність правозастосовної практики.

Забезпечувальна роль у цьому процесі належить процедурному інструментальному виміру діяльності публічної адміністрації. Це вказує на відповідний ціннісний аспект права, представлений в різнорівневих правових феноменах згідно з потребами юридичної практики, політичними, економічними чи соціальними завданнями [447]. Інструменти діяльності публічної адміністрації впливають на фінансові правовідносини, створюючи підґрунтя для задоволення публічного інтересу держави та приватних інтересів платників податків, а також національного євроінтеграційного інтересу. Через такі інструменти в практиці правозастосування втілюється регулятивна функція фінансового права та досягаються завдання щодо реалізації дискреційних відносин з дотриманням принципу верховенства права [182, с. 54].

З-поміж відповідних інструментів діяльності публічної адміністрації щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві можна виокремити такі, як нормативні акти [278, с. 9–10], адміністративні акти [279, с. 559–564], адміністративні договори [278, с. 9–10; 279, с. 559–564], акти-плани, акти-дії [279, с. 559–564]. Основне регулятивне навантаження на дискреційні правовідносини здійснюють нормативні й адміністративні акти. Впливають на таке правозастосування також акти-дії, акти-плани й адміністративні договори.

Так, нормативні акти як інструмент діяльності публічної адміністрації щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є актами управління (рішеннями) суб'єкта владних повноважень, які встановлюють, змінюють, припиняють (скасовують) загальні правила регулювання однотипних відносин, і які розрахований на довгострокове та неодноразове застосування [310] (пункт 18 частини першої статті 4 Кодексу адміністративного судочинства України). По суті, це офіційні письмові документи, що застосовуються неодноразово [722] юридичними актами суб'єктів публічної адміністрації [279, с. 379] із загальним чи локальним характером [722], які встановлюють, змінюють чи скасовують норми права [279, с. 379; 722]. Описані нормативні акти як інструменти діяльності публічної адміністрації регламентують сутнісний вимір реалізації інститутів фінансового права як на рівні законів, так і підзаконних актів, зокрема, запроваджуючи місцеві податки та збори.

Наприклад, Верховний Суд встановив особливості застосування нормативних актів, зокрема рішень органів місцевого самоврядування установлення місцевих податків і зборів, що входить до компетенції органів місцевого самоврядування. Податковий орган наділений повноваженнями щодо застосування в межах своєї компетенції вже прийнятих нормативно-правових актів, зокрема рішень органів місцевого самоврядування, норми яких є чинними на час їх застосування та обов'язковими [536].

Адміністративні акти формують підґрунтя для реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Згідно з пунктом 19 частини першої статті 4 Кодексу адміністративного судочинства України йдеться про індивідуальні акти (рішення) суб'єкта владних повноважень, видані (прийняті) на виконання владних управлінських функцій або в порядку надання адміністративних послуг, які стосуються прав або інтересів визначеної в акті особи або осіб, та дія яких вичерпується його виконанням або має визначений строк [310]. Зазначені інструменти діяльності публічної адміністрації є заходами та прийнятими рішеннями [814, с. 469–479] у частині

вирішення адміністративної справи [910, с. 33], що зумовлює юридичні наслідки [278, с. 263]. Це можуть бути податкові повідомлення-рішення, рішення митних органів, Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі, контролюючого органу щодо реєстраторів розрахункових операцій, зокрема, про штрафні (фінансові) санкції [182, с. 55].

Наприклад, у практиці Верховного Суду зазначено, що протиправність призначення та проведення контролюючим органом перевірки, за наслідками якої було прийняте оскаржуване податкове повідомлення-рішення, указує на протиправність податкового повідомлення-рішення, тому немає необхідності перевірки порушення пункту 181.1 статті 181 Податкового кодексу України як підстави для донарахування суми грошового зобов'язання. При оскарженні податкового повідомлення-рішення платник податків не позбавлений можливості посилатися на порушення контролюючим органом законодавства щодо проведення перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність такого рішення [595].

Верховний Суд указав на підстави для прийняття рішення контролюючого органу щодо відмови в задоволенні заяв про надання дозволу на внесення змін до митної декларації. До моменту завершення митного оформлення товарів, а також протягом трьох років з дня завершення їх митного оформлення декларант має право вносити зміни до митної декларації, а відмова митного органу в їх унесенні з тих підстав, що це стосується перерахунку митних платежів, є протиправною. При отриманні звернення декларанта або уповноваженої ним особи про внесення змін до митної декларації митний орган може відмовити у внесенні таких змін лише в разі відсутності законних підстав для їх внесення [602].

У правових позиціях Верховного Суду висвітлено дискреційні повноваження міністерства за наслідками розгляду подання уповноваженого органу. Йдеться про те, що спеціальні санкції, передбачені у випадках порушення вимог Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» або пов'язаних з ним законів України та в разі проведення дій, які можуть зашкодити інтересам національної економічної безпеки, зокрема, у разі неповернення виручки після спливу граничного строку, встановленого Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», можуть бути застосовані Мінекономрозвитку за наявності позитивного рішення суду, Міжнародного комерційного арбітражного суду чи Морської арбітражної комісії при Торгово-промисловій палаті України. Мінекономрозвитку при застосуванні таких санкцій користується альтернативою щодо прийняття владного управлінського рішення на підставі наданого уповноваженим органом подання та долучених до нього документів, а також матеріалів, що містяться в розпорядженні Міністерства. Незастосування таких санкцій можливе в разі усунення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності відповідних допущених порушень або надання доказів неможливості виконання рішення суду чи арбітражу [619].

Важливо звернути увагу на той факт, що конкретний адміністративний акт суб'єкта публічної адміністрації не впливає на дискреційне правозастосування у фінансовому праві в іншому адміністративному акті. Так, арешт на кошти платника податків накладається відповідно до встановлених законом підстав і не залежить від наявності рішення контролюючого органу про накладення арешту на майно платника податків [512].

«Акти-дії» з-поміж інструментів діяльності публічної адміністрації щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві сприяють виконанню адміністративних актів (шляхом надання індивідуальних податкових консультацій, пред'явлення вимог про сплату боргу / недоїмки щодо єдиного внеску, здійснення організаційно-технічних дій з виділення та виплати бюджетних коштів тощо). Р.В. Миронюк під цією юридичною категорією розглядає допоміжні акти, які не містять завершене рішення у справі, а лише забезпечують застосування норм права [279, с. 328]. І.В. Патерило також вказує, що не можливо довести їх незаконність у судовому або позасудовому порядку [446, с. 341]. Погоджуючись з такою дефініцією актів-дій, необхідно звернути увагу на те, що для правозастосування у фінансовому праві ці інструменти діяльності публічної адміністрації є квазіадміністративними актами (передактами індивідуальної дії), які прямо мають активні форми, впливають на реалізацію обов'язків у сфері оподаткування реалізації публічної політики, спрямовані на фактичний результат, тому можуть бути предметом судового розгляду за умови доведення, що перешкоди в захисті прав та інтересів платника податків стосуватися застосування норм фінансового чи адміністративного права та впливали на правовий статус особи [182, с. 55–56].

Наприклад, платник може оскаржити до суду як правовий акт індивідуальної дії податкову консультацію контролюючого органу, викладену в письмовій або електронній формі, яка, на думку такого платника податків, суперечить юридичним нормам або змісту відповідного податку чи збору [599]. Визнано право особи на звернення до суду з позовом про скасування вимоги про сплату недоїмки з єдиного соціального внеску після використання процедури адміністративного оскарження (досудового врегулювання спору) у тримісячний строк з дня отримання платником рішення органу доходів і зборів вищого рівня, прийнятого за наслідками розгляду відповідної скарги [618].

З-поміж інструментів діяльності публічної адміністрації щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві можна виокремити «акти-плани», які мають вплив на імплементацію нормативних і адміністративних актів. Йдеться про організаційні управлінські рішення правозастосувачів, які визначають наслідки реалізації дискреції. У доктрині виокремлено такі основні ознаки актів-планів, які кореспондують з практикою правозастосування у фінансовому праві: є одностороннім владним волевиявленням суб'єктів публічної адміністрації, прийнятим у межах компетенції; можуть набувати різної форми: описової, календарної, табличної, графіку тощо; є актами управління, спрямованими насамперед на вирішення питань планування (визначаються напрями, пропорції, темпи, кількісні та якісні показники розвитку тих чи інших процесів у системі публічного управління; містять у собі комплекс заходів, які необхідно вчинити з метою реалізації відповідної публічної функції, задоволення публічних інтересів); розробляються на майбутнє [279, с. 344; 446, с. 222; 694, с. 52–58].

У німецькій моделі правозастосування ці акти пов'язані з результативною складовою діяльності публічної адміністрації в організаційному вимірі. Йдеться про допоміжні (сприяючі) інструменти з комплексною індивідуалізованою нормативною природою, які забезпечують послідовність і правомірність правозастосування у фінансовому праві. Тобто на підставі таких інструментів діяльності публічної адміністрації приймаються нормативні та адміністративні акти, спрямовані на виконання планів. Можна вести мову про План дій «Україна – Європейський Союз» [457], щорічні закони про бюджет, якими затверджується бюджетний план, а також

плани-графіки проведення документальних планових перевірок платників податків, плани-графіки документальних перевірок митних органів тощо. Щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві акти-плани формують стандартизовані підстави та забезпечують легітимний стандартизований порядок правозастосування для прийняття послідовних рішень у дискреційних правовідносинах у встановлених законом часових межах в аналогічних випадках, які відповідають типовим параметрам реалізації. Кожний наступний інструмент діяльності публічної адміністрації має прийматися відповідно до попереднього, зокрема первинного [182, с. 56].

Оскарження «актів-планів» відбувається згідно з процедурою, встановленою для адміністративних актів в межах адміністративної юрисдикції. Прикладом є оскарження наказу про проведення перевірки плану-графіку, коли обов'язковою умовою проведення документальної планової перевірки є включення платника податків до плану-графіка перевірок і відповідність цьому наказу. Якщо документальна планова перевірка не була проведена в строк, установлений планом-графіком, вимагається коригування плану-графіка та прийняття наказу про призначення перевірки, який би відповідав такому коригуванню, відповідно до законодавства, чинного на час виникнення спірних відносин [496]. Оскарження положень «актів-планів» з нормативним змістом має здійснюватися за процедурою для оскарження нормативних актів. У разі поєднання нормативних і ненормативних вимог у предметі та підставах позовної заяви позивач має право подавати як один позов, так і окремі, які адміністративний суд може об'єднати.

Інструменти діяльності публічної адміністрації щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві охоплюють і адміністративні договори. У пункті 16 частини першої статті 4 Кодексу адміністративного судочинства України наведено визначення цього інструменту як спільного правового акту суб'єктів владних повноважень або правовий акт за участю суб'єкта владних повноважень та іншої особи, що ґрунтується на їх волеузгодженні, має форму договору, угоди, протоколу, меморандуму тощо, визначає взаємні права та обов'язки його учасників у публічно-правовій сфері й укладається на підставі закону [310]: для розмежування компетенції чи визначення порядку взаємодії між суб'єктами владних повноважень; для делегування публічно-владних управлінських функцій; для перерозподілу або об'єднання бюджетних коштів у випадках, визначених законом; замість видання індивідуального акта; для врегулювання питань надання адміністративних послуг.

З наведеної дефініції випливають такі ознаки цього інструмента, як наявність суб'єкта публічної адміністрації як однієї зі сторін договору, задоволення публічного інтересу держави, суспільних потреб і приватних інтересів суб'єктів приватного права. Так, рівність сторін в адміністративному договорі виявляється у «внутрішньодоговірних» компетенції щодо змін і доповнень умов, пролонгації цього договору, узгодження ініціатив правозастосувачів [182, с. 57]. Тобто в адміністративному договорі нерівність суб'єктів доповнюється рівнопартнерськими відносинами та наповнює ці відносини новим змістом – субординація та координація зміцнюються погодженням мети та дій, запровадженням методу реординації [219, с. 55–64].

Такі договори можуть укладатися щодо забезпечення публічних інтересів; реалізації функцій держави (територіальної громади), повноважень того чи іншого органу; виникнення (зміни, припинення) адміністративно-правових відносин;

регулювання управлінських відносин (наприклад, делегування повноважень, порядок здійснення спільних програм між суб'єктами публічної адміністрації тощо); реалізації норм адміністративного права [446, с. 307]. З останнім доктринальним підходом можна частково погодитися. Безумовно, ключовим нормативним підґрунтям для укладення та реалізації адміністративних договорів є норми адміністративного права. Водночас реалізація положень договору можлива у відносинах комплексної, змішаної природи (зокрема, адміністративних і фінансових), включаючи делегування повноважень, установлення кореспондуючих прав та обов'язків тощо, з урахуванням мети та призначення такого інструмента діяльності публічної адміністрації [182, с. 57].

Наприклад, при ліквідації, створенні та зміні назв окремих митних постів митниць неупорядкованим і безпідставним є одностороннє розірвання митним органом адміністративного договору із суб'єктом підприємницької діяльності щодо створення належних умов, необхідних для здійснення підрозділами митниці митного контролю та митного оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та громадян [598].

Таким чином, до інструментів діяльності публічної адміністрації щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві можна віднести: основні (нормативні й адміністративні акти); допоміжні або сприяючі (акти-дії, акти-плани, адміністративні договори). У їхній єдності та взаємодії можливе правомірне й ефективне правозастосування з урахуванням публічного інтересу держави, суспільних потреб і приватних інтересів суб'єктів приватного права [182, с. 57].

Зазначені інструменти мають транскордонний вимір. Така їхня природа сприяє оптимізації процесів публічного управління, зокрема, щодо реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. У такому форматі застосування інструментів стає можливим знайти оптимальне співвідношення між «постійними», «загальними» і «змінними», «відносними» моментами в праві [211, с. 97]. У такий спосіб нормативна універсальна база та конкретні правові інститути узгоджуються з сучасним рівнем передумов для трансформації публічного управління у транскордонний формат. Ураховуються особливості попереднього, сучасного та потенційного соціально-економічного рівня національного розвитку, практики публічного управління на кожному конкретному історичному етапі. Фундаментом для цього стає телеологічний вимір інституціоналізації транскордонного публічного управління. З позицій історичної школи права потрібно орієнтуватися на цілі щодо засобів реалізації та причини [99, с. 77]. Ці категорії впливають на онтологічний вимір функціонування транскордонної публічної адміністрації та допомагають вирішити соціальні питання щодо визначення фундаментальних постулатів становлення та розвитку правопорядку. На їх основі можна вести мову про комплексний, багаторівневий і взаємозумовлений вимір публічного управління зі специфічними національними нормативними актами, що базуються на низці соціальних явищ, таких як політика, економіка, культура тощо.

Інструменти діяльності публічної адміністрації щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є основою для здійснення транснаціонального публічного управління. У контексті становлення та розвитку транскордонної публічної адміністрації публічне управління є однією з основних форм діяльності суб'єктів публічного права [278, с. 39], яка здійснюється шляхом застосування (використання) як

примусових (позбавлення ліцензії, накладення штрафу тощо), так і необов'язкових. (адміністративний договір, надання дозволу тощо) засоби.

Формування транскордонного публічного управління забезпечує інституціоналізацію системних передумов розвитку права з урахуванням функціональної спрямованості відповідних однорідних груп суспільних відносин і самостійності та автономності відповідних правових положень [172, с. 200, 203]. У цьому простежуються аксіологічні особливості відповідного процесу застосування інструментів діяльності публічної адміністрації, що забезпечують ефективність адміністративних процедур [445, с. 341]. З урахуванням цього критерію інституціоналізація транскордонного публічного адміністрування здійснюється на принципах взаємної відповідності правових систем, запровадження уніфікованих стандартів та сервісно-орієнтованої публічної адміністрації.

Важливим питанням інституційного виміру транскордонного публічного управління є зосередження на сервісному характері функцій ключових суб'єктів публічної адміністрації, залучених до цього процесу. Ця сервісна концепція визначає доцільність переходу до формату та рівня публічного управління, максимально наближеного до суб'єктів приватного права; надати останнім можливість обирати ті послуги, які їм потрібні; запровадити принцип змагальності; інвестувати в результати, а не в наміри; запровадити ринкові механізми та бюджетування, орієнтоване на результат тощо [298]. Йдеться про транскордонний вимір публічного управління, що засноване на інституційних, телеологічних і консенсуальних факторах, а також про легітимізацію демократичних реформ та забезпечення функціонування транскордонної публічної адміністрації, зорієнтованої на суспільні інтереси для досягнення верховенства права та задоволення потреб суб'єктів приватного права, за умови оновлення поточної практики публічного управління та досягнення консенсусу про представництво інтересів суспільства [99, с. 78].

Описана модель можлива шляхом розробки теорії «м'яких проєктів» в умовах сервісно-орієнтованого процесу інституціоналізації транскордонної публічної адміністрації з урахуванням таких складових діяльності: схематичної, системної, сервісної. Такий функціональний вимір реалізації дискреції розкривається в потенційній цінності, функціях і продукті як такому шляхом реалізації компетентності як категорії управління, тобто на основі критерію якості (відповідності запланованих робіт цінностям споживачів продукту), часу та ресурсів [164, с. 3, 5]. Описаний економіко-управлінський вимір діяльності потрібно інтерпретувати згідно з аксіологічними підходами, коли публічна адміністрація керується цінностями та суспільними інтересами, беручи до уваги оптимальний розподіл часу та ресурсів у процесі такої діяльності за належної участі всіх правозастосувачів. У такий спосіб під час модернізації діяльності публічної адміністрації контролюючі органи, реалізуючи дискреційні повноваження, мають зосередитися на реалізації сервісної функції щодо правових, соціальних, психологічних, морально-етичних характеристик процесу правозастосування у фінансовому праві. Необхідно створити умови для взаємодії суб'єктів публічного та приватного права.

Необхідно також забезпечити емпіричну спрямованість діяльності транскордонної публічної адміністрації. Як наслідок, інструменти діяльності публічної адміністрації щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві мають бути не лише

регулятором суспільних відносин, але й засобом захисту прав, з урахуванням правосвідомості правозастосувачів під час здійснення правотворчості та правореалізації. Тому емпіричний вимір діяльності транскордонної публічної адміністрації має ґрунтуватися на необхідності створення умов для взаємодії контролюючих органів з платниками шляхом створення можливостей для структурування процесу співпраці в техніко-соціальному вимірі, а також розробки алгоритмів вирішення наявних актуальних питань.

Потрібно зважати на інтегративний характер взаємодії інструментів діяльності публічної адміністрації щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Йдеться про інтегративно-правову концепцію як синтез духу й матерії права через нормативний та дескриптивний підходи, легітимність і легальність [265, с. 5]. Відповідно, можна орієнтуватися на принцип SMART (specific, measurable, attainable, relevant, time-bound), коли функціонування складових засноване на таких категоріях, як конкретність, вимірюваність, досяжність, актуальність і фіксованість за строками (термінами) [180, с. 57]. Така діяльність зумовлена цифровізацією процедур використання інструментів діяльності публічної адміністрації, зокрема, шляхом автоматизації процесу прийняття рішень.

Хоча потрібно враховувати, що особи з наміром законно використовувати платформи не завжди можуть скорегувати свою поведінку через необізнаність з межами правил, передбачених технологією [141, с. 369]. У зарубіжній доктрині виокремлено три запобіжні заходи для автоматизованого прийняття рішень: інформацію, пояснення, можливість оскарження рішення [95, с. 4]. Фактично відбувається перехід до транскордонної публічної адміністрації, враховуючи юрисдикцію блокчейну, що має базуватися на взаємопов'язаних організаційних, правових, політичних, соціально-економічних, науково-технічних, виробничих процесах, спрямованих на створення умов для ефективного публічного управління, задоволення інформаційних потреб шляхом створення, розробки та використання інформаційних систем, мереж, ресурсів та інформаційних технологій, які базуються на застосуванні сучасних обчислювальних та комунікаційних технологій. Під час цього процесу має діяти комплекс організаційних, правових, економічних, політичних, промислових та інших процесів, пов'язаних зі створенням, впровадженням, застосуванням та розвитком електронних комунікацій для задоволення суспільних інтересів держави, суспільства, конкретних суб'єктів приватного права [99, с. 87]. Цифровізація процесів прийняття дискреційних рішень є вимогою сьогодення та перспективою майбутнього, зокрема, щодо використання інструментів діяльності публічної адміністрації.

Отже, інструменти діяльності публічної адміністрації щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є однією зі складових комплексу організаційних політико-економічних, соціально-правових, науково-технічних, засобів і заходів, зокрема, на транскордонному рівні щодо гарантування ефективного публічного управління, яке задовольняє потреби та законні інтереси суб'єктів приватного права. Важливо розробити чіткі правові критерії для реалізації дискреції, використовуючи інструменти діяльності публічної адміністрації, зважаючи на необхідність усунення дублювання повноважень, запобігання правовим колізіям і прогалинам у праві, розробки прогностично-планувальної складової діяльності, урахування наднаціональних стандартів.

3.3 Дискреційні відносини в правозастосуванні у фінансовому праві

Дискреційні відносини в правозастосуванні у фінансовому праві зумовлені законами логіки та діалектики, засновані на відповідних юридичних нормах і зважають на поточні реалії правозастосування. Йдеться про процедурно-функціональну категорію регулятивно-охоронної спрямованості, що сприяє інституціоналізації дієвих практик прийняття дискреційних рішень, які враховують принципи та методологію вказаної дискреції.

Описані відносини мають в основі категорії дисципліни, законності, конституційного принципу пріоритету прав і свобод людини [167, с. 20–26] з метою забезпечення правопорядку та безпеки [946, с. 7] при реалізації норм матеріального права в межах процедурних правовідносин [459, с. 83; 895, с. 95–98]. Йдеться про комплексну юридичну категорію, яка охоплює процедурний розсуд правозастосувачів за нормами матеріального права, а також адміністративно-процесуальний розсуд (судовий розсуд), який окреслює обсяг і межі такої дискреції у разі виникнення спорів.

Суб'єктами таких відносин є органи публічної адміністрації та суб'єкти приватного права (платники, учасники відносин у сфері митної справи, валютного регулювання та контролю, грошового обігу та розрахунків тощо) [173, с. 14]. Можна вести мову про такі сценарії реалізації дискреції цими суб'єктами: правомірність практики правозастосування з огляду на обмеженість загальними правилами юридичного формалізму з урахуванням конкретних умов життєдіяльності держави та суспільства; 2) вчинення діянь, пов'язаних з необмеженим розсудом, виходом за межі дискреційних повноважень у спосіб протиправного зловживання владою чи недбалості.

Під час реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві правозастосувачі мають використовувати підхід прагматизму [178, с. 156]. У такий спосіб застосовується аналогія між пізнанням за допомогою наукових методів і просіюванням крізь осередки мережі. Усе, що прокидається – безповоротно йде та не представляє інтересу [305, с. 61]. Наведені положення про прагматизм використання дискреційних категорій і «просіювання» дозволяють використовувати критичний раціоналізм при формуванні практики правозастосування. У такій діяльності необхідно зважати на світоглядну парадигму цілісного сприйняття правової дійсності, підстав і сутності конкретного випадку правозастосування на основі загальнофілософських, загальних і конкретних наукових методів, а також статистичних міждисциплінарних юридичних технік і методик як критерію ефективності практики реалізації дискреції [178, с. 156].

У цьому контексті правозастосування має обмежуватися утилітаризмом і природно-правовим формалізмом, що дозволить зробити стрибок в еволюційному розвитку концептуальних підходів і практики їх реалізації, дасть змогу досягти відповідних програмних цілей: фахової оптимізації (швидкого та всебічного вивчення ретроспективи та завдань із нечіткими моментами та зв'язками, що визначають ймовірні сценарії розвитку); підвищення прогностичної якості (повного й об'єктивного обговорення змін у зовнішньому середовищі, виявлення тенденцій та реальних цілей правозастосувачів; багатостороннього виявлення ймовірних різновидів історії з урахуванням результатів, порівняння справ); забезпечення сталого розвитку (реалізації стратегії використання неупереджених тенденцій в інтересах держави, суспільства та

особи; чітких і прозорих механізмів взаємодії останніх для забезпечення сталого розвитку) [12, с. 18470–18471].

У німецькій доктрині дискреційні повноваження розглядаються як «гнучкі», що дозволяє врахувати непередбачені наперед випадки за умови виходу за межі «зв'язаності» законом на основі вільного розсуду [909, с. 25]. При запровадженні критеріїв дискреції за нормами матеріального права має застосовуватися «трискладовий тест», поширений у наднаціональному праві Європейського Союзу: 1) згідно з легітимною метою; 2) на підставі приписів щодо якості закону (доступності, передбачуваності, чіткого визначення меж дискреційних повноважень) за наслідками оцінки фактичних обставин і нормативних підходів; 3) з огляду на принципи пропорційності, необхідності в демократичному суспільстві. Наведене вказує, що багатозначні дискреційні категорії з неконкретизованим змістом зумовлюють доцільність тлумачення юридичних норм та обставин прийняття дискреційних рішень, із додержанням визначених законом меж реалізації дискреції.

Дискрецію суб'єктів публічної адміністрації та платників потрібно відмежовувати від судового розсуду при вирішенні відповідних спорів, який, зокрема, установлює обсяг і межі дискреції цього суб'єкта владних повноважень [178, с. 155]. Наприклад, поточні тенденції здійснення Міжвідомчою комісією з міжнародної торгівлі антидемпінгових розслідувань вказують на підвищення кількості таких заходів і відповідне збільшення кількості кореспондуючих судових справ. Зокрема, у судовій практиці Верховного Суду України існував підхід щодо формального аналізу процедури антидемпінгових розслідувань, без детального аналізу та кваліфікації відповідних правопорушень, оскільки в межах оскарження рішення Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі суд не може підміняти інший орган державної влади та перебирати на себе повноваження щодо вирішення питань, які законом віднесені до компетенції цього органу [686].

Цієї позиції продовжує дотримуватися судова палата з розгляду справ щодо захисту соціальних прав Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду. У практиці колегій суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду йдеться про те, що межі дискреції Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі розглядаються в контексті реалізації права особи на захист і компетенційних особливостей прийняття відповідного рішення, яке є виключним дискреційним повноваженням. Водночас право на судовий захист не є абсолютним. Якщо позивач як особа, про чії права та інтереси прямо не зазначено в оскаржуваному рішенні, не надав суду належних обґрунтувань, у чому саме вбачається порушення прав, що стало підставою для звернення до суду з позовом, то відсутні підстави для задоволення позову про зобов'язання Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі прийняти рішення про продовження строку зупинення дії антидемпінгових заходів щодо імпорту в Україну, застосованих її рішенням [552].

Практика судів першої та апеляційної інстанцій щодо тлумачення дискреції Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі також ураховує, що:

адміністративний суд не наділений повноваженнями втручатися у вільний розсуд (дискрецію) суб'єкта владних повноважень поза межами перевірки за критеріями, визначеними статтею 2 Кодексу адміністративного судочинства України [688];

закон встановлює, який саме орган має повноваження проводити антидемпінгові розслідування, здійснювати процедуру перегляду антидемпінгових заходів та орган, до

компетенції якого належить прийняття рішення за результатами проведення антидемпінгового розслідування та здійснення перегляду застосованих антидемпінгових заходів. Визначений також порядок і підстави для прийняття відповідних рішень, що є дискреційним повноваженням Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі. Положення Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» не передбачають можливість за результатами перегляду прийняття рішення про відновлення дії попередньої редакції рішення цієї Комісії в частині, що стосується однієї зі сторін. Позовна вимога про зобов'язання, зокрема, Комісії утримуватися від дій щодо включення особи в наступні перегляди антидемпінгових заходів щодо імпорту в Україну вказує на фактичні спроби за допомогою цього штучно створити для себе недоторканість на майбутнє від будь-якого оперативного державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності щодо імпорту [689];

зобов'язання Міжвідомчу комісію з міжнародної торгівлі прийняти рішення про відмову в порушенні проміжного перегляду антидемпінгових заходів є втручанням суду в дискреційні повноваження суб'єкта владних повноважень [687].

Водночас колеги суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, які спеціалізуються на справах, віднесених до компетенції судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів, вирішують з повною судовою дискрецією спори щодо оподаткування антидемпінговим митом, оскарження карток відмови в прийнятті митної декларації, митному оформленні випуску чи пропуску товарів, а також застосування фінансових санкцій тощо. При кваліфікації процедурного розсуду Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі в межах здійснення антидемпінгового розслідування суд касаційної інстанції [178, с. 155]:

зважає на баланс публічних і приватних інтересів, що визнається одним з основоположних конституційних принципів, на якому має ґрунтуватися правове регулювання з участю держави, а оптимальною є така модель встановлення балансу інтересів, за якої суспільні інтереси, які формуються з системи приватних мотивів, як їхня складова частина знаходяться в основі державних [537];

вказує, що рішення Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі про застосування антидемпінгових, компенсаційних або спеціальних заходів є обов'язковим до застосування митними органами при визначенні, зокрема, антидемпінгового мита. Реалізація повноважень щодо здійснення контрольних дій після завершення процедури митного оформлення можлива при зверненні митних органів національного рівня за відповідною інформацією до митних органів інших держав. Наявність таких повноважень відповідає змісту пункту 5 Додатку «Н» Міжнародної конвенції про спрощення і гармонізацію митних процедур та статті 2 глави 2 Міжнародної конвенції про взаємну адміністративну допомогу у відверненні, розслідуванні та припиненні порушень митного законодавства [517];

визнає, що прийняття рішення про застосування спеціальних заходів можливе не тільки в разі вже заподіяння значної шкоди національним товаровиробникам, але й у випадку, коли за наслідком спеціального розслідування буде встановлена загроза заподіяння значної шкоди, що свідчить про домінування національних інтересів над інтересом приватним або інтересом окремого суб'єкта господарювання. Висновок з питання, чи потребують національні інтереси застосування спеціальних заходів, має ґрунтуватися на оцінці всіх інтересів, включаючи інтереси національного

товаровиробника та споживачів, вплив імпорту, що є об'єктом спеціального розслідування, на зайнятість населення, інвестиції національного товаровиробника та споживачів, а також на міжнародні економічні інтереси України. Такий висновок відповідно робиться за умови, що всім сторонам надана можливість повідомити свою точку зору. Особлива увага приділяється необхідності усунення впливу диспропорцій у торгівлі та відновленню конкуренції [537].

Суб'єктивна сторона дискреційних відносин у правозастосуванні у фінансовому праві виявляється в концепції вини правозастосувачів. У Податковому кодексі України не закріплено дефініцію вини. На підставі пункту 109.1 статті 109 цього Кодексу в оновленій редакції одним з критеріїв наявності податкового правопорушення є винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (зокрема осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом [461]. Така вина може мати форму:

– умислу, наприклад:

під час оскарження постанови у справі про порушення митних правил – для притягнення до відповідальності за статтею 485 Митного кодексу України необхідно довести факт заявлення в митній декларації, зокрема, неправдивих відомостей та/або надання документів, що містять неправдиві відомості та наявність прямого умислу [521], коли особа, яка вчинила таке правопорушення, діяла усвідомлено, цілеспрямовано чинила так, щоб уникнути від сплати митних платежів (зокрема, сплати їх у меншому розмірі); зовнішній прояв винного, протиправного діяння обов'язково має поєднуватися з умислом суб'єкта вчинення щодо посягання на охоронювані законом суспільні відносини (встановлений законом порядок сплати податків та зборів) [581];

при визнанні правочинів недійсними – законодавство відокремлює порушення публічного порядку від інших підстав нікчемності правочинів та передбачає наявність умислу сторін (сторони) на незаконний результат, а також суперечність його публічно-правовим актам держави; при кваліфікації правочину за статтею 228 Цивільного кодексу України має враховуватися вина, яка виражається в намірі порушити публічний порядок (щодо знищення, пошкодження майна чи незаконного заволодіння ним тощо) сторонами правочину або однією зі сторін і має бути встановлена лише вироком суду, постановленим у кримінальній справі, що відповідає частині першій статті 62 Конституції України [541];

– необережності, зокрема, щодо антидемпінгової діяльності – подання всієї необхідної документації та інформації, що дозволяє провести однозначну ідентифікацію товару, безумовно доводить необережність застосування ставки податку на додану вартість у розмірі 7%, ураховуючи що саме цю ставку в автоматичному режимі пропонує комп'ютерна програма «MD OFFICE» [662]. Водночас можливі й випадки щодо нереальності господарських операцій, коли податковий орган не може довести жодного факту, який би підтверджував виявлену платником необачність і необережність при виборі постачальника товарів, щодо яких є дані про порушення кримінальних проваджень [649].

Необхідно враховувати, що контролюючий орган має встановити та довести вину за скоєне податкове правопорушення, зважаючи на пункт 109.3 статті 109 Податкового кодексу України, коли платник був зобов'язаний і міг виконувати приписи цього

Кодексу [461]. Згідно зі статтею 112 цього Кодексу йдеться про встановлення можливості дотримання особою правил і норм, за порушення яких Кодекс закріплює відповідальність, але невжиття цією особою достатніх заходів щодо їх дотримання; доведення контролюючим органом того, що вчиняючи дії або допускаючи бездіяльність, за які встановлена відповідальність, платник діяв нерозумно, недобросовісно та без належної обачності [461]. Перелік податкових правопорушень з обов'язковою наявністю умислу є вичерпним і з урахуванням пункту 109.3 статті 109 охоплює встановлені пунктом 119.3 статті 119, пунктами 123.2–123.5 статті 123, пунктами 124.2, 124.3 статті 124, пунктами 125-1.2–125-1.4 статті 125-1 Податкового кодексу України [461].

Податковий кодекс України в пункті 109.1 статті 109 закріпив умисел як кваліфікуючу ознаку податкового правопорушення щодо діяння, пов'язаного з невиконанням податкового обов'язку для створення умов з метою невиконання законодавчих вимог [461]. Вина платника може існувати й для правопорушень [461], які є триваючими (п. 111.5 ст. 111 цього Кодексу) чи повторними (п. 111.4 ст. 111; ст.ст. 117, 119, 120, 121, 123, 124, 125-1, 126, 127, 128-1 цього Кодексу). Вина платника, за умови доведення цього контролюючим органом, пов'язана з нерозумними, недобросовісними та без належної обачності діями за умови існування можливості особи дотримуватися правил і норм, за порушення яких Податковий кодекс України встановлює відповідальність, а також невжиття достатніх заходів щодо дотримання таких правил. Формулювання відповідної юридичної норми зі сполучником «та» між словами «нерозумно, недобросовісно та без належної обачності» вказує на необхідність доведення всіх цих характеристик діяння в сукупності, якщо платник мав можливість поводитися належним чином. Наведені критерії є оцінними поняттями, достеменний зміст яких має встановлюватися шляхом тлумачення [8, с. 32].

Щодо тлумачення вини і доказування Верховний Суд застосовував у своїй практиці окреслені критерії до їх законодавчого закріплення. Наприклад, у постанові Верховного Суду від 17 грудня 2020 року у справі № 826/6821/13-а було зроблено акцент на тлумаченні належної податкової обачності як законної передумови для одержання податкової вигоди, а також сумлінності платника, коли необхідно подбати про підготовку доказової бази, яка б підтверджувала прояв такої обачності під час вибору контрагента [612]. У рішенні Одеського окружного адміністративного суду від 15 лютого 2021 року у справі № 420/8853/20 йдеться про тлумачення критеріїв наявності або відсутності вини платника, пов'язаної з внесенням помилкових відомостей до Державного реєстру прав, щодо врахування факту та дати внесення змін до цього реєстру, правових підстав внесення таких змін, мети такої діяльності (у контексті обставин справи, яка перебувала на розгляді, виправлення допущеної помилки органом, уповноваженим на здійснення функцій із проведення інвентаризації об'єктів нерухомого майна) [857]. Потрібно робити вмотивований вибір між принципами офіційності та *in dubio pro tributario* в кожному конкретному випадку, з урахуванням з фактичних обставин справи, належно мотивуючи не лише питання оцінки на підставі всіх наявних обставин, але й причин застосування відповідного принципу [945].

Так, здійснюючи тлумачення статті 123 Податкового кодексу України, Хмельницький окружний адміністративний суд у рішенні від 17 лютого 2021 року у справі № 560/7224/20 зауважив, що платник мав можливість подати декларацію з податку на додану вартість за травень 2020 року, у якій належним чином відобразити

узгоджені суми податкового / грошового зобов'язання, але умисно цього не зробив, унаслідок чого до нього був застосований штраф за порушення правил сплати (перерахування) грошового зобов'язання [859]. У постановах Верховного Суду від 03 грудня 2020 року у справі № 821/2154/16 і П'ятого апеляційного адміністративного суду від 03 лютого 2021 року у справі № 540/2512/20 вказано, що діяння вважаються вчиненими умисно, якщо існують доведені податковим органом обставини, які свідчать, що платник удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених податковим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Ураховуючи законодавчі приписи щодо правил здійснення суб'єктами господарювання роздрібного продажу алкоголю виробів (про наявність відповідних ліцензій і заборону на їх продаж без реєстраторів розрахункових операцій та не у відведеному місці), до відповідальності може бути притягнутий платник, який порушив такі правила, тобто вчинив протиправні винні діяння [610; 690].

У статті 112-1 Податкового кодексу України зазначено обставини, які пом'якшують відповідальність платника за вчинення податкового правопорушення [461]: вчинення діяння під впливом погрози, примусу або через матеріальну, службову чи іншу залежність, а також при збігу тяжких особистих чи сімейних обставин; самостійне повідомлення платником про вчинене правопорушення, крім складів деліктів, встановлених статтями 123, 125-1 цього Кодексу; інші обставини, не закріплені цією статтею, які, на думку контролюючого органу, пом'якшують відповідальність платника. У разі існування хоча б однієї обставини, що пом'якшує відповідальність платника, розмір штрафів за вчинення податкового правопорушення зменшується на 50 % [461] (п. 113.6 ст. 113). У пункті 112.8 статті 112 Податкового кодексу України вказано на додаткові обставини, що звільняють від фінансової відповідальності платника, включаючи вчинення діяння особою, що діяла відповідно до висновку об'єднаної палати, Великої Палати Верховного Суду, зразкової справи Верховного Суду щодо застосування норми права, від якої надалі було відступлено; внаслідок незаконних рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів [461].

Контролюючі органи підлягають відповідальності за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини [461] (п. 109.4 ст. 109 Податкового кодексу України). Можливе також притягнення платників до відповідальності за вчинення податкового правопорушення без наявності вини з урахуванням приписів пункту 112.1 статті 112 цього Кодексу щодо [461]: відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди податкового органу; неподання у строки документів для взяття на облік; здійснення видаткових операцій за рахунком платника податків банком або іншою фінустановою до отримання повідомлення відповідного контролюючого органу; неповідомлення фізичними особами – підприємцями про свій статус банку при відкритті рахунку тощо.

Об'єктом дискреційних відносин в правозастосуванні у фінансовому праві є матеріальні та нематеріальні блага, щодо яких правозастосувачі реалізують свої дискреційні повноваження, а об'єктивною стороною – відповідні дії або бездіяльність контролюючих органів чи платників. Дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві має предметно-об'єктний регулятивно-охоронний змістовний вимір. На переконання Є.В. Курінного, йдеться про дворівневу конструкцію, зміст основного рівня

якої утворюють загальні потреби та інтереси, що реалізуються згідно з положеннями норм права, а допоміжної частки – поведінка суб'єктів зазначених відносин [351]. Водночас підхід, запропонований у Загальному класифікаторі спеціалізацій суддів та категорій справ [727], не повною мірою відповідає вимогам часу та вказаному баченню. Виокремлювати відповідні категорії справ доцільно за критерієм «кола» змістовного виміру правовідносин щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві [181, с. 177]. Необхідно враховувати інфраструктурні, матеріально-технічні та інформаційно-комунікаційні, культурологічні виміри еволюційної парадигми таких систем щодо формулювання компетенції, визначення стандартів поведінки, ефективності діяльності тощо [180, с. 115].

Процедурні категорії справ з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства можна вивести в загальну рубрику справ з приводу оподаткування («податкове коло») щодо [181, с. 177–178]:

- податкового обліку:
 - реєстрації платників податків, внесення, обліку та вилучення податкової інформації;
 - обліку даних в інтегрованій картці платника податків;
 - відмови від податкового номера (реєстраційного номера податкової картки);
- податкової звітності: обробки податкової звітності та використанні платниками податкових пільг;
- досудового врегулювання спорів (зокрема, адміністративного оскарження, податкового компромісу);
- погашення податкової заборгованості:
 - застосування, обліку, виключення пені за несвоєчасне погашення податкової заборгованості;
 - реалізації податкового боргу: оскарження податкових вимог і рішення про опис майна в податкову заставу; оскарження вимоги про сплату боргу/ недоїмки та дій щодо передачі такої вимоги до органів виконавчої служби; застосування податкової застави; застосування адміністративного арешту коштів та/або майна; стягнення податкового боргу; зобов'язання органів доходів і зборів винити дії щодо списання/ анулювання заборгованості; податкових спорів, безпосередньо не пов'язаних з процедурою банкрутства, але у яких платник податків є банкрутом;
- реалізації податкового контролю:
 - контрольно-перевірочної роботи платників податків: камеральних, планових або позапланових перевірок, відповідно, пов'язаних із діями, що передують проведення перевірки, процедурою проведення перевірки, оскарженням результатів перевірки;
 - відмови / зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування;
- визнання недійсними / нечинними адміністративних актів контролюючих органів:
 - визнання недійсними / нечинними наказів органів доходів та зборів (окрім наказу на призначення податкової перевірки);
 - визнання недійсним / нечинним рішення контролюючого органу про відмову в наданні податкової знижки;

визнання недійсними/нечинними податкової консультації органу доходів та зборів; визнання оскаржуваних правочинів недійсними та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними; стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами;

– здійснення відшкодування:

відшкодування моральної шкоди та/або матеріальної шкоди (нетрудових спорів);

відшкодування податку на додану вартість, надміру сплачених коштів, стягнення пені за розстрочення відшкодування податку на додану вартість, неповернення надміру сплачених коштів та інших санкцій; коригування даних в системі електронного адміністрування податку на додану вартість; включення / виключення даних платника до переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості.

Наприклад, щодо податкового обліку в постанові Верховного Суду від 04 січня 2023 року у справі № 640/10524/20 йдеться про дискреційне право платника зарахувати всі витрати на капітальний чи поточний ремонт до категорії поточних витрат, оскільки в чинному законодавстві щодо обліку основних засобів відсутні визначення такого ремонту [681]. У постанові від 09 грудня 2019 року у справі № 826/11830/18 зазначено, що П(с)БО 32 визначає дві моделі обліку інвестиційної нерухомості: за справедливою або за первісною вартістю. Наведені в П(с)БО 32 положення свідчать, що платник наділений правом обирати з-поміж зазначених моделей. У разі обрання методу справедливої вартості оцінка активу за означеним методом має бути здійснена до дати вибуття чи переведення інвестиційної нерухомості до операційної чи такої, що утримується для продажу [551].

Предметний вимір щодо категорій справ у сфері оподаткування має охоплювати такі складові щодо [181, с. 178–179]:

– міжнародного оподаткування, трансфертного ціноутворення;

– адміністрування податків, зборів та інших платежів:

єдиного соціального внеску: оскарження вимог про сплату боргу (недоїмки); коригування даних обліку; списання недоїмки;

податку на доходи фізичних осіб;

податку на прибуток: з прибутку з джерелом походження з України; з прибутку з джерелом іноземного походження; з доходу за договорами страхування; з доходу/прибутку нерезидента, що підлягає оподаткуванню; з доходу суб'єктів, які здійснюють випуск і проведення лотерей; з доходу операторів від букмекерської діяльності, азартних ігор, з доходу від азартних ігор з використанням гральних автоматів; уточнення податкових зобов'язань під час застосування податкового компромісу;

податку на додану вартість: зменшення суми від'ємного значення; збільшення грошового зобов'язання; несвоєчасну сплату узгоджених сум податкових зобов'язань; уточнення податкових зобов'язань під час застосування податкового компромісу; анулювання реєстрації платника; податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів / продукції щодо ввезення безоплатно отриманих товарів, здійснення операцій з придбання у нерезидента послуг резидентом-неплатником податку на додану вартість, надання послуг нерезидентом резиденту за межами митної території України; бюджетного відшкодування податку на додану вартість щодо збільшення / зменшення розміру сум, стягнення сум, автоматичного відшкодування,

порушення строків, неподання висновків податковими органами про узгодженість сум до органів казначейства; зупинення реєстрації податкових накладних (реєстрацію в Єдиному реєстрі податкових накладних, критерії ризиковості, використання системи електронного адміністрування податку на додану вартість);

акцизного податку, зокрема, із ввезених на митну територію України підакцизних товарів / продукції щодо звільнення від оподаткування до закінчення встановленого строку, переобладнання в підакцизний легковий автомобіль, реєстрація в Єдиному реєстрі акцизних накладних;

екологічного податку;

рентної плати: за користування надрами для видобування корисних копалин, користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; користування радіочастотним ресурсом України; спеціальне використання води; спеціальне використання лісових ресурсів; транспортування нафти та нафтопродуктів; транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України;

податку на майно: на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, щодо житлової або нежитлової нерухомості; транспортного податку;

плати за землю;

– погашення податкового боргу: податкової застави; адміністративного арешту коштів та/або майна; стягнення податкового боргу; зобов'язання органів доходів і зборів вчинити дії;

– податкового контролю: процедурних порушень; визнання недійсними / нечинними актів; визнання недійсною / нечинною податковою консультацією; оскарження рішення за результатами розгляду скарги; повернення надмірно сплачених/перерахованих податків, обов'язкових платежів; відмови від податкового номера; виключення з Реєстру неприбуткових організацій та установ; застосування спрощеної системи оподаткування; відшкодування шкоди.

Зокрема, згідно з постановою Верховного Суду від 06 лютого 2018 року у справі № 802/1241/17-а невиконання вимог пункту 78.1 статті 78 та пункту 79.2 статті 79 Податкового кодексу України призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків такої. Попри проголошену пунктом 79.3 статті 79 Податкового кодексу України необов'язковість присутності платника податків під час проведення документальних невіїзних перевірок, останній має право бути присутнім [474]. Такий висновок заснований на положеннях підпункту 17.1.6 пункту 17.1 статті 17 Податкового кодексу України [461].

У межах справ з приводу реалізації державної політики у сфері економіки та публічної фінансової політики, зокрема, необхідно виокремити такі змістовні блоки [181, с. 179–180]:

– митна справа («митне коло»): спори щодо компетенції митних органів, митних режимів (імпорту, реімпорту, експорту, реекспорту, транзиту, тимчасового ввезення, тимчасового вивезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, переробки за межами митної території, знищення або руйнування, відмови на користь держави); митних формальностей (на морському і річковому транспорті, на авіатранспорті, на залізничному транспорті, на автомобільному транспорті, щодо припасів, на трубопроводному транспорті та лініях електропередачі, у міжнародних поштових та експрес-відправленнях; переміщення товарів; зберігання

товарів; митного оформлення (зокрема, декларування); класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД; контролю правильності визначення митної вартості товару, мита (ввізного, вивізного та особливих видів); митного контролю (зон, системи управління ризиками); пропуску й оподаткування товарів; недопущення порушень митних правил (включаючи застосування попередження, штрафів, конфіскації); оскарження постанов у справах про порушення митних правил; виконання постанов митних органів про накладення адміністративних стягнень;

– валютне регулювання та валютний контроль («валютне коло»): спори щодо розрахунків за валютними операціями, торгівлі валютними цінностями, транскордонного переказу валютних цінностей, транскордонного переміщення валютних цінностей, здійснення валютних операцій в умовах запроваджених заходів захисту;

– грошовий обіг і розрахунки («розрахункове коло»): спори щодо регулювання обігу готівки; проведення розрахунків, а також використання реєстраторів розрахункових операцій, електронних платіжних засобів за товари / послуги.

Наприклад, у постанові Верховного Суду від 17 січня 2023 року у справі № 0440/5532/18 вказано, якщо поставка імпортованих платником товарів здійснюється на підставі контракту, а ціна на товар згідно з умовами FOB, відповідно до «Інкотермс – 2000» (а інше не обумовлено у специфікаціях), охоплює вартість завантаження та навантаження товару у постачальника і вартість пакування та маркування, то сторони контракту мають право встановити, що вартість упаковки та маркування входить до вартості товару, якщо інше не обумовлено в специфікаціях. Згідно з умовами зовнішньоекономічного контракту така ціна товару включає вартість пакування, у зв'язку з чим, згідно з положеннями підпункту «в» пункту 1 частини десятої статті 58 Митного кодексу України, під час визначення митної вартості ці витрати не додаються до ціни, що фактично сплачена за товарі. У разі включення до ціни товару вартості упаковки або пакувальних матеріалів та робіт, пов'язаних із пакуванням, їхня вартість не додається до розрахунку митної вартості товару [683]. Таке дискреційне право сторін контракту зумовлено принципом свободи здійснення господарської діяльності.

Таким чином, відносини щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві мають предметно-процедурну зумовленість, зорієнтовану на ефективне прийняття рішень, запобігання конфліктів і справедливому розв'язанні спори, ураховуючи конкретні фактичні обставини. Баланс у дискреційних повноваженнях досягається з урахуванням наявних необхідних і достатніх змістовних підходів за умови оцінки підстав і сутності конкретної правозастосовної ситуації. Описаний процес має бути зорієнтованим на практично корисний результат – забезпечення єдності підходів, оперативне прийняття рішень на засадах верховенства права та справедливості.

Висновки до розділу 3

Вказано, що правові режими реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є різновидом соціального режиму. До елементів цих правових режимів можна віднести такі: мету встановлення; простір, на який поширюється режим; часові межі дії режиму; об'єкти права, об'єктивовані напрямок дії; механізм правового регулювання; системний, взаємозалежний логічними зв'язками набір способів, методів і

типів регулятивної дії; суб'єктів права; «режимні» правила поведінки, методи взаємодії конкретних видів суб'єктів з об'єктами; соціально-значущий результат дії; гарантії виконання режиму у вигляді відповідальності за делікти.

Визначено, що інструменти діяльності публічної адміністрації щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві мають транскордонний вимір. Запропоновано забезпечити емпіричну спрямованість діяльності транскордонної публічної адміністрації, коли інструменти діяльності публічної адміністрації щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві мають бути не лише регулятором суспільних відносин, але й засобом захисту прав, з урахуванням правосвідомості правозастосувачів під час здійснення правотворчості та правореалізації. Тому емпіричний вимір діяльності транскордонної публічної адміністрації має ґрунтуватися на необхідності створення умов для взаємодії контролюючих органів з платниками шляхом створення можливостей для структурування процесу співпраці в техніко-соціальному вимірі, а також розробки алгоритмів вирішення наявних актуальних питань.

Економіко-управлінський вимір такої діяльності необхідно інтерпретувати згідно з аксіологічними підходами, коли публічна адміністрація керується цінностями та суспільними інтересами, беручи до уваги оптимальний розподіл часу та ресурсів у процесі такої діяльності за належної участі всіх правозастосувачів. У такий спосіб під час модернізації діяльності публічної адміністрації контролюючі органи, реалізуючи дискреційні повноваження, мають зосередитися на реалізації сервісної функції щодо правових, соціальних, психологічних, морально-етичних характеристик процесу правозастосування у фінансовому праві. Необхідно створити умови для взаємодії суб'єктів публічного та приватного права.

Можна вести мову про такі сценарії реалізації дискреції суб'єктами: правомірність практики правозастосування з огляду на обмеженість загальними правилами юридичного формалізму з урахуванням конкретних умов життєдіяльності держави та суспільства; 2) вчинення діянь, пов'язаних з необмеженим розсудом, виходом за межі дискреційних повноважень у спосіб протиправного зловживання владою чи недбалості. Суб'єктивна сторона дискреційних відносин у правозастосуванні у фінансовому праві виявляється в концепції вини правозастосувачів, яка може мати форму як умислу, так і необережності. Контролюючі органи підлягають відповідальності за вчинення податкових правопорушень незалежно від наявності вини. Можливе також притягнення платників до відповідальності за вчинення податкового правопорушення без наявності вини з урахуванням приписів пункту 112.1 статті 112 Податкового кодексу України.

Систематизовано процедурні категорії справ з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, які можна вивести в «податкове коло» щодо податкового обліку, податкової звітності, досудового врегулювання спорів, погашення податкової заборгованості, реалізації податкового контролю, здійснення відшкодування. Доведено, що предметний вимір щодо категорій справ у сфері оподаткування має охоплювати такі складові щодо: міжнародного оподаткування, трансфертного ціноутворення; адміністрування податків, зборів та інших платежів; погашення податкового боргу; податкового контролю.

У межах справ з приводу реалізації державної політики у сфері економіки та публічної фінансової політики виокремлено такі змістовні блоки:

– митна справа («митне коло»): спори щодо компетенції митних органів, митних режимів (імпорту, реімпорту, експорту, реекспорту, транзиту, тимчасового ввезення, тимчасового вивезення, митного складу, вільної митної зони, безмитної торгівлі, переробки на митній території, переробки за межами митної території, знищення або руйнування, відмови на користь держави); митних формальностей (на морському і річковому транспорті, на авіатранспорті, на залізничному транспорті, на автомобільному транспорті, щодо припасів, на трубопровідному транспорті та лініях електропередачі, у міжнародних поштових та експрес-відправленнях; переміщення товарів; зберігання товарів; митного оформлення (зокрема, декларування); класифікації товарів згідно з УКТ ЗЕД; контролю правильності визначення митної вартості товару, мита (ввізного, вивізного та особливих видів); митного контролю (зон, системи управління ризиками); пропуску й оподаткування товарів; недопущення порушень митних правил (включаючи застосування попередження, штрафів, конфіскації); оскарження постанов у справах про порушення митних правил; виконання постанов митних органів про накладення адміністративних стягнень;

– валютне регулювання та валютний контроль («валютне коло»): спори щодо розрахунків за валютними операціями, торгівлі валютними цінностями, транскордонного переказу валютних цінностей, транскордонного переміщення валютних цінностей, здійснення валютних операцій в умовах запроваджених заходів захисту;

– грошовий обіг і розрахунки («розрахункове коло»): спори щодо регулювання обігу готівки; проведення розрахунків, а також використання реєстраторів розрахункових операцій, електронних платіжних засобів за товари / послуги.

РОЗДІЛ 4 ПРОЦЕСУАЛЬНИЙ ВИМІР ДИСКРЕЦІЇ В ПРАВОЗАСТОСУВАННІ У ФІНАНСОВОМУ ПРАВІ

4.1 Правова судова доктрина як джерело права в правозастосуванні у фінансовому праві

Категорія правової доктрини є багатоаспектною, тому наявні основні дефініції можна згрупувати за такими змістовними підходами:

– правотворення: як те, що передуює створенню конкретних юридичних приписів, обґрунтовує необхідність і доцільність створення відповідних юридичних норм [873, с. 205]; сукупність ідей, принципів та правових інститутів, які перебувають в нерозривному двосторонньому зв'язку, зокрема, із законодавством і практикою, установлюють основні засади, на яких ґрунтується правова система держави [466, с. 311];

– прагматизму: як вчення (знання), що редуковане до внутрішнього несуперечливого ядра, завдяки якому спрямоване на безпосереднє практичне використання [218, с. 9]; складовий елемент правової свідомості, матеріальне (ідейне) джерело права, в основі якого перебуває об'єктивне, систематизоване, несуперечливе, авторитетне наукове знання, закріплене в об'єктивованій або необ'єктивованій формі, що має практичну та теоретичну цінність і хоча є формально необов'язковим, впливає на всі види юридичної діяльності, висвітлює і змінює правову реальність [893, с. 50];

– трансформації: як науковий базис публічної правової політики, яку орієнтує на демократичну трансформацію правової системи, є джерелом для підготовки пропозицій щодо вдосконалення правового, методичного, науково-технічного, організаційного та іншого забезпечення державотворення [299, с. 8];

– установчої ролі на національному рівні: як системи поглядів у вигляді програмно-декларативних настанов, що визначають суспільний статус, цілі розвитку, принципи організації, роль української науки у становленні нової України та визнаються українськими державою, суспільством, вченими [385, с. 19];

– вузько профільного підходу щодо розуміння судової доктрини в контексті податкового права як невіддільного елемента доктрини податкового права, а саме: сукупності положень, згідно з якими конкретизується зміст податково-правових норм, підстави їх об'єднання, з'ясування найбільш раціональних та ефективних напрямів і засобів впливу на поведінку осіб, що формується спеціальними суб'єктами й зумовлюється визначенням предметом фахового дослідження, що визначається фактичними обставинами конкретної справи і відповідною нормативною основою [884, с. 3].

Що стосується дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, то під правовою судовою доктриною як джерелом права необхідно розуміти елемент правової свідомості у вигляді об'єктивованого вчення на основі ідей, принципів, системи поглядів, наукових знань, визнаних державою, суспільством і самими вченими, щодо відображення правової реальності та основних засад, на яких ґрунтується правова система держави, а також демократичного вдосконалення цієї правової системи в контексті, зокрема, забезпечення державотворення, знаходження найбільш раціональних

та ефективних напрямів і засобів впливу норм на поведінку правозастосувачів в межах прямого практичного використання, з урахуванням фактичних обставин кожної конкретної справи. Така доктрина має історичну спрямованість, визначає поточний стан справ і зорієнтована на майбутнє. Окреслений динамізм є ключовим фактором для розвитку системи права. Норми цієї доктрини за своєю природою схожі на принципи права, оскільки мають універсальну, узагальнювальну спрямованість, вироблені шляхом тлумачення норм і фактичних обставин справи судьями на основі особистого досвіду та правових прецедентів. У такий спосіб підтримується баланс між стабільністю реалізації та вдосконаленням інститутів фінансового права.

Віднесення судової практики до джерел права дозволяє осучаснити та наблизити національне право до вимог європейського праворозуміння, шляхом уточнення положень для пошуку широкої соціальної бази права та збільшення ефективності правового регулювання, реалізації правом практичних функцій та завдань [451, с. 22]. У межах судової правотворчості можлива зміна нормативно сформульованого змісту юридичних норм шляхом тлумачення цих норм [971, с. 9]. Правова судова доктрина як прояв судової правотворчості створює умови для забезпечення усталеності та єдності судової практики, однакового підходу під час розв'язання спорів, з обмеження дискреційної складової такої діяльності. Належно обґрунтована переконливість правильності такої судової інтерпретації юридичних норм дозволяє перспективно застосовувати сформульовані правові позиції, вирішуючи подібні справи. Описаний гнучкий підхід, який реалізується згідно з принципом юридичної визначеності, сприяє процесуальній економії, зменшенню тривалості судового розгляду, за умови належної деталізації мотивувальної частини судового рішення та врахування всіх фактичних обставин справи.

У науці представлено такі ознаки судової доктрини, як наукова обґрунтованість, концептуальність, загальна визнаність, системність, комплексність, несуперечливість, підсумковість, практична спрямованість, стійкість (статичний характер) і динамічність (загальні); спеціальний суб'єктний склад і професійний рівень практиків, які створюють доктрини, поєднання фактичної сторони та нормативного підґрунтя (спеціальні) [884, с. 35; 893, с. 50]. Необхідно звернути увагу на той факт, що усталений характер і несуперечливість судової доктрини щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві забезпечує фіксацію результатів наукової розвідки щодо фундаментальних правових ідей, реалізацію принципу стабільності, але динамізм дозволяє зважати на розширювальну перспективу суддівського тлумачення, коли враховуються всі процеси та тенденції життєдіяльності держави та суспільства, зміни правосвідомості, іноді з випередженням розвитку відносин і правової дійсності, що зумовлює вплив на правотворчість і правореалізацію.

Перетворювальний характер судової доктрини щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві пов'язаний з тим, що йдеться про юридичне обґрунтування, яке може дати плідні результати в суперечливих ситуаціях, незалежно від політичної та економічної ідеології судді [77, с. 247, 252]. Указана доктрина як ідейне джерело права і «дзеркало» чи «лакмусова стрічка» показує правову реальність, наскільки практика правореалізації є ефективною та прогресивною, з урахуванням вимог сьогодення, а також змінює дійсність на підставі уявлень про правовий ідеал, якого потрібно досягти [893, с. 48]. Така правосвідомість, як «передсистема» правової

системи та її складова, є засобом-дією щодо гарантування якості формування та функціонування правової системи, ефективності її розвитку в контексті реалізації принципу верховенства права [878, с. 43–44]. Перетворювальна природа доктрини дозволяє їй поєднувати об'єктивоване право і юридичну реальність в межах конкретної поведінки щодо вибору правила поведінки з наявних альтернатив на підставі уявлення про ідеальне право. Усі перераховані категорії взаємно впливають одна на одну, сприяючи спільному розвитку кожної з них.

Комплексна природа судової доктрини щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві вказує на обов'язкову і переконливу спрямованість судової практики, яка має еталонні риси, є засобом розв'язання справ і подолання прогалин у праві, підтримує єдність судової та національної правової системи [244, с. 24–25]. Авторитет доктрини доводить переконливість сили розуму [964, с. 27]. Загальновизнаність такої судової доктрини, яка має переконливий характер, зумовлена суб'єктом прийняття рішення (судом), визнання правових висновків з боку юридичної практики та суспільства, а також дієвості та ефективності створених норм.

Вплив правової доктрини на нормотворення має широку спрямованість, як чинник, що встановлює виникнення та реалізацію норм [872, с. 53–54]. У процесі нормотворення значення правової доктрини є визначальним [816, с. 44–46]. Ідейне навантаження доктрини реалізується шляхом обрання обґрунтованої відповіді на вмотивований аргумент під час застосування норм права в суді [131, с. 731, 737]. Судова доктрина щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є багатовимірною, бо проявляється по-різному з огляду на суспільні відносини, у яких вона застосовується. Йдеться про продукт судової практики, що формує з правила та стандарти, з яких складається судова доктрина (судово-казуальний зміст).

Документальне закріплення судової доктрини пов'язане з тим, що доктрина не завжди є документом, оскільки чинний санкціонований державою документ є планом дій, стратегією, але не науковою концепцією [466, с. 298]. Водночас саме в тексті судових рішень може бути представлена, зокрема, судова доктрина щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві в аспекті аргументації, роз'яснень, тлумачень юридичних норм, методологічного плюралізму з боку суддів-правозастосувачів. Такий формалізований виклад доктрини дозволяє концептуально вести мову про вплив правової позиції на нормотворчість, правозастосування та правотлумачення з огляду на критерій корисності наукових підходів, які віддзеркалюють сутність і тенденції розвитку державно-правових явищ і процесів, мають бути здатними сприяти модернізації правової системи.

Ієрархічна вертикаль правової доктрини охоплює такі щаблі: 1) генеральний рівень як найширший доктринальний прояв в системі права (єдині принципи та підходи, що є загальними для всіх галузей права); 2) галузеві доктрини; 3) наукові концепції як найвужчий доктринальний вимір [466, с. 310]. Наприклад, діяльність Міжнародного суду ООН визнається правовою доктриною на найвищому рівні [226, с. 71–73]. Національні галузеві правові судові доктрини представлені в практиці Верховного Суду як узагальнення щодо застосування відповідних юридичних норм, роз'яснення, у яких можуть міститися нові правоположення [971, с. 528]. Беручи до уваги симбіоз правових позицій Верховного Суду та висновків членів Науково-консультативної ради з оподаткування та публічної фінансової політики, можна виокремити такі національні

судові доктрини як джерело права в правозастосуванні у фінансовому праві [287, с. 3–4; 286, с. 3–5]:

а) доктрини матеріально-правової спрямованості щодо:

– митної справи – визначення коду товару за УКТ ЗЕД [499]; визначення митної вартості товару [492];

– порядку оподаткування доходу – розстрочення / відстрочення податкового боргу платника податків та розстрочення / відстрочення виконання судового рішення [529]; визначення податкової пільги у разі звільнення від оподаткування будівлі промисловості [564];

– адміністрування окремих податків, зборів, платежів:

єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, зокрема, сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування фізичною особою – підприємцем, що здійснює незалежну професійну діяльність [820; 550]; сплати єдиного соціального внеску фізичною особою – підприємцем, яка отримала свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 01 липня 2004 року, але не надала реєстраційну картку для внесення відомостей до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, що зумовлене зміною законодавства [585]; звільнення від відповідальності за несплату єдиного внеску [594];

податку на доходи фізичних осіб, зокрема, можливості стягнення податку на доходи фізичної особи з прощеної банком суми основного боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті [628];

податку на прибуток підприємств [509];

податку на додану вартість, зокрема, ненарахування податку на додану вартість на отримані суми винагороди у грошовій формі (бонусу) покупцю за досягнення відповідних показників обсягу придбання об'єктом оподаткування податком на додану вартість (маркетингові послуги) [627];

акцизного податку [497];

податку на нерухоме майно – земельного податку [522]; на майно, відмінне від земельної ділянки [495];

місцевих податків і зборів – застосування нормативно-правових актів, зокрема рішень органів місцевого самоврядування [536]; правомірності рішення сільської ради, яке встановлює ставки земельного податку за земельні ділянки, що перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності) [643]; транспортного податку [486];

– фінансового контролю та діяльності суб'єктів владних повноважень [525], включаючи щодо:

податкового контролю – передачі майна в податкову заставу [518]; арешту на кошти платника податків [512]; правового (доказового) значення акта перевірки, не підписаного одним із перевіряючих, а також правомірності прийнятих на його підставі податкових повідомлень-рішень [582]; установлення обґрунтованості накладення адміністративного арешту на майно платника податків у межах 96-годинного строку [611];

валютного регулювання і валютного контролю [493];

– фінансової відповідальності – розміру штрафних санкцій у разі несплати

(неперерахування) податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків [557]; фінансової відповідальності фізичної особи – підприємця, що використовує найману працю [613]; можливості застосування у податкових правовідносинах приписів цивільного законодавства щодо солідарної відповідальності учасників договору про спільну діяльність і, як наслідок, стягнення з них податкового боргу солідарно [633];

б) доктрина процесуально-правової спрямованості щодо реалізації права на звернення до суду – стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість [530]; оскарження рішень контролюючих органів, які не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків, за умови попереднього використання досудового порядку вирішення спору [545]; порядку звернення податкового органу до адміністративного суду [584]; строку звернення до суду з позовом про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень після проведення процедури адміністративного оскарження [605]; права на касаційне оскарження рішення суду апеляційної інстанції у справі за зверненням податкових органів у касаційному порядку [938].

У національній доктрині досі ведуться дискусії щодо можливості застосування судового прецеденту як джерела права. Щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві така юридична категорія сприятиме реалізації принципу юридичної визначеності та фактично засвідчить вже наявну практику, пов'язану з урахуванням судами попередніх інстанцій правових позицій, сформульованих у судових рішеннях найвищих органів судової влади наднаціонального та національного рівня [199, с. 31].

Правовий прецедент щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві необхідно розглядати в контексті судової правотворчості. У доктрині останню тлумачать як особливий процес здійснення судовою владою правотворчої, правозастосовної та інтерпретаційної функцій під час вирішення конкретної справи, результатом чого є правоположення, що містяться у сформульованій судом мотивувальній частині рішення та мають обов'язкову силу не тільки для сторін у справі, а й для інших суб'єктів права [401, с. 133]. Така юридична інтерпретація реалізується шляхом звернення до ідеалу, без обмеження допустимого стандартного значення [209, с. 160]. Описаний акт судження виявляє здібності судді-правозастосувача, пов'язані зі здатністю мислити, оцінювати, кваліфікувати обставини та вчинки як істинні, апелювати до справедливості, постановляючи рішення [213, с. 117]. Окреслений судовий процес є «живим», дієвим, породжує нову тілесність правової норми [401, с. 128].

У західній доктрині право охоплює й судові тлумачення. Тобто рішення, які суддя приймає шляхом тлумачення юридичних норм, стають джерелом права, оскільки суддя створює норму права [918, с. 46]. Судові рішення стають самостійними результатами інтерпретаційної діяльності органів судової влади – судовими правотлумачними актами, наділеними гнучкістю, творчим підходом, урахуванням унікально-практичної корисності закону у його співвідносності зі справедливістю [401, с. 127]. На переконання Є. Ерліха, таке право виконує подвійну функцію: як організаційна форма і як суддівська норма-рішення [268, с. 186]. Приймаючи рішення, суди, зокрема судді, зважають не тільки на позитивне право, а й керуються власним розсудом, коли мають віднайти право [266, с. 169–170]. Судові рішення не просто висвітлюють приписи чинного законодавства, але в них інституціоналізуються нові «живі» норми, з використанням

динамічного тлумачення суддями-інтерпретаторами.

З урахуванням підходів антропологічної школи права, суддя постає «законом, який промовляє», тобто як консерватор, хто суворо дотримується закону; правотворець; посередник; процесуальник; встановлювач авторитетних рішень [213, с. 118]. Перспективний правовий прецедент в межах правової судової доктрини є джерелом права в правозастосуванні у фінансовому праві. Йдеться про «переконливий прецедент» під час здійснення судового активізму, коли правові позиції в рішеннях найвищих органів судової влади (на національному рівні, а також наднаціональних) набувають сили юридичної норми «живого права», окреслюють межі реалізації дискреції, ураховуючи авторитетність таких нормотворців, а також їхнє право скасувати судові рішення органів судової влади попередніх інстанцій. Водночас всі судді мають право й постановляти рішення всупереч таким правовим висновкам, з відповідною аргументацією. Така «негативна правотворчість» враховує динамічну природу права та забезпечує його розвиток, оскільки дозволяє створити нові норми, які мають найбільш точно узгоджуватися з поточною ситуацією в життєдіяльності держави та суспільства [199, с. 33].

Найбільш гнучким і ліберальним є англосаксонський судовий прецедент на підставі доктрини «*stare decisis*» (означає «слідувати вирішеному раніше») із широким обсягом компетенції та самостійності суддів щодо здійснення правотворчості, із можливою зворотною юридичною силою судових рішень у часі. Водночас розроблені й механізми подолання такого прецеденту суддями з будь-якої судової інстанції шляхом розрізнення, коли застосування прецеденту не буде доречним [401, с. 131]. Принцип вирішення «*ratio decidendi*» не пристосований до стійких логічних схем та алгоритмізації, а заснований на різноманітних інтуїтивних засобах, коли правозастосувач «бачить норму очима свого попередника», тобто судді, який постановив рішення, що стало прецедентом і підлягає застосуванню під час вирішення подібної справи [382, с. 144]. Водночас не є обов'язковою частина прецедентного рішення, сформульована «*obiter dictum*» (розглядається як «між іншим»), тому все прецедентне рішення не є повністю обов'язковим [416, с. 365]. Вказаний судовий прецедент може з'явитися лише на підставі судового рішення, коли на основі такого окремого випадку формується загальний принцип правозастосування шляхом застосування методу індукції. Складнощі виникають щодо дискреційної складової цього прецеденту в контексті меж дії, можливості незастосування чи скасування, визначенню критеріїв подібності справ, множинністю можливих для застосування прецедентів.

У континентальному праві йдеться про критерії загальнозживаності та усталеності для становлення судового прецеденту в межах судової практики правотворення [401, с. 130]. Такий судовий прецедент має універсальну спрямованість як «переконливий прецедент», усталена судова практика «*jurisprudence constante*», для створення якої на рівні судових рішень прийнятним вбачається метод дедукції від загальної норми до конкретної справи.

Буквальний аналіз тексту прецеденту не завжди дозволяє відповісти на питання про зміст норми, яку він містить [382, с. 9]. Тому правотворчою функцією мають бути наділені ті судові прецеденти, які закріплюють нову норму права (нормативно-правові прецеденти). Правотлумачні судові прецеденти містять правила розуміння юридичних норм. Як наслідок, формується усталена та уніфікована судова практика, судові звичаї,

зокрема, у межах здійснення судового розсуду, роз'яснення нормативних актів та судової практики вищими органами судової влади, можуть бути прийняті й правоприпиняючі акти [898, с. 27]. Безумовно, юридичні норми є ключовими орієнтирами для суддів під час правозастосування. Водночас у разі невизначеності, двозначності чи колізійності таких норм, суддя має вийти за межі тексту до фундаментальних керівних начал. Під час тлумачення значення тексту формуються правила його поширення на факти справи. Наслідком такої інтерпретації стає нове праворозуміння, виражене у правовій позиції в мотивувальній частині судового рішення, завдяки чому відбувається вирішення справи. Описаний процес є дискурсивним, динамічним, враховує конкретні обставини справи та історичний, соціокультурний, економічний та інші прояви реальності [199, с. 32].

Постановляючи судові рішення, яке містить судовий прецедент, суддя-правозастосувач має насамперед приділяти увагу якісному формулюванню тексту судового рішення, зважаючи на фактичні обставини справи, але не виключно на них. Це пов'язано зі складовими елементами такого прецеденту: принцип вирішення, тобто зміст правової позиції, сформульованої під час вирішення конкретної справи, яка лягла в основу судового рішення; докази, що обґрунтовують необхідність постановлення рішення, забезпечуючи вагомість і переконливість цього рішення [406, с. 120]. Саме зорієнтованість на гарантування справедливості легітимізує добудову права в контексті суддівської правоінтерпретації [955, с. 123]. Необхідно враховувати, що застосування феноменологічної редукції під час створення судового прецеденту є вкрай небажаним, оскільки абстрагування від тлумачення фактичних обставин та індивідуальних особливостей справи створює ризик спотворити її сутність і відійти від справедливості. Водночас і надмірне суб'єктивне врахування обставин справи також може призвести до хибного прецедентного рішення. Тому потрібно зважати на загальнолюдські уявлення про мораль і справедливість, баланс публічного та приватного інтересів, громадську доцільність, закони логіки та конкретні фактичні обставини, які є релевантними до справи, а також ті нормативні акти, які пройшли через «сито» фактів.

Для створення судового прецеденту на засадах справедливості необхідно зважати на нормативно-логічний та психологічний вимір такої діяльності. Як наслідок, виникають стилі юридичного мислення, моделі міркування та пізнання, типовий набір інтелектуальних якостей правозастосувачів. Йдеться про раціональний та ірраціональний компоненти, засновані на логічних прийомах або інтуїції під час дослідження обставин справи та змісту прецедентної норми [382, с. 143–144]. Механізм цієї діяльності має такі етапи: 1) аналіз фактичних обставин справи; 2) вибір подібної справи з-поміж вирішених справ; 3) проведення аналогії між фактами справ; 4) аргументація аналогічності фактів типових судових справ; 5) обґрунтування відповідності принципу вирішення спору положенням чинних нормативних актів, а також доречності їх застосування для вирішення справи; 6) постановлення судового рішення [401, с. 134].

Окреслена суддівська нормотворчість у своїй основі має вибір і тлумачення фактів щодо необхідних для розв'язання спору. Надалі обираються і застосовуються юридичної норми на основі фактів з метою здійснення на основі кількох альтернатив найбільш справедливого, прийняттого та ефективного вибору. Як наслідок, виникає судовий прецедент з нормою права, зокрема, щодо встановлення меж і порядку реалізації

дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Така процедура діє під час вільного вибору подібної справи з метою її порівняння зі справою, яка перебуває на розгляді, на етапі формулювання мотивувальної частини судового рішення, а також у процесі постановлення рішення у справі. Судовий прецедент стає зразком, з урахуванням індивідуальних фактичних обставин. Застосовується міркування за аналогією як щодо встановлення подібності справ, так і у процесі доказування та здійснення юридичної кваліфікації.

Таким чином, судовий активізм заснований на інтерпретаційно-конструювальному підґрунті, з урахуванням історичного та фактичного контексту та структурно-функціональних особливостей постановлення судового рішення. Судді-правозастосувачу потрібно зважати на семантичне значення джерел писаного права, а також переносити його на правила фактичної поведінки під час реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Тобто таке правосуддя зорієнтоване на результат обрання справедливого та дієвого рішення з-поміж альтернатив поведінки, наслідком якого є формування відповідної правової позиції як прояву судової нормотворчості.

4.2 Адміністративно-процесуальні дискреційні юридичні категорії в правозастосуванні у фінансовому праві

До адміністративно-процесуальних дискреційних юридичних категорій в правозастосуванні у фінансовому праві як нетипових регуляторів поведінки правозастосувачів належать: преюдиційні категорії; правові презумпції та фікції; оцінні поняття. Описані юридичні категорії відіграють провідну роль у формуванні меж процесуального розсуду, оскільки створюють надбудову для забезпечення єдності практики правозастосування. Базисом такої надбудови є застосування адміністративним судом колізійних правил і принципів, оцінних понять і преюдиційних категорій.

У доктрині представлений підхід, згідно з яким тлумачення вказаних юридичних категорій полягає в тому, що це: 1) відхилення від нормального розвитку суспільних відносин, викликане поведінкою, що не передбачена правом як заборонена, або взагалі, не є поведінкою; 2) наслідок наявності прогалин у праві; 3) результат виникнення юридичних конфліктів, нездатність сторін у зв'язку з існуванням різних суб'єктивних факторів самостійно вийти з конфліктного стану; 4) правопорушення [966, с. 331–332]. З такими висновками складно погодитися. Правові аномалії за своєю сутністю не повинні здійснювати негативний вплив на практику правозастосування. Дійсно, ці категорії є суб'єктивно зумовленими та мають дискреційну природу. Відповідно, можуть виникнути розбіжності у тлумаченні та використанні вказаних категорій окремими суддями. Це мають бути виняткові випадки. Завданням адміністративного судочинства, зокрема, має бути мінімізація таких негативних проявів і постійне сприяння забезпеченню єдності правових позицій суду та уніфікованості та усталеності практики їх застосування.

О.Є. Гольцова для позначення цього поняття вживає термін «нетипові регулятори суспільних відносин» як специфічні своєрідні різновиди правил, що застосовуються для врегулювання суспільних відносин під час виникнення «нестандартних» ситуацій [243, с. 9]. Можна підтримати таку думку та зробити акцент на «нестандартному»

застосуванні описуваних юридичних категорій. Йдеться про можливість використання цих прийомів щодо підтримання узгодженості правових позицій суду щодо кваліфікації фактичних обставин справи та тлумачення норм права, вирішення колізій, усунення прогалин правового регулювання тощо.

Адміністративно-процесуальні дискреційні юридичні категорії в правозастосуванні у фінансовому праві можна сприймати як регулятори поведінки, які призводять до відхилень у правовій матерії, визначаючи закономірності прийняття дискреційних рішень правозастосувачами. Аргументи, методики та підходи до їх застосування в адміністративному процесі можна класифікувати за ступенем «мета-»:

1) на фундаментальному метарівні – внутрішні аргументи, або аргументи нульового порядку. Використовується контекст ситуації, що виникла, завдання вирішується запропонованими методами всередині деякої сфери. Наприклад, добудова канонів моделі, щоб позбавити її від (уявної) помилки автора або пояснити важливий момент;

2) на похідному дефінітивному рівні – щодо визначення понять:

– функціональні (X і $Y \in Z$, якщо $f(X) = C$ і $f(Y) = C$; тобто, дві категорії відповідають одному визначенню, якщо виконують ту саму функцію, так само взаємодіють за визначених умов);

– структурні (X і $Y \in Z$, якщо X є композиція f і g ; тобто дві категорії відповідають одному визначенню, якщо мають загальний структурний елемент);

– відносні (X і $Y \in Z$, тому що перебувають у відношенні f з набором об'єктів E ; тобто, дві категорії відповідають одному визначенню, якщо займають одне і те саме місце, в загальному визначенні слова «місце», відповідають одному набору координат).

Необхідно детальніше зупинитися на характеристиці ключових різновидів правових аномалій щодо їх впливу на здійснення процесуального розсуду в адміністративному судочинстві.

4.2.1 Преюдиційні категорії в правозастосуванні у фінансовому праві

Преюдиційні категорії в правозастосуванні у фінансовому праві впливають на процес здійснення адміністративного судочинства щодо обов'язковості для всіх інших органів судової влади висновків про факти, встановлених судовими рішеннями, які набрали законної сили. По суті, йдеться про аксіоматичну істинність таких обставин в межах процедури доказування в іншій судовій справі. Водночас у практиці адміністративного судочинства досі не регламентовано деталізованого механізму реалізації преюдиційності, тому судді тлумачать указану категорію доволі широко, іноді розширюючи її зміст.

Фактичне використання преюдиції розпочалося в римському праві. У період модерну юридичних досліджень про преюдицію вчені тлумачили цю категорію як передрішення; правило звільнення від доказування; презумпцію істинності судового рішення; обов'язковість рішення одного суду для іншого [410, с. 7]. Новітня антологія юридичної думки про відповідні поняття засвідчує появу нових змістовних характеристик преюдиції як: властивості окремих правових явищ; прийому юридичної техніки; акту правозастосування; інтелектуально-вольової діяльності з доказування; встановленого судом факту; висновку, зробленого одним судом, що є обов'язковим для

іншого суду [373, с. 22]. На етапі модерну та постмодерну юридичної розвідки спільними ознаками преюдиції є її презумпційна істинність та загальнообов'язковість при розгляді та вирішенні справ, у яких досліджуються відповідні юридичні факти за участю тих самих осіб або особи, стосовно якої встановлено зазначені обставини.

Обґрунтованою вбачається класифікація, запропонована О.М. Нечитайлом щодо обставин, які не потребують доказування в адміністративному процесі, до яких входять не лише преюдиційні категорії (обставини, встановлені в судовому рішенні іншого суду, яке набрало законної сили), але також обставини, визнані судом загальновідомими; безспірні обставини, щодо яких в учасників справи не виникає сумніву про достовірність і добровільності їх визнання [431, с. 157]. Застосування преюдиції оптимізує судовий процес, забезпечуючи реалізацію принципу процесуальної економії, оскільки правозастосувачі використовують вже встановлені обставини як фіналізовані аргументи для вирішення спору. Такий засіб аргументації є обов'язковим і під час прийняття судових рішень у межах процесуального розсуду щодо виявлення достовірності раніше встановлених фактів, які не потребують повторної перевірки. Важливим є зв'язок обставин справи, яка перебуває на розгляді, із судовим рішенням, що набрало законної сили та містить преюдиційні категорії. Наведене зумовлює неможливість повторно заявити ті самі позовні вимоги, стосовно яких винесено вказане судове рішення.

Потрібно звернутися до підходу Ф. Кляйна щодо балансу між повноваженнями судді та правами сторін. Йдеться про суворе дотримання преклюзії, тобто визнання того, що конкретні процедурні кроки не можуть учинятися після закінчення встановленого періоду часу та (або) повідомлення *ex officio* протилежній стороні про процедурні документи, представлені суду [86]. Преюдиційні категорії дозволяють максимально повно формувати уніфіковану систему судової аргументації [163, с. 4], що скорочує судовий розгляд, прискорює процес доказування та ухвалювати взаємопов'язані судові рішення з урахуванням вимог із різних судових юрисдикцій, поєднаних в одному провадженні.

Отже, під преюдиційними категоріями в правозастосуванні у фінансовому праві необхідно розуміти як заздалегідь прийняте остаточне судове рішення, яке набуло законної сили та підлягає перспективному безумовному використанню, без перевірки та доказування, під час вирішення інших справ. Преюдиційні категорії в правозастосуванні у фінансовому праві є нетиповими нормативними приписами, що проголошують встановлення юридичних фактів як доведених, тобто таких, що пройшли оцінку, результати якої не можуть бути оскаржені, і набрали законної сили. Обставини, закріплені в акті органу судової влади, визнаються загальнообов'язковими у справах, де предметом дослідження є такі самі обставини. Наведене означає, що застосування преюдиційних категорій в правозастосуванні у фінансовому праві виключає можливість спростування юридичної вірогідності вже доведеного факту. Тобто встановлення юридичного факту за результатами перевірки та оцінки вказує на його встановлення (презумпцію істинності), що не вимагає нового доведення.

За загальним правилом, преюдиція в адміністративному процесі заснована на правилі врахування фактів з позицій їхньої законності та обґрунтованості як встановлених обставин, що мають значення для вирішення справи. У такий спосіб реалізується заборона повторної оцінки вже доведених та оцінених фактів. Як наслідок,

досягається процесуальна економія. Водночас це своєрідне юридичне припущення може бути спростованим у разі виникнення нововиявлених обставин чи з огляду на інші врегульовані законом підстави. Адміністративний суд не зв'язаний юридичною оцінкою преюдиційних категорій, наданою зазначеним фактам при розгляді інших справ.

Змістовна характеристика сутності та змісту поняття «преюдиція» в адміністративному судочинстві свідчить, що преюдицію утворюють винятково ті обставини, що були безпосередньо досліджені та встановлені судом, наведені в мотивувальній частині судового акта [388, с. 225]. Відповідно, В.М. Кравчук пропонує процесуальну форму фіксації визнання фактів, які стануть преюдиційними категоріями, за допомогою ухвали у судовому засіданні: «Суд ухвалив: визнати цю обставину встановленою і такою, що не потребує доказування» [336]. Такі ухвали поки що майже не постановляються, а самі обставини вказуються в судовому рішенні. Водночас менше розбіжностей у практиці правозастосування викликатиме самостійна ухвала про визнання обставин преюдиційними. Тому доцільно внести відповідні зміни до статей 78, 248 Кодексу адміністративного судочинства України щодо порядку постановлення такої ухвали з виходом до нарадчої кімнати за умови достовірності преюдиційних обставин та добровільності їх визнання [191, с. 76].

Некоректним вбачається ототожнення преюдиції з повторюваністю вчинених правопорушень та збільшенням розміру стягнень за їх вчинення з огляду на паралель із судимістю в кримінальному праві [977, с. 326]. Описаний підхід навряд чи можна вважати таким, що відповідає сутності та правовій природі інституту преюдиції, що не охоплює деліктний вимір, а стосується оцінки та доказування юридичних фактів. наразі преюдиція як засіб судової аргументації розглядається в широкому вимірі та має охоплювати сутнісні буттєві властивості правової дійсності та конкретно юридичні прояви техніки правотворчості та правозастосування під час реалізації інтелектуально-вольової діяльності суду та інших суб'єктів доказування. Як наслідок, відпадає потреба в застосуванні судового розсуду щодо повторної оцінки та перевірки вже встановлених фактичних обставин.

Можна погодитися з підходом В.В. Масюка, що факти преюдиційного характеру не можуть ставитися під сумнів, бо в протилежному випадку нівелюється авторитет органів судової влади [394, с. 217]. Визнання можливості використання правового прецеденту в актах органів судової влади зумовлює неможливість оскаржити існування преюдиційно встановленого факту в судовому рішенні, яке набуло законної сили. Суперечність між внутрішнім переконанням судді та положеннями преюдиційної категорії в правозастосуванні у фінансовому праві має розв'язуватися на користь преюдиції. Водночас висновок про преюдицію як синонім принципу остаточності й обов'язковості судового рішення видається суперечливим. Стабільність адміністративного процесу заснована на застосуванні різних принципів та інститутів, кожен із яких має свою правову природу та може бути використаним для досягнення різних завдань правосуддя. Тому преюдиційні категорії доцільно розглядати у взаємозв'язку із загально-інституційними властивостями судового розсуду в межах процедури доказування, а також практикою реалізації оцінних понять при здійсненні адміністративного судочинства. Єдність правових позицій та уніфікованість судової практики при винесенні судових рішень має забезпечуватися з урахуванням всього комплексу загальних і спеціальних інститутів адміністративного процесу.

Таким чином, судові рішення в адміністративному процесі одночасно є преюдиційними імперативними актами застосування, процесуальними документами, що містять юридичні факти [257, с. 327, 488–495]. Судове рішення в адміністративній справі створює окремі правові наслідки ще до набрання законної сили: неможливість скасування судом, який ухвалив таке рішення; виникнення права на апеляційне оскарження учасниками справи, а також особами, на чії права та законні інтереси впливає відповідне рішення; можливість негайного виконання у врегульованих законом випадках. Преюдиція поширюється на судові рішення в адміністративних, цивільних і господарських справах, вироки у кримінальних справах. Судове рішення з преюдиційними категоріями в правозастосуванні у фінансовому праві як квазінормативний акт впливає на спірні матеріальні правовідносини. Коли судові рішення є інструментом впливу на конкретні процесуальні повноваження учасників справи, то, як правило, у цьому разі відсутні преюдиційні категорії.

Юридична доктрина оперує різними підходами до розуміння наслідків набрання судовим рішенням законної сили. Деталізуючи наслідки практичної реалізації першого випадку ухвалення судового рішення, як пояснює М.І. Труш, набрання таким актом законної сили призводить до його обов'язковості та преюдиційності. До цих характеристик належать незмінність, невідворотність, реалізованість і неможливість звернення до суду з аналогічним позовом [919, с. 151–152]. На переконання В.М. Кравчука, виникають такі правові наслідки: вирішується спір між сторонами; постанова суду стає загальнообов'язковою, незмінною та остаточною, може бути виконана примусово; не допускається заявлення в суді тотожного позову, заперечування в іншій справі за участю тих самих сторін установлених судом фактів і правовідносин [336, с. 766]. З цими підходами можна погодитися, узагальнюючи описані наслідки, як остаточність (неспростовність і винятковість) і виконуваність судового рішення.

З-поміж ознак преюдиції можна навести такі [289, с. 39; 897, с. 433–434]:

- юридичні факти та склади встановлюються судовим рішенням суду будь-якої юрисдикції та інстанції судової системи;
- судові рішення як проміжного, так і підсумкового характеру, у якому сформульовано преюдиційні категорії, має набрати законної сили;
- при розгляді та вирішенні адміністративної справи, коли відбувається посилення на судові рішення з преюдиційними категоріями, як мінімум одним обов'язковим учасником має бути та сама особа, щодо якої встановлено відповідні фактичні обставини (суб'єктний склад учасників справи може не бути повністю тотожним, але особа, яка не брала участь у справі зі встановленими преюдиційними категоріями має право в загальному порядку спростувати такі обставини);
- преюдиційне значення мають встановлені в мотивувальній та/або резолютивній частинах судового рішення факти, щодо наявності або відсутності яких виник спір;
- наслідком скасування судового рішення з преюдиційними категоріями може бути перегляд за нововиявленими обставинами всіх судових рішень, у яких застосовувалася така преюдиція;
- виключення в практиці правозастосування преюдиційних категорій встановлюються в процесуальних чи матеріальних нормах закону.

З викладених положень про сутність та ознаки преюдиційних категорій впливають такі їхні функції, як регулятивна, охоронна та захисна. Так, преюдиція

зорієнтована на реалізацію охоронної функції щодо основоположних суспільних відносин [291, с. 21; 388, с. 226]. Під час здійснення охорони правовідносин зазначені функції мають превентивну природу стосовно запобігання процесуальним зловживанням. Захисний вимір проявляється за наслідками вчинення протиправних діянь – деліктів, невиконання чи неналежного виконання обов'язків в межах процесуального розсуду. Баланс між охоронним і захисним вимірами підтримується регулятивною функцією преюдиції. Координаційно-цілеспрямована діяльність суб'єктів правозастосування впорядковує суспільні відносини в напрямку дотримання встановлених законом правил поведінки, врахування належного та правомірного обсягу компетенції суду та учасників справи з огляду на попереднє судове рішення з установленими преюдиційними категоріями.

Преюдиційні категорії в адміністративному процесі у своїй основі мають психологічно-вольовий прояв свідомості судді, який здійснює процесуальний розсуд щодо застосування преюдиції, а також інших учасників справи [464, с. 134–135]. Психологічний вимір використання преюдиційних категорій зумовлений межами дискреції з урахуванням публічного інтересу. Як правило, йдеться про застосування методології PRAM, i.e. Pre-judgment Recall And Monitoring [108, с. 66–67] (відтворення та моніторинг попереднього рішення). Наведена методологія становить метакогнітивну діяльність суду щодо встановлення та врахування значень преюдиції в адміністративному процесі з огляду на точність емпіричних узагальнень, формулювання суджень для ідентифікації майбутніх наслідків прийняття судового рішення з преюдиційними категоріями в правозастосуванні у фінансовому праві, наведеними в первинному судовому рішенні. У межах процесуального розсуду суддя має зважати на вплив судових рішень через пряму або опосередковану взаємність. У першому випадку взаємності судових рішень суддя зв'язаний приписами закону. У другому випадку враховується преюдиційність наступного судового рішення за умови існування зв'язку встановлюваних юридичних фактів і складів, а також правовідносин з обставинами похідної адміністративної справи за участі тих самих суб'єктів [10, с. 39].

Психологізм у використанні преюдиційних категорій має обумовлюватися усуненням дискримінації [61, с. 123–128; 71, с. 905–925; 126, с. 165–179] за етнічними, расовими, національними чи релігійними параметрами [20, с. 85–114], через групову ідентичність [138, с. 149–178] тощо. З цією метою можна застосовувати методологічний інструментарій еволюційної теорії ігор для вивчення динаміки дискримінаційної поведінки [68, с. 333–338; 109, с. 1560–1563; 110, с. 573–577; 110, с. 561–574], формування стратегії співпраці [3, с. 8597–8600; 36, с. 162–171; 68, с. 333–338; 75, с. 78–88; 96, с. 689–695; 147, с. 1].

Суддя має уникати фаворитизму [52, с. 1844–1849; 60, с. 299–322; 61, с. 123–128; 138, с. 149–178; 156, с. 161–197]. Таким чином, можна підтримувати «рівновагу» між такими фундаментальними принципами, як самостійність судової влади, незалежність суду та суддів, загальнообов'язковість і несуперечливість судових рішень, змагальність і диспозитивність. Аналогічні потенційні наслідки мають наставати для майбутніх автономних систем штучного інтелекту при здійсненні адміністративного судочинства, зокрема, при взаємодії людини з машиною. Це зменшить упередження учасників до процесу розгляду та вирішення справи [192, с. 11].

Як суб'єкт правозастосування чи правотворчості, суддя має мислити глобально,

що є імітацією суспільного плюралізму. Як приклад можна навести інститут преюдиційних запитів до Суду справедливості. З урахуванням статті 267 Договору про функціонування Європейського Союзу [38] йдеться про акти з інтерпретаційною природою щодо чинності та тлумачення фактів і юридичних норм. Для України після набуття членства в Європейському Союзі цей інститут може мати вагоме значення з питань державної допомоги, конкуренції, державних закупівель у контексті відбудови держави. Через список таких запитів створюється економічна картина життя країни, забезпечується релевантність європейського права в повсякденному житті та розвиток права, наближення наднаціонального та національного законодавства з урахуванням взаємозв'язку права Європейського Союзу та національної практики. Йдеться про різні процедури, з-поміж яких можна виокремити: анулювання актів Європейського Союзу (насамперед рішень Європейської комісії), якщо вони порушують наднаціональні стандарти; накладання санкцій на інституції Європейського Союзу за шкоду, зокрема, внаслідок порушень установлених строків прийняття рішень. Важливо уточнити, що Суд Європейського Союзу не трактує факти, правдивість яких можуть підтвердити національні суди.

Суддя має бути наділений свободою оцінювання доказів. Водночас на переконання В.В. Масюк, преюдиційні категорії не можуть ставитися під сумнів, оскільки в протилежному випадку нівелюється авторитет актів органів судової влади [394, с. 217]. Як пояснює Р.Д. Ляшенко, за загальним правилом, суперечності між преюдиційними категоріями та внутрішнім переконанням судді мають розв'язуватися на користь преюдиції. Преюдиційно встановлені факти як докази вже пройшли процесуальний порядок доведення: збір, перевірку та оцінку. Висновки, зроблені на підставі цих доказів, лягли в основу судового рішення, що набрало законної сили [373, с. 23]. Тобто має бути забезпечена можливість незастосування преюдиційних категорій в правозастосуванні у фінансовому праві в разі вмотивованого непогодження судді у спосіб їх «відкликання» у межах предмета розгляду фактичних обставин справи.

У листі Вищого адміністративного суду України від 14 листопада 2012 року № 2379/12/13-12 було конкретизовано право учасників справи посилалися на зміст преюдиційних судових рішень, де такі обставини вказані як установлені [364]. Для обрання оптимального варіанту використання преюдиції суддя має зважати на формалізовані критерії оцінки. Для цього доцільно звернутися до положень аксіоматики Пеано, а також законів логіки та Геделевої теореми [54, с. 787–832; 116, с. 85–95; 150, с. 536–596]. Необхідно брати до уваги категорії, які уналежнюють справедливе та неупереджене розв'язання спору. Реалізація виборів відбувається в межах тріади «хибно, істинно, суперечливо».

Потрібно спиратися на критерії оцінки фактичних обставин ситуації залежно від попередніх рішень [954, с. 134, 147] і з урахуванням природи тлумачення [192, с. 12]. По суті, оцінка обставин ситуації має бути спрямована на встановлення фактів зіставленням суддею норм права та поведінки учасників справи на підставі операційних правил правозастосування з урахуванням «питань права» (у матеріальній / первинній і процесуальній / вторинній складових). Під впливом природи міркувань можна сформулювати такі результативні критерії оцінки, як додержання принципів впевненості в праві, справедливості, чесності та моральності; стандартів розумності, безсторонності, добросовісності; політичних цілі забезпечення загального блага, безпеки держави,

суспільних інтересів. У межах процесуального розсуду при використанні преюдиційних категорій в правозастосуванні у фінансовому праві суддя має максимально повно та неупереджено дослідити «питання факту» щодо моделювання варіантів розвитку подій та емпіричного пізнання істини за рівнями імовірності, переконаності, абсолютної певності. Указаний суб'єкт оцінки є залежним від попередніх рішень за напрямком «дефінітивного» тлумачення задля прийняття однозначного рішення [191, с. 79].

Можливою є факультативна преюдиція при розгляді та вирішенні спорів за відсутності обов'язкового преюдиційного зв'язку судових рішень. Преюдиційність наступного судового рішення виявлятиметься при формулюванні правової позиції суду щодо підтвердження або спростування юридичних фактів чи складів, правовідносин, наведених у судовому рішенні, що набрало законної сили, за умови існування їх зв'язку з обставинами похідної адміністративної справи за участі тих самих учасників справи. Таким чином, проявляється правова фікція самостійного встановлення судом обставин справи, що входять у предмет доказування.

Виправданим може бути відхилення від преюдиції, якщо вбачається потреба в «живому» переході судової практики до тлумачення, заповнення прогалів і відкритої «легітимної» добудови права. Відповідні зміни мають впроваджуватися в природний, поступовий та узгоджений спосіб. Можна запропонувати порядок подолання юридичної сили преюдиційності судового рішення. Так, загальнообов'язковість судового рішення є умовною. Стандартним легітимним способом відкидання преюдиції є процедура перегляду судових рішень. Відповідні рішення можуть перевірятися щодо дотримання законності та обґрунтованості при їх ухваленні. Підтвердження судової помилки «скасовує» преюдиційність такого рішення. Якщо проєкт рішення суперечить преюдиційним категоріям, наведеним в іншому судовому рішенні, що набуло законної сили, то необхідним є перегляд неприйнятних юридичних фактів і складів. Наприклад, це можуть бути процесуальні зловживання, штучне спотворення (створення чи підробка) доказів тощо [191, с. 79].

Для ефективного застосування критеріїв використання преюдиційних категорій в правозастосуванні у фінансовому праві необхідно зважати на моделі алгоритмів. Модель алгоритмів оцінки при здійсненні процесуального розсуду щодо реалізації преюдиційних категорій дозволяє виявити преюдиційний зв'язок обставини конкретного спору з юридичними фактами чи складами, що були предметом дослідження в іншій справі. Йдеться про «розбиття» елементів для оцінки в межах процесуального розсуду на підмножини, які не перетинаються. Кожний елемент первинної множини має опинитися в одній з підмножин. Такі компоненти можуть об'єднуватися для спрощення чи прискорення процесу доказування. Кореспондуючі аналіз та реалізація процесуального розсуду мають відбуватися локально.

Методологія пошуку релевантного рішення має зважати на дослідження однорідного простору рішень для дискреції, зокрема, для створення механізму переходу до наступного нового рішення за умови видозміни попереднього. Такий евристичний алгоритм дозволяє обрати єдино можливе рішення в межах розумного строку на основі вичерпного перебору всіх можливих варіантів. Починати оцінку можна з довільного елементу, рухаючись проміжним «маршрутом» в указаному напрямку, доки всі напрямки не відповідатимуть відповідним глобальним критеріям оцінки. Потрібно усвідомлювати, що досягнення локального оптимуму відсікає вірогідність знайдення

глобального рішення. Преюдиційні категорії застосовуються з урахуванням конкретних обставин справи, що виключає можливість і доцільність їх глобальної оцінки та універсального використання.

Здійснюючи процесуальний розсуд, суддя має враховувати форми преюдиційного зв'язку судових рішень [919, с. 158–159]. Наведена правозастосовна поведінка пов'язана з активною роллю суду щодо визнання преюдиції, з урахуванням усіх встановлених судом доказів. Таким чином, адміністративний суд має оцінювати преюдиційний зв'язок між судовими рішеннями щодо встановленого юридичного факту чи складу, наслідків або вимог, які випливають з одного й того самого правовідношення в первинному процесі. Зокрема, така преюдиція поширюється на випадки [191, с. 79]: 1) виникнення, зміни чи припинення основних правовідносин у первинному процесі, що впливають на використання преюдиційних категорій в похідних правовідносинах у наступному процесі; 2) виникнення не породженого первинними відносинами правовідношення, що містить взаємозалежні за преюдиційним зв'язком матеріально-правові норми; 3) визнання за позовом про присудження, зумовленого підтвердженнями преюдиційними категоріями за первинним судовим рішенням тощо.

Органи судової влади тлумачать преюдиційні категорії в правозастосуванні у фінансовому праві як явища дійсності, істинності яких вже було встановлено у рішенні, що виключає необхідність їх повторного з'ясування [542]. Суть преюдиції полягає в неприпустимості ставлення під сумнів судового рішення, яке набрало законної сили, а також повторного розгляду судом одного й того самого питання між тими самими сторонами. Преюдиційність ґрунтується на правовій властивості законної сили судового рішення і означається його суб'єктивними та об'єктивними межами, за якими сторони та інші особи, які брали участь у розгляді справи, а також їх правонаступники не можуть знову оскаржувати в іншому процесі встановлені судовим рішенням у такій справі правовідносини. Преюдиційні обставини не потребують доказування, якщо одночасно виконуються такі умови [667]:

- обставина встановлена судовим рішенням;
- судове рішення набрало законної сили;
- у справі беруть участь ті самі особи, які брали участь у попередній справі.

Кваліфікація обставин як преюдиційних пов'язана з правом суду під час розгляду справи на їх підставі самостійно кваліфікувати поведінку особи і дійти власних висновків щодо правомірності такої поведінки з відповідним застосуванням необхідних матеріально-правових норм. Преюдиційний характер встановлених у судовому рішенні, що набуло законної сили, обставин справи виявляється також і в тому, що суд враховує такі обставини, навіть якщо це судове рішення не було виконано фактично [538; 635; 647]. Можна вести мову про застосування преюдиційних категорій в судових рішеннях у спорах про:

- неможливість розгляду справи до вирішення справи іншим судом [679];
- застосування обставин, встановлених у судових рішеннях [480; 484; 514; 554];
- доказування в податкових спорах щодо податкового обліку [659], податкового боргу [666], нереальності господарських операцій [663; 670; 672; 675].

Можливим є спростування преюдиційних обставин [481] і звільнення від доказування [543]. На неможливість застосування преюдиції впливає необхідність відмежування преюдиційних від інших обставин. Зі змісту статті 78 Кодексу

адміністративного судочинства України вбачається, що преюдиційними можуть бути, за визначених у цьому Кодексі умов, саме обставини, встановлені у судовому рішенні, яке набрало законної сили. Проте преюдиція не поширюється на правову оцінку таких обставин [639]. Якщо судове рішення зачіпає інтереси осіб, які не були залучені адміністративним судом до справи, то преюдиційність на таких осіб не може поширюватися [646].

Як приклад відсутності преюдиційного значення обставин для вирішення справи можна вказати на спори щодо повноважності дій суб'єктів при реалізації компетенції, використанні відповідних інструментів діяльності публічної адміністрації. Зокрема, судова практика вказує на відсутність преюдиційного значення судового рішення суду іншої інстанції для розгляду справи в розумінні частини першої статті 72 Кодексу адміністративного судочинства України в редакції, чинній до 15 грудня 2017 року, оскільки місцевий суд у згаданій справі не досліджував докази на підтвердження чи спростування обставин проведення державної реєстрації договору оренди землі, які мають значення для розгляду спору [491]. Таким чином, можна констатувати, що у справах за позовом до державного реєстратора про визнання протиправними дій щодо відмови у проведенні державної реєстрації не можливим є звільнення від доказування щодо установлення преюдиційних обставин в іншому судовому рішенні з огляду на недослідження фактичних обставин справи чи процедурних аспектів набуття прав на майно, здійснення державної реєстрації змін до установчих документів тощо [191, с. 77].

Схожою є судова практика щодо деліктних адміністративних справ. Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду зауважив, що постанова слідчого про закриття кримінального провадження не має преюдиційного значення для розгляду справи адміністративними судами, оскільки не впливає на оцінку законності дій під час здійсненні перевірки, обґрунтованості та доведеності висновків контрольного органу щодо наявності порушень [473]. Відсутність постанови про притягнення позивача до адміністративної відповідальності, яка не має преюдиційного значення, не впливає на оцінку спірних відносин та законність дій контролюючого органу під час прийняття спірного податкового повідомлення-рішення [587].

Щодо адміністративних правопорушень, положення частини шостої статті 78 Кодексу адміністративного судочинства України є імперативною нормою та має преюдиційне значення для суду, що розглядає справу про правові наслідки вчинених дій позивача, стосовно якої ухвалена постанова суду в межах справи про адміністративне правопорушення в питанні, чи мали місце ці дії та чи вчинені вони цією особою [489]. Частина шоста статті 78 Кодексу адміністративного судочинства України має характер абсолютної преюдиції, оскільки в цьому разі судовим рішенням вирішується питання про наявність або відсутність винних дій (бездіяльності) конкретної особи, через які для цієї особи виникають правові наслідки. Йдеться про преюдиційність рішення суду в частині наявності проступку та вчинення його особою при розгляді справи адміністративним судом у межах вирішення спору про наслідки таких дій, тобто у тій справі, в якій предметом доказування не може бути встановлення наявності або відсутності складу адміністративного правопорушення. Преюдиційність, як підстава звільнення від доказування, закріплена частинами четвертою, п'ятою та шостою цієї статті, не має абсолютного характеру, бо стосується оцінки обставин та фактів, які не є тотожними з встановленням наявності або відсутності складу, зокрема,

адміністративного правопорушення [668].

Таким чином, простежується варіативність преюдиційних категорій в адміністративному процесі. Практично корисною може бути їх класифікація за такими критеріями [290, с. 27; 972, с. 192–194]:

- рівнем правозастосування: наднаціональні (рішення Європейського суду з прав людини, покладені в основу іншого судового рішення); національні (міжгалузеві та галузеві);

- юридичною силою преюдиції: нормативних та адміністративних актів (закону про амністію, указу Президента України про помилування); остаточних судових рішень, зокрема, однорідних (вироку, (додаткового) рішення чи постанови суду, що набрали законної сили; некасованої ухвали, постановленої з дотриманням вимог закону); фактів, встановлених актом суб'єкта публічної адміністрації;

- значенням встановлених фактичних обставин, що входять до предмета доказування: процесуально-правові (щодо процесу доказування); матеріально-правові (стосовно залежності наступного судового рішення від раніше винесеного рішення);

- природою обвинувачення: обвинувальні; виправдувальні;

- предметом: преюдиційно встановлені факти (показ об'єктивної істини, що досягається під час доказування в наступній справі); акти, що містять преюдиційно встановлені правовідносини (врахування висновку суду на основі преюдиційних юридичних фактів і складів про повноваження учасників справи).

Отже, використання преюдиційних категорій щодо реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві в межах процесуального розсуду запобігає ухваленню судових рішень з різною практикою щодо одного й того самого предмета спору, а також одночасного розгляду двох адміністративних справ стосовного однакового правозастосування у фінансовому праві. Обов'язковим є застосування преюдиції відповідно до положень закону. Винесення судового рішення в наступному процесі на пряму залежить від винесення остаточного судового рішення в первинному процесі, яке вирішує конкретну справу з належними преюдиційними обставинами.

4.2.2 Правові презумпції в правозастосуванні у фінансовому праві

Презумпції щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві за своєю природою належать до правових аномалій, тобто нетипових регуляторів права, які мають у своїй основі припущення про наявність або відсутність юридичних фактів чи складів. У сфері правозастосування у фінансовому праві ця категорія є фрагментарно дослідженою. Тому актуальним вбачається формулювання комплексного доктринального узагальнення щодо вказаного поняття.

Термін «презумпція» має латинську етимологію (від «*praesumere*» – «щось взяти або прийняти») й означає ймовірнісне припущення [900, с. 126]. На переконання Європейської комісії, презумпція є правовим механізмом, за допомогою якого з окремого факту робиться висновок про невизначений факт. Цей підхід використовується, коли невизначений факт за своєю природою дуже важко встановити і впливає з факту, який легше встановити [81]. У листі Міністерства юстиції України «Щодо терміна „презумпція правомірності“» вказано на відсутність на національному рівні нормативного акта, який містив би визначення такого терміна [979, с. 55].

Масштабне та змістовне застосування презумпцій розпочалося вже в римському праві. У той час презумпції набули нового значення та форми у вигляді формул – припущень, крилатих висловів. Наприклад: *prior tempore – potior iure* (перший за часом – сильніший за правом), *nemo debet bis puniri pro uno delicto* (ніхто не може бути двічі покараним за одну провину) [900, с. 126]. Описана практика сформувалася ще на основі підходів стародавнього світу, на підставі яких шляхом співвідношення фактів правозастосувачі доводили існування іншого нереального факту.

У середньовічному праві юристи провели змістовну реконструкцію поняття «presumption». У праві як до, так і після буржуазних революцій презумпції висвітлювати «загальнолюдські» цінності та соціальні закони без урахування конкретної судової практики правозастосування. Наприклад, йдеться про презумпцію невинуватості. Масштабне та повноцінне формування правових презумпцій розпочалося з XIX сторіччя. Так, Т.М. Супрун наводить приклад, що в Кодексі Наполеона від 1804 року було встановлено право судді вирішувати окремі процесуальні питання на власний розсуд (*prévue morale*) [900, с. 127]. Для мотивування правової позиції залучалися саме презумпції.

У новітній доктрині презумпції тали розглядати як аксіоми з імовірнісними відомостями про непередбачувані або недоведені емпіричними випробуваннями відомості щодо наявності або відсутності юридичних фактів і складів, в основі яких знаходиться взаємозв'язок між ними, підтверджений попереднім досвідом [11, с. 10]. Можна погодитися з С.А. Венегасом стосовно безумовної приналежності категорії презумпції до процесуальної сфери [145, с. 62]. Презумпції як судження з високим ступенем вірогідності можуть призводити в дію легітимний механізм судового захисту публічних інтересів у спосіб формування підґрунтя для мотивування. Йдеться про застосування презумпцій для досягнення мети та завдань щодо створення повного, всебічного та неупередженого мотивування правової позиції задля посилення рівня захищеності прав, свобод і законних інтересів людини, зокрема учасників процесу.

Презумпцією в широкому сенсі є симбіоз категорій віри, думки, переконання та передбачення в їхньому імовірнісному вираженні як «інтелектуальної емоції» сумніву, стану невпевненості, зважаючи на недостатність наявної фактологічної інформації для прийняття однозначного рішення. Правові презумпції поєднують елементи правової матерії, на основі чого реалізується спеціальна регламентаційна функція права щодо встановлення призначення та вагомості інших правових регуляторів з метою усунення невизначеності [11, с. 8]. Правова оцінка конкретної ситуації часто базується на «юридичному тесті» – сукупності факторів, що ведуть до правового висновку. Фактори можуть бути кумулятивними або оцінюватися загалом. Такий своєрідний правовий тест містить елемент презумпції. Як тільки особа, яка приймає рішення, робить висновок про те, що юридичний тест виконано чи ні, юридичний висновок впливає автоматично: передбачається, що ніщо інше не має значення. Коли юридичний тест не допускає засобів захисту (правило «самої по собі» незаконності), це можна вважати неспростовною презумпцією. Подібним чином юридичний тест, заснований на кількох факторах, часто подається як презумпція. Такий тест сортує різні види поведінки на кілька широких категорій. Передбачається, що поведінку, яка підпадає під ту саму категорію, потрібно розглядати однаково, не запитуючи про інші фактори, які можуть додатково відрізняти цю поведінку. Такого роду правовий тест ґрунтується на широкій

категоризації, узагальненні та абстрактному аналізу, на відміну від конкретної, конкретної та індивідуальної оцінки. Чим менше факторів у тесті, тим менше категорій, і тим більше він зводиться до узагальнення або абстрактної оцінки. Навпаки, чим більше факторів у тесті, тим більше категорій, і тим більше оцінювання стає конкретним випадком.

Тест може навіть стверджувати, що список факторів є відкритим – і тоді застосовується застереження Істербука, коли все актуально, ніщо не є диспозитивним [51, с. 12]. Коли будь-який правозастосувач робить такий багатфакторний юридичний тест, діє припущення, що ці фактори є не лише релевантними, а єдино можливими, а також що немає винятків. Водночас неможливо розумно пояснити множинність і особливості майбутніх ситуацій, у яких може застосовуватися норма. Таким чином, ймовірно є поява більш-менш широких чи конкретних випадків-винятків, умов, застережень, спростувань, інтерпретацій та модифікацій правила. У цьому сенсі юридична норма є не більше ніж презумпцією. Це справедливо навіть для правових систем, які зазвичай не називають системами, заснованими на прецедентному праві [149, с. 907]. Простіший юридичний тест, що спирається на категоризацію та узагальнення, містить сильніший елемент презумпції, ніж більш детальна, індивідуальна оцінка кожного окремого випадку. Насправді майже будь-яка юридична перевірка, правова норма чи міркування містять елемент презумпції.

До презумпцій щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві належать як класичні, зокрема, щодо невинуватості, рівності у правах, уникнення подвійної відповідальності, так і конкретно інституціональні. У підпункті 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України закріплено конкретно інституціональну презумпцію правомірності рішень платника податку згідно з принципом *in dubio pro tributario*, тобто тлумаченням з більш сприятливими для платника податків наслідками [461] (пункт 56.21 статті 56 цього Кодексу).

Вирішуючи податкові спори, суд керується презумпцією добросовісності платника, яка резюмує економічну виправданість дій, що мають своїм наслідком отримання податкової вигоди, а також достовірність відомостей у бухгалтерській та податковій звітності. Визначальним фактором для формування податкового кредиту платником податку на додану вартість є відповідність податкової накладної порядку її заповнення та подальше використання придбаних товарів (основних фондів) в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника [655]. Презумпція правомірності рішень платника податків застосовується, коли норми податкового права прямо чи внаслідок їх тлумачення, а також у своїй сукупності не є однозначними та допускають множинне трактування повноважень як на користь платника податків, так і контролюючого органу [616]. Верховний Суд указав, що презумпція правомірності рішень платника податку, зокрема, не застосовується до спірних правовідносин щодо штрафних (фінансових) санкцій за порушення граничних строків реєстрації податкових накладних, коли жодні елементи податків та їхні ставки не змінювалися, нове податкове правопорушення не визначалося, колізія норм законодавства відсутня [531].

Досі відсутнє усталене визначення сутності правової презумпції щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Більшість науковців підтримують підхід, згідно з яким такою презумпцією є процесуальне правило з доказовою силою, що дає

можливість оцінити доказ [107, с. 49]. Нерідко вчені-теоретики та процесуалісти при формулюванні вказаної дефініції звертаються до законодавчо регламентованих понять. Наукова думка країн загального права також зорієнтована на можливість припущення з огляду на конкретні обставини, за винятком, щоб не відбулося перекладення всього тягара доказування [5, с. 32, 34]. Правозастосування презумпцій є індивідуальним, може бути і опосередкованим, але в будь-якому випадку має враховувати чіткість і погодженість відповідних змістовних конструкцій.

Тлумачення сутності презумпцій можливе з використанням логічних прийомів універсалізації цих філософсько-логічних вірогіднісних суджень шляхом проведення індуктивного узагальнення високого ступеня ймовірності, спираючись на встановлені юридичними нормами винятки із загальних правил [11, с. 11–12]. Таким чином, презумпції щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є квазінормативним регулятором, який заснованим на логічному прийомі презюмування. Дотримання законів логіки дозволяє забезпечити усталеність і точність правового тлумачення з урахуванням мети юридичних норм, регламентованої законодавцем. Правові презумпції можуть бути як імперативними, так і диспозитивними спростовуваними припущеннями – істинними за вірогідністю, що дозволяє зробити обґрунтоване припущення про наявність або відсутність юридичних фактів чи складів у справі.

Немає різниці в сутності норми, чи є ефект її дії фіксованим абсолютно чи *prima facie*, оскільки надається юридичне визначення порядку правозастосування. Така природа всіх правил для визначення юридичних наслідків фактів на відміну від їхніх логічних наслідків. Призначити юридичну еквівалентність фактів – це зовсім інше, ніж дозволити надати їм це значення. Правило презумпції не просто стверджує, що щось є допустимим і звичайним висновком з інших фактів, але й установлює, що це значення завжди, за відсутності інших обставин, приписується цим фактам, іноді пропускаючи спочатку через стадію ствердження, що це має бути наявне [139, с. 149]. Щоб визначити окреслений вплив на тягар доведення, необхідно розрізняти тягар «виробництва», тягар переконання та тактичний тягар доведення. Тягар переконання пов'язаний з можливістю мати виправданий аргумент на завершальному етапі, тактичний тягар – під час діалогу, щоб представити нову інформацію, яка змусила б особу, яка приймає рішення, прийняти рішення в інтересах сторін, якби новий етап був завершальним, а тягар «виробництва» – на конкретному етапі діалогу, щоб створити аргумент, який не буде визнаний внутрішньо недійсним правозастосувачем, попри контрдокази [119, с. 178, 184]. Аргументам присвоюється діалектичний статус у термінах трьох класів: «переможні» або виправдані аргументи, «програші» або відхилені аргументи та «зв'язки», тобто аргументи, які можна захистити. Ті самі статуси також можуть бути визначені для пропозицій: пропозиція виправдана, якщо для неї існує виправданий аргумент, або захищена, якщо вона не виправдана, але для неї існує обґрунтований аргумент.

Щодо правової природи презумпцій дослідники дотримуються двох основних підходів [253, с. 113]: 1) презумпція, встановлена в гіпотезі юридичної норми, яка регламентує як підстави для дії власне презумпції, так і умовами застосування норми права; 2) правові презумпції не є засобами правового регулювання, не містять нормативних приписів. Водночас, як вказує Р.Д. Ляшенко, правові презумпції як регулятор суспільної поведінки висвітлюють припущення про наявність чи відсутність юридичних фактів на підставі спостережень за повторюваними аналогічними явищами,

їх раціонального взаємозв'язку, що умовно приймаються істинними та діють, поки не буде доведено протилежне та вони не будуть скасованими уповноваженим суб'єктом в установленому порядку [374, с. 7, 13]. По суті, презумпції щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві виступають як власне правові явища, так і юридичні норми. Застосовуються такі категорії у сфері дії правовідносин.

Зв'язок між презумпціями та принципами права виявляється в знанні нормативної бази, підходах до тлумачення правосуб'єктності, функціональному вимірі щодо їхньої можливості на основі врахування галузевої природи права тлумачити та вдосконалювати змістовне наповнення норм. Зазначені категорії окреслюють загальні правила поведінки для вирішення конкретної ситуації невизначеності, загальний порядок нормативного регулювання з урахуванням допустимих спеціально зумовлених винятків, зокрема, щодо суб'єктів правозастосування, процедури спростування тощо. Окреслений зв'язок між презумпціями та принципами права визначає ключові ознаки презумпцій в правозастосуванні у фінансовому праві [901, с. 4; 11, с. 14–15]:

- юридичної природи: знаходять закріплення у нормах права, оскільки їм притаманний імперативний характер; показують звичайний порядок зв'язків між предметами та явищами у сфері правового регулювання щодо окремих груп правовідносин, пов'язаних із ситуацією невизначеності; реалізуються за допомогою правових норм, які передбачають результати їх дії (підтвердження презюмованого факту або спростування правової презумпції);

- фактологічної спрямованості: установлюють закріплені в гіпотезі юридичні факти та склади, які підлягають доказуванню, на підставі інших явищ;

- забезпечувальної дії: є важливою гарантією забезпечення прав і свобод людини на національному рівні та за умови входження країни в європейський правовий простір;

- загальна спрямованість на практику правозастосування щодо визнання/презюмування фактів і складів юридично достовірним на основі наявності/установлення одного з них, поки не буде доведено протилежне шляхом надання доказів недостовірності.

Наприклад, Європейський суд з прав людини у рішенні у справі «*Alenet de Ribemont v. France*» зауважив, що сфера застосування презумпції невинуватості є широкою: не лише для суду, який вирішує справу, а й для всіх інших органів держави [827]. У судовій практиці Верховного Суду Іспанії презумпція розуміється як інтелектуальна доказова діяльність судді, допоміжний засіб, який має право застосовувати суддя на власний розсуд. Потрібно обирати найбільш прийнятний підхід, що збігається з іншою частиною доказів у справі. Якщо суддя не застосовує цей засіб доказування, щоб обґрунтувати рішення, яке він виносить, то немає порушення законодавства. Презумпція, сформульована на основі нелогічних і маловірогідних висновків, не має права на існування [102, с. 49–67].

Презумпції в правозастосуванні у фінансовому праві формуються щодо окремого юридичного факту або групи фактів чи складів, що мають значення для конкретної ситуації правозастосування, яка зумовлена походженням, змістом і призначенням цих фактів чи складів, зв'язком між ними. Цей процес вказує на гіпотетичну природу презумпцій щодо тих фактів, що мають юридичне значення для відповідної справи, а не щодо всіх юридичних фактів чи складів взагалі. Як пояснює Д.С. Гудзь, усі правові версії є різновидом гіпотез. Водночас правові презумпції мають бути закріплені в праві та

зберігають свою дію тривалий час протягом часу існування правової системи та після сприйняття правом іншого типу. Виникнення презумпцій не залежить від порушення приписів юридичних норм. Презумпція як аксіоматична категорія приймається як істинна без доведення, є відносною, але достовірною [253, с. 110–111].

Гіпотетична природа презумпцій щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві пов'язана з тим, що ці юридичні категорії є послідовною формою розвитку обґрунтованих спростовуваних імовірнісних суджень, припущень, що робляться для висвітлення характеристик і причин досліджуваних обставин. Такі презумпції є доволі усталеними, мають узагальнювальний індуктивний характер утворення та перевіряються в практиці правозастосування щодо конкретних юридичних фактів чи складів для досягнення мети правового регулювання.

Наприклад, у постанові Верховного Суду від 25 квітня 2018 року у справі № 815/3989/17 зазначено, що питання прийняття рішення про повернення надмірно сплачених митних платежів судами попередніх інстанцій не приймалося, а відтак немає підстав вважати, що суди попередніх інстанцій втручаються в дискреційні повноваження податкового органу. Доводи касаційної скарги не спростовують вчинення митним органом процедурних порушень та недотримання відповідачем встановленого Порядку повернення платникам податків коштів. За таких обставин та з урахуванням наведеного, колегія суддів прийшла до висновку, що оскільки митниця не виконала процедурних обов'язків щодо алгоритму дій, покладених на неї зазначеними вище порядками, то така бездіяльність митного органу є протиправною [485]. Аналогічна правова позиція була викладена в постанові Верховного Суду України від 24 березня 2015 року у справі № 21-3а15к [685].

Презумпції як приблизні узагальнення засновані на емпіричних висновках при повторюванні у конкретній послідовності явищ [292, с. 125]. У контексті можливості спростування, презумпції зазвичай поділяють на спростовні та неспростовні. Неспростовною презумпцією є лише твердження в більш технічній формі, тоді як спростовна не обов'язково має бути вигаданою в розумінні правозастосувача. Визначення у випадку спростовуваних презумпцій має ґрунтуватися на доказах, які на нормативному рівні є достатніми для спростування, оскільки якщо ці підстави штучно звужені, презумпція продовжує діяти фіктивно, приписуючи значні правові наслідки неправдивим твердженням факту. Таким чином, якщо єдиним можливим спростуванням презумпції легітимності є відсутність будь-якої можливості, презумпція зберігає свою вигадану якість [105, с. 33–52]. Щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві можна також стверджувати, що існують як законодавчо визначені неспростовні презумпції (невинуватості, «усі сумніви на користь платника податків»), так і спростовні в конкретній справі, що не припиняє її дію в цілому. Тобто спростування правових презумпцій не є спростуванням загальної істинності судження в основі такої презумпції щодо об'єктивної оцінки вірогідного аспекту відповідного юридичного факту чи складу.

Оскільки презумпція спростовна, можна виокремити такі способи спростування презюмованого факту: зазначити про будь-який факт, що може бути сумнівним щодо існування презумпції; надати достатню кількість фактів, які можуть спростувати вірогідний факт; показати вагомі докази неіснування вірогідного факту [22, с. 374]. Основний акцент робиться на презюмованому факті в предметі доказування та розподілі обов'язків із доказування. Такий концепт «пузиря, що лопає» щодо доказування означає, що в разі

надання доказу проти наявності презюмованого факту, презумпція припиняє існувати.

Наприклад, Верховний Суд у постанові від 26 березня 2020 року у справі № 825/1700/18 зазначив, що податковий обов'язок є безумовним і першочерговим. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку законодавчо покладена на платника податків. Водночас для вирішення питання про наявність або відсутність підстав для застосування до платника податку відповідальності за несвоєчасну сплату узгодженого грошового зобов'язання необхідно встановити причини, що зумовили такий пропуск, та перевірити, чи вчинив платник податку всі залежні від нього дії з метою належного та своєчасного виконання податкового обов'язку [621].

Правові презумпції щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві можна класифікувати за способом їх формування на законні та судові. Можна підтримати підхід Р.Д. Ляшенко, що законними є загальноправові презумпції, такі як невинуватості, добросовісності, законності, знання нормативних актів тощо [374, с. 130]. Судові презумпції пов'язані з інституціоналізацією судового рішення як індивідуального акту правозастосування після набрання ним законної сили [375, с. 22]. Існування судових презумпцій зумовлене конституційно-правовими нормами статті 129-1 Основного Закону [325]. Як наслідок, реалізуються завдання та функції судової гілки влади, зокрема, з урахуванням законних презумпцій під час розгляду та вирішення адміністративних справ.

У функціонально-прагматичному вимірі можна виокремити такі презумпції щодо [11, с. 19]:

- типу поведінки, зокрема, стереотипності в типових обставинах;
- сприйняття інформації як правдивої або ні, зокрема, за допомогою спеціальних приладів, а також неправильного сприйняття з огляду на психічний стан особи, включаючи афект;
- достовірності та правдивості інформації, зважаючи на рівень незаплямованості репутації, моральні якості, а також ступінь повноти, деталізації та логічної несуперечливості даних чи в порівнянні з недостатньо деталізованими показниками; недостовірності відомостей через неповноту та логічну суперечність доказової інформації відповідно до законів логіки, стосовно інших відомостей, одержаних при звичайному візуальному чи спеціальному експертному дослідженні предметів і явищ довкілля.

Отже, презумпції щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві зумовлені логічними прийомами індукції або моделювання, коли ймовірність того чи іншого явища недостатньо велика. Ці юридичні категорії містять поєднані раціональним зв'язком первинні юридичні факти чи склади, а також презюмований факт, щодо якого з урахуванням досвіду суб'єкта правозастосування формується вірогідніше припущення на основі первинних категорій.

4.2.3 Правові фікції в правозастосуванні у фінансовому праві

Юридична фікція дозволяє змінити юридичну дійсність (приведення правової «матерії» у форму, що їй первинно не відповідає). Фікції, які встановлюються компетентними органами, закріплюються у відповідних нормативних та адміністративних актах, актах-планах та інших правозастосовних актах. За зальним правилом, такі акти поширюються на визначених осіб, можуть застосовуватися надалі з

преюдиційним значенням для вирішення спорів за участі цих самих осіб.

У тлумачних словниках термін «фікція» (від лат. *fictio* – вигадка) визначається як невідповідне дійсності, відсутнє; вигадка, підробка [980, с. 882]. Йдеться про прийом вигадкування для наближення реальності до розробленої умовної формули [9, с. 103]. Історіографія становлення та розвитку правових фікцій засвідчує, що ці категорії розглядалися як аномалії та відхилення у правопорядку, а також як прийоми досягнення консенсусу та «примирення» між догматичним, консервативним юридичним мисленням та реальними потребами суспільно-правового буття.

Правові фікції як *actio ficticia* почали використовувати в римському праві в контексті повноважень судових магістратів (преторів) надати судовий захист шляхом видання едикту на відповідні позови. У той період фікції не охоплювали інститути матеріального права, хоча й стосувалися захисту порушених, невизнаних чи заперечуваних прав, свобод і законних інтересів громадян Римської імперії. Тобто первинно юридичні фікції мали процесуальну природу. У середньовічному праві правові фікції дістали ширшого вжитку щодо матеріально-правового інституту деліктоздатності міст як корпорацій [9, с. 104]. У цей історичний період правові фікції дозволили зменшити імперативний характер середньовічного права за допомогою прийому сприйняття та зображення як за реально чинних діянь, яких насправді не було чи не могло бути.

Наприклад, застосування фікцій в англійському праві дозволило пом'якшити жорстокість кримінально-правових санкцій щодо страти осіб, визнаних винними у вчиненні фелонії (будь-якого тяжкого злочину). Спочатку застосовувалася пільга духівництву, яка за наслідком розширення переліку наказів суду стала застосовуватися до всіх вперше звинувачених у скоєнні тяжкого злочину, якщо вони могли прочитати напам'ять латиною добре відомий уривок тексту Біблії (псалом 51, вірш 1) [900, с. 130]. Наведене означає, що правові фікції набули змішаної (матеріально-процесуальної) природи. Це дозволило вирішувати в судовому порядку матеріально-правові спори, не передбачені в переліку наказів суду. Судді також отримали повноваження розширювально тлумачити приписи загального права про підсудність справ для забезпечення прагматично забарвлених інтересів учасників судового процесу, суддів. Зокрема, заробітна плата суддів прямо залежала від кількості розглянутих справ. Розширювальне тлумачення переліку справ, які підлягають судовому розгляду, забезпечувало збільшення розміру суддівської винагороди. Водночас це створювало основу для більш масштабного забезпечення інтересів учасників справи з огляду на розширення для них можливостей для доступу до правосуддя.

До XIX сторіччя еволюція категорії правових фікцій проходила в поступальному напрямку щодо встановлення нормативного правопорядку. Так, на переконання професора Демеліуса, фікції розглядалися як норми права щодо регламентації фактичного відношення з метою прирівняння останнього до юридично нормованого стандарту [927, с. 208]. У тодішньому континентальному праві фікції не були широко розповсюдженими. Панівним був підхід щодо раціональності порядку відповідно до закону як правового явища національного рівня. По суті, позитивне право становило основу практики правозастосування. У дореволюційному праві країн Східної Європи застосування фікцій розглядали можливим, спираючись на постулати римського права. Водночас після радянського перевороту ставлення до фікцій як прояву буржуазного

права стало негативним. Ситуація змінилася у 70-х – 80-х роки ХХ ст., коли стало можливим використання фікцій як спеціальний прийом для визнання відсутніх фактів або обставин, що не відбувалися в реальності, наявним та навпаки [9, с. 104–105].

У новітній теорії права сформувалася позиція, згідно з якою передумовою виникнення правових фікцій є потреба регламентувати суспільні відносини за допомогою «умовно сформульованої дійсності» [928, с. 6]. Правову фікцію розглядають як прийом нормотворчої [330, с. 45]. Йдеться про техніко-юридичний прийом, яким нечинне положення оголошується дійсним та набуває обов’язковості через закріплення в нормі права [253, с. 111–112; 900, с. 130]. Переважна більшість вчених, наголошуючи на універсальності цього методу юридичної техніки, вказують на можливість його використання у виняткових випадках [914, с. 206], коли іншими засобами не можливо досягти поставлених законодавцем цілей [294, с. 241]. Умовне проголошення у фікції факт (обставини) встановленим і реальним відбувається з огляду на відповідні обставини справи, що зумовлює обов’язковість таких положень [442, с. 23].

Таким чином, під правовими фікціями в правозастосуванні у фінансовому праві потрібно розуміти техніко-юридичний прийом, на основі якого нереальні судження набувають загальнообов’язкової сили як регулятори суспільних відносин. Правові фікції за своєю сутністю є неспростовними уявними судженнями з прагматичним призначенням та імперативною дією. Фікції як квазіюридичні норми умовно можуть замінити невідомі обставини щодо встановлення обставин. Як наслідок, стають можливими: терморальні «вигадки» (перспективне визнання обставин до їх фактичної появи або виникнення пізніше ніж насправді, альтернативні напрямки «реконструкції» юридичних фактів і складів, які існували, але минули); заповнення «прогалин» (доказування за умовиводами, прирівнювання відмінних обставин, вказівка на дійсність нечинних обставин або навпаки) тощо.

Можна виокремити такі ознаки правових фікцій, зокрема, для досягнення мети та завдань адміністративного судочинства [9, с. 113]:

- первинна нечіткість або відсутність, колізійність нормативного регулювання суспільних відносин;
- обмеженість застосування соціально-юридичним контекстом фактичних суспільних відносин, на які пошиється безумовна дія фікції;
- безальтернативне створення нечинних, уявних юридичних конструкцій в юридичній дійсності;
- неспростовність;
- ієрархічність за ступенем ускладненості фікцій, які можуть послідовно викликати одна одну, рекурсійно зумовлювати самоподібність.

Правові фікції можуть стати джерелами узагальнення нормативних підходів. Як наслідок, з урахуванням основоположних засад правопорядку, забезпечується оптимальне функціонування правопорядку та реалізації формальної визначеності права, закриваються прогалини в праві та окреслюються межі розсуду у разі відсутності відповідної юридичної норми та судового прецеденту [9, с. 106, 108, 112–113]. Тобто правові фікції в адміністративному процесі мають виступати винятковим прийомом юридичної техніки. Визнання вказаних у фікції обставин вірогідними дозволяє зменшити обсяг діяльності з доказування завдяки спрощеному порядку встановлення юридичних фактів чи складів. Фікції можуть застосовуватися з урахуванням гіпотез і

диспозицій норм фінансового права щодо доведення правомірності діянь суб'єктів приватного права чи публічної адміністрації, установлення юридичних фактів і складів, визнання реальності господарських операцій тощо.

У межах дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, фікції створюють умови для встановлення й усунення суперечностей у нормативних приписах чи неузгодженості відносин за їх змістом чи формою з урахуванням дійсних проявів життєдіяльності держави та суспільства. Наведене дозволяє усунути невизначеність у практиці правозастосування, усунути прогалини в праві, мінімізувати зловживання платників і контролюючих органів. Правові фікції використовуються для заповнення прогалин у праві з метою мінімізації або усунення невизначеності під час регулювання відповідних суспільних відносин. У такий спосіб відбувається заміщення юридичних фактів та складів фікціями за наявності запиту, законних очікувань суспільства в умовах прогалин дійсного нормативного регулювання.

Критеріями правомірності звернення до правових фікцій є словесна вихідна база та визначення «відповідного» значення слів (через відкриті питання) [954, с. 81, 107]. Правові фікції можуть стати джерелами узагальнення нормативних підходів. Як наслідок, з урахуванням основоположних засад правопорядку, забезпечується оптимальне функціонування правопорядку та реалізації формальної визначеності права, закриваються прогалини в праві та окреслюються межі розсуду у разі відсутності відповідної юридичної норми та судового прецеденту [9, с. 106, 108, 112–113]. Наведене означає, що при здійсненні процесуального розсуду правові фікції в правозастосуванні у фінансовому праві створюють умови для встановлення й усунення суперечностей чи неузгодженості суспільних відносин за їх змістом чи формою, сприяють розвитку системи права одночасно з оновленням соціальних благ в об'єктивній дійсності поточних фактичних проявів життєдіяльності держави та суспільства.

Йдеться про можливість використання теорії фікції для позначення «уявних утворень» [865, с. 128]. Основною тенденцією використання фікцій у Новому часі став перехід до технології процесуального регулювання задля економії засобів доказування [288, с. 33]. На думку В.М. Бевзенка, юридичними фікціями в адміністративному процесуальному праві України є поміщені в нормах національного адміністративного процесуального законодавства, філософсько-логічні, складні поняття, категорії, конструкції та факти, що приводять у дію таке законодавство, забезпечують його дієвість й виконання основних завдань, захист, поновлення, визнання суб'єктивних прав, свобод, законних інтересів публічного змісту [205, с. 107]. Нерідко правові фікції доцільно застосовувати за умови існування хибних чи явно помилкових суджень у положеннях чинних юридичних норм. Як наслідок, мінімізуються часові та ресурсні витрати на уточнення фактичних обставин справи та надмірне мотивування судового рішення.

В іноземній доктрині правові фікції розглядаються в контексті «як би» міркування, що сприяє застосуванню правових норм до нових обставин за допомогою аналогів, аргументів еквівалентності [87, с. 70]. Лон Фуллер визначає правові фікції як заяву з повним або частковим усвідомленням її хибності, або помилкове твердження, що визнається корисним, іншими словами, твердження, про помилковість якого суддя знає, але використовує його як таке [63, с. 9]. Дж. Камден, К. Форт тлумачать правові фікції як тип розповіді, за допомогою якої створюється вигаданий ідеальний закон. Правові фікції

створені суддею для зручності, щоб забезпечити безперервне плавне застосування «верховенства права». Водночас ставлення правових фікцій під сумнів дозволяє поставити під сумнів і припущення суддів та інших фахівців у сфері права щодо впливу цих припущень назовні. Це охоплює випадки, коли правові фікції більше не вважається фікціями, зокрема, до обізнаних осіб, хто простежує вплив цього «прослизання» у практику правозастосування [28, с. 85–86]. Тобто фікція відповідає принципу верховенства права та виправдовує дії суду.

Однією з вагомих теоретичних передумов застосування правових фікцій в адміністративному процесі можна розглядати Grundnorm Г. Кельзена. Зокрема, Grundnorm у кельзенівській системі не містить фактичних передумов, наскільки це передбачено в концепції кантівського трансцендентального розуміння [115, с. 311–332; 121, с. 122–145], але по суті є трансцендентною категорією, принаймні містить фактичні компоненти, що можуть виявитися або фактично істинними, або фактично помилковими [128, с. 3]. Припущення про існування чогось, що не може існувати, лише частково виправдовує доцільність застосування такої «вигаданої» категорії. Як наслідок, йдеться про саме припущення, а не фактичне існування істини Grundnorm, яке видається дещо метафоричним. Це відрізняє його від гартівського похідного кінцевого правила розпізнавання. Доречно розуміти фікцію не стільки як припущення (чи то трансцендентне розуміння), чия фактична істина не має значення, але як твердження, яке є буквально неправдивим, але не буквально помилковим по суті. Інакше така категорія була б «помилкою», а не «вигадкою». Тоді фіктивним є загальне використання «юридичної фікції» для позначення ідеї Г. Кельзена про Grundnorm.

Практично можливим вбачається застосування фікцій заради формулювання аргументу або припущення істини конкретного судження, щоб зрозуміти інше судження. Передумова аргументу відображається у формі гіпотези. Робиться припущення щодо відповідного факту юридичної дійсності для формулювання аргументації щодо обставин. Дозволяється переосмислення обставин, щоб зробити їх сумісними з правилами поведінки суб'єктів фінансового права, дозволяючи одержати юридично коректний результат правозастосування. Таке «вигадане» існування юридичного факту чи складу є можливим, коли припущення сприяє зрозумілості та юридичній певності в сприйнятті цих обставин. У такий спосіб формується зв'язок між юридичними фікціями та нормами фінансового права під час дискреційного правозастосування.

На переконання Г. Кельзена, Grundnorm відрізняється від гіпотези за схемою Вайгінгера, оскільки вигадане судження формується з усвідомленням того, що воно не відповідає реальності [128, с. 4–5]. Якщо фактично істинне – якщо розуміння правової системи вимагає розуміння, яке випадково показує реальність, то було б дивно описувати таке розуміння як фікцію. Якщо розуміння не відповідає дійсності, або, точніше, просто не має значення, чи вірно це чи ні, то Г. Кельзен описує це розуміння Grundnorm як фікцію. Таким чином, це непередбачувана неправдивість, а тим більше нерелевантність фактичної істини або хибність Grundnorm, що пояснює, чому її зазвичай вважають юридичною фікцією в кельзенській теорії права [84, с. 256].

Передумова аргументу, як правило, може бути представлена в гіпотетичній формі. У теорії та філософії права нерідко застосовується ідея припустити щось заради аргументу або з припущенням істини однієї пропозиції для того, щоб зрозуміти якесь

інше судження. Можливими є припущення або гіпотези щодо окремого факту для відповідної аргументації за обставин, в яких це не має значення чи припущений факт є істинним або хибним. Хоча фактичний факт справи не має значення, допускається існування деякого факту, оскільки припущення додає зрозумілості та ясності в сприйнятті конкретних обставин справи. Таким чином, виявляється зв'язок між юридичними фікціями та правовими нормами. Оскільки судді зобов'язані виправдовувати такі відхилення від правил, вони вдаються до відповідних виправдальних маневрів, щоб уникнути простого твердження, що вони не дотримуються правила. Один з таких маневрів, хоча напевно чи єдиний, є одним з видів юридичної фікції, переосмисленням фактів події, щоб зробити ці факти сумісними з правилом, і рівночасно дозволяючи одержати правильний результат. Йдеться про тип юридичної фікції – переосмислення X (або класу X) як Y, щоб уникнути «незручного», недостовірного, хибного і т.п. результату для цілей закону. Як правило, визнається, що X не є Y. Тобто суд розглядає створення фікції як законну дію в межах судового процесу; діяльність, що може виконуватися, – без приховування як дискретно істинна категорія [190, с. 95–96].

У доктрині визнається, що фікції можуть міститися в юридичних нормах [928, с. 13] шляхом непрямого закріплення [8, с. 32–33]. За загальним правилом, правові фікції закріплюються в гіпотезах та диспозиціях норм права щодо доведення правомірності діянь, встановлення юридичних фактів та складів, визнання суб'єктивних повноважень тощо. У межах адміністративного процесу фікції в правозастосуванні у фінансовому праві умовно можуть замінити невідомі обставини справи в контексті закріплення юридичних фактів. Йдеться про такі альтернативні напрямки заповнення «прогалин» доказування, як штучне прирівнювання різних чи протилежних обставин, вказівка на дійсність нечинних обставин і навпаки, перспективне встановлення обставин справи до їх фактичної появи або виникнення пізніше ніж насправді, «реконструкція» реальних юридичних фактів та складів, які відбувалися та минули та інші.

Деяко суперечливою вбачається позиція О.В. Ул'яновської, що до фікцій належить інформація, інформаційні ресурси, документ, електронний документ, електронний цифровий підпис [928, с. 13]. Можна погодитися з тим, що будь-яка фікція за своєю сутністю має інформаційну природу, оскільки показує дані щодо окремого юридичного факту чи складу. Водночас процес оформлення чи засвідчення документа не може вважатися самою фікцією. У подібний спосіб систематизована інформація в документах чи масивах документів, доступна з використанням інформаційних технологій, не може бути фікцією. Наведене не виключає можливості розміщення правових фікцій в таких документах, інформаційних ресурсах тощо. Відповідно, різновиди фікцій в адміністративному процесі можуть бути пов'язані з встановленням або визнанням юридичних фактів.

Наприклад, у постанові від 24 січня 2020 року у справі № 805/4446/15-а Верховний Суд постановив, що наявність або відсутність окремих документів, як і деякі помилки чи неточності у їх оформленні, не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних випливає, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце (відбулися), а окремі недоліки в заповненні первинних документів мають оцінний характер [559].

Фактично неспростовні припущення сприяють подоланню невизначеності, що є основною функцією фікцій [374, с. 59]. Після свого утворення, фікція не набуває автоматичної та безумовної істинності. Використання фікцій відіграє істотну роль у разі доцільності надання додаткових роз'яснень щодо юридичних фактів та складів, вагомих суджень і висновків. Йдеться про можливість встановлення реальності обставин, осіб, предметів або явищ, яких насправді не існує, з відповідними юридичними наслідками такого визнання за визначених умов з метою охорони та захисту законних публічних та приватних інтересів. У цьому виявляється утилітарна, прагматична сутність фікцій як способів юридичного мислення. Як наслідок, відповідне «інструментальне» фіктивне судження суб'єкта правозастосування дозволяє застосувати формально-логічний прийом ідеалізації. Створюється фіктивний об'єкт, що впливає на виникнення, зміну або припинення правовідносин.

Використовуючи правові фікції в правозастосуванні у фінансовому праві під час розгляду та вирішенні адміністративних справ, потрібно послідовно орієнтуватися на сукупність таких передумов: 1) доцільність; 2) чи така юридична категорія вже існує; 3) чи така імплементація сприятиме досягненню мети та завдань адміністративного судочинства; 4) чи це єдино можливий спосіб встановлення правосуддя. Правові фікції дозволяють умовно визнавати істину у спосіб її відповідного закріплення в юридичній нормі, хоча й не показують юридично закріплений звичайний стан правопорядку [293, с. 8, 9]. Для застосування цих припущень у фінансовому праві необхідно орієнтуватися на послідовність таких кроків [8, с. 33]: 1) визначення доцільності; 2) оцінка фактичних обставин; 3) формування умовиводів; 4) здійснення юридичної «реконструкції».

Потрібно відмежовувати фікції як прийом юридичної техніки від фіктивних проявів у праві. Йдеться про інститути правової фіктивності, у межах яких фіктивними є конструкції, що призводять до негативних правових наслідків [929, с. 462]. Наведене вказує на навмисно деформувальну природу фікцій щодо штучного прирівнювання чи типізації обставин правової дійсності, визнання дійсними нечинних або спростування чинності юридичних фактів та складів, зокрема, до їх фактичного виникнення або появи пізніше, ніж у реальному вимірі життєдіяльності держави та суспільства.

Фікції в правозастосуванні у фінансовому праві можна класифікувати на підвиди залежно від предмета узагальнення та спростовності, цільового призначення та стадій адміністративного судочинства. З огляду на цільове призначення фікцій можна виокремити такі їхні різновиди [205, с. 105–106]: які забезпечують організацію адміністративного процесу й адміністративної процесуальної діяльності (щодо категорій та принципів адміністративного судочинства, юрисдикції та підсудності); що безпосередньо використовуються для здійснення адміністративної процесуальної діяльності адміністративного суду, учасників адміністративного процесу (на етапах відкриття провадження у справі, підготовчого провадження, судового розгляду, закриття провадження, зокрема, в окремих категоріях адміністративних справ, включаючи апеляційний та касаційний перегляд судових рішень, провадження за нововиявленими обставинами тощо).

За предметом правові фікції можуть бути первинні та зумовлені. Перші з них відсилають до явищ об'єктивної дійсності на предмет узагальнення обставин життєдіяльності держави та суспільства безвідносно до наявності відповідного

правового регулювання. Наприклад, щодо встановлення правового статусу особи, позовної давності, поновлення процесуальних строків тощо. З-поміж зумовлених фікцій можна виокремити такі, що через зв'язок з юридичною діяльністю спрощують перебіг фактичних суспільних відносин. Для сфери правосуддя особливо актуальним є формування простої та оптимальної практики правозастосування на основі таких фікцій. Зокрема, стосовно визнання прав на публічне майно, на інформацію, встановлення чи підтвердження правового режиму інформації з відповідним рівнем доступу, включаючи діяльність викривачів тощо.

За спростовністю уявних юридичних конструкцій конструктивною є фікція як продукт абстрактного мислення, сприйнятий правовою доктриною та/або закріплений у праві у формі норми, інституту права, що застосовується для заповнення прогалини у праві. Деструктивною є фікцію, яка не сприйнята правовою доктриною і, хоча може бути встановлена в юридичній нормі, але засвідчує незаконність інтересу, що призводить до спростовності такої юридичної конструкції [929, с. 461–462; 928]. Описаний підхід може поширюватися також на ті фікції, які не є юридично регламентованими, але були, зокрема, сформульовані в описовій чи мотивувальній частині судового рішення під час розгляду та вирішення справи.

Важливим аспектом є належне мотивування не лише оцінки суду на підставі всіх наявних обставин, але й причин застосування відповідного принципу шляхом застосування фікції щодо «реконструкції» фактичних обставин справи. Йдеться про обов'язковий аналіз і доведення наявності умислу та вини платника податків при вчиненні податкового правопорушення. Зокрема, це можуть бути обставини, які свідчать, що платник податків удавано, цілеспрямовано створив умови, які не можуть мати іншої мети, крім як невиконання або неналежне виконання вимог, установлених законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Наприклад, у постанові Верховного Суду від 17 грудня 2020 року у справі № 826/6821/13-а вказано, що одним із проявів дотримання суб'єктом господарювання принципу добросовісності є розумна обачність, яка реалізується, зокрема, під час належного та розумного вибору контрагентів. Належна податкова обачність є законною передумовою отримання податкової вигоди, з якої випливає, що сумлінним платникам податку необхідно подбати про підготовку доказової бази, яка б підтверджувала прояв належної обачності під час вибору контрагента [612].

Використання фікцій відіграє істотну роль у випадку доцільності надання додаткових роз'яснень щодо юридичних фактів та складів, вагомих суджень і висновків. Йдеться про можливість встановлення реальності обставин, осіб, предметів або явищ, яких насправді не існує, з відповідними юридичними наслідками такого визнання за визначених умов з метою охорони та захисту законних публічних та приватних інтересів. У цьому виявляється утилітарна, прагматична сутність фікцій як способів юридичного мислення. Як наслідок, відповідне «інструментальне» фіктивне судження суб'єкта правозастосування дозволяє застосувати формально-логічний прийом ідеалізації. Створюється фіктивний об'єкт, що впливає на виникнення, зміну або припинення правовідносин [8, с. 33–34].

Таким чином, фікцією є приведення фактичних суспільних відносин у правомірну форму реалізації, що первинно не відповідає поточному стану розвитку юридичної дійсності. Напрямки та перспективи застосування правових фікцій в правозастосуванні у

фінансовому праві при здійсненні адміністративного судочинства, пов'язані з тим, що мислиннєва діяльність судді при здійсненні процесуального розсуду передбачає можливість алгоритмізації процесу створення, обрання чи зміни відповідних нетипових регуляторів.

4.2.4 Оцінні поняття в правозастосуванні у фінансовому праві

Оцінні поняття установлюють концептуальні засади розсуду адміністративних судів. Указані категорії впливають на правомірність застосування загально-інституційних та інстанційних характеристик процесуального розсуду, межі судового активізму та диспозитивного тлумачення юридичних норм адміністративним судом для забезпечення правової визначеності та єдності правових позицій, одноманітності способів вирішення спорів. Додаткової наукової розвідки потребує формулювання чітких меж використання оцінних понять на основі формування обґрунтованої правової позиції стосовно застосування всіма судами норм матеріального права та дотримання норми процесуального права з огляду на принцип юридичної визначеності.

Під оцінними поняттями в правозастосуванні у фінансовому праві необхідно розуміти встановлене на нормативному рівні узагальнення сутнісних характеристик правової дійсності, яке підлягає деталізації правозастосувачем під час правозастосування як прояв індивідуалізованого врегулювання суспільних відносин.

Можна виокремити такі ознаки цих оцінних понять в адміністративному судочинстві [419, с. 8–9]:

- метою застосування є надання суб'єкту правозастосування мінімально необхідних повноважень для ефективного застосування юридичної норми оцінної спрямованості задля максимального врахування конкретних обставин справи;
- змішана природа (як власне адміністративно-процесуальна, так і юридико-етична, морально-правова);
- абстрагованість від несуттєвих ознак, властивостей, характеристик;
- конкретизація (оцінка) явищ і фактів дійсності щодо закріпленої законодавцем ситуації під час правозастосування;
- кількісні параметри формування змісту юридичних категорій;
- точність та правильність визначення змісту залежить не тільки від конкретних обставин справи, а й від рівня правосвідомості, професійного рівня та ступеня процесуальної незалежності особи, яка застосовує юридичну норму в межах процесуального розсуду, встановлених Кодексом адміністративного судочинства України.

За допомогою оцінних понять законодавець забезпечує піднормативність індивідуального регулювання [959, с. 133–134, 136], наділяючи суддю як інтерпретатора свободою під час тлумачення оцінних понять з урахуванням їхнього змісту, історичного контексту та конкретних обставин справи. Можна вести мову про такі сценарії використання оцінних понять в правозастосуванні у фінансовому праві: 1) правомірність практики реалізації з огляду на обмеженість загальними правилами юридичного формалізму з урахуванням конкретних умов життєдіяльності держави та суспільства, зокрема, для ліквідації прогалин у праві; 2) вчинення діянь, пов'язаних з необмеженим

розсудом, виходом за межі дискреційних повноважень у спосіб протиправного зловживання владою чи недбалості.

У доктрині поширеним є підхід щодо необхідності звуження застосування оцінних понять для забезпечення розвитку права [273, с. 2; 867, с. 400], зокрема, на рівні закону [273, с. 2]. Водночас практичним потребам і завданням адміністративного судочинства відповідає існування оцінних понять. Це зумовлено особливостями законодавчої техніки при формулюванні чинної редакції Кодексу адміністративного судочинства України, а також поточними тенденціями формування судових рішень, зокрема, Великою Палатою та Касаційним адміністративним судом у складі Верховного Суду (колективних правових позицій) та окремих думок суддів Верховного Суду (актів індивідуального тлумачення).

Законодавець закріплює оцінні поняття в нормативних актах для залишення в судді більшої свободи оцінок [949, с. 30]. Так, при застосуванні оцінних понять суддя використовує суддівський розсуд [950, с. 83]. У німецькій доктрині зазначені повноваження розглядаються як «гнучкі», що дозволяє врахувати непередбачені наперед випадки за умови виходу за межі «зв'язаності» законом на основі вільного розсуду [909, с. 25]. Застосування оцінних понять можливе як за умови «позитивного», так і «негативного» регулювання, у разі існування неясного змісту юридичних норм. Процесуальний розсуд є легітимним у разі існування регламентованого на рівні закону процесуального права одночасно обрати кілька моделей поведінки. Тому необхідно забезпечити загально-інституційні та інстанційні характеристики легітимізації процесуальної поведінки суду та учасників справи з огляду на мету закону (телеологічне тлумачення) та співвідношення між аргументами з контексту справи відповідно до принципів верховенства права та справедливості [188, с. 46–47]. Суд під час використання оцінних понять звертається до «відповідного» значення слів.

З огляду на епістемологічний стандарт, під час використання оцінних понять в правозастосуванні у фінансовому праві йдеться у «вузькому» сенсі про можливість рефлексії в межах «теорія пізнання» (як наукового, так і ненаукового) [133]. Суддя як індивід в онтологічному вимірі своєї діяльності не може бути об'єктом соціальних маніпуляцій, попри технологічні чи будь-які інші зміни умов життєдіяльності держави та суспільства. При дослідженні практики застосування оцінних понять при здійсненні процесуального розсуду можна вести мову про еволюційну епістемологію. Як наслідок, стає можливим виявлення генези, етапів розвитку, форм і механізмів пізнання в еволюційному спрямуванні. Це дозволяє розробити узагальнену теорію щодо еволюційної органічної моделі використання оцінних понять на засадах історизму та гносеології [158, с. 3].

Зазначений стандарт використання оцінних понять під час розгляду та вирішенні адміністративних справ дозволяє реалізувати антропологічно-екзистенціальний вимір пізнання, окреслити метафізичну інтенцію когнітивних досліджень [452, с. 172]. До уваги беруться формальні та матеріальні визначення оцінних понять [959, с. 133–134]. Йдеться про застосування ментальної мови як «універсальної семантики» [112, с. 4] для позначення властивостей та причиново-наслідкових зв'язків явищ правової дійсності. Філософія застосування оцінних понять стосується сигніфікативно-денотативних ознак, а саме: добра (позитивного потрібного); зла (негативного непотрібного); емоційності (чуттєвого); раціоналізму (свідомого розумового) [387, с. 193–195]. У такому тлумаченні

виявляється прагматична природа оцінних понять (орієнтація на результат щодо забезпечення єдності судової практики), а також системно-структурні риси практики правозастосування.

Можна окреслити таке функціональне призначення оцінних понять щодо впливу на адміністративне судочинство, а саме: інституціоналізацію дискреційних повноважень адміністративного суду; економію правових засобів; оновлення та полегшення розуміння законодавства про адміністративне судочинство, забезпечення гнучкості правового регулювання, зближення положень законодавства про адміністративне судочинство з нормами моралі [419, с. 8–9]. Наведене означає, що багатозначні оцінні поняття з неконкретизованим змістом формують основу для змістовного тлумачення норм права щодо реалізації правосуддя, розв'язання конкретних спорів на власний розсуд судді за умови неухильного дотримання встановлених законом меж процесуального розсуду.

Використання оцінних понять в правозастосуванні у фінансовому праві пов'язане з оцінкою позовних вимог. Наприклад, скасування кількох рішень суб'єкта владних повноважень про відмову в реєстрації податкової накладної не може вважатись однією позовною вимогою з огляду на те, що при вирішенні спору по суті правова оцінка законності кожного з оскаржуваних рішень буде надаватися судами окремо [533]. У контексті реалізації процедури доказування, суд не має права досліджувати обставини, які не були предметом дослідження фіскального органу при прийнятті рішення про коригування митної вартості товарів. Суб'єкт владних повноважень не може посилається на докази, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення [476]. З 15 грудня 2017 року суд також виконує роль арбітра – надає оцінку доказам і доводам щодо розподілу судових витрат, наданим позивачем чи відповідачем, і не може діяти на користь будь-якої зі сторін [629].

Щодо дискреційної оцінки судом результатів експертного дослідження, судова експертиза призначається в разі потреби у спеціальних знаннях для встановлення фактичних даних, що входять до предмета доказування, тобто коли висновок експерта не можуть замінити інші засоби доказування чи необхідно провести обчислення. Якщо наявні у справі докази є взаємно суперечливими, сумнівними, неясними або неповними, суд може оцінити їх, із призначенням відповідної (додаткової чи повторної) судової експертизи, або може відхилити висновок експерта повністю (або в частині), навівши детальне та належним чином обґрунтоване таке неврахування [626]. Висновок судово-економічної експертизи не є безумовною підставою для звільнення від доказування у спорі та дослідження суті (змісту) господарських операцій, виконання яких контролюючий орган ставить під сумнів. Лише суд може встановити прийнятність чи неприйнятність документа внаслідок його недійсності, надати правову оцінку обставинам, а також правильності застосування відповідної норми права [645].

Експертне дослідження іншої установи, зроблене за заявою декларанта, може бути доказом визначальних характеристик товару для його класифікації згідно з УКТ ЗЕД нарівні з експертним дослідженням спеціалізованого органу з питань експертизи та досліджень центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, чи його відокремленого підрозділу. Оцінка такого експертного дослідження, так само як і експертного дослідження спеціалізованого органу з питань експертизи та досліджень центрального органу

виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, чи його відокремленого підрозділу, здійснюється судом [603] за правилами оцінки доказів, визначених статтею 90 Кодексу адміністративного судочинства України [310].

Застосування оцінних понять дозволяє досягти завдання життєзабезпечення людини на основі наочно-практичного пізнання дійсності [967, с. 57], встановити межі процесуального розсуду при здійсненні дискреційних повноважень. Використання математичних моделей алгоритмів дозволяє реалізувати чітку, стандартизовану та усталену оцінку практики застосування норм матеріального права при розгляді та вирішенні конкретних адміністративних справ. У західній доктрині робиться пояснення, що це дозволяє продуктивно доповнити оцінкою процесу необхідні формальні структури, щоб забезпечити розробку належної практики [25; 41, с. 95–114]. Йдеться про розвиток здатності «мислити математично», зокрема, з виходом за межі традиційних когнітивних підходів [24, с. 37; 46, с. 37–51].

По суті, під час установлення допустимості застосування оцінних понять простір рішень утворюють усі потенційні дискреційні повноваження суду. Належна модель поведінки формується при розгляді умовних «вершин графів» (конкретних процесуальних рішень при розгляді та вирішенні адміністративної справи) і «ребер» (мотиваційних підходів суду, зв'язків між обставинами та аргументами у справі). У такий спосіб відбувається «перебір» потенційних рішень у спосіб переходу на наступного можливого варіанту, зокрема, за умови «модифікації» (оновлення) попереднього [188, с. 45]. Не виключається побудова метааргументів над метааргументами, які застосовуються при використанні оцінних понять під час здійснення процесуального розсуду за правилами адміністративного судочинства. Окремо мають існувати аргументи мінус першого порядку, що розміщуються назад від метааргументів за такими напрямками:

- звуження, коли акцент робиться на конкретні методи вирішення завдання, відкидаючи інші;

- встановлення наслідків умов завдання як вступної категорії до нової ситуації, відповіді, а не лише пояснень. Наприклад, перехід від висвітлення ситуації до розгляду її наслідків, згідно з якими побудовується концепція. Можливе «порочне коло», коли побудовується за допомогою ситуації частина моделі, з подальшим поясненням самої ситуації;

- проведення само-, аналізу, чому, навіщо та як почалося та триває розв'язання завдання;

- конкретизації як звуження ряду ситуацій до однієї. Як зразок звуження загальної проблеми до конкретної справи;

- здійснення незворотних в загальному випадку переходів.

Описана побудова права має формуватися, зокрема, при використанні оцінних понять в межах адміністративного судочинства. Математичні алгоритмічні моделі є елементом процесу оцінювання за напрямком обрання найбільш переконливої правової позиції конкретним оцінювачем. У соціально-матеріальній перспективі наслідків правозастосування йдеться про необхідність підтримання балансу між деконтекстуалізацією процесу пізнання, локалізацією такої діяльності та технологічною складовою щодо суттєвих інструментальних якостей процесуального розсуду. У

західній доктрині цей підхід деталізується щодо врахування оцінювальної діяльності в конкретному контексті, що дозволяє втілити специфічні практики знань у розробці, формуванні, стримуванні та впровадженні форм соціальної взаємодії [67, с. 1–21]. Такий «процес» має бути формальним щодо детальної регламентації заходів, зокрема, ретроспективно стосовно реалізованих практик, за умови існування можливості перспективного систематичного та послідовного переосмислення критеріїв оцінки [93, с. 338–350].

Під час здійснення процесуального розсуду саме суддя як «сильний» соціальний суб'єкт генерує емпатичний ефект для інших осіб [114, с. 618–630]. Тому при використанні оцінних понять необхідно зважати на почуття «моральної переваги» застосовуваних категорій [151, с. 1365–1395; 153, с. 1002–1023] за умови перебування у відносно нейтральному емоційному стані [91, с. 563–574], викликаному здатністю збільшити мотивацію допомагати іншим [130, с. 315–320]. Необхідно також зважати на часовий перебіг випадкового впливу на прийняття рішень, автоматичність і помилки в когнітивному та афективному пізнанні дійсності, зокрема, соціально корисні експериментальні індукції (просоціальні категорії оцінювальної діяльності).

У європейській доктрині також робиться акцент на можливості афективної помилки атрибуції в такому соціальному пізнанні [90, с. 74–75]. Йдеться про довільний вплив випадкових емоційних реакцій на тлумачення та застосування оцінних понять в правовому полі, традиційно заснованому на раціональній парадигмі [15, с. 248–279; 58, с. 131–138]. Тобто як комплексні, так і похідні афективні судження впливають на оцінку [57, с. 26–31]. Згадані емпіричні дані можуть серйозно поставити під сумнів зроблені припущення, узагальнення та висновки.

Як зазначає Європейський суд з прав людини, повноваження судів вищого рівня з перегляду мають здійснюватися для виправлення судових помилок і недоліків. Така контрольна функція не може бути замаскованим оскарженням. Відхід від цього принципу можливий лише тоді, коли цього вимагають відповідні вагомі й непереборні обставини. Принцип юридичної визначеності вимагає поваги до принципу *res judicata*, тобто поваги до остаточного рішення суду. Згідно з цим принципом жодна сторона не має права вимагати перегляду остаточного та обов'язкового до виконання рішення суду лише з однією метою – домогтися повторного розгляду та винесення нового рішення у справі [834] (п.п. 52, 62 рішення у справі «Рябих проти Росії»). Таке обґрунтування полягає в розсіюванні сумнівів щодо забезпечення уніфікованого та єдиного застосування права [836] (п.п. 29–30 рішення у справі «Тудор Тудор проти Румунії»).

З урахуванням положень частини п'ятої статті 125 Конституції України [325] можна стверджувати, що під час застосування оцінних понять адміністративний суд діє з метою захисту прав, свобод та інтересів особи у сфері публічно-правових відносин. Тобто адміністративний суд виконує функції «суду права». Йдеться про опосередковане застосування законних процесуальних заборон і обмежень, які не зашкоджують суті права доступу до суду відповідно до легітимної мети, обґрунтованої пропорційності між застосованими засобами та поставленою метою. Системно та систематично досліджуються всі прояви процесуального розсуду, що гарантує правильність рішення.

Ефективність функціонування адміністративних судів забезпечується у спосіб збереження раніше отриманих проміжних (поточних) результатів розгляду та вирішення адміністративних справ значного суспільного інтересу чи виняткового значення для

скаржника. Зміна підходів правозастосування доцільна винятково відповідно до критеріїв розумності, відповідальності, об'єктивності, постійності та безсторонності з урахуванням пріоритетних цінностей. Як правило, процесуальний розсуд щодо підтримання стабільності або запровадження змін обумовлений такими чинниками [188, с. 46]:

- практикою правозастосування з приводу спорів визначеної категорії, зокрема, суду касаційної інстанції;
- кількістю справ з подібними позовними вимогами, а також ознаками, які роблять касаційну скаргу відмінною від інших;
- значенням справи для сторін, категорією та складністю адміністративної справи;
- характером спірних правовідносин, предметом і категорією спору;
- колом учасників спірних правовідносин, суб'єктивним складом учасників справи;
- предметами позову та доказування, обраним позивачем способом захисту.

Таким чином, у кожній конкретній справі адміністративний суд зазначає напрямок вибору оптимальної моделі поведінки щодо здійснення процесуального розсуду, зокрема, під час використання оцінних понять в правозастосуванні у фінансовому праві. Результат вирішення спору залежить від особливостей правового регулювання та конкретних обставин адміністративної справи.

4.3 Межі судового диспозитивного тлумачення юридичних норм щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві

Суддя постає інтерпретатором в дискреційному застосуванні норм матеріального та процесуального права, надаючи їм відповідного змісту, з метою прийняття правомірного рішення з-поміж наявних альтернатив з урахуванням обставин справи. Така діяльність є динамічною, зорієнтована на ефективне розв'язання спорів і гарантування єдності правозастосовної практики. Підґрунтям окресленого процесуального розсуду може виступати й дискреція суб'єктів публічного та приватного права в межах матеріально-правових відносин.

Реалізація дискреції пов'язана із законодавчо наданою можливістю альтернативного прийняття кількох рішень, кожне з яких може бути рівною мірою прийнятим і законним за таких самих обставин, що вказує на варіативність (поліваріативність) та оптимальність дискреційних повноважень [214, с. 26–27]. Щодо справ, пов'язаних із вирішенням питань правозастосування у фінансовому праві, під дискреційними повноваженнями розглядається право суб'єкта владних повноважень обирати в конкретній ситуації між альтернативами, кожна з яких є правомірною. Прикладом такого права є повноваження, які закріплені в законодавстві із застосуванням слова «може» [590].

У практиці Верховного Суду сформульовано позицію, що дискреційними є такі повноваження, коли у визначених законом межах адміністративний орган має можливість самостійно (на власний розсуд) вибирати один з кількох варіантів конкретного правомірного рішення. Водночас повноваження не є дискреційними, коли є лише один правомірний та законно обґрунтований варіант поведінки суб'єкта владних повноважень. Тобто в разі настання визначених законодавством умов відповідач зобов'язаний вчинити конкретні дії та, якщо він їх не вчиняє, його можна зобов'язати до

цього в судовому порядку. Таким чином, дискреційне повноваження може полягати у виборі діяти чи не діяти, а якщо діяти, то у виборі варіанту рішення чи дії серед варіантів, що прямо або опосередковано закріплені у законі. Важливою ознакою такого вибору є те, що він здійснюється без необхідності узгодження варіанту вибору будь-ким [623].

Дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві тісно пов'язана з реалізацією публічного інтересу при вирішенні спорів, який є стрижнем для формування меж судового диспозитивного тлумачення юридичних норм. Йдеться насамперед про правомірність практики реалізації судового розсуду з урахуванням конкретних умов життєдіяльності держави та суспільства, зокрема, для ліквідації прогалин чи невизначеностей у праві [194, с. 275].

Наприклад, Верховний Суд у справі, учасником у якій було підприємство, що становлять суспільний інтерес, зазначив, що на підставі частини другої статті 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [697] такі суб'єкти складають (консолідовану) фінансову звітність за міжнародними стандартами. Суд касаційної інстанції виходив з того, що публічний інтерес в контексті реалізації вимог аудиторського звіту полягає насамперед у вжитті заходів з відшкодування недонарахованих і недовідшкодованих збитків, завданих державі, усунення інших наслідків порушень під час реалізації в Збройних Силах України державної, військово-технічної політики з питань квартирно-експлуатаційного забезпечення Збройних Сил України, розвитку системи технічної експлуатації фондів військових містечок з метою підтримання військ у стані високої бойової та мобілізаційної готовності тощо. Такий інтерес є спільним для всієї системи Збройних Сил України, побудованої на системі субординаційних відносин [596]. Верховний Суд застосував констатації, узагальнення та класифікації при вирішенні справи, де предметом розгляду були правовідносини між юридичними особами, одна з яких є підконтрольним суб'єктом та має виконувати розпорядження центрального органу виконавчої влади на підставі свого підпорядкування.

На переконання Верховного Суду, квартирно-експлуатаційні відділи / частини як підконтрольні установи Збройних Сил України не мають права брати на себе відповідальність за невиконання прямих обов'язків військової частини чи інших уповноважених суб'єктів, яким вони підпорядковані, та не можуть оскаржувати до суду наслідки внутрішнього аудиту, які узгоджуються зі спільним публічним інтересом усієї ієрархічно побудованої системи Збройних Сил України [596]. Отже, такий публічний інтерес є спільним для територіальних квартирно-експлуатаційних управлінь, відповідних управлінь внутрішнього аудиту Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України, а також Міністерства оборони України та Міністра оборони України як відповідальної особи за виконання або невиконання вимог, визначених у такому звіті, та особи, яка видає відповідний управлінський наказ обов'язковий до виконання. Ураховуючи наявний спільний публічний інтерес положення оскаржуваного звіту не можуть порушувати права квартирно-експлуатаційного відділу / частини.

Когнітивність становить властивість об'єкта або явища, яка при показі у свідомості людини, вимагає «доосмислення», реконструкції та/або встановлення асоціацій між його складовими [215, с. 97]. Як наслідок, профіль концепту

виокремлюється на основі співвіднесення значень лексем у текстовому контексті [269, с. 44]. Йдеться про необхідність здійснення відповідно до та в межах закону дискреційного судового тлумачення підстав для відмови у відкритті касаційного провадження з урахуванням публічного інтересу, індивідуальної природи спору та системних характеристик практики правозастосування.

Зокрема, судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду здійснюють когнітивну діяльність щодо встановлення меж судового розсуду при відмові у відкритті касаційного провадження за умови очевидності правильного застосування юридичних норм. Судовий розсуд як процесуальна дія, на переконання Д.Д. Луспеника, має здійснюватися в межах чітко визначеної несуперечливої процесуальної форми згідно з уніфікованим стандартом правосуддя, зокрема, при встановленні системи «фільтрів» для допуску скарги до розгляду шляхом екстраординарного касаційного перегляду з урахуванням обставин і значущості справи, наслідків порушення для особи, щодо якої воно допущене [368]. Суд має пояснити причини застосування та самостійно встановити межі дискреції з огляду на здоровий глузд і внутрішнє переконання в розумній та моральній достовірності сформульованих правових позицій. Принагідно касаційний суд посиляється на юридичні категорії «встановленого законом», «суду, встановленим законом» та інші. У цьому плані в разі відмови у відкритті касаційного провадження касаційна скарга не містить обґрунтувань неправильного застосування норм матеріального права чи порушень норм процесуального права. Очевидність правильного застосування норм права судами попередніх інстанцій та відсутність розумних сумнівів щодо їх застосування обумовлює необґрунтованість касаційної скарги та є безпосередньою підставою для відмови у відкритті касаційного провадження [184, с. 43].

За загальним правилом, при відмові у відкритті касаційного провадження за відсутності виняткового значення адміністративної справи для скажника суд одночасно посиляється на підставу відсутності значного суспільного інтересу адміністративної справи. Водночас особливі критерії пов'язані з оцінкою підстав для неможливості відкриття касаційного провадження за касаційною скаргою, що не мають фундаментального значення для формування єдиної правозастосовної практики та особливе значення для позивача.

Підстави спеціальної спрямованості для відмови у відкритті касаційного провадження згідно з пунктом 2 частини другої статті 333 Кодексу адміністративного судочинства України [310] вказують на практичне значення принципу «належного урядування», загального інтересу. Спори, як правило, стосуються встановлення меж процесуальних строків, особливостей нарахування та сплати судового збору та судових витрат, підтвердження повноважень представника, порядку подання апеляційної скарги до дня початку функціонування Єдиної судової інформаційно-телекомунікаційної системи тощо. У такий спосіб суд касаційної інстанції відмовляє у відкритті провадження у справі з огляду на суб'єктний склад. Окрему увагу при відмові у відкритті провадження касаційний суд приділяє спорам фінансово-правового характеру щодо особливостей реалізації «права на суд» та дотримання процесуальних строків [184, с. 43].

З дотриманням принципів верховенства права, правової визначеності та *res judicata* основоположними критеріями для застосування оцінних понять щодо

встановлення неприйнятності касаційної скарги є такі: заявники не постраждали від значної шкоди; справа не розвиватиме право або не сприятиме однаковому тлумаченню закону; «питання права» не мають значення для широкого загалу. Наприклад, касаційний суд може встановити особливі та непереборні обставини для відступу від сформованої практики правозастосування. Для відмови у відкритті касаційного провадження суд має зважати на такі підстави [188, с. 46]:

1) неприйнятність касаційної скарги – суспільно значущі чи виняткові обставини не виявлено; обґрунтування щодо їх наявності не наведено або є недостатнім;

2) відсутність фундаментального значення адміністративної справи для формування єдиної правозастосовної практики – необґрунтованість суспільної важливості чи виняткового значення для учасника справи; відсутність особливих, рідкісних чи унікальних ознак вимог скаржника, а також нового, уніфікованого розуміння та застосування права як для сторін спору, так і для невизначеного кола суб'єктів правовідносин.

Для відмови у відкритті касаційного провадження Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду альтернативно встановлює [196, с. 292]: 1) виникнення обставин після спливу строку касаційного оскарження; 2) неповажність та необ'єктивність обставин; 3) залежність від волевиявлення сторони, можливість своєчасного вчинення процесуальної дії зі звернення до суду касаційної інстанції з касаційною скаргою у визначений законом строк з доказами на підтвердження підстав; 4) відсутність причиново-наслідкового зв'язку з реалізацією права на касаційне оскарження, дійсними істотними перешкодами чи труднощами для своєчасного вчинення сторонами у справі процесуальних дій.

Трактування та критерії необґрунтованості касаційної скарги як орієнтир для формування судової практики на підставі чинних процесуальних приписів застосовуються з урахуванням встановлених процесуальних «фільтрів», підтверджених позиціями Європейського суду з прав людини [184, с. 44–45]:

1) щодо історії справи (короткого змісту позовних вимог, рішень судів попередніх інстанцій, вимог касаційної скарги) – відповідно до легітимної мети;

2) стосовно оцінки та формулювання правових позицій Верховного Суду – із додержанням вимог щодо якості закону (доступності, передбачуваності, чіткого визначення меж дискреційних повноважень);

3) щодо резолютивної частини ухваленого судового рішення – з огляду на «необхідність у демократичному суспільстві», принцип пропорційності.

Таким чином, при відмові у відкритті касаційного провадження суд оцінює характер і сумлінність процесуальної поведінки учасників справи, добросовісність ставлення до наявних у них прав і здійснення їх реалізації в такий спосіб, щоб забезпечити неухильне та своєчасне (без суттєвих затримок та зайвих зволікань) виконання встановлених законом або судом обов'язків. Підстави для визначення очевидності правильного застосування судами нижчих інстанцій юридичних норм, що не викликає розумних сумнівів при їх застосуванні чи тлумаченні, пов'язані зі змістом оскаржуваного судового рішення, обставинами, на які посилається скаржник в обґрунтування касаційної скарги, особливостями тлумачення та застосування норм матеріального та процесуального права у спірних матеріальних правовідносинах.

Наведене обумовлює реалізацію права на звернення до суду, можливість відкриття провадження для розгляду та вирішення конкретного спору. Як зразок у пункті 2 частини п'ятої статті 328 Кодексу адміністративного судочинства України встановлено, що судові рішення у справах незначної складності не підлягають касаційному оскарженню [310]. Суд може відкрити касаційне провадження, якщо справа становить значний суспільний інтерес або має виняткове значення для скажника [310] (підпункт «в» пункту 2 частини п'ятої статті 328 Кодексу адміністративного судочинства України). Тому особливу актуальність становить розкриття особливостей процесуального розсуду під час встановлення допустимості касаційного оскарження судових рішень, якщо справа становить значний суспільний інтерес чи має виняткове значення для скажника.

Наприклад, за друге півріччя 2018 року Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду постановив 875 ухвал за підпунктом «в» пункту 2 частини п'ятої статті 328 Кодексу адміністративного судочинства України [310]. Як правило, суд посилався в одній ухвалі на єдину підставу для обґрунтування допустимості касаційного оскарження судових рішень, якщо справа становить значний суспільний інтерес чи має виняткове значення для скажника. Більшість постановлених ухвал про відкриття провадження були вмотивованими. Водночас, як правило, суд касаційної інстанції відмовляв у відкритті касаційного провадження, в основному застосовуються такі критерії, як відсутність значного суспільного інтересу чи виняткового значення справи для скажника [188, с. 43].

Допустимість відкриття касаційного провадження, якщо справа становить значний суспільний інтерес чи має виняткове значення для скажника, зумовлена потребою забезпечення єдності судової практики. Йдеться про реалізацію принципів верховенства права та правової визначеності, рівності перед законом і судом з метою гарантування розумної передбачуваності судового рішення. Запропонований підхід практики правозастосування втілюється при уніфікованому застосуванні судом однакової юридичної норми в однакових справах щодо різних осіб.

Так, загальні підстави для визначення очевидності правильного застосування юридичних норм, що не викликає розумних сумнівів при їх застосуванні чи тлумаченні, встановлюються касаційним судом з урахуванням особливостей правового регулювання та обставин справи. Зокрема, відмова у відкритті касаційного провадження можлива, якщо «прийняття судових рішень в інших справах не змінюють правового регулювання спірних правовідносин, що було покладено в основу оскаржуваного рішення, та не доводять факту допущення судом помилки при вирішенні спору» [932; 934; 937].

Під час забезпечення усталених та уніфікованих критеріїв формування єдиної правозастосовної практики при відмові судом касаційної інстанції у відкритті касаційного провадження застосовується категорія «розумного строку». Частина перша статті 187, частина шоста статті 245, частина перша статті 258 Кодексу адміністративного судочинства України [310] конкретизують особливості здійснення адміністративного судочинства в частині додержання розумних строків.

Існують такі критерії розумності процесуальних строків: відповідність завданням адміністративного судочинства [310] (стаття 2 Кодексу адміністративного судочинства України); достатній час, з урахуванням обставин справи, для вчинення процесуальної дії. У пункті 8 мотивувальної частини рішення Конституційного Суду України від

30 січня 2003 року № 3-рп/2003 вказано на оцінний характер цієї юридичної категорії, тобто її визначення в кожному конкретному випадку з огляду на сукупність усіх обставин, включаючи обсяг і складність справи [851]. У рішенні у справі «Bragança v. Portugal» Європейський суд з прав людини встановив, що категорія «розумність» діє щодо доцільності тривалості судочинства з огляду на конкретні обставини справи з урахуванням критерію комплексності справи (щодо оцінки її складності з урахуванням обставин і фактів, що ґрунтуються на праві (законі) і тягнуть юридичні наслідки), поведінки позивача та суб'єктів владних повноважень [828] (п. 47).

Суд касаційної інстанції відмовляє у відкритті касаційного провадження при пропущенні скаргником строку для подання заяви про поновлення строку на касаційне оскарження або наведенні визнаних судом неповажних підстав для поновлення строку з огляду на особливості правового регулювання, фактичну та правову природу обставин справи, недоліки касаційної скарги тощо. Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду з цього приводу сформулював однозначну правову позицію, що норми пункту 4 частини першої статті 333 Кодексу адміністративного судочинства [310] є імперативними та зобов'язують суд відмовити у відкритті касаційного провадження [930]. Юридичні норми щодо часових меж подачі скарг і важливості підстав для поновлення строків спрямовані на забезпечення належного здійснення правосуддя, одного з фундаментальних аспектів верховенства права – засад юридичної визначеності в публічно-правових відносинах, що передбачає повагу до принципу остаточності судових рішень.

У цілому інститут процесуальних строків спрямований стимулювати учасників адміністративного судочинства своєчасно та добросовісно виконувати процесуальні обов'язки щодо вчинення процесуальних дій. Тому касаційний суд при відмові у відкритті провадження зважає на часові межі для обчислення та поновлення строків у кожній конкретній справі. Існують обмеження для поновлення строків з урахуванням категорії «розумності» інтервалів часу для вчинення процесуальних дій.

Наприклад, на переконання Верховного Суду, тільки наявність об'єктивних перешкод для своєчасної реалізації прав щодо оскарження судового рішення у касаційному порядку у строк, встановлений процесуальним законом, може бути підставою для висновку про пропуск строку касаційного оскарження з поважних причин. Невиконання вимог ухвали про залишення первісних касаційних скарг без руху не є поважною причиною пропуску строку касаційного оскарження, оскільки не є такою, що не залежить від волі особи, яка подає касаційну, і не надає такій особі права у будь-який необмежений час після сплину строку касаційного оскарження реалізовувати право на касаційне оскарження судового рішення. Розглянувши подану заяву про поновлення строку касаційного оскарження суд вважає, що строк було пропущено не з поважних причин, а через невиконання приписів процесуального закону внаслідок чого касаційна скарга судом касаційної інстанції поверталась скаргнику, що дає підстави суду визнати наведені скаргником підстави про поновлення пропущеного строку касаційного оскарження не поважними, а доводи – необґрунтованими. Належними доказами поважності підстав значного пропуску строку на касаційне оскарження, у зв'язку з відсутністю коштів для сплати судового збору за звернення до суду з касаційною скаргою, є докази, які б підтверджували сукупність послідовних та регулярних дій податкового органу, спрямованих на отримання достатнього для сплати судового збору

фінансування з Державного бюджету України, які б свідчили, що податковий орган дійсно бажає реалізувати своє право на касаційне оскарження у даній справі у найкоротші строки» [936].

Тому для відмови у відкритті касаційного провадження суд касаційної інстанції бере до уваги відсутність непереборних та об'єктивних перешкод, істотних труднощів, які унеможливили своєчасне, у встановлений процесуальним законом строк подання касаційної скарги. Ураховуються обставини справи, що залежать від волі скажника та не надають йому права в будь-який необмежений час після спливу строку на касаційне оскарження реалізовувати право на звернення до суду.

Аналогічні правові наслідки мають місце, якщо позивач фактично посилається на аналогічні за змістом до попередніх доводів про вагомість причин пропуску строку на касаційне оскарження. Окрім цього, касаційний суд відмовляє у відкритті провадження у справі при цитуванні скажником положень процесуального законодавства та практики Європейського суду з прав людини, ухвалених в інших справах судових рішень Верховного Суду України та Вищого адміністративного суду України, але без зазначення відомостей про обставини, які спричинили пропуск строку касаційного оскарження у конкретному випадку [933; 935]. Посилання на судові рішення, ухвалені в інших справах, де вирішувалось питання поновлення строків, не свідчить про наявність поважних підстав для поновлення строку на касаційне оскарження. Такі випадки не стосуються конкретних обставин, що зумовили пропуск встановленого нормами Кодексу адміністративного судочинства України строку для подання касаційної скарги [931].

Отже, фактично та юридично встановлення підстав для відмови у відкритті касаційного провадження та неможливості поновлення строку на оскарження перебуває в межах дискреційних повноважень суду касаційної інстанції. Враховуються особливості суб'єктного складу адміністративної справи, критерій достатності часу для виконання процесуального обов'язку дотримання строку на звернення з (повторною) касаційною скаргою.

Межі судового диспозитивного тлумачення юридичних норм щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві виявляються в оцінці позовних вимог. Так, про забезпечення позову Верховний Суд указав, що йдеться про інститут попереднього судового захисту, метою якого є гарантування виконання рішення суду в разі задоволення позову, якщо існує очевидна небезпека заподіяння шкоди правам, свободам та інтересам позивача до ухвалення рішення у справі [579], вжиття заходів щодо охорони матеріально-правових інтересів позивача від можливих недобросовісних дій з боку відповідача, щоб забезпечити платнику реальне та ефективне виконання судового рішення, якщо воно буде ухвалене на користь позивача, зокрема, для попередження потенційних труднощів у подальшому виконанні такого рішення [682].

Суд, розглядаючи заяву про вжиття заходів забезпечення адміністративного позову, з огляду на докази, надані заявником для підтвердження своїх вимог, має пересвідчитися, зокрема, у тому, що існує дійсна та реальна загроза невиконання рішення суду чи суттєва перешкода для такого виконання [568]. Зокрема, у разі невжиття ініційованих заходів забезпечення позову, анулювання ліцензії на виробництво тютюнових виробів позбавляє платника права на подальше здійснення такої діяльності та може призвести до ухвалення судом рішення по суті спору до

розриву відповідних господарських зв'язків, вивільнення працівників, що матиме наслідком утруднення або неможливість відновлення господарської діяльності взагалі в разі ухвалення позитивного рішення суду [682].

Іншим прикладом є вирішення питання про вжиття заходів забезпечення позову шляхом зупинення дії рішення контролюючого органу про відповідність / невідповідність платника критеріям ризиковості та внесення до журналу ризикових платників. Суд в ухвалі про забезпечення позову має не лише навести мотиви, з яких дійшов висновку, що невжиття таких заходів може істотно ускладнити чи унеможливити виконання рішення суду або ефективний захист або поновлення порушених чи оскаржуваних прав або інтересів позивача, але й указати, в чому будуть полягати дії, спрямовані на відновлення прав позивача, оцінити складність вчинення цих дій, встановити, що витрати, пов'язані з відновленням прав, будуть значними [642].

Що стосується застосування заходів забезпечення позову шляхом заборони податковому органу здійснювати протести податкових векселів, то списання грошових коштів за виданими юридичною особою податковими векселями до надання судами правової оцінки правомірності неврахування податковим органом первинних документів, наданих юридичною особою на підтвердження цільового використання ввезеного ним товару, впливає на ефективність здійснення судом захисту порушеного права, який насамперед спрямований на поновлення такого права, і лише у разі неможливості такого поновлення – гарантувати особі можливість отримання відповідного відшкодування. Якщо строк погашення векселів сплинув, то у строк, установлений підпунктом 229.8.11 пункту 229.8 статті 229 Податкового кодексу України [461], контролюючий орган зобов'язаний розпочати процедуру опротестування векселів та звернення до банків-авалістів. Забезпечення позову у запропонований спосіб не позбавляє права контролюючий орган застосувати процедури, визначені підпунктом 229.8.11 пункту 229.8 статті 229 цього Кодексу [461], за результатами розгляду судом позову по суті [665].

Зупинення дії нормативно-правового акта як один зі способів забезпечення позову у спорах щодо правозастосування у фінансовому праві не змінює обсягу прав та обов'язків сторін у спорі, а лише як один зі способів судового захисту тимчасово зупиняє їх реалізацію до вирішення спору по суті та не є підставою для звільнення позивача від виконання встановленого законом обов'язку після скасування таких заходів у разі відмови у задоволенні позову [579]. Вирішуючи питання про вжиття таких заходів забезпечення позову, суд має встановити наявність саме ознак, які свідчать про протиправність оскаржуваного рішення поза обґрунтованим сумнівом, а не встановлювати правомірність / протиправність оскаржуваного рішення на цій стадії. Зупинення дії нормативно-правового акта як захід забезпечення позову допускається лише в разі очевидних ознак протиправності такого акта та порушення прав, свобод або інтересів особи, яка звернулася до суду з позовом щодо такого акта. Наприклад, якщо оскаржуваною постановою було встановлено, а не змінено тариф на послуги з диспетчерського (оперативно-технологічного) управління, то неприйнятними є доводи щодо неврахування судом при встановленні очевидних ознак протиправності такого акту, як підстави для забезпечення позову, повноважень у Національній комісії, що виконує державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, на зміну

тарифів за наслідком державного регулювання, моніторингу та контролю за діяльністю суб'єктів господарювання у сферах енергетики та комунальних послуг [660].

Межі судового диспозитивного тлумачення юридичних норм щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві насамперед виявляються саме в необхідності вжиття застосованих судами заходів забезпечення позову [597], з урахуванням положень частини другої статті 150 Кодексу адміністративного судочинства України [310]. Розв'язуючи питання щодо наявності підстав для вжиття заходів забезпечення позову, суди мають враховувати специфіку правовідносин, стосовно яких виник спір, та їхнє відповідне законодавче врегулювання, за наслідками аналізу якого можна зробити висновок, чи дійсно застосування заходів забезпечення позову є необхідним у конкретному випадку, чи може невжиття таких засобів мати незворотні наслідки. Так, застосування заходів забезпечення позову щодо зупинення дії розпорядження про анулювання ліцензії на право виробництва, зберігання, оптової та роздрібної торгівлі паливом, а також зобов'язання видалити відповідні записи про анулювання ліцензій з відповідного реєстру в контексті таких оскаржуваних дій контролюючого органу – узгоджується з принципом процесуальної економії, відповідно до якого немає потреби звертатися до суду для додаткових засобів захисту [664].

Під час вирішення питання щодо забезпечення позову обґрунтованість позову не досліджується, оскільки питання обґрунтованості заявлених позовних вимог є предметом дослідження під час розгляду спору по суті та не можуть вирішуватись під час розгляду клопотання про забезпечення позову [644]. Тому зупинення рішення про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості та внесення до журналу ризикових платників фактично вирішує спір по суті, що суперечить меті застосування заходів забезпечення позову. Покликання на аргументовані висновки про наявність підстав для забезпечення позову, беручи до уваги обставини визнання нечинними окремих пунктів Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 року № 117 [741], свідчить про вирішення судами на стадії розгляду клопотання про забезпечення позову питання обґрунтованості заявлених позовних вимог, яке може бути предметом дослідження судом лише під час розгляду спору по суті [608].

Судове тлумачення юридичних норм щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві у своїй основі має принцип диспозитивності, який встановлює обов'язок розв'язувати лише ті питання, за вирішенням яких позивач звернувся до суду, тобто вимоги по суті спору, за межі яких суд не повинен виходити, оскільки зв'язаний предметом і обсягом заявлених вимог [527]. Наприклад, Верховний Суд у постанові від 15 травня 2019 року у справі № 825/1496/17 указав, що суд зв'язаний предметом і розміром заявлених вимог, а враховуючи те, що позивач позовом ставить під сумнів правомірність податкових повідомлень-рішень з огляду на порушення принципу стабільності, але не ставить питання про скасування нормативно-правового акту, а також не визначає належний суб'єктивний склад відповідачів, суд позбавлений можливості відновити порушене право позивача в межах цієї конкретної справи. Хоча платник не має права на позов про скасування законодавчих змін, але має можливість захистити, на його думку, порушене право та інтереси з огляду на доведеність чи реальність такого

порушення в інший спосіб, зокрема, пред'явленням позову про відшкодування шкоди [536].

У частині другій статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України закріплено право суду на вихід за межі позовних вимог [310]. У цьому контексті в доктрині вказано, що це перехід від правозастосування до правотворчості як спосіб вдосконалення права, соціальна технологія для гарантування взаємності повноважень суб'єктів приватного права та публічної адміністрації в спірних ситуаціях шляхом їх реалізації за принципом «ubi ius, ibi remedium» [186, с. 56–57]. Можливість виходу за межі позовних вимог пов'язана з реалізацією принципу стабільності, але суд має вийти за такі межі в разі неефективності обраного способу захисту.

На рівні касаційної інстанції розтлумачено, що вихід за межі позовних вимог можливий у виняткових випадках, зокрема, коли повний та ефективний захист прав, свобод та інтересів неможливий у заявлений позивачем спосіб. Такий вихід за межі позовних вимог має бути пов'язаний із захистом саме тих прав, свобод та інтересів, щодо яких подана позовна заява [544]. Мотивація такого «виходу за межі» може бути пов'язана з необхідністю ефективного та повного захисту прав, свобод, інтересів людини, інших суб'єктів у сфері публічно-правових відносин (сторін чи третіх осіб), про захист яких вони просять, від порушень з боку суб'єктів владних повноважень (постанови Верховного Суду від 18 травня 2018 року у справі № 826/6965/14 [487], від 27 листопада 2018 року у справі № 807/997/16 [511], від 15 липня 2019 року у справі № 804/14556/15 [540], від 20 листопада 2019 року у справі № 826/9457/18 [547], від 22 листопада 2019 року у справі № 815/4392/15 [548], від 23 грудня 2019 року у справі № 815/3145/15 [555], від 07 лютого 2020 року у справі № 826/11086/18 [561], від 05 травня 2020 року у справі № 1340/4044/18 [573], від 10 червня 2020 року у справі № 640/1032/19 [578], від 23 червня 2020 року у справі № 820/1545/16 [583], від 06 серпня 2020 року у справі № 805/3147/16-а [589]). Таке право суду обумовлено принципом верховенства права, як основоположного принципу адміністративного судочинства, який визначає спрямованість судочинства на досягнення справедливості та надання ефективного захисту [285, с. 50–51; 578].

У пункту 5 постанови Пленуму Вищого адміністративного суду України від 20 травня 2013 року № 7 «Про судові рішення в адміністративній справі» також зазначено, що в такому разі в мотивувальній частині рішення суд має навести відповідне обґрунтування [802]. Окреслені повноваження суду є субсидіарними, не можуть змінювати предмет спору, а лише стосуються обсягу захисту порушеного права [561].

Наприклад, у постанові Верховного Суду від 31 січня 2019 року у справі № 825/2845/15-а було надано тлумачення ототожненню оскаржуваної бездіяльності з оскарженням рішення про залишення скарги без розгляду, що вказує на не з'ясування судами попередніх інстанцій належним чином змісту позовних вимог та головне – предмету спору, що призвело до обрання неправильного способу захисту. Задоволення судом лише позовної вимоги про визнання протиправною бездіяльності означає, що відповідне рішення не створило жодних правових наслідків та не відновило порушене право позивача, оскільки рішення контролюючого органу, яке створює для платника правові наслідки залишається чинним та узгодженим в повному обсязі, що створює передумови для повторного звернення до суду з тих самих підстав. Правила адміністративного судочинства допускають випадок, коли суд може вийти за межі вимог

адміністративного позову, зокрема, якщо спосіб захисту, який пропонує позивач, є недостатнім або неправильно обраним для повного захисту прав, свобод та інтересів. Оскільки наслідком розв'язання публічно-правового спору по суті має бути захист порушеного суб'єктивного права позивача, тому під час нового розгляду спору суди мають перевірити вказані обставини [524].

Статичне тлумачення щодо інваріативності дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві пов'язане з визначенням «відповідного» значення слів на основі: легітимізації стандартів і правил поведінки; врахування мети закону (телеологічного тлумачення), аргументів з контексту; орієнтації на справедливість, зокрема, щодо співвідношення між аргументами тлумачення як уточнювальної чи доповнювальної побудови права [954, с. 86–101, 105]. Йдеться про оцінку текстового виразу юридичних норм як «коду» для тлумачення «матриці» дійсності [179, с. 287–288]:

- інформативні констатації щодо встановлення та фіксації проявів явищ правової дійсності;

- семіотичні узагальнення та класифікації для з'ясування сутності проявів життєдіяльності держави та суспільства, збереження та передачі напрацьованих практики правозастосування;

- правотворчі концепції та теорії з метою встановлення меж судового тлумачення та правотворчості в судових прецедентах;

- ментальні прогнози щодо розуміння попереднього, поточного та майбутнього стану та можливої побудови правопорядку, місця суб'єкта інтерпретації в ньому, «ментальної парадигми» для підтримання безперервності історичного прогресу.

Межі динамічного судового диспозитивного тлумачення юридичних норм щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві пов'язані із використанням концепції критичного раціоналізму під час формування судової практики для розгляду та вирішення типових чи подібних категорій адміністративних спорів. Описаний процес має бути зорієнтованим на практично корисний результат – забезпечення єдності правових позицій, оперативне вирішення адміністративних справ на засадах верховенства права та справедливості. Зазначені межі потрібно сутнісно розглядати як «внутрішній ресурс» правової дійсності щодо дискреційних повноважень суду на конкретизацію практики правозастосування з використанням динамічного та статичного тлумачення щодо інваріативності для стандартизації та вдосконалення загальноінституційних та інстанційних характеристик процесуального розсуду в адміністративному судочинстві, запобігання зловживанню правом, забезпечення єдності правових позицій та одноманітності способів вирішення спорів на засадах принципу верховенства права за умови дотримання сформульованого Європейським судом з прав людини «трискладового тесту» застосування юридичних норм [194, с. 276–277].

Сумнів тлумачать як розумне, природне усвідомлення того факту, що рішення неправильне, за умови непохитної впевненості та відсутності будь-яких вагань, що не тотожне поняттю «абсолютна впевненість» [915, с. 8]. Мається на увазі сумнів, що виник на підставі наданих фактів, заснований не тільки на теоретичній можливості, але й щоб уникнути небажаного висновку [157, с. 196]. Сумніви можуть виникати в разі нечіткого змісту норм «позитивної» та «негативної» спрямованості первинного та вторинного регулювання, коли легітимними є одразу кілька об'єктивних чи суб'єктивних моделей поведінки щодо індивідуальних рішень суб'єкта правозастосування, а також способів

визнання, зміни чи розв'язання конфліктних ситуацій. Спостерігається численна кількість випадків, коли судді, здійснюючи правосуддя в податкових спорах, вагаються щодо наявності або відсутності фактичних обставин, які підтверджують винуватість держави або платників. Єдино виправданою може бути лише повна судова дискреція.

Як правило, зазначена категорія застосовується в країнах системи загального права при здійсненні правосуддя щодо надання судових роз'яснень, які «адекватно визначають розумні сумніви» для розгляду та вирішення складних справ чи за умови наявності відповідних обставин. Основою категорії «тест розумності» є концепція «поза розумним сумнівом», використовувана в системі загального права Англії, при здійсненні правосуддя, з кінця XVIII ст. [48, с. 1716]. Ця концепція виникла ще з епохи Раннього Середньовіччя, коли здійснення правосуддя вважалось небезпечною діяльністю для душі особистості. Вважалось, що процес винесення суддею рішення є «шляхом духовних небезпек», оскільки хиби при розгляді справи та призначенні покарання є прямим кроком до пекла. Тому в християнській теології тягар проблеми доказування було перенесено на сумніви, у разі існування яких «кращий (більш безпечний) шлях – це не діяти зовсім». Наведене означає, що маючи деякі сумніви, суддя мусить відмовити в засудженні особи [148]. Судове тлумачення юридичних норм щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві має бути зорієнтованим на описові, аналітичні, критичні (оцінні), відображувальні характеристики можливих висновків і рекомендацій [70, с. 20–25]:

- ретроспективне відображення обставин справи та передбачення можливих ситуацій та альтернативних відповідей, наслідків прийняття рішення з урахуванням критеріїв якості правосуддя, фундаментальних принципів інтегративного правопорядку;

- урахування повної, логічно побудованої, структурованої за вагомістю правових наслідків описово-аналітичної та порівняльної інформації щодо раціональної та ефективної оцінювальної діяльності з огляду на важливість контексту спору, реальних і потенційних наслідків, застосування в аналогічних випадках;

- установа практично корисних відмінних методів і параметрів когнітивної діяльності та правових позицій за наслідками пізнання з відповідним обґрунтуванням можливого впливу на практику правозастосування.

Зокрема, Верховний Суд США у справі *In re Winship* зауважив, що стандарт доказування «поза розумним сумнівом» є однією зі складових справедливого судового розгляду справи, і заснований на фундаментальній цінності суспільства: гірше осудити невинного, ніж дозволити винному уникнути покарання [76]. Європейський суд з прав людини в рішенні у справі «Кобець проти України» постановив, що згідно з критерієм «поза розумним сумнівом» доведення має впливати з обов'язково наявної сукупності ознак чи неспростовних презумпцій, які повинні бути достатньо вагомими, чіткими, взаємоузгодженими [822] (п. 43). У справі «*Ireland versus the United Kingdom*» йдеться про те, що докази на підставі стандарту доказування «поза розумним сумнівом» можуть впливати із співіснування достатньо вагомих, чітких і взаємно підтверджувальних умовиводів або аналогічних неспростовних презумпцій факту [832] (п. 161).

Тест розумності щодо реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві відіграє істотне значення в застосуванні правил доказування, зокрема, щодо відповідальності держави, гарантій чи імунітету проти вимог щодо відшкодування шкоди тощо. Ураховуючи принцип «*non bis in idem*» як складовий елемент принципу

верховенства права, не потрібно вчиняти діяння, якщо наявний сумнів – не пустопорожній чи оманний, а розсудливий, заснований на здоровому глузді та спонукає не приймати свідомо неправильне рішення, тим самим запобігаючи небажаному висновку, а також відсутні достатньо вагомі, чіткі та взаємно підтверджувальні умовиводи або сукупність ознак чи аналогічних неспростовних презумпцій факту [201, с. 112]. У судовій практиці вказана концепція розтлумачена таким чином [127, с. 457]:

- сумнів, який примушує розсудливих людей не діяти у важливих для них обставинах;

- не пустопорожній чи оманний, а розсудливий сумнів, заснований на здоровому глузді;

- певність чи пояснення в розумній або моральній правдивості, що були відхилені, зокрема, судами попередніх інстанцій;

- сумнів з позначкою більше, ніж 7 ½ на шкалі від 1 до 10, «коли чаші терезів правосуддя значно перехилилися на одну зі сторін».

Керуючись зазначеним стандартом доказування, можна, наприклад, тлумачити підхід, викладений Судом справедливості в рішенні у справі «Yvonne Van Duyn versus Home Office» щодо принципу юридичної визначеності. Так, якщо держава затвердила правову концепцію, в основі якої лежить стабільність податкового законодавства, то вона чинить протиправно, коли відступає від заявленої поведінки або політики, оскільки їх погодження дало підстави для виникнення обґрунтованих очікувань в осіб щодо дотримання такої політики державою чи органом публічної влади. Зацікавлені особи можуть покладатися на зобов'язання, взяті державою, навіть коли вони закріплені в нормативному акті, який взагалі не має автоматичної прямої дії. Така дія цього принципу пов'язана з іншим принципом відповідальності держави, який полягає в тому, що держава не може посилатися на власне порушення зобов'язань для уникнення відповідальності [31].

Покликаючись на описувані критерії, Верховний Суд у справі № 824/668/17-а зауважив, що держава, володіючи податковим суверенітетом, має право встановлювати норми, змінювати та скасовувати раніше встановлені нею норми поведінки, але в неї відсутні гарантії чи імунітет проти вимог щодо відшкодування шкоди (якщо заподіяння таких буде доведене) платникам податків, які виникли у зв'язку з порушенням законних очікувань останніх з огляду на відповідні дії чи рішення органів державної влади [624].

Межі судового диспозитивного тлумачення юридичних норм щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві визначаються на основі об'єктивних та суб'єктивних факторів. Суддя як інтерпретатор зіставляє сутність конкретного явища правової дійсності з еталоном правомірної поведінки. На підставі аналізу конкретної юридичної норми об'єктивно можна встановити перелік випадків, які охоплюються її обсягом. Суб'єктивізм же проявляється при зміні фактичних обставин адміністративної справи, в разі існування невичерпного переліку випадків дискреції тощо. Надалі відбувається тлумачення, конкретизується зміст відповідного поняття з урахуванням судового розсуду, конкретних історичних умов і часу застосування оцінного поняття. За результатом аналізу норми права суддя має право, зокрема, здійснити тлумачення змісту юридичної норми, застосувати аналогію закону або права. Як наслідок, виявляється судова правотворчість, обумовленість результату якої встановлюється принципами

верховенства права та справедливості, а також нормами моралі [179, с. 288–289].

Таким чином, дискреційні повноваження суду щодо застосування оцінних понять мають спиратися на попередньо сформовані правові позиції належної якості, на основі законів діалектики в симбіозі юридичних і моральних норм, з урахуванням реалій правозастосування. Процес їх тлумачення та використання має психологічний вимір, скільки зважає на свідомість правозастосувача, та має спиратися на стандарти наднаціонального права з метою формування уніфікованих стандартів поведінки.

Висновки до розділу 4

Визначено, що категорія правової доктрини є багатоаспектною, тому наявні основні дефініції можна згрупувати за такими змістовними підходами: правотворення; прагматизму; трансформації; установчої ролі на національному рівні; вузько профільного підходу щодо розуміння судової доктрини в контексті податкового права як невіддільного елемента доктрини податкового права. Правова судова доктрина як джерелом права щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві має історичну спрямованість, визначає поточний стан справ і зорієнтована на майбутнє. Окреслений динамізм є ключовим фактором для розвитку системи права. Норми цієї доктрини за своєю природою схожі на принципи права, оскільки мають універсальну, узагальнювальну спрямованість, вироблені шляхом тлумачення норм і фактичних обставин справи суддями на основі особистого досвіду та правових прецедентів. У такий спосіб підтримується баланс між стабільністю реалізації та вдосконаленням інститутів фінансового права.

Правова судова доктрина як прояв судової правотворчості створює умови для забезпечення усталеності та єдності судової практики, однакового підходу під час розв'язання спорів, з обмеження дискреційної складової такої діяльності. Належно обґрунтована переконливість правильності такої судової інтерпретації юридичних норм дозволяє перспективно застосовувати сформульовані правові позиції, вирішуючи подібні справи. Описаний гнучкий підхід, який реалізується згідно з принципом юридичної визначеності, сприяє процесуальній економії, зменшенню тривалості судового розгляду, за умови належної деталізації мотивувальної частини судового рішення та врахування всіх фактичних обставин справи.

Саме в тексті судових рішень може бути представлена, зокрема, судова доктрина щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві в аспекті аргументації, роз'яснень, тлумачень юридичних норм, методологічного плюралізму з боку суддів-правозастосувачів. Такий формалізований виклад доктрини дозволяє концептуально вести мову про вплив правової позиції на нормотворчість, правозастосування та правотлумачення з огляду на критерій корисності наукових підходів, які віддзеркалюють сутність і тенденції розвитку державно-правових явищ і процесів, мають бути здатними сприяти модернізації правової системи. Судові рішення не просто висвітлюють приписи чинного законодавства, але в них інституціоналізуються нові «живі» норми, з використанням динамічного тлумачення суддями-інтерпретаторами.

З'ясовано, що усталений характер і несуперечливість судової доктрини щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві забезпечує фіксацію результатів

наукової розвідки щодо фундаментальних правових ідей, реалізацію принципу стабільності, але динамізм дозволяє зважати на розширювальну перспективу суддівського тлумачення, коли враховуються всі процеси та тенденції життєдіяльності держави та суспільства, зміни правосвідомості, іноді з випередженням розвитку відносин і правової дійсності, що зумовлює вплив на правотворчість і правореалізацію. Перетворювальна природа доктрини дозволяє їй поєднувати об'єктивоване право і юридичну реальність в межах конкретної поведінки щодо вибору правила поведінки з наявних альтернатив на підставі уявлення про ідеальне право. Усі перераховані категорії взаємно впливають одна на одну, сприяючи спільному розвитку кожної з них. Загальновизнаність такої судової доктрини, яка має переконливий характер, зумовлена суб'єктом прийняття рішення (судом), визнання правових висновків з боку юридичної практики та суспільства, а також дієвість та ефективність створених норм. Судова доктрина щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є багатовимірною, бо проявляється по-різному з огляду на суспільні відносини, у яких вона застосовується. Йдеться про продукт судової практики, що формує з правила та стандарти, з яких складається судова доктрина (судово-казуальний зміст).

Судовий активізм заснований на інтерпретаційно-конструювальному підґрунті, з урахуванням історичного та фактичного контексту та структурно-функціональних особливостей постановлення судового рішення. Судді-правозастосувачу потрібно зважати на семантичне значення джерел писаного права, а також переносити його на правила фактичної поведінки під час реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Тобто таке правосуддя зорієнтоване на результат обрання справедливого та дієвого рішення з-поміж альтернатив поведінки, наслідком якого є формування відповідної правової позиції як прояву судової нормотворчості.

Суддівська нормотворчість у своїй основі має вибір і тлумачення фактів щодо необхідних для розв'язання спору. Надалі обираються і застосовуються юридичної норми на основі фактів з метою здійснення на основі кількох альтернатив найбільш справедливого, прийняттого та ефективного вибору. Як наслідок, виникає судовий прецедент з нормою права, зокрема, щодо встановлення меж і порядку реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві. Така процедура діє під час вільного вибору подібної справи з метою її порівняння зі справою, яка перебуває на розгляді, на етапі формулювання мотивувальної частини судового рішення, а також у процесі постановлення рішення у справі. Судовий прецедент стає зразком, з урахуванням індивідуальних фактичних обставин. Застосовується міркування за аналогією як щодо встановлення подібності справ, так і у процесі доказування та здійснення юридичної кваліфікації.

Доведено, що в разі невизначеності, двозначності чи колізійності таких норм, суддя має вийти за межі тексту до фундаментальних керівних начал. Під час тлумачення значення тексту формуються правила його поширення на факти справи. Наслідком такої інтерпретації стає нове праворозуміння, виражене у правовій позиції в мотивувальній частині судового рішення, завдяки чому відбувається вирішення справи. Застосування феноменологічної редукції під час створення судового прецеденту є вкрай небажаним, оскільки абстрагування від тлумачення фактичних обставин та індивідуальних особливостей справи створює ризик спотворити її сутність і відійти від справедливості. Водночас і надмірне суб'єктивне врахування обставин

справи також може призвести до хибного прецедентного рішення. Тому потрібно зважати на загальнолюдські уявлення про мораль і справедливість, баланс публічного та приватного інтересів, громадську доцільність, закони логіки та конкретні фактичні обставини, які є релевантними до справи, а також ті нормативні акти, які пройшли через «сито» фактів.

З'ясовано, що застосування преюдиції оптимізує судовий процес, забезпечуючи реалізацію принципу процесуальної економії, оскільки правозастосувачі використовують вже встановлені обставини як фіналізовані аргументи для вирішення спору. Такий засіб аргументації є обов'язковим і під час прийняття судових рішень у межах процесуального розсуду щодо виявлення достовірності раніше встановлених фактів, які не потребують повторної перевірки. Важливим є зв'язок обставин справи, яка перебуває на розгляді, із судовим рішенням, що набрало законної сили та містить преюдиційні категорії. Наведене зумовлює неможливість повторно заявити ті самі позовні вимоги, стосовно яких винесено вказане судове рішення.

Під преюдиційними категоріями в правозастосуванні у фінансовому праві необхідно розуміти як заздалегідь прийняте остаточне судове рішення, яке набуло законної сили та підлягає перспективному безумовному використанню, без перевірки та доказування, під час вирішення інших справ. Преюдиційні категорії в правозастосуванні у фінансовому праві є нетиповими нормативними приписами, що проголошують встановлення юридичних фактів як доведених, тобто таких, що пройшли оцінку, результати якої не можуть бути оскаржені, і набрали законної сили. Обставини, закріплені в акті органу судової влади, визнаються загальнообов'язковими у справах, де предметом дослідження є такі самі обставини. Наведене означає, що застосування преюдиційних категорій виключає можливість спростування юридичної вірогідності вже доведеного факту. Тобто встановлення юридичного факту за результатами перевірки та оцінки вказує на його встановлення (презумпцію істинності), що не вимагає нового доведення.

Для ефективного застосування критеріїв використання преюдиційних категорій в правозастосуванні у фінансовому праві необхідно зважати на моделі алгоритмів. Модель алгоритмів оцінки при здійсненні процесуального розсуду щодо реалізації преюдиційних категорій дозволяє виявити преюдиційний зв'язок обставини конкретного спору з юридичними фактами чи складами, що були предметом дослідження в іншій справі. Йдеться про «розбиття» елементів для оцінки в межах процесуального розсуду на підмножини, які не перетинаються. Кожний елемент первинної множини має опинитися в одній з підмножин. Такі компоненти можуть об'єднуватися для спрощення чи прискорення процесу доказування. Кореспондуючі аналіз та реалізація процесуального розсуду мають відбуватися локально. Методологія пошуку релевантного рішення має зважати на дослідження однорідного простору рішень для дискреції, зокрема, для створення механізму переходу до наступного нового рішення за умови видозміни попереднього. Такий евристичний алгоритм дозволяє обрати єдино можливе рішення в межах розумного строку на основі вичерпного перебору всіх можливих варіантів. Починати оцінку можна з довільного елементу, рухаючись проміжним «маршрутом» в указаному напрямку, доки всі напрямки не відповідатимуть відповідним глобальним критеріям оцінки. Досягнення локального оптимуму відсікає вірогідність знайдення глобального рішення.

Преюдиційні категорії застосовуються з урахуванням конкретних обставин справи, що виключає можливість і доцільність їх глобальної оцінки та універсального використання.

Методологія PRAM становить метакогнітивну діяльність суду щодо встановлення та врахування значень преюдиції в адміністративному процесі з огляду на точність емпіричних узагальнень, формулювання суджень для ідентифікації майбутніх наслідків прийняття судового рішення з преюдиційними категоріями в правозастосуванні у фінансовому праві, наведеними в первинному судовому рішенні. У межах процесуального розсуду суддя має зважати на вплив судових рішень через пряму або опосередковану взаємність. У першому випадку взаємності судових рішень суддя зв'язаний приписами закону. У другому випадку враховується преюдиційність наступного судового рішення за умови існування зв'язку встановлюваних юридичних фактів і складів, а також правовідносин з обставинами похідної адміністративної справи за участі тих самих суб'єктів.

Потрібно обирати належні категорії (власне, ті, що потрібні для справедливого та неупередженого розгляду та вирішення спору). Щодо встановлення помилковості та істинності оцінки, ймовірно, доречним буде доповнити ці критерії до тріади «хибно, істинно, суперечливо» або до іншої безлічі значень, тому що, можливо, доведеться висловлювати відтінки суперечностей та істинності/хибності. У межах процесуального розсуду при використанні преюдиційних категорій в правозастосуванні у фінансовому праві суддя має максимально повно та неупереджено дослідити «питання факту» щодо моделювання варіантів розвитку подій та емпіричного пізнання істини за рівнями імовірності, переконаності, абсолютної певності.

Доведено, що суперечність між внутрішнім переконанням судді та положеннями преюдиційної категорії в правозастосуванні у фінансовому праві має розв'язуватися на користь преюдиції. Водночас висновок про преюдицію як синонім принципу остаточності й обов'язковості судового рішення видається суперечливим. Стабільність адміністративного процесу заснована на застосуванні різних принципів та інститутів, кожен із яких має свою правову природу та може бути використаним для досягнення різних завдань правосуддя. Тому преюдиційні категорії доцільно розглядати у взаємозв'язку із загально-інституційними властивостями судового розсуду в межах процедури доказування, а також практикою реалізації оцінних понять при здійсненні адміністративного судочинства. Єдність правових позицій та уніфікованість судової практики при винесенні судових рішень має забезпечуватися з урахуванням всього комплексу загальних і спеціальних інститутів адміністративного процесу.

Уточнено, що можливою є факультативна преюдиція при розгляді та вирішенні спорів за відсутності обов'язкового преюдиційного зв'язку судових рішень. Преюдиційність наступного судового рішення виявлятиметься при формулюванні правової позиції суду щодо підтвердження або спростування юридичних фактів чи складів, правовідносин, наведених у судовому рішенні, що набрало законної сили, за умови існування їх зв'язку з обставинами похідної адміністративної справи за участі тих самих учасників справи. Таким чином, проявляється правова фікція самостійного встановлення судом обставин справи, що входять у предмет доказування.

Зазначено, що презумпції щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві за своєю природою належать до правових аномалій, тобто нетипових регуляторів права, які мають у своїй основі припущення про наявність або відсутність юридичних фактів чи складів. Презумпції щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є квазінормативним регулятором, який заснованим на логічному прийомі презюмування, виступають як власне правові явища, так і юридичні норми. Застосовуються такі категорії у сфері дії правовідносин. Презумпції як судження з високим ступенем вірогідності можуть призводити в дію легітимний механізм судового захисту публічних інтересів у спосіб формування підґрунтя для мотивування. Йдеться про застосування презумпцій для досягнення мети та завдань щодо створення повного, всебічного та неупередженого мотивування правової позиції задля посилення рівня захищеності прав, свобод і законних інтересів людини, зокрема учасників процесу.

З'ясовано, що такі презумпції формуються щодо окремого юридичного факту або групи фактів чи складів, що мають значення для конкретної ситуації правозастосування, яка зумовлена походженням, змістом і призначенням цих фактів чи складів, зв'язком між ними. Цей процес вказує на гіпотетичну природу презумпцій щодо тих фактів, що мають юридичне значення для відповідної справи, а не щодо всіх юридичних фактів чи складів взагалі.

Правозастосування презумпцій є індивідуальним, може бути і опосередкованим, але в будь-якому випадку має враховувати чіткість і погодженість відповідних змістовних конструкцій. Дотримання законів логіки дозволяє забезпечити усталеність і точність правового тлумачення з урахуванням мети юридичних норм, регламентованої законодавцем. Правові презумпції можуть бути як імперативними, так і диспозитивними спростовуваними припущеннями – істинними за вірогідністю, що дозволяє зробити обґрунтоване припущення про наявність або відсутність юридичних фактів чи складів у справі.

Аргументам присвоюється діалектичний статус у термінах трьох класів: «переможні» або виправдані аргументи, «програші» або відхилені аргументи та «зв'язки», тобто аргументи, які можна захистити. Ті самі статуси також можуть бути визначені для пропозицій: пропозиція виправдана, якщо для неї існує виправданий аргумент, або захищена, якщо вона не виправдана, але для неї існує обґрунтований аргумент.

Правова оцінка конкретної ситуації часто базується на «юридичному тесті» – сукупності факторів, що ведуть до правового висновку. Фактори можуть бути кумулятивними або оцінюватися загалом. Такий своєрідний правовий тест містить елемент презумпції. Як тільки особа, яка приймає рішення, робить висновок про те, що юридичний тест виконано чи ні, юридичний висновок впливає автоматично: передбачається, що ніщо інше не має значення. Коли юридичний тест не допускає засобів захисту (правило «самої по собі» незаконності), це можна вважати неспростовною презумпцією. Подібним чином юридичний тест, заснований на кількох факторах, часто подається як презумпція. Такий тест сортує різні види поведінки на кілька широких категорій. Передбачається, що поведінку, яка підпадає під ту саму категорію, потрібно розглядати однаково, не запитуючи про інші фактори, які можуть додатково відрізнити цю поведінку. Такого роду правовий тест ґрунтується на широкій

категоризації, узагальненні та абстрактному аналізу, на відміну від конкретної, конкретної та індивідуальної оцінки. Чим менше факторів у тесті, тим менше категорій, і тим більше він зводиться до узагальнення або абстрактної оцінки. Навпаки, чим більше факторів у тесті, тим більше категорій, і тим більше оцінювання стає конкретним випадком. Простіший юридичний тест, що спирається на категоризацію та узагальнення, містить сильніший елемент презумпції, ніж більш детальна, індивідуальна оцінка кожного окремого випадку.

Існують як законодавчо визначені неспростовні презумпції (невинуватості, «усі сумніви на користь платника податків»), так і спростовні в конкретній справі, що не припиняє її дію в цілому. Спростування правових презумпцій не є спростуванням загальної істинності судження в основі такої презумпції щодо об'єктивної оцінки вірогідного аспекту відповідного юридичного факту чи складу. Основний акцент робиться на презюмованому факті в предметі доказування та розподілі обов'язків із доказування. Такий концепт «пузиря, що лопає» щодо доказування означає, що в разі надання доказу проти наявності презюмованого факту, презумпція припиняє існувати.

У функціонально-прагматичному вимірі можна виокремити такі презумпції щодо:

- типу поведінки, зокрема, стереотипності в типових обставинах;
- сприйняття інформації як правдивої або ні, зокрема, за допомогою спеціальних приладів, а також неправильного сприйняття з огляду на психічний стан особи, включаючи афект;
- достовірності та правдивості інформації, зважаючи на рівень незаплямованості репутації, моральні якості, а також ступінь повноти, деталізації та логічної несуперечливості даних чи в порівнянні з недостатньо деталізованими показниками; недостовірності відомостей через неповноту та логічну суперечність доказової інформації відповідно до законів логіки, стосовно інших відомостей, одержаних при звичайному візуальному чи спеціальному експертному дослідженні предметів і явищ довкілля.

Проілюстровано зв'язок між презумпціями та принципами права визначає ключові ознаки презумпцій в правозастосуванні у фінансовому праві:

- юридичної природи: знаходять закріплення у нормах права, оскільки їм притаманний імперативний характер; показують звичайний порядок зв'язків між предметами та явищами у сфері правового регулювання щодо окремих груп правовідносин, пов'язаних із ситуацією невизначеності; реалізуються за допомогою правових норм, які передбачають результати їх дії (підтвердження презюмованого факту або спростування правової презумпції);
- фактологічної спрямованості: установлюють закріплені в гіпотезі юридичні факти та склади, які підлягають доказуванню, на підставі інших явищ;
- забезпечувальної дії: є важливою гарантією забезпечення прав і свобод людини на національному рівні та за умови входження країни в європейський правовий простір;
- загальна спрямованість на практику правозастосування щодо визнання / презюмування фактів і складів юридично достовірним на основі наявності / установлення одного з них, поки не буде доведене протилежне шляхом надання доказів недостовірності.

Продемонстровано історіографію становлення та розвитку правових фікцій, яка засвідчує, що ці категорії розглядалися як аномалії та відхилення у правопорядку, а також як прийоми досягнення консенсусу та «примирення» між догматичним, консервативним юридичним мисленням та реальними потребами суспільно-правового буття.

Під правовими фікціями в правозастосуванні у фінансовому праві потрібно розуміти техніко-юридичний прийом, на основі якого неіснуючі судження набувають загальнообов'язкової сили як регулятори суспільних відносин. Правові фікції за своєю сутністю є неспростовними уявними судженнями з прагматичним призначенням та імперативною дією. Фікції як квазіюридичні норми умовно можуть замінити невідомі обставини щодо встановлення обставин. Можна виокремити такі ознаки правових фікцій, зокрема, для досягнення мети та завдань адміністративного судочинства:

- первинна нечіткість або відсутність, колізійність нормативного регулювання суспільних відносин;
- обмеженість застосування соціально-юридичним контекстом фактичних суспільних відносин, на які поширюється безумовна дія фікції;
- безальтернативне створення нечинних, уявних юридичних конструкцій в юридичній дійсності;
- неспростовність;
- ієрархічність за ступенем ускладненості фікцій, які можуть послідовно викликати одна одну, рекурсивно зумовлювати самоподібність.

За загальним правилом, правові фікції закріплюються в гіпотезах та диспозиціях норм права щодо доведення правомірності діянь, встановлення юридичних фактів та складів, визнання суб'єктивних повноважень тощо. У межах адміністративного процесу фікції в правозастосуванні у фінансовому праві умовно можуть замінити невідомі обставини справи в контексті закріплення юридичних фактів. Йдеться про такі альтернативні напрямки заповнення «прогалин» доказування, як штучне прирівнювання різних чи протилежних обставин, вказівка на дійсність нечинних обставин і навпаки, перспективне встановлення обставин справи до їх фактичної появи або виникнення пізніше ніж насправді, «реконструкція» реальних юридичних фактів та складів, які відбувалися та минули та інші.

Визначено, що юридична фікція дозволяє змінити юридичну дійсність (приведення правової «матерії» у форму, що їй первинно не відповідає). Фікції, які встановлюються компетентними органами, закріплюються у відповідних нормативних та адміністративних актах, актах-планах та інших правозастосовних актах. За загальним правилом, такі акти поширюються на визначених осіб, можуть застосовуватися надалі з преюдиційним значенням для вирішення спорів за участі цих самих осіб. Правові фікції в адміністративному процесі мають виступати винятковим прийомом юридичної техніки. Визнання вказаних у фікції обставин вірогідними дозволяє зменшити обсяг діяльності з доказування завдяки спрощеному порядку встановлення юридичних фактів чи складів. Фікції можуть застосовуватися з урахуванням гіпотез і диспозицій норм фінансового права щодо доведення правомірності діянь суб'єктів приватного права чи публічної адміністрації, встановлення юридичних фактів і складів, визнання реальності господарських операцій тощо.

Сформульовано підхід щодо використання фікцій, що відіграє істотну роль у

випадку доцільності надання додаткових роз'яснень щодо юридичних фактів та складів, вагомих суджень і висновків. Йдеться про можливість встановлення реальності обставин, осіб, предметів або явищ, яких насправді не існує, з відповідними юридичними наслідками такого визнання за визначених умов з метою охорони та захисту законних публічних та приватних інтересів. У цьому виявляється утилітарна, прагматична сутність фікцій як способів юридичного мислення. Як наслідок, відповідне «інструментальне» фіктивне судження суб'єкта правозастосування дозволяє застосувати формально-логічний прийом ідеалізації. Створюється фіктивний об'єкт, що впливає на виникнення, зміну або припинення правовідносин.

Запропоновано застосування фікцій заради формулювання аргументу або припущення істини конкретного судження, щоб зрозуміти інше судження. Передумова аргументу відображається у формі гіпотези. Робиться припущення щодо відповідного факту юридичної дійсності для формулювання аргументації щодо обставин. Дозволяється переосмислення обставин, щоб зробити їх сумісними з правилами поведінки суб'єктів фінансового права, дозволяючи одержати юридично коректний результат правозастосування. Таке «вигадане» існування юридичного факту чи складу є можливим, коли припущення сприяє зрозумілості та юридичній певності в сприйнятті цих обставин. У такий спосіб формується зв'язок між юридичними фікціями та нормами фінансового права під час дискреційного правозастосування.

Для застосування цих припущень у фінансовому праві необхідно орієнтуватися на послідовність таких кроків: 1) визначення доцільності; 2) оцінка фактичних обставин; 3) формування умовиводів; 4) здійснення юридичної «реконструкції». Як наслідок, стають можливими: терморальні «вигадки» (перспективне визнання обставин до їх фактичної появи або виникнення пізніше ніж насправді, альтернативні напрямки «реконструкції» юридичних фактів і складів, які існували, але минули); заповнення «прогалин» (доказування за умовиводами, прирівнювання відмінних обставин, вказівка на дійсність нечинних обставин або навпаки) тощо.

Правові фікції можуть стати джерелами узагальнення нормативних підходів. Нерідко правові фікції доцільно застосовувати за умови існування хибних чи явно помилкових суджень у положеннях чинних юридичних норм. Як наслідок, мінімізуються часові та ресурсні витрати на уточнення фактичних обставин справи та надмірне мотивування судового рішення. У межах дискреції в застосуванні норм фінансового права, фікції створюють умови для встановлення й усунення суперечностей у нормативних приписах чи неузгодженості відносин за їх змістом чи формою з урахуванням дійсних проявів життєдіяльності держави та суспільства. Наведене дозволяє усунути невизначеність у практиці правозастосування, усунути прогалини в праві, мінімізувати зловживання платників і контролюючих органів. У такий спосіб відбувається заміщення юридичних фактів та складів фікціями за наявності запиту, законних очікувань суспільства в умовах прогалин дійсного нормативного регулювання.

Передумова аргументу, як правило, може бути представлена в гіпотетичній формі. У теорії та філософії права нерідко застосовується ідея припустити щось заради аргументу або з припущенням істини однієї пропозиції для того, щоб зрозуміти якесь інше судження. Можливими є припущення або гіпотези щодо окремого факту для відповідної аргументації за обставин, в яких це не має значення чи припущений факт є

істинним або хибним. Хоча фактичний факт справи не має значення, допускається існування деякого факту, оскільки припущення додає зрозумілості та ясності в сприйнятті конкретних обставин справи. Таким чином, виявляється зв'язок між юридичними фікціями та правовими нормами. Оскільки судді зобов'язані виправдовувати такі відхилення від правил, вони вдаються до відповідних виправдальних маневрів, щоб уникнути простого твердження, що вони не дотримуються правила. Один з таких маневрів, хоча навряд чи єдиний, є одним з видів юридичної фікції, переосмислення фактів події, щоб зробити ці факти сумісними з правилом, і рівночасно дозволяючи одержати правильний результат. Йдеться про тип юридичної фікції – переосмислення. Тобто суд розглядає створення фікції як законну дію в межах судового процесу; діяльність, що може виконуватися, – без приховування як дискретно істинна категорія.

Обґрунтовано позицію, що оцінні поняття установлюють концептуальні засади розсуду адміністративних судів. Указані категорії впливають на межі судового активізму та диспозитивного тлумачення юридичних норм адміністративним судом для забезпечення правової визначеності та єдності правових позицій, одноманітності способів вирішення спорів. Застосування оцінних понять можливе як за умови «позитивного», так і «негативного» регулювання, у разі існування неясного змісту юридичних норм. Процесуальний розсуд є легітимним у разі існування регламентованого на рівні закону процесуального права одночасно обрати кілька моделей поведінки. Тому необхідно забезпечити загально-інституційні та інстанційні характеристики легітимізації процесуальної поведінки суду та учасників справи з огляду на мету закону (телеологічне тлумачення) та співвідношення між аргументами з контексту справи відповідно до принципів верховенства права та справедливості.

Під оцінними поняттями в правозастосуванні у фінансовому праві необхідно розуміти встановлене на нормативному рівні узагальнення сутнісних характеристик правової дійсності, яке підлягає деталізації правозастосувачем під час правозастосування як прояв індивідуалізованого врегулювання суспільних відносин. Багатозначні оцінні поняття з неконкретизованим змістом формують основу для змістовного тлумачення норм права щодо реалізації правосуддя, розв'язання конкретних спорів на власний розсуд судді за умови неухильного дотримання встановлених законом меж процесуального розсуду. Суд під час використання оцінних понять звертається до «відповідного» значення слів. Можна вести мову про такі сценарії використання оцінних понять в правозастосуванні у фінансовому праві: 1) правомірність практики реалізації з огляду на обмеженість загальними правилами юридичного формалізму з урахуванням конкретних умов життєдіяльності держави та суспільства, зокрема, для ліквідації прогалин у праві; 2) вчинення діянь, пов'язаних з необмеженим розсудом, виходом за межі дискреційних повноважень у спосіб протиправного зловживання владою чи недбалості.

Під час установлення допустимості застосування оцінних понять простір рішень утворюють усі потенційні дискреційні повноваження суду. Належна модель поведінки формується при розгляді умовних «вершин графів» (конкретних процесуальних рішень при розгляді та вирішенні адміністративної справи) і «ребер» (мотиваційних підходів суду, зв'язків між обставинами та аргументами у справі). У такий спосіб відбувається «перебір» потенційних рішень у спосіб переходу на наступного можливого варіанту,

зокрема, за умови «модифікації» (оновлення) попереднього. Не виключається добудова метааргументів над метааргументами, які застосовуються при використанні оцінних понять під час здійснення процесуального розсуду за правилами адміністративного судочинства. Окремо мають існувати аргументи мінус першого порядку, що розміщуються назад від метааргументів за такими напрямками:

- звуження, коли акцент робиться на конкретні методи вирішення завдання, відкидаючи інші;

- встановлення наслідків умов завдання як вступної категорії до нової ситуації, відповіді, а не лише пояснень. Наприклад, перехід від висвітлення ситуації до розгляду її наслідків, згідно з якими добудовується концепція. Можливе «порочне коло», коли добудовується за допомогою ситуації частина моделі, з подальшим поясненням самої ситуації;

- проведення само-, аналізу, чому, навіщо та як почалося та триває розв'язання завдання;

- конкретизації як звуження ряду ситуацій до однієї. Як зразок звуження загальної проблеми до конкретної справи;

- здійснення незворотних в загальному випадку переходів.

Суддя як інтерпретатор зіставляє сутність конкретного явища правової дійсності з еталоном правомірної поведінки. На підставі аналізу конкретної юридичної норми об'єктивно можна встановити перелік випадків, які охоплюються її обсягом. Суб'єктивізм проявляється при зміні фактичних обставин адміністративної справи, в разі існування невичерпного переліку випадків дискреції тощо. Надалі відбувається тлумачення, конкретизується зміст відповідного поняття з урахуванням судового розсуду, конкретних історичних умов і часу застосування оцінного поняття. За результатом аналізу норми права суддя має право, зокрема, здійснити тлумачення змісту юридичної норми, застосувати аналогію закону або права. Як наслідок, виявляється судова правотворчість, обумовленість результату якої встановлюється принципами верховенства права та справедливості, а також нормами моралі.

Обґрунтовано, яким чином суд має пояснити причини застосування та самостійно встановити межі дискреції з огляду на здоровий глузд і внутрішнє переконання в розумній та моральній достовірності сформульованих правових позицій. Касаційний суд посиляється на юридичні категорії «встановленого законом», «суду, встановленим законом» та інші. У цьому плані в разі відмови у відкритті касаційного провадження касаційна скарга не містить обґрунтувань неправильного застосування норм матеріального права чи порушень норм процесуального права.

Дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві тісно пов'язана з реалізацією публічного інтересу при вирішенні спорів, який є стрижнем для формування меж судового диспозитивного тлумачення юридичних норм. Йдеться насамперед про правомірність практики реалізації судового розсуду з урахуванням конкретних умов життєдіяльності держави та суспільства, зокрема, для ліквідації прогалин чи невизначеностей у праві.

Уточнено, що межі судового диспозитивного тлумачення юридичних норм щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві виявляються в оцінці позовних вимог під час забезпечення позову та виходу за межі позовних вимог.

Допустимість відкриття касаційного провадження, якщо справа становить значний суспільний інтерес чи має виняткове значення для скажника, зумовлена потребою забезпечення єдності судової практики. Йдеться про реалізацію принципів верховенства права та правової визначеності, рівності перед законом і судом з метою гарантування розумної передбачуваності судового рішення. Запропонований підхід практики правозастосування втілюється при уніфікованому застосуванні судом однакової юридичної норми в однакових справах щодо різних осіб.

Відмовляючи у відкритті касаційного провадження, суд оцінює характер і сумлінність процесуальної поведінки учасників справи, добросовісність ставлення до наявних у них прав і здійснення їх реалізації в такий спосіб, щоб забезпечити неухильне та своєчасне (без суттєвих затримок та зайвих зволікань) виконання встановлених законом або судом обов'язків. Підстави для визначення очевидності правильного застосування судами нижчих інстанцій юридичних норм, що не викликає розумних сумнівів при їх застосуванні чи тлумаченні, пов'язані зі змістом оскаржуваного судового рішення, обставинами, на які посиляється скажник в обґрунтування касаційної скарги, особливостями тлумачення та застосування норм матеріального та процесуального права у спірних матеріальних правовідносинах.

При відмові у відкритті касаційного провадження за відсутності виняткового значення адміністративної справи для скажника суд одночасно посиляється на підставу відсутності значного суспільного інтересу адміністративної справи. Особливі критерії пов'язані з оцінкою підстав для неможливості відкриття касаційного провадження за касаційною скаргою, що не мають фундаментального значення для формування єдиної правозастосовної практики та особливе значення для позивача. З дотриманням принципів верховенства права, правової визначеності та *res judicata* основоположними критеріями для застосування оцінних понять щодо встановлення неприйнятності касаційної скарги є такі: заявники не постраждали від значної шкоди; справа не розвиватиме право або не сприятиме однаковому тлумаченню закону; «питання права» не мають значення для широкого загалу. Наприклад, касаційний суд може встановити особливі та непереборні обставини для відступу від сформованої практики правозастосування.

Для відмови у відкритті касаційного провадження суд має зважати на такі підстави: 1) неприйнятність касаційної скарги – суспільно значущі чи виняткові обставини не виявлено; обґрунтування щодо їх наявності не наведено або є недостатнім; 2) відсутність фундаментального значення адміністративної справи для формування єдиної правозастосовної практики – необґрунтованість суспільної важливості чи виняткового значення для учасника справи; відсутність особливих, рідкісних чи унікальних ознак вимог скажника, а також нового, уніфікованого розуміння та застосування права як для сторін спору, так і для невизначеного кола суб'єктів правовідносин. Для відмови у відкритті касаційного провадження Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду альтернативно встановлює: 1) виникнення обставин після спливу строку касаційного оскарження; 2) неповажність та необ'єктивність обставин; 3) залежність від волевиявлення сторони, можливість своєчасного вчинення процесуальної дії зі звернення до суду касаційної інстанції з касаційною скаргою у визначений законом строк з доказами на підтвердження підстав; 4) відсутність причиново-наслідкового зв'язку з реалізацією права на касаційне

оскарження, дійсними істотними перешкодами чи труднощами для своєчасного вчинення сторонами у справі процесуальних дій.

Трактування та критерії необґрунтованості касаційної скарги як орієнтир для формування судової практики на підставі чинних процесуальних приписів застосовуються з урахуванням встановлених процесуальних «фільтрів», підтверджених позиціями Європейського суду з прав людини: 1) щодо історії справи (короткого змісту позовних вимог, рішень судів попередніх інстанцій, вимог касаційної скарги) – відповідно до легітимної мети; 2) стосовно оцінки та формулювання правових позицій Верховного Суду – із додержанням вимог щодо якості закону (доступності, передбачуваності, чіткого визначення меж дискреційних повноважень); 3) щодо резолютивної частини ухваленого судового рішення – з огляду на «необхідність у демократичному суспільстві», принцип пропорційності.

Інститут процесуальних строків спрямований стимулювати учасників адміністративного судочинства своєчасно та добросовісно виконувати процесуальні обов'язки щодо вчинення процесуальних дій. Тому касаційний суд при відмові у відкритті провадження зважає на часові межі для обчислення та поновлення строків у кожній конкретній справі. Для відмови у відкритті касаційного провадження суд касаційної інстанції бере до уваги відсутність непереборних та об'єктивних перешкод, істотних труднощів, які унеможливили своєчасне, у встановлений процесуальним законом строк подання касаційної скарги. Ураховуються обставини справи, що залежать від волі скажника та не надають йому права в будь-який необмежений час після спливу строку на касаційне оскарження реалізовувати право на звернення до суду. Існують обмеження для поновлення строків з урахуванням категорії «розумності» інтервалів часу для вчинення процесуальних дій.

РОЗДІЛ 5

ПЕРСПЕКТИВИ РЕАЛІЗАЦІЇ ДИСКРЕЦІЇ

В ПРАВОЗАСТОСУВАННІ У ФІНАНСОВОМУ ПРАВІ

5.1 Застосування зарубіжного досвіду щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві

Зарубіжний досвід щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві пов'язаний з аналізом зв'язку між елементами пізнання та волі під час здійснення розсуду. Йдеться про розуміння дискреції як конструкції права та як конкретизації права в широкому сенсі, що виходить за межі дозвоільних юридичних норм. Закріплені правовими нормами оцінні судження можуть піддаватися різному тлумаченню та виправдовувати різні рішення залежно від фактичних обставин, які потребують регулювання. Можливе також втручання осіб, які мають дискреційні повноваження, у процес прийняття рішень.

Зокрема, наднаціональні підходи Європейського Союзу щодо тлумачення та застосування дискреції були спричинені кризою реформи економічного управління та регулювання фінансового ринку. Це питання багато обговорювалося щодо здатності первинного права Союзу стримувати зростання повноважень інституцій та створених ЄС органів, зосереджуючись на відповідних конституційних і демократичних наслідках. Резонансні рішення Суду Європейського Союзу у справах Case C-62/14 [82], C-270/12 [80], C-370/12 [79], які схвалили набуті та надані виконавчим органам Європейського Союзу повноваження, також викликали дискусію [134, с. 340–360].

Основна увага зосереджена на тому, як закон може обмежувати та структурувати суттєві вибори в межах дискреційного простору [4, с. 544–555]. Роль закону в структуруванні цих виборів полягає в тому, що хоча дискреційне право розглядається насамперед у контексті контролю, питання його відношення до закону є ширшими. Дискреційні права в наднаціональному законодавстві Європейського Союзу засновані на відмінності між політичним вибором і технічними оцінками. Це пояснює поширеність дихотомії між «широкими дискреційними повноваженнями» та «чітко визначеними виконавчими повноваженнями» у тлумаченні правових норм, які надаються правозастосувачам.

Описаний підхід враховує відмінності між складними технічними оцінками та оцінками суспільних інтересів (що може спричинити вибір політики). Попри те, що ретельне вивчення складних технічних оцінок може призвести до оцінки суті дискреційних повноважень, можливо, обмеживши вибір, який вважатиметься розумним або правдоподібним, перевірка все ще стосується правильності фактичної основи дискреційних рішень, а не політичних виборів, які впливають із застосування дискреційних повноважень. Наведене дозволяє ретельно досліджувати ті вибори, які логічно впливають із фактичних оцінок як питання пізнання, а не вибори шляхом балансування суспільних інтересів, яких потрібно прагнути, проти тих, які можуть бути втрачені за конкретних обставин. Цей підхід представляє унітарну концепцію дискреційних повноважень як процесу нормативної конкретизації з огляду на частково заздалегідь визначені цілі та релятивує різницю між політичним вибором і технічними оцінками, між знанням і волею, яка пронизує свободу розсуду в праві Європейського

Союзу і в національних доктринах. Така конструкція означає, що дискреція є простором, який не вільний від нормативно-правових визначень і, зокрема, від оцінних суджень, які лежать в основі правових норм і виражені в них.

Наприклад, у справі ESMA Суд Європейського Союзу відхилив позов Сполученого Королівства, згідно з яким повноваження Європейського органу з цінних паперів і ринків (ESMA) порушили межі делегування, визначені в попередній судовій практиці, оскільки такі рішення мали перевагу над рішеннями національних органів з питань конкуренції (діяти чи не діяти) на підставі статті 28(1), (2) Регламенту Європейського Парламенту та Ради № 236/2012 від 14 березня 2012 року про короткі продажі та деякі аспекти кредитно-дефолтних свопів [122]. Суд розглянув природу цих приписуваних повноважень, взявши за відправну точку дихотомію між «дискреційними повноваженнями» та «чітко визначеними виконавчими повноваженнями». Існування «значної кількості факторів», які визначають параметри дискреційних повноважень, стало підставою для висновку Суду Європейського Союзу про те, що повноваження ESMA «точно визначені» [80] (п.п. 27–40, 43–53, 105). Хоча Суд Європейського Союзу не стверджував, що повноваження ESMA не є дискреційними, повторивши дихотомію, він також не відхилив припущення, що ці повноваження не передбачають «широку свободу розсуду, [яка може] зробити можливим виконання фактичної економічної політики» [78] (п. 41).

Це був аргумент Парламенту (рішення визначаються не політичними міркуваннями, а «складними професійними міркуваннями»), Ради («ESMA не має жодної свободи розсуду... зобов'язане вжити таких заходів, які виникають за відповідних обставин») і Комісії («оцінка фактичних елементів, зазначених у відповідному законодавстві, не тягне за собою [для ESMA] прийняття вибору економічної політики, а просто проведення технічної оцінки у сфері знань»). Суд Європейського Союзу не відхилив ці аргументи. У кількох параграфах було підкреслено, що повноваження ESMA стосуються технічної фактичної оцінки або в будь-якому випадку «залежать від конкретного професійного та технічного досвіду». Аргументація була зосереджена на підпорядкуванні повноважень правозастосувача судовому перегляду, а не на природі цих повноважень: доки вони підлягають судовому перегляду, це не впливає на їхню законність [80] (п.п. 35, 37, 40, 52, 82, 105).

На думку Суду Європейського Союзу, різноманітні встановлені законом умови відповідають цій вимозі. Вони чітко деталізували повноваження агентства. Серед них є перевірка того, чи існує «будь-яка загроза серйозної фінансової, монетарної або бюджетної нестабільності», яка «може серйозно загрожувати нормальному функціонуванню та цілісності фінансових ринків або стабільності всієї чи частини фінансової системи в Союзі» або «можливість дефолту будь-якої держави-члена або наднаціонального емітента» відповідно до статті 24(3)(b) Делегованого Регламенту Єврокомісії № 918/2012 від 05 липня 2012 року, що доповнює Регламент № 236/2012 [37]. Суд Європейського Союзу вказав, що перевірка правових умов потребує складних технічних оцінок, які покладаються на професійну експертизу, яку агентство може зібрати [80].

Наднаціональна практика Європейського Союзу щодо реалізації дискреції дотримується прагматичного підходу до перегляду розсуду органів та інституцій Європейського Союзу [125, с. 649]. Якщо інституції мають широкі дискреційні

повноваження, контроль обмежується перевіркою того, чи були дотримані процесуальні норми та чи акт містить «явну помилку, чи є зловживанням повноваженнями, чи орган явно не перевищив межі свого розсуду» [100, с. 419–452]. Наведена формула була відносно стабільною, але суворість судового перегляду суттєво різнилася з часом і в різних секторах [40, с. 409–429; 74, с. 498–499]. Важлива тенденція, яку можна простежити у справах, які розглядав Суд Європейського Союзу, стосується проведення фактичних оцінок таким чином, що може потенційно нейтралізувати де-факто сам принцип «визнання запасу економічної оцінки».

Європейський досвід заснований на тому, що дискреційні повноваження щодо фінансових питань не означають, що потрібно утримуватися від перегляду тлумачення інформації економічного характеру. Необхідно встановити, чи докази, на які посилаються, є фактично точними, надійними та послідовними, чи містять всю інформацію, яку необхідно взяти до уваги для оцінки складної ситуації, чи здатні обґрунтування зроблені на їх основі висновки [100, с. 428–429]. Хоча стандарт доказування не охоплює спектр можливого різного ступеня інтенсивності контролю, можливе застосування критерію «явної помилки в оцінці» для перегляду дискреційних рішень. Можна не лише перевіряти інформацію, на основі якої було ухвалено акт, спосіб, у який особа, яка приймає рішення, збирала та обробляла цю інформацію, але й оцінювати правдоподібність висновків, зроблених на основі цього. Водночас зберігається обмежений контроль над складними оцінками, які ґрунтуються на юридичній кваліфікації фактів і, отже, є основою для дискреційних рішень.

В євроінтеграційних реаліях, Україні необхідно повною мірою враховувати нормативну концепцію права та дискреції в Європейському Союзі. Важливо імплементувати унітарний підхід щодо дискреції, який характеризує її як: (1) простір, де особи, які приймають рішення, беруть участь у творчому процесі конкретизації норм, функціональних для досягнення суспільних інтересів; (2) автономію, яку закріплюють правові норми, яка має обмежений характер. Оцінки, зроблені під час здійснення дискреційних повноважень, не можуть бути відокремлені від обов'язку обрати курс дій, який, згідно з їх тлумаченням, є придатним для досягнення суспільних інтересів, які вони мають зважувати та переслідувати. Процес конкретизації нормативних програм, окреслених у правових нормах, бере до уваги діалектичний зв'язок між оцінкою реальних життєвих ситуацій і зважування, взаємного пристосування та впорядкування суспільних інтересів, які визначає правова норма та що конкурують між собою.

Що стосується національних підходів європейських країн щодо дискреції, зокрема, в правозастосуванні у фінансовому праві, то здатність робити вибір розглядається як ядро дискреційних повноважень. Суспільні інтереси, які мають захищатися та зважуватися в кожному випадку, визначені на високому рівні абстракції (навіть якщо вони можуть бути конкретизовані критеріями дій, визначеними законом). Саме під час процесу оцінки обставин, які можуть вимагати дій, суспільні інтереси, закріплені в абстрактній схемі юридичної норми, набувають значення, розкриваючи інтереси, які потрібно захищати.

Наприклад, однією з відмінних рис німецької правової системи є велика кількість аналітичних відмінностей, спрямованих на уточнення дискреційних повноважень та їхнього відношення до закону, навіть якщо діють обмеження для цього підходу. Визнається, що способи, якими правові норми зв'язують і розмежовують межі

«маневру» осіб, які приймають рішення, надто різноманітні, щоб вписатися в типологію [27, с. 684–690; 129, с. 220; 155, с. 448]. Частиною цього підходу є розрізнення між невизначеними правовими поняттями (*unbestimmte Rechtsbegriffe*) і дискрецією (*Ermessens*) [64, с. 69–70]. Наведене супроводжувалося різким розділенням правової норми на частину, яка визначає умови, за яких особа, яка приймає рішення, може діяти (*Tatbestand*), з одного боку, та частину, яка вказує на можливі правові наслідки (*Rechtsfolge*), до якої, з іншого боку, може бути віднесено розсуд [98, с. 135, 143, 146–148]. Це може бути одним зі способів пояснити відмінність між «широкими дискреційними повноваженнями» та «чітко визначеними виконавчими повноваженнями».

У Німеччині повний контроль за питаннями фактів і права базується на статті 19(4) Основного закону, що зумовлює значне скорочення простору розсуду [6, с. 1437–1462; 129, с. 226–230; 155, с. 453]. Беручи за точку відліку різні логічні моменти прийняття рішень, аналіз дискреційних повноважень традиційно розрізняє фактичні оцінки, тлумачення застосовуваних юридичних норм, віднесення фактів до правової норми та визначення наступних правових наслідків [98, с. 133–134]. Обмеження допускаються, щоб зберегти простір для вибору (на власний розсуд або подібного роду), який належить до відповідальності осіб, які приймають рішення. Такі обмеження повинні мати правове підґрунтя, тобто їх має бути можливо визначити шляхом тлумачення застосованих правових норм, що вони мали на меті надати дискреційні повноваження особі, яка приймає рішення [27, с. 684–690].

Юридичні норми використовують невизначені правові поняття під час установлення умов дії (*Tatbestand*), таких як «громадський порядок», «найкраща доступна техніка», «важлива причина» тощо. Існують різні причини невизначеності та різні типи невизначених понять. Якщо їх можна визначити шляхом перевірки фактів (емпіричних концепцій, таких як «місцеві звичаї», наукових концепцій, щодо яких існує консенсус), вони підлягають повному перегляду і, отже, можуть бути визначені правом, навіть якщо останнє може постійно адаптуватися. Дискреція, в принципі, виключена (хоча є винятки). Невизначеність іншого типу понять може спричинити простір конкретизації, який може залишитися на розсуд правозастосувача. Йдеться про нормативні чи ціннісні поняття, які не порушують конституційний принцип достатньої нормативної визначеності. Вони можуть підлягати контролю, якщо за допомогою тлумачення не можна визначити, що законодавець мав намір залишити свободу розсуду особі, яка приймає рішення (*Beurteilungsspielraum*) [98, с. 145–146, 148; 155, с. 453–458].

У виняткових випадках, коли визначення значення невизначених понять вимагає спеціальних технічних знань, характер таких «технічних» оцінок залежить від організації та процедури відповідального правозастосувача, який має надати достатньо гарантій для забезпечення повного та неупередженого тлумачення спірних термінів. Визначення змісту невизначених правових понять розуміється як питання пізнання та правового тлумачення, а не як джерело розсуду. Дискреція, навпаки, вимагає волевиявлення у визначенні змісту акта або в здійсненні вибору, дозволеного законом. У загальноприйнятому розумінні розсуд виникне у визначенні юридичних наслідків, тобто у визначенні змісту акта (*Rechtsfolge*) [101, с. 14]. Дискреційні повноваження допустимі, шляхом законодавчого закріплення в частині норми, яка визначає фактичні умови дії. Носії дискреційних повноважень конкретизують директиви, що впливають з правових

норм, під свою власну відповідальність. Схвалюється широке поняття дискреційних повноважень, що охоплює вибір осіб, які приймають рішення, на основі концепцій *Ermessen* і *Beurteilungsspielraum*, що втілюють різні техніки нормативного формулювання [129, с. 220–221].

У французькій практиці акцент зроблено на раціональних елементах процесу прийняття рішень як елементі законності та на перевірці умов, коли норма пов'язана зі здійсненням дискреційних повноважень, а також питаннях перевірки правового характеру щодо доказування [55]. Дискреція може виникнути під час оцінки фактів та їхньої юридичній кваліфікації, коли факти ставляться у зв'язок із нормами, щоб визначити, чи виконано умови та які дії вжиті з огляду на фактичні та юридичні причини (суть процесу прийняття рішень). Можливий принципово прагматичний вибір, коли політичні міркування (наприклад, необхідність уникати конфліктів в делікатних сферах) і технічні причини (наприклад, брак досвіду, необхідного для вирішення проблеми) можуть мати однакову вагу. Дискреційні повноваження в основному визначаються в контексті *recours pour excès de pouvoir*. *Excès de pouvoir* містить різноманітні підстави для перевірки (*moyens*), включаючи порушення щодо юридичних і фактичних причин (*motifs*), мети (*but*) і змісту (*contenu*) дії. Зовнішня законність може бути скомпрометована відсутністю компетенції (*incompétence*), процедурним (*vice de procédure*) чи формальним недоліком (*vice de forme*) [62, с. 469–470, 471–473, 478–483; 154, с. 75–80, 89–91].

Зосереджуючись, зокрема, на контролі причин (мотивів) і мети діяння, у французькій практиці може бути місце для розсуду у визначенні причин і в розмежуванні мети діяння, залежно від того, що було б юридично визначено в цьому відношенні. Навіть якщо не було норми закону, причини, що обумовлюють прийняття акта, мають існувати. Лише тоді компетенція особи, яка приймає рішення, регулярно реалізується. Рішення, яке не має вагомих причин, є неправильним, оскільки суперечить раціональному процесу прийняття рішень. Це незаконно, оскільки порушує звичаєве правило, згідно з яким вчинок повинен мати мотив. Причини дії завжди є елементом законності і як такі підлягають контролю. Залежно від змісту застосовного права, може існувати дискреція в оцінці значення цих основних причин, але не в їхній наявності. Подібним чином, контроль мети діяння також є контролем законності, оскільки діяння має здійснюватися з огляду на мету, яка є юридично схваленою, навіть якщо вона визначена лише в абстрактних термінах [21, с. 388–392].

Італійська практика щодо реалізації дискреції, зокрема, в правозастосуванні у фінансовому праві пронизана тлумаченням відмінності між власне дискреційним правом і технічним [97, с. 1996]. Свобода дій визначається як межа вибору, що впливає з порівняльної оцінки публічних і приватних інтересів, які конфліктують у конкретній ситуації. Така свобода дій на власний розсуд дає змогу шукати рішення, яке найкраще відповідає суспільним інтересам і керується значенням, яке правові норми приписують суперечливим інтересам. Роблячи дискреційний вибір, правозастосувачам необхідно враховувати не лише інтерес, який уповноважувальна юридична норма визначає як мету дії (первинний суспільний інтерес), але й інші публічні інтереси, які захищені законом (вторинні публічні інтереси). Ніякий інтерес не існує окремо від інших. Останнє може вплинути на цінність, яку особи, що приймають рішення, мають надавати суспільним інтересам, що становить сутність їхньої влади. Захист може навіть перешкоджати

досягненню цього суспільного інтересу. Вирішальне значення має оцінка обставин, за яких приймається рішення, з огляду на оцінні судження, властиві застосовним правовим нормам [64, с. 74–79].

Дискреція в італійському правозастосуванні охоплює як пізнання, так і волю. Розсудливість пов'язана з розумінням і встановленням відношень між суперечливими суспільними інтересами та визначенням цінності, яку можна приписувати кожному, роблячи вибір на основі такої оцінки. Хоча власне дискреційне право не існує без акту волі, когнітивний аспект дискреційного права може бути вирішальним для зважування суспільних інтересів, які формують суть дискреційного права, і може регулюватися неюридичними концепціями та правилами. Дихотомія пізнання / воля не є вирішальним критерієм для розмежування власного розсуду та технічного розсуду. Різниця полягає в типі судження, яке передуює акту вирішення чи визначення (*volontà*): у разі технічного розсуду, на основі наукових критеріїв, ідентифікації оцінних суджень щодо суспільних інтересів під загрозою, які особа, що приймає рішення, вважає закріпленими у застосовній правовій нормі шляхом порівняльної оцінки, у разі реалізації власне дискреційного права [64, с. 70–85]. Оцінки можуть бути предметом різних думок і оскаржуватися, але межа вибору, яку вони можуть передбачити (технічне право на власний розсуд), вважається відмінним від вибору, що мається на увазі під час здійснення дискреційного права. Вони не вимагають акту волі, який пов'язаний з розсудом. Таким чином, технічний розсуд і власне розсуд належить до різних моментів процесу прийняття рішень, які часто розглядаються як логічно різні: фактичні оцінки та оцінки суспільних інтересів.

Іспанський підхід щодо реалізації дискреції, зокрема, в правозастосуванні у фінансовому праві стосується застосування концепції досвіду (наприклад, здатності виконувати функції, терміновості) та оцінки «вартості» (наприклад, суспільної корисності) [30, с. 61; 45, с. 481].

Конкретизація відбувається в момент кваліфікації конкретних обставин, до яких їх застосовують. Розрізнення доводиться до крайності, коли на момент застосування норми невизначені поняття передбачають лише одне справедливе рішення (наприклад, у фактичній ситуації або існує негативний вплив, або такого ефекту немає). Відбувається підведення конкретних реальних обставин під юридично визначену ситуацію. Їхнє тлумачення не дозволяє вибору між різними можливими рішеннями, характерними для дискреційних повноважень. Це інтелектуальний процес розуміння реальності на основі зібраних доказів відповідно до змісту, який пов'язаний з використанням невизначеного правового поняття. Йдеться про процес, який, як правило, має підлягати контролю, на відміну від процесу вибору між альтернативами, які однаково дійсні перед законом. Наслідки цієї конструкції зрозумілі: розширення контролю, що звужує сферу дискреційних повноважень.

Для України особливо корисним вбачається німецький, французький та італійський досвід у контексті врахування когнітивно-вольових характеристик дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві та свободи вибору щодо контролю причин (мотивів) і мети діяння, можливих наслідків, коли обмеження допускаються, щоб зберегти простір для вибору. У такий спосіб юридичні норми, які надають та розмежовують дискреційні повноваження, посиляються на забезпечення суспільних інтересів (наприклад, міжнародну конкурентоспроможність конкретної галузі,

фінансову стабільність тощо). Визначаючи суспільні інтереси, навіть якщо вони знаходяться на високому рівні загальності, і, відповідно, визначаючи умови, яких особи, що приймають рішення, мають дотримуватися під час здійснення дискреційних повноважень, норми відображають компроміс між інтересами, що конкурують і які реагують на конкретні соціально-економічні, політичні чи культурні особливості.

Таким чином, відбувається процес конкретизації нормативної програми дій, яка спрямована на пошук рішень, які найбільше відповідають суспільним інтересам. Імплементуються нормативні програми, які відображають оцінні судження щодо того, які суспільні інтереси потрібно захищати, що зважувати, чому надавати перевагу та чим жертвувати під час виконання своїх функцій. Розсуд створюється не лише законом – це здатність робити вибір, який найкраще конкретизує нормативні програми, які політичні процеси перетворили на правові норми. Йдеться про вибір варіантів, які найкращим чином задовольняють суспільні інтереси, захищені законом, відповідно до основоположних цінностей і правових принципів, на яких ґрунтують правовий порядок, частиною якого вони є.

Практика країн Азії щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві пов'язана з інструментальним виміром правозастосування та підзвітністю. Зокрема, в Індії дискреційна поведінка відбувається під час впровадження інструментів, які потенційно можуть сприяти усвідомленню важливості та наслідків використання власного розсуду у формулюванні регулятивних правил з позиції ефективності таких заходів [1]. Досвід Індонезії пов'язаний з публічною підзвітністю в контексті: соціальної допомоги дискреційного характеру; бюджетних закупівель, що ґрунтуються на потребі місцевих суб'єктів публічної адміністрації за підтримку уряду [56]. Тобто згідно з азійським підходом дискреційна характеристика діяльності враховує її сутність та особливості бюджетного процесу.

В українських реаліях реалізації дискреції щодо правозастосування у фінансовому праві не доречно ігнорувати азійський досвід. Описані підходи щодо інструментального виміру правозастосування та підзвітності, зокрема, в бюджетному процесі скеровують тлумачення правових норм на пошук суттєвих виборів, які правозастосувачі можуть зробити в межах, установлених цими нормами. Здійснення дискреційних повноважень стає процесом створення нормативів (оскільки воно створює норми поведінки загального чи індивідуального масштабу), на який впливають політичні напрямки, визначені особами, які приймають рішення. Як наслідок, робляться експертні оцінки, на основі яких вирішуються комплексні економічні та технічні оцінки. Формується демократична система мотивації, моральні та ідеологічні уподобання тих, хто бере участь у прийнятті рішень, з урахуванням конкретного контексту ухвалення рішення.

Отже, імплементація зарубіжного досвіду щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві з урахуванням українського контексту призводить до того, що наднаціональні та національні елементи починають переплітатися під час здійснення дискреційних повноважень до такої міри, що аналітичне розрізнення між тлумаченням норми, технічними оцінками та оцінками суспільних інтересів зумовлює реальність прийняття рішень на підставі встановлених критеріїв у спосіб, який потенційно мінімізує шкоду для правильного розуміння дискреційних повноважень як конструкції права та простору автономії для вибору, який має нормативний ефект.

5.2 Правове забезпечення розвитку інституту дискреції у фінансовій деліктології

Категорія «фінансова деліктологія» має економічний вимір і не є широко вживаною в національній юридичній доктрині. Водночас охоплювана цим інститутом проблематика пов'язана з питаннями, які перебували на розгляді науки фінансового права з самого початку її формування. Нагальними наразі є проблеми, які потребують детального вирішення щодо: ретроспективної та оновленої концепції вини в податковому праві; фінансової відповідальності фізичної особи – підприємця, що використовує найману працю; фінансового економічного та політико-правового вимірів санкцій; фінансової відповідальності держави.

Основні підходи до тлумачення фінансової деліктології можна згрупувати за такими напрямками:

- розгляд як самостійного інституту фінансового права, а також фінансових правопорушень як підстави фінансово-правової відповідальності [430, с. 94];

- визначення деліктології порушень як наукового напрямку, в межах якого вивчаються сукупність порушень, її деліктологічні характеристики; причини та умови, що сприяють їх вчиненню; профілактика таких порушень [877];

- використання як категорії, що застосовується до кримінальних правопорушень [152, с. 36–53].

Описані підходи ілюструють тенденції національної та зарубіжної доктрини фінансового права щодо інституціональної приналежності фінансової деліктології. Так, іноземні дослідники насамперед звертаються до підходів кримінально-правової доктрини, з подальшим тлумаченням сутності та кваліфікацією вчинених фінансових правопорушень. Українська доктрина щодо розгляду фінансової деліктології в контексті застосування положень податкового чи митного законодавства зорієнтована на підходи національного законодавства, у межах яких статтями 202-1, 209, 210, 212, 212-1, 222-1, 222-2 Кримінального кодексу України [344] встановлено майновий ценз для розмежування відповідних кримінальних і некримінальних фінансових правопорушень.

Предметом цієї наукової розвідки є питання фінансової деліктології в широкому контексті як щодо предметного виміру некримінальних фінансових правопорушень, так і процедурних характеристик економічних і політико-правових санкцій, які застосовуються, зокрема, у зв'язку з вчиненням кримінальних правопорушень підсанкційними суб'єктами. Таким чином, під фінансовою деліктологією потрібно розуміти науку про відповідальність держави та суб'єктів приватного права за фінансові правопорушення, процедуру притягнення до такої відповідальності та застосування економічних і політико-правових санкцій.

Інститут фінансової деліктології необхідно тлумачити в доктрині інституціоналізму як складової неопозитивізму з ширшим предметом дослідження. Неопозитивістський підхід зорієнтований на аналіз мовних форм знання, логічних структур і співвідношення філософії та науки, науки та суспільства, синтез різноманітних наук [866, с. 262]. Сутність вказаної аналітичної юриспруденції стосується аналізу юридичних норм для з'ясування їхнього змісту, теоретичного осмислення й ефективного правозастосування [332, с. 24]. Мова науки як спосіб вираження знання дозволяє аргументувати та встановити межі для реалізації практики правозастосування з метою правомірного й ефективного притягнення винуватих до

фінансової відповідальності та відновлення порушених, невизнаних чи оскаржуваних прав і законних інтересів учасників правовідносин.

Так, філософія Алексі пов'язана з «інституціоналізацією розуму» як поєднання реального та ідеального вимірів права в інститутах ліберальної демократії – у трьох складових філософсько-правової системи: теорії юридичної аргументації, теорії конституційних прав і непозитивістській концепції права [380, с. 96]. Йдеться про інклюзивний (м'який) непозитивізм, коли моральні дефекти заперечують юридичну дійсність тоді, коли межа крайньої несправедливості порушена. Юридична чинність (правильність) пов'язана з моральною прийнятністю (правильністю), з урахуванням дуальної природи права щодо узгодження його ідеального та реального вимірів. Вимога правильності стосується поєднання принципів справедливості та юридичної визначеності, що зумовлює інституціоналізацію розуму в матеріальному та процедурному вимірах [2]. Тобто ідеальні та фактичні нормативно-соціальні характеристики ефективності права пов'язані, зокрема, з моральною правильністю поведінки правозастосувачів. Позитивність і правильність дискреційних рішень дозволяє уникнути притягнення до фінансової відповідальності. Заходи контролю підтримують баланс між ідеальним і реальним вимірами реалізації прав контролюючих органів і платників.

Національна правова податкова політика в умовах збройної агресії російської федерації проти України зорієнтована на тимчасове звільнення платників від фінансової відповідальності шляхом закріплення юридичних з ретроспективною дією, із подальшим виконанням цими особами встановлених законом зобов'язань. Наприклад, йдеться про перехід від загальних до спеціальних правил оподаткування щодо сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [195, с. 38]. У цьому контексті Верховний Суд сформулював правову позицію, відповідно до якої вимоги щодо заяви платника єдиного внеску як підстави для звільнення від виконання своїх обов'язків, визначених частиною другою статті 6 Закону України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції» [805], на період з 14 квітня 2014 року до закінчення антитерористичної операції, не можна виокремлювати з контексту норми, яка вимагає системного аналізу положень у сукупності статей 6, 25 і пункту 9-4 розділу VIII Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [782]. Перебування платника єдиного внеску, місцезнаходження якого зареєстроване на території визначених переліком населених пунктів, де проводилася антитерористична операція, на обліку в органі доходів і зборів, який розташований поза межами території проведення антитерористичної операції, – виключає звільнення такого платника від відповідальності, штрафних і фінансових санкцій, встановлених законом (згідно з рішенням Касаційного адміністративного суду від 30 березня 2018 року [838] та постановою Великої палати Верховного Суду від 06 листопада 2018 року у зразковій справі № 812/292/18 [471]).

На переконання Р.Ф. Ханової, законодавчі зміни внаслідок розгляду цієї зразкової справи свідчать про чіткий та зрозумілий намір законодавця щодо звільнення платників єдиного внеску лише від відповідальності за невиконання вимог законодавства щодо сплати єдиного внеску з фактом перебування такого платника на обліку в органах доходів і зборів, розташованих на території населених пунктів, де проводилася

антитерористична операція, за визначеним переліком [944, с. 213]. Подальше виключення пункту 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [782] вказує на помилковість попередньої державної політики.

У доктрині вказано, що новий закон може порушувати чиїсь легітимні очікування та негативно впливати на юридичні ситуації з минулого. Тому ретроспективна дія положень закону має ефективніше досягати поставлених цілей, аніж перспективні норми, гарантуючи об'єктивний перерозподіл соціальних благ та захист набутих прав і легітимних очікувань з огляду на помилку «циклічності», а економічні наслідки зворотної дії закону в часі мають бути менш шкідливими, ніж результати прийняття «суворих» законів із перспективною дією [89, с. 143–188] (зокрема, щодо оподаткування та реалізації публічної фінансової політики). Має існувати заслін порушенню прав і свобод суб'єкта приватного права з боку влади. Невмотивоване застосування зворотної сили закону є грубим порушенням права та сваволею законодавця ще з часів римського права, коли зворотною силою норм погіршувалося становище людей, які зазнавали несприятливих наслідків за дії, які на час їх вчинення були законними [438].

Важливо уточнити, що хоча в пункті 1 резолютивної частини Рішення Конституційного Суду України від 09 лютого 1999 року № 1-рп/99 закріплено поширення приписів частини першої статті 58 Конституції України про правила дії закону в часі на фізичних осіб [847], згідно з абзацом четвертим пункту 3 мотивувальної частини цього Рішення «це не означає, що цей конституційний принцип не може поширюватись на закони та інші нормативно-правові акти, які пом'якшують або скасовують відповідальність юридичних осіб. Проте надання зворотної дії в часі таким нормативно-правовим актам може бути передбачено шляхом прямої вказівки про це в законі або іншому нормативно-правовому акті.» [847]. На підставі пункту 2 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 19 квітня 2000 року № 6-рп суть зворотної дії в часі для нормативних актів пов'язана з тим, що їхні приписи поширюються на правовідносини, які виникли до набрання ними чинності, якщо вони скасовують або пом'якшують відповідальність особи [848]. Зазначене формулювання однозначно дозволяє випадки поширення ретроспективної дії норм фінансового права на юридичних осіб – у нормативних актах, які пом'якшують або скасовують відповідальність платників.

Особливість ретроактивного правозастосування стосується гарантування недопущення «повороту до гіршого» під час перспективного регулювання правовідносин, забезпечуючи баланс між стабільністю правової системи та безпосередньою дією нормативного акта в часі, яка враховує потреби держави та суспільства щодо вдосконалення регулятивних підходів та заповнення прогалин у праві. Наприклад, така модель щодо реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві представлена в постанові Верховного Суду від 13 жовтня 2020 року у справі № 640/19757/19 про відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями [601].

Схожий підхід до тлумачення ретроспективної дії норм про фінансову відповідальність пов'язаний із дискреційним застосуванням пункту 56 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [461] щодо кваліфікації діянь платників під час проведення податкових перевірок у контексті зміни

концепції вини (до та після 01 січня 2021 року). Під час установлення об'єктивної істини потрібно зважати на підхід *in dubio pro tributario* щодо врахування більш сприятливих для платника наслідків [461] (п. 56.21 ст. 56 цього Кодексу) та презумпції правомірності рішень платника [461] (підп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 цього Кодексу). Ретроспективна концепція вини діє в правовідносинах, які мають розпочатися та не припинити чинність до набуття чинності оновленою редакцією нормативних приписів. Доцільно зважати на всі фактичні обставини, спираючись на засади справедливості та рівності кожного перед законом і судом.

Зокрема, йдеться про поширення оновленої концепції вини на правовідносини, які виникли до 01 січня 2021 року, а коли податкові перевірки ще не були призначені, а здійснюються після 01 січня 2021 року, зокрема, нереальності господарських операцій, які були вчинені за правилами міжнародного оподаткування та стосуються визначення наявності або відсутності ділової мети. Основне правозастосовне навантаження пов'язане із застосуванням чинних законодавчих приписів з перспективною дією. Запропонована ретроспективна дія концепції вини має допоміжний та винятковий характер, коли не можна винести повною мірою вмотивоване та законне податкове повідомлення-рішення у разі невстановлення зазначених обставин податкового правопорушення. Описана модель правозастосування стає дієвою за умови, що це сприятиме правовій визначеності під час прийняття дискреційного рішення та унеможливить приховування несумлінної поведінки платників [195, с. 39].

У фінансовій деліктології застосовується низка санкцій, які мають економічну природу. Як вказує О.П. Орлюк, ці санкції за своєю сутністю є економічно-юридичними (майновими), бо не вигідність, небажаність передбачуваних ними заходів полягає у зменшенні майнової сфери правопорушника через його грошові фонди та кошти [439, с. 45]. Такі санкції означають міру відповідальності, запобіжного впливу та захисту, а також не вигідні наслідки, що з'являються після вчинення правопорушення, у контексті виконання правовідновлювальних (компенсаційних) заходів [422, с. 17–20] і каральних функцій [295, с. 224].

На переконання Л.К. Воронової, у фінансових санкціях виявляється міра не вигідних для її порушника наслідків, що втілюються в застосуванні спеціального фінансового впливу (пеня, штраф, припинення фінансування, закриття поточних рахунків тощо) [236, с. 25]. А.Й. Іванський зазначає, що стягнення у вигляді штрафу та пені, які стягуються на підставі відповідних рішень контролюючих органів за порушення прав і законних інтересів держави, належить до публічно-правових фінансових санкцій, оскільки характеризуються адресністю (спрямованістю до відповідного державного централізованого фонду грошових коштів) і мають грошовий характер стягнення як за винне протиправне діяння в галузі фінансового права, так і за правопорушення в межах відносин, які врегульовані нормами інших публічних галузей права чи системи спеціалізованого законодавства [295, с. 228]. Повною мірою варто підтримати описані тези.

Водночас у науці висловлюється позиція щодо адміністративної природи фінансових санкцій [345, с. 31]. Уточнюється, що наведене виявляється в предметі правового регулювання відносин і в адміністративно-правовій меті, процедурі та наслідках рішень про такі стягнення як адміністративних актів [361, с. 25]. Окреслений підхід можна вважати аргументованим лише в тому контексті, що методологія реалізації

відповідних санкцій та характер їхнього впливу на учасників фінансових відносин є публічно-правовими, а до інструментів діяльності суб'єктів публічної адміністрації в зазначеній сфері, зокрема, входять адміністративні акти. Водночас це не означає, що фінансові санкції стають адміністративно-правовими (як і господарсько-правовими, хоча мають майнову природу). В усіх описаних галузях права є свої спеціальні санкції, які як поняття не перетинаються за своїм обсягом. У практиці правозастосування у фінансовому праві найпоширенішими є такі спеціальні штрафні (фінансові) санкції:

- під час міжнародного оподаткування: за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності [506]; щодо трансфертного ціноутворення [592];

- під час обігу готівки: у сфері валютного регулювання та контролю [556]; за порушення норм із регулювання обігу готівки в національній валюті [535]; перевищення ліміту залишку готівки в касах платника податків [490];

- щодо грошових зобов'язань: за несплату грошового зобов'язання у зв'язку з помилковим визначенням розрахункового рахунку в платіжному дорученні [622]; у разі несплати (неперерахуванні) узгодженої суми грошового зобов'язання [488], узгодженої суми авансових внесків [553];

- під час використання РРО [593];

- щодо стягнення пені за несвоєчасне бюджетне відшкодування податку на додану вартість [482]; під час реєстрації податкових накладних [588], зокрема, за порушення граничних строків реєстрації [600];

- у сфері реалізації підакцизних товарів [505], зокрема, за порушення граничних термінів реєстрації акцизних накладних / розрахунків коригування [504];

- під час доведення митної вартості товару [516].

Необхідно уточнити, що в разі відсутності правового регулювання та фактичних умов, за яких господарська діяльність платника податків могла б бути законною, зокрема відсутності перехідного періоду введення такого регулювання, необґрунтованим є накладення штрафних санкцій [606]. Нарахування штрафних санкцій після порушення справи про банкрутство та під час дії мораторію є незаконним [638].

Звільнення від штрафних (фінансових) санкцій можливе, наприклад, з урахуванням приписів пункту 31 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [461], у 2015 році за порушення порядку обчислення, правильності заповнення податкових декларацій та повноти сплати податку на прибуток, але без звільнення від відповідальності за несвоєчасну сплату узгоджених сум податкового зобов'язання [563].

У процедурному вимірі застосування штрафних (фінансових) санкцій пов'язане, зокрема, з перевіркою контролюючим органом первинних документів за місцем реалізації чи зберігання товарів [498]. Контролюючі органи мають виключну компетенцію щодо скасування штрафних (фінансових) санкцій, нарахованих на суму податкового зобов'язання, яку платник податків сплатив без оскарження податкового повідомлення-рішення [526]. Можливим є часткове скасування податкового повідомлення-рішення – в частині накладення штрафних (фінансових) санкцій у якійсь сумі [575].

Іншим проблемним питанням щодо реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є те, що на рівні закону відсутні чіткі й однозначні положення, до якого саме виду юридичної відповідальності належать заходи впливу за

правопорушення, передбачені в частині другій статті 265 Кодексу законів про працю України [311]. За змістом частин третьої, четвертої вказаної статті ці штрафи є фінансовими санкціями [311] і не належать до адміністративно-господарських санкцій, визначених главою 27 Господарського кодексу України [246].

За загальним правилом, у доктрині така відповідальність роботодавця розглядається як фінансова [958, с. 231; 338, с. 125], а також як санкції комплексної природи [961, с. 25].

У судовій практиці зазначені заходи відповідальності на рівні підходів колегій суддів Касаційного адміністративного суду розглядалися в межах адміністративної відповідальності [520]. Об'єднана палата Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду дійшла висновку, що штрафи, передбачені статтею 265 Кодексу законів про працю України, є заходами фінансової відповідальності [613]. Такий підхід є виправданим в частині допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору у зв'язку з порушенням принципу «*non bis in idem*» як складового елементу принципу верховенства права [613] з урахуванням фінансової природи відповідальності за статтею 265 Кодексу законів про працю України [311] щодо фізичної особи – підприємця, що використовує найману працю, а також про неможливість одночасного притягнення до відповідальності за частиною другою статті 265 Кодексу законів про працю України [311] та частиною третьою статті 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення [312].

Верховний Суд при відступі від правової позиції керувався, зокрема, визначенням «відповідного» значення слів на основі: легітимізації стандартів і правил поведінки; врахування мети закону (телеологічного тлумачення), аргументів з контексту; орієнтації на справедливість, зокрема, щодо співвідношення між аргументами тлумачення як уточнювальної чи доповнювальної побудови права [954, с. 86–101, 105]. Прямо й опосередковано були застосовані такі методи тлумачення: буквальне, системне, цільове (телеологічне).

У межах буквального тлумачення було розглянуте нормативне номінування штрафів за статтею 265 Кодексу законів про працю України [311]. Системний підхід передбачає, зокрема, аналіз критеріїв «тесту Енгеля» з урахуванням кореспондуючих положень статті 61 Конституції України [325], статті 111 Податкового кодексу України [461], параграфів 105, 130, 132 рішення Великої палати Європейського суду з прав людини у справі «*A. and B. v. Norway*» [826], абзацу п'ятого пункту 3 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 30 травня 2001 року № 7-рп/2001 [845] тощо. Юридична кваліфікація відповідних правопорушень була здійснена судом з повною дискрецією та передбачала врахування природи делікту та/або ступеня тяжкості покарання.

Складовою принципу юридичної визначеності є принцип легітимних очікувань [598]. Таким чином, при встановленні фінансової природи та неможливості подвійної відповідальності фізичної особи – підприємця, що використовує найману працю, вирішальну роль відіграє цільове (телеологічне) тлумачення з урахуванням мети, на яку спрямовані відповідні нормативні положення, для усунення юридичної невизначеності [202, с. 76–79]. Йдеться, зокрема, про загальний принцип *in dubio pro tributario* (пріоритет з найбільш сприятливим для особи (суб'єкта приватного права) тлумаченням норми права) з урахуванням приписів статті 4 Закону України «Про основні засади державного

нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» [785], підпункту 4.1.4 пункту 4.4 статті 4, пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України [461].

Відповідні матеріальні критерії реалізуються з позиції «комплексності» дії санкцій як елементів єдиної системи боротьби з правопорушенням, а не дублювання заходів відповідальності з метою фіскалізації штрафів. Необхідно зважати на наявність або відсутність об'єднання санкцій на комплексній основі в єдиний правовий механізм, що охоплює доповнювальні одне одного по суті елементи, які є пов'язаними в часі. Потенційні наслідки правового реагування на відповідну поведінку фізичної особи – підприємця, що використовує найману працю, мають бути пропорційними та передбачуваними.

При здійсненні цільового (телеологічного) тлумачення Верховний Суд послався на такі критерії «тесту Енгеля» і методологічні прийоми застосування компенсаційного механізму, призначеного для забезпечення пропорційності загальної суми накладених стягнень [613; 826]:

- урахування взаємодоповнювальної природи цілей стягнень, що, таким чином, стосуються не тільки *in abstracto*, але й *in concreto*, різних аспектів соціально неправомірної поведінки;

- подвійність як передбачуваний наслідок (як у законодавстві, так і на практиці) одного й того самого оскаржуваного діяння (*idem*);

- паралелізацію, щоб уникнути, наскільки це можливо, будь-якого дублювання;

- урахування насамперед санкції в першому завершеному провадженні в тому провадженні, яке завершується пізніше, щоб особа, якої вони стосуються, не несла надмірний тягар відповідальності.

У загальносвітовому контексті фінансові санкції починають охоплювати політико-правові характеристики, окрім суто економічних. Як пояснює К.А. Фліссак, на основі аналізу торговельно-економічних відносин основних гравців на світовому ринку (США, держав-членів Європейського Союзу, країн Східної та Південно-Східної Азії, КНР), санкції виходять на перший план у міжнародній політиці, набуваючи протекціоністських і регулятивних рис, та впливаючи на економіку в геополітичному вимірі як захисні засоби та інструменти просування національних інтересів [941, с. 76–78]. Фактично санкції досягають політичних цілей економічними засобами, зокрема, шляхом обмеження імпорту або експорту, технологій, капіталу чи послуг, щоб з політичних причин спонукати об'єкт санкцій до визначеної поведінки [42, с. 1]. Політико-економічна складова фінансових санкцій набуває транскордонних протекціоністських рис, зі спрямованістю на захист і просування національних інтересів.

Персональні політико-економічні санкції стали дієвим інструментом в Україні щодо дискреційного правозастосування, який вводиться в дію указом Президента України на підставі рішення Ради національної безпеки і оборони України про: зупинення виконання економічних та фінансових зобов'язань (п. 5 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про санкції» [800]); блокування активів, тобто тимчасове обмеження права особи користуватися та розпоряджатися належним їй майном (п. 1 ч. 1 ст. 4 цього Закону [800]); запобігання виведенню капіталів за межі України (п. 4 ч. 1 ст. 4 зазначеного Закону [800]). Як приклад можна назвати указ Президента України від 19 лютого 2021 року № 64/2021 [799]. У правозастосовній практиці такі укази зазвичай оскаржуються. Надходження позовних заяв, пов'язаних із застосуванням персональних

політико-економічних санкцій, було найбільшим на момент початку запровадження такої дискреційної практики. З початком бойових дій на території України сформувалася негативна динаміка такого надходження.

В умовах воєнного стану як особливого режиму, який запроваджується в країні у разі загрози національній безпеці чи територіальній цілісності, застосування санкцій пов'язане із запровадженням спеціальних положень, які встановлюють підвищений рівень дисципліни та порядку [118, с. 246]. Верховний Суд розтлумачив окремі аспекти реалізації дискреції в контексті застосування цих санкцій. Йдеться про те, що Президент України має дискрецію щодо введення чи невведення такого рішення в дію, видання чи невидання відповідного указу. Необхідність розсуду з боку Президента під час реалізації цього повноваження означає здійснення ним аналітичної діяльності у вигляді оцінки доцільності, законності й обґрунтованості прийняття такого рішення. Судовий контроль за таким рішенням є обмеженим, оскільки суд не може за Президента повторно оцінити наявність і достатність підстав для ведення цих санкцій в межах його дискреції (що означало б порушення принципу розподілу влади), але суд може перевірити дотримання меж дискреції та процедури введення санкцій [839; 472].

У постанові Великої Палати Верховного Суду від 13 червня 2018 року у справі № 800/321/17 деталізовано, що здійснення прав і свобод може підлягати таким формальностям, умовам, обмеженням або санкціям, що встановлені законом і є необхідними в демократичному суспільстві в інтересах національної безпеки, територіальної цілісності або громадської безпеки, для запобігання заворушенням чи злочинам, для охорони здоров'я чи моралі, для захисту репутації чи прав інших осіб, для запобігання розголошенню конфіденційної інформації або для підтримання авторитету й безсторонності суду. Можливість запровадження закріплена законом і має законну мету – необхідність негайного й ефективного реагування на загрози національній безпеці України [470]. Тобто метою застосування персональних політико-економічних санкцій є забезпечення публічного порядку шляхом захисту національних інтересів, національної безпеки, суверенітету та територіальної цілісності України, протидії терористичній діяльності.

Зазначеним публічним порядком є правопорядок держави, визначальні принципи та засади, які становлять основу чинного в ній ладу, стосуються її незалежності, цілісності, самостійності й недоторканності, основних конституційних прав, свобод, гарантій. Схоже тлумачення наведено в пункті 12 постанови Пленуму Верховного Суду України від 24 грудня 1999 року № 12 «Про практику розгляду судами клопотань про визнання й виконання рішень іноземних судів та арбітражів і скасування рішень, постановлених у порядку міжнародного комерційного арбітражу на території України» [798]. Такі принципи та засади стосуються насамперед національної безпеки України, тобто захищеності державного суверенітету, територіальної цілісності, демократичного конституційного ладу та інших національних інтересів України від реальних та потенційних загроз (п. 9 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про національну безпеку України» [789]), зі спрямованістю публічної політики в цій сфері, зокрема, на захист прав людини (ч. 1 ст. 3 цього Закону [789]).

Згідно з частиною першою статті 3 Закону України «Про санкції» застосування санкцій відбувається з огляду на: дії іноземної держави, іноземної юридичної чи фізичної особи, інших суб'єктів, які створюють реальні та/або потенційні загрози

національним інтересам, національній безпеці, суверенітету і територіальній цілісності України, сприяють терористичній діяльності та/або порушують права і свободи людини, інтереси суспільства та держави, призводять до окупації території, експропріації чи обмеження права власності, завдання майнових втрат, створення перешкод для сталого економічного розвитку, повноцінного здійснення громадянами України належних їм прав і свобод; факти порушень Загальної декларації прав людини, Статуту Організації Об'єднаних Націй; резолюції Генеральної Асамблеї та Ради Безпеки Організації Об'єднаних Націй, рішення та регламенти Ради Європейського Союзу [800]. Зокрема, йдеться про обмеження права особи користуватися та розпоряджатися своїм майном в частині замороження активів, пов'язаних із тероризмом і його фінансуванням, розповсюдженням зброї масового знищення та його фінансуванням, що встановлено спеціальними нормами статті 11-2 Закону України «Про боротьбу з тероризмом» [696]. Підставами застосування персональних політико-економічних санкцій є дії, які створюють реальні та/або потенційні загрози національним інтересам, національній безпеці, суверенітету та територіальній цілісності України.

Алгоритм оцінки щодо застосування політико-економічних санкцій має дискреційну природу. Правозастосувач має оцінити, чи було дотримано процедуру прийняття такого рішення, а також орієнтуватися на «трискладовий тест» щодо дотримання приписів частини другої статті 1, частини першої статті 3, частини першої статті 4 Закону України «Про санкції» [800] під час кваліфікації виду та підстав санкцій, відповідності підсанкційного суб'єкта нормативним вимогам, узгодження вказаного застосування зі спеціальними нормами законодавства, наявності складу правопорушення. Обов'язковим кроком описуваної когнітивної діяльності є перевірка наявності легітимної мети та пропорційності застосування санкції цій меті [7, с. 736–738]. Має бути гарантовано законність, прозорість, об'єктивність, відповідність меті та ефективність під час прийняття рішення про застосування персональних політико-економічних санкцій. Рішення щодо застосування санкцій має містити строк їх застосування, крім випадків застосування санкцій, що призводять до припинення прав, та інших санкцій, які за змістом не можуть застосовуватись тимчасово.

Важливим інститутом фінансової деліктології є відповідальність держави, яка в доктрині розглядається в контексті забезпечення потреб, прав на оборону та на захист [974, с. 201]. Таким чином, під фінансовою відповідальністю держави потрібно розуміти діяльність суб'єктів публічної адміністрації, їхніх посадових чи службових осіб щодо відшкодування шкоди за протиправні делікти у формі рішень чи діянь, що призвели до порушення чи невизнання прав і законних інтересів платників [14, с. 432].

У Рекомендації № R (84) 15 стосовно публічно-правової відповідальності за спричинену шкоду закріплено право особи на відшкодування шкоди у разі її неправомірного заподіяння державою, органом влади чи службовцем [815, с. 85–100]. У рішенні Конституційного суду Республіки Польща від 23 вересня 2003 року йдеться про право на відшкодування шкоди, завданої незаконною дією органу публічної влади, коли застосування норм, які мають характер *legis specialis*, утворює систему, яка охоплює засади та спосіб виконання (розмір шкоди, характер незаконності, порядок захисту права на відшкодування тощо) [840, с. 160–184].

Аналогічні норми представлені в національному праві України. У статті 56 Конституції вказано на право кожного щодо відшкодування коштом держави чи органів

місцевого самоврядування матеріальної та моральної шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб під час здійснення ними своїх повноважень [325]. У статті 3 Основного Закону також є положення про відповідальність держави перед людиною за свою діяльність [325]. У пункті 128.1 статті 128 Податкового кодексу України є визначення податкових правопорушень держави [461]. Передумови встановлення такої відповідальності існували також у пункті 21.3 статті 21 цього Кодексу [461].

У постанові Верховного Суду від 25 березня 2021 року у справі № 280/4506/18 уточнено, що факт добровільного усунення контролюючим органом допущеного порушення права платника не вказує на безумовну відсутність підстав для задоволення позовних вимог про визнання протиправною такої поведінки, якщо виникли конкретні негативні наслідки для платника [620].

У науці фінансового права визначено підстави для притягнення держави та її органів до відповідальності: в разі завдання шкоди, завданої незаконними рішеннями чи діями; невиконання своїх договірних зобов'язань, у яких вони виступають однією зі сторін; недофінансування розпорядників та/або отримувачів бюджетних коштів, якщо виділення їм коштів було встановлено в законі чи рішенні про відповідний бюджет [423, с. 191–197]. У пункті 114.3 статті 114 Податкового кодексу України деталізовано невичерпний перелік видів такої шкоди, яка підлягає відшкодуванню [461], зокрема:

вартість втраченого, пошкодженого або знищеного майна платника податків, визначена відповідно до вимог законодавства;

додаткові витрати, понесені платником внаслідок протиправних рішень чи дій контролюючих органів, їхніх посадових чи службових осіб (штрафні санкції, сплачені контрагентам платника, вартість додаткових робіт, послуг, додатково витрачених матеріалів тощо);

документально підтверджені витрати (сума яких не має бути більша ніж 50 мінімальних розмірів заробітної плати, встановленої на 1 січня календарного року, у якому приймається відповідне судове рішення або рішення іншого органу, у встановлених законом випадках), пов'язані з адміністративним та/або судовим оскарженням (крім сум, що підлягають відшкодуванню в порядку розподілу судових витрат згідно з процесуальним законодавством) зазначених рішень чи дій контролюючих органів, їхніх посадових чи службових осіб (юридичний супровід, не пов'язаний із захистом, наданим адвокатом; відрядження працівників або представників платника податку; отримання необхідних доказів, залучення експертів; виготовлення копій документів тощо).

Податковий кодекс України не закріплює деталізованого порядку притягнення контролюючих органів, їхніх посадових чи службових осіб до фінансової відповідальності. Водночас пункт 114.2 статті 114 та пункт 128.1 статті 128 цього Кодексу дозволяють використовувати «законодавство про відшкодування шкоди» як категорію «відповідно до закону» [461]. Згідно з частиною другою статті 1 Цивільного кодексу України до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом [953]. Щодо фінансової відповідальності держави закон прямо

дозволяє бланкетно застосовувати спеціальні норми, якими в цьому контексті є положення статей 1173, 1174 Цивільного кодексу України [953]. Наведене зумовлене наявністю «прогалини закону» у профільному податковому законодавстві України, а також контекстуальною подібністю описаних нормативних підходів щодо відповідальності держави, зокрема, і без вини для реалізації цієї процедури.

Схожий підхід до тлумачення нормативного масиву щодо порядку притягнення держави до фінансової відповідальності представлений у постанові Верховного Суду від 10 лютого 2023 року у справі № 260/576/19, у якій також йдеться про те, що під час розгляду справ за позовами про відшкодування шкоди, заподіяної діями / бездіяльністю органів доходів і зборів, співвідповідачами є відповідні органи Державної казначейської служби України, до компетенції яких належить казначейське обслуговування бюджетних коштів. Не вимагається наявність порушення вказаними органами прав та охоронюваних законом інтересів платника [684]. У Рішенні Конституційного Суду України від 03 жовтня 2001 року № 12/рп-2001 уточнено що, не допускається відшкодування шкоди, завданої незаконними рішеннями чи діями державних органів, коштами, що виділяються на утримання цих органів [850].

Практика зарубіжних країн щодо реалізації відповідальності держави є сформованою. Наприклад, у Німеччині можлива відповідальність за владні неправомірні дії (у вузькому сенсі) і за владну діяльність чи її результати, не враховуючи їхню правомірність («право державних відшкодувань» у широкому вимірі) [365, с. 59–63]. На випадок завдання шкоди під час здійсненні владних повноважень дозволяється застрахувати цю відповідальність шляхом створення пулу (об'єднання) неприбуткових страхових організацій, на основі системи солідарної відповідальності [232, с. 40]. Для України імплементація окресленої практики страхування може бути корисною для оперативного здійснення відшкодування платникам і відновлення справедливості, з подальшою реалізацією спеціальної процедури відшкодування шкоди винуватими суб'єктами до пулу неприбуткових страхових організацій.

У Франції, Албанії та Латвії дозволяється відшкодування як матеріальної, так і моральної шкоди [32, с. 1087; 232, с. 42–43], а в Естонії – збитків і упущеної вигоди, із закріпленням окремим розділом Закону «Про відповідальність держави» зі змінами до законодавства про публічну службу щодо підстав і процедури звернення з позовом у порядку регресу до посадової особи, з вини якої держава виплатила компенсацію [281, с. 128–142]. Наведена практика теж може бути корисною в національних реаліях, за умови ефективного проведення процедури доказування шкоди.

Отже, процедура притягнення держави до фінансової відповідальності може мати активну та пасивну форми [926, с. 207–211]. Йдеться про такі етапи [14, с. 432]: 1) документування шкоди; 2) юридична кваліфікація з оцінкою розміру відшкодування; 3) прийняття адміністративного акта про притягнення контролюючого органу, його посадових чи службових осіб до фінансової відповідальності; 4) факультативна стадія оскарження вказаного акту; 5) відшкодування завданої шкоди з установленого бюджету.

Таким чином, у фінансовій деліктології підтримується баланс між фінансовими санкціями, які застосовуються до платників, а також можливістю притягнення до відповідальності контролюючих органів, їхніх посадових чи службових осіб. Застосування персональних політико-економічних спеціальних санкцій дозволяє гарантувати національні інтереси України. Комплексна дія такої державної фінансової

політики сприятиме створенню економічного підґрунтя для наповнення державного та місцевих бюджетів, що сприятиме швидкій відбудові України.

5.3 Перспективи формування інтеграційного правопорядку щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві

Розвиток наднаціональної та національних правових систем нерозривно пов'язаний з їхньою інтеграцією для гарантування добробуту, економічного зростання держав, що не виключає можливості реалізації дискреційної складової порядку правозастосування у фінансовому праві. Водночас наведене не виключає множинності тлумачення нормативних приписів, що призводить до альтернатив під час прийняття рішень правозастосувачами.

Інституційна динаміка формування інтеграційного правопорядку щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві зорієнтована на формування відповідних новим умовам викликів глобалізації механізмів та стратегічних моделей подолання трансформаційної кризи [962, с. 114]. Окреслене середовище має базис та рамки, а також інституції, які традиційно розвиваються еволюційним шляхом [372, с. 17, 20]. Йдеться про динаміку вдосконалення правил поведінки платників і контролюючих органів та розвиток відповідних адміністративних процедур, формування дієвих стримувачів і противаг для зменшення невизначеності в процесах і результатах.

Цілями такого інституційного розвитку є забезпечення перспективності системи в контексті інвестицій, економічного зростання, демократизації відносин [418, с. 125], створення належного інституціонального середовища, яке сприймає інновації, шляхом зміни інституційної структури може посилювати та якісно вдосконалювати базис через формування належних умов діяльності, визначення напрямів подальших трансформацій [432, с. 81].

Описане інституціональне середовище є однією з умов реформування економіки [372, с. 16] як процес еволюційного розвитку з відносно унормованими обмеженнями [327, с. 83], кількісно-якісні сутнісні перетворення і формування відповідних соціальних та економічних інституцій [301, с. 33], постійний трансформаційний процес [297, с. 36–48, 60–78; 863, с. 109], зокрема, щодо зменшення рівня невизначеності та вирішення конфліктних ситуацій [393, с. 86]. Йдеться про трансформацію інституцій та інститутів, системи публічного управління під час реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, зважаючи на політичний вектор щодо розвитку ефективних інституцій та інститутів, зрушення в соціальних структурах, персональне підґрунтя мотивації під час прийняття рішень.

Дефініції інтеграційного правопорядку можна згрупувати на основі таких критеріїв щодо його вимірів:

- в організаційному аспекті: комунітарний правопорядок [348, с. 97];
- в інституціональних проявах: правове утворення, що формується як «надбудова» наднаціонального характеру, коли національні правопорядки продовжують функціонувати всередині кордонів кожної окремої держави, зберігаючи власну самостійність і самотність [343, с. 87; 456, с. 18];
- у функціональному плані:
як взаємодія правопорядків – результат взаємодії національних правопорядків і

утвореного в результаті юридичної інтеграції правового поля, яке виникає на основі подолання міжнаціональних бар'єрів і суперечностей [342, с. 409];

як реалізація відносин – система правовідносин, що охоплює міжнародно-правові принципи та норми, але також інститути, які утворюють організаційні засоби та механізми, з використанням яких ці норми й принципи реалізуються [456, с. 15].

Таким чином, інтеграційний правопорядок щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є міждержавною інтегрованою системою-надбудовою наднаціональних принципів, норм та інститутів, які сформовані шляхом взаємодії національних правопорядків та мають організаційну спрямованість інструментарію для їх імплементації. Такий інтеграційний правопорядок згідно з принципами та нормами міжнародного права створює умови для належної реалізації взаємовідносин і співробітництва між державами, попри політико-економічні та соціальні розбіжності. Згадане утворення має комплексну природу та варіативну кількість складових елементів, характеризується рівністю в ієрархічному вимірі, а також у межах «горизонтальної» взаємодії [183, с. 129].

Щодо реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві, інтеграційний правопорядок поєднує національні правопорядки, правові системи яких зберігають змістовну самобутність, самостійність та інституціональність. Підтримує життєдіяльність такого правопорядку компроміс щодо створення нормативних приписів, реалізація яких становить сутність цього порядку [456, с. 16, 18]. Інтеграційний правопорядок зумовлений інтересами і потребами до інтеграції та гарантування юридичної організованості та впорядкованості у відносинах між учасниками цього процесу [342, с. 408].

У соціальному вимірі такий інтеграційний правопорядок постає як цінність щодо інституційного підґрунтя функціонування суспільних інститутів у межах загального соціального порядку [166, с. 50]. Цінність цього правопорядку є загальносоціальною, вимірюється значенням для прогресу суспільства тих відносин, які встановлені та захищаються правовою системою [811, с. 73–80]. Цей інтеграційний правопорядок має транскордонну природу щодо дискреційних відносин між контролюючими органами та платниками в межах національних і наднаціональних інституцій.

Інтеграційний вимір реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві в Україні також пов'язаний з впливом християнства [370], норм римського права, еллінської філософії [16] на правову культуру та соціальне життя [396, с. 2; 913, с. 59]. Йдеться про трансформацію християнства на сучасну правову базу шляхом поєднання морально-етичних, релігійних і правових норм, забезпечуючи імплементацію моральних та етичних норм Конституції щодо державних гарантій у додержанні соціальних прав та свобод, моральності суспільства та моральної шкоди, а також здійснення морально-правового впливу, формування соціальних цінностей в суспільстві, коли мораль тлумачиться як божественна за своїм походженням, а людська гідність має трансцендентну, абсолютну, «божественну» природу, що втілюється з урахуванням закону свободи, наданого людям як дітям Божим [371, с. 108, 110–113]. Софійний підхід у київському християнстві пов'язаний з постійним потягом до мудрості через учення про Софію як «Премудрість Божу», що сприяє формуванню засад бачення світу, що виникли під впливом платонівської й неоплатонівської філософської традиції, щодо плюралізму, поліфонії та творчого розвитку думки в межах «філософемного» етапу

розвитку суспільної свідомості [370, с. 84].

Ключовою ознакою інтеграційного правопорядку є те, що складові, з яких він створюється, самі наділені ознаками правової системи, тому він складає суму (правове поле) делегованих повноважень від країн-учасниць як сфера делегованого правового регулювання [369, с. 111] і не має такого потужного примусово-державного забезпечення, як національні правопорядки [343, с. 87]. Інтеграційний правопорядок щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві враховує волю, інтереси та потреби правозастосувачів на транскордонному рівні з метою впорядкування відносин на основі взаємодії та об'єднання національних правових систем.

До інших ознак описаного інтеграційного правопорядку належить такі, як узгодженість, багатофункціональність, просторовість [456, с. 16]. Щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві цей правопорядок є історично зумовленим, має узгоджуватися з моделями правомірної поведінки правозастосувачів, сприяти запобіганню деліктів і відновленню стану рівноваги такої системи [183, с. 130]. Узгодженість інтеграційного правопорядку дозволяє ефективніше імплементувати норми права, зокрема, через пільги та переваги учасникам правовідносин згідно з принципом верховенства права. Багатофункціональність закріплює множинність регулятивного інструментарію на всіх рівнях взаємодії правопорядків. Просторовість втілена в процесі правозастосування у фінансовому праві в національних правових системах.

У складі універсального правопорядку інтеграційний включає європейський, азійський, африканський, американський та інші типи [409, с. 547]. Після об'єднання цих різновидів у цілісну, єдину правову систему, зберігаються властивості їхніх національних правових систем, а також формується нова інтеграційна система як окрема частина правового буття [343, с. 86]. У такий спосіб національні правові системи модернізуються, переносячи спільні сутнісні риси до нового уніфікованого наднаціонального утворення, яке зберігає стійкість, попри свою складність і багатоелементність.

Так, європейський правопорядок пов'язаний зі сплетінням різних правових порядків, які утворюють категорію «constitutional synallagma» [263, с. 218–220; 18, с. 298]. Така система має міждержавний інтеграційний характер щодо інноваційної трансформації національних правових систем [450, с. 52–53]. Процес інтеграції національних правових систем з європейським правопорядком проходить такі стадії, як наближення національних правових систем до європейських шляхом попередньої адаптації внутрішньодержавного законодавства до європейських стандартів, входження до європейських міждержавно-правових систем у межах єдиного правового простору, збереження стабільності й розвитку регіону та його суб'єктів [369, с. 111]. Наприклад, у справі «Van Gend & Loos» Суд Європейського Союзу встановив вимоги до прямої дії зазначених положень правопорядку щодо осіб; вільного руху товарів, послуг, капіталів і платежів; конкуренції на внутрішньому ринку тощо [424, с. 251]. Європейський правопорядок впливає на національні правопорядки на підставі таких принципів [120, с. 26]: автономії; прямого застосування; прямого ефекту; лояльної співпраці (лояльності).

Окреслений функціональний вимір інтеграційного правопорядку щодо реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві формує механізм забезпечення

результативності імплементації його положень на національному рівні. В українській судовій практиці вказано на зумовленість податкових і митних відносин процесами глобалізації у сфері економіки і виробництва [630], зокрема, щодо зв'язку між виробником та країною походження товару [637].

На переконання Верховного Суду, цілями асоціації України та Європейського Союзу є, зокрема, запровадження умов для посилення економічних та торгівельних відносин, які вестимуть до поступової інтеграції України до внутрішнього ринку Європейського Союзу, включаючи створення поглибленої та всеохоплюючої зони вільної торгівлі, як це закріплено в Розділі IV «Торгівля і питання, пов'язані з торгівлею» «Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони», та підтримувати зусилля України стосовно завершення переходу до ринкової економіки, зокрема, шляхом поступової адаптації її законодавства до *acquis* ЄС [641]. Йдеться про формування умов для вільного руху товарів, розуміючи необхідність інтеграції у світову економіку і міжнародну торговельну систему, керуючись прагненням до постійного підвищення рівня життя населення [650].

Отже, у контексті інтеграційного правопорядку механізм реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві як функціональні елементи, правовідносини та інструменти, що визначають та обмежують правила поведінки правозастосувачів задля досягнення мети та завдань правової держави, забезпечення правомірної поведінки суб'єктів та балансу публічного і приватного інтересів під час здійснення вибору між альтернативами і прийняття правомірного та оптимального рішення. Перспективним напрямком розвитку такої системи є практичне впровадження концепції логічної формалізації інституту такої дискреції щодо типового порядку (алгоритму) дотримання меж розсуду: як і на підставі чого має здійснюватися розсуд, критеріїв та послідовності аналізу; зіставлення фактів з нормою права для пошуку збігів; оцінки за критеріями, тлумачення, обґрунтування; формування висновків; факультативного наведення аналогічних правових позицій; фіналізації того, яке рішення прийняти в межах розсуду [183, с. 131].

Соціотехноприродна глобалізація в контексті формування інтеграційного правопорядку щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві постає як об'єктивне і неминуче явище, імперативна вимога сучасного суспільства і науково-технічного прогресу [350, с. 10]. Йдеться про техніко-технологічне перетворення суспільства на інформаційно-техногенне в межах глобальної соціотехноприродної мегасистеми, яка починає замінювати біосферну (інфо-техносфери), а також культуру нового типу у світі техно-ноосферної цивілізації, коли технології будуть мати основні властивості біологічного організму, а комп'ютерні мережі нагадуватимуть автономну нервову систему живого організму. Така складна соціотехнологічна система відзначається сталістю організації, спираючись на прагнення до максимально неупорядкованого стану (хаосу) у замкнутах системах і до форм упорядкування (за визначених умов) у відкритих системах [235, с. 20, 22, 176].

Інституціоналізація юрисдикції на основі блокчейну щодо формування інтеграційного правопорядку щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві створює умови для легітимізації формату взаємовідносин між суб'єктами публічного та приватного права, включаючи транскордонну публічну адміністрацію. Необхідно

розраховувати на реальний стан політичної, соціально-економічної та культурної ситуації на наднаціональному та національному рівнях. У результаті реалізується політика публічного управління щодо сприяння ефективності, відкритості та прозорості діяльності правозастосувачів. У такий спосіб можна створити умови для виконання міжнародних зобов'язань, зміцнення національної безпеки, підвищення можливості взаємозв'язку мереж електронного зв'язку, розвитку ринкової конкуренції. Для цього потрібно зосередитися на забезпеченні взаємодії та співпраці з усіма суб'єктами публічного та приватного права, з урахуванням раціональних засад для прийняття рішень.

Блокчейн постає як цифровий реєстр, у якому хронологічно та публічно враховуються всі транзакції в мережі [132], слугує розподіленою та децентралізованою базою даних, сформованою учасниками системи, де неможливо фальсифікувати дані шляхом хронологічного запису та публічного підтвердження всіма учасниками мережі транзакцій, а також повного контролю учасника системи цифрового активу, посилаючись на технологію реєстру розподілу або LTD (технології розподіленої книги) [99, с. 80]. Мова йде про децентралізовану структуру прийняття колективних рішень транскордонною публічною адміністрацією, що не потребує великих часових ресурсів, з надійною верифікацією транзакцій, використанням кваліфікованих електронних підписів у рамках ексклюзивного комбінованого типу управління в умовах відкритих (ліберальних) і закритих (контролюючих) характеристик техноекосистем. У процесі публічного управління на базі блокчейну можна дізнатися про реальні проблеми на практиці та сформувати відповідні пропозиції для вдосконалення практики правозастосування. Це дозволяє транскордонній публічній адміністрації враховувати суспільні інтереси.

Йдеться про формування основи для підвищення безпеки та конфіденційності, включаючи технологічну систему Інтернету речей [94, с. 1–6]. Паралельно необхідно враховувати такі складові описаної технології: транзакційну, у якій окремим блоком є реалізована дія, ініційована учасником відносин; блок, як для даних, які записують транзакцію, так і інших пов'язаних даних, таких як правильна послідовність, мітки часу тощо. Важливо, щоб інформація про процес і результати діяльності транскордонного публічного управління, враховуючи юрисдикцію на основі блокчейну, залишалася публічною. Дані в блоках залишаються незмінними та оновлюються без додаткових змін і шифруються закритим ключем.

У діяльності транскордонної публічної адміністрації раціонально використовувати приватний блокчейн, який обмежує доступ обраних довірених учасників з метою збереження прихованих даних користувачів. Лише для зовнішніх напрямків реалізації публічного управління має сенс використовувати публічний блокчейн із чітко визначеними блокуваннями для читання та запису записів. Усі ці дії для гарантування безпеки техноекосистем мають бути децентралізованими в тому сенсі, що пристрій зберігання даних (транзакції та пов'язані з ними блоки) не потрібен, оскільки вони розподіляються між учасниками всієї мережі, яка підтримує блокчейн. Дозволяється додавати нові блоки тільки через перевірку всіма учасниками техноекосистем щодо нової транзакції при її додаванні до наявного блоку. Транзакції транскордонної державної адміністрації мають ґрунтуватися на значній довірі з метою досягнення консенсусу між усіма учасниками техноекосистем [99, с. 81].

У цьому контексті блокчейн є інтелектуальною системою зі вбудованою аналітикою та інтеграцією даних з ланцюжків і офлайн для гарантування інформаційної безпеки щодо конфіденційності та запобігання витоку інформації [459, с. 83]. Оскільки це «сховище» транзакцій, тому для аналітики на основі цих блоків необхідно забезпечити доступ, обробку, інтеграцію та використання даних за допомогою систем паралельної обробки. Так, на сховище даних, зокрема, створене щодо Інтернету речей, впливає стан доступності блоків для транзакцій. Фактично, коли з'являється нова частина даних, важливо, щоб система блокчейну могла розуміти вхідні дані, перевіряти відповідність і сумісність, потенційно приймати та зберігати їх в ідентичній блок-схемі. Важливо виключити можливість надмірного зберігання даних і обчислення на наступних етапах. Натомість інформаційна інтеграція має ґрунтуватися на спільних даних, пов'язаних із процесами взаємодії реєстрів, включаючи застарілі системи запису. Зокрема, оскільки блокчейн працює незалежно від застарілих систем, транскордонна публічна адміністрація в більшості випадків має інтегрувати дані з блоків блокчейну в наявні (часто застарілі) національні системи реєстрації інформації. Це не виключає ризик дублювання або суперечливих даних. Тому розробка нових інструментів для обробки, обробки та використання великих даних, що охоплюють інформацію з блоків та поза мережею, має значний потенціал у діяльності транскордонної публічної адміністрації, враховуючи юрисдикцію на основі блокчейну.

Вплив такої юрисдикції на формування інтеграційного правопорядку щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві висвітлює динаміку інституціоналізації транскордонної публічної адміністрації в галузевому методологічному контексті. Об'єктом виступають матеріальні та духовні блага. Зміст формують відповідні суб'єктивні права та обов'язки з урахуванням транскордонного виміру відносин. Це відносини інтересу, що реалізуються у вигляді влади [433, с. 210], яку можна класифікувати на «внутрішню» і «зовнішню» за критерієм правового статусу суб'єктів, правового регулювання, правових наслідків [315, с. 193]. Отже, публічне управління виявляється у зовнішніх відносинах суб'єктів публічної адміністрації з іншими суб'єктами. Організаційна діяльність транскордонної такої публічної адміністрації є внутрішнім управлінням.

Блокчейн дозволяє транскордонній публічній адміністрації використовувати публічні бази даних розподіленого та незмінного характеру на основі протоколу з відкритим вихідним кодом, безпечну онлайн-автентифікацію особи з гарантією розпізнавання [180, с. 121]. Йдеться про перспективу використання новітніх технологій в інституціоналізації транскордонної публічної адміністрації з урахуванням юрисдикції на основі блокчейну. Водночас публічне управління є зовнішньо орієнтованою діяльністю уповноважених суб'єктів, пов'язаною з реалізацією політичних рішень, положень Конституції та законів. Ця складна діяльність у зовнішньому та внутрішньому вимірах здійснюється численними засобами, які тягнуть за собою різноманітні правові наслідки для об'єктів адміністративного впливу [47, с. 4–5]. Тому необхідно розрізняти за призначенням – інтервенційне, сприятливе та захисне публічне управління; з урахуванням особливостей здійснення та характеру компетенції – виконавчо-розпорядче, а також делеговане публічне управління [399, с. 12], а саме:

– втручання публічної адміністрації, пов'язане з обмеженням прав, свобод і законних інтересів суб'єктів приватного права, що виявляється у покладенні на них обов'язків чи обтяжень;

– публічне адміністрування, що сприяє здійсненню приватними суб'єктами своїх прав, свобод і законних інтересів усіма суб'єктами, надання транскордонних послуг і субсидій, видачу дозволів і сертифікатів тощо;

– охоронне публічне управління, пов'язане із забезпеченням нормального (повноцінного) існування суб'єктів приватного права, розвитку об'єктів інфраструктури;

– виконавче публічне управління, що здійснюється в межах практичної реалізації правових норм транскордонною публічною адміністрацією з метою задоволення суспільних інтересів;

– регулятивне публічне управління, яке реалізується шляхом використання інструментів діяльності публічної адміністрації, зокрема, видання підзаконних актів за відсутності відповідних законів або їх недостатності для повноцінного регулювання відповідних суспільних відносин з метою формування правової основи для прийняття рішень з урахуванням юрисдикції на основі блокчейну відповідно до принципів демократії, соціальної та правової держави, верховенства права;

– делеговане публічне адміністрування, яке реалізується за напрямками, де відбувається передача транскордонної компетенції публічної адміністрації для виконання відповідних функцій суб'єктами приватного права в межах інших різновидів управління.

Сервісна орієнтація публічного управління з боку транскордонної публічної адміністрації, враховуючи юрисдикцію на основі блокчейну, одночасно забезпечує інструментальне вимірювання описаної діяльності. На думку І. Патеріло, йдеться про ціннісну перспективу права, представлену в різних рівнях правових явищ відповідно до потреб юридичної практики, політичних, економічних чи соціальних цілей [447]. Тобто інструменти діяльності публічної адміністрації, за допомогою яких здійснюється вплив права на соціальну реальність, сприяють задоволенню публічного інтересу, реалізації регулятивної ролі права, досягненні цілей дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві.

Описаний стан речей пов'язаний з необхідністю створення умов для забезпечення якості, ефективності та результативності динамічного вимірювання результатів правозастосування з урахуванням юрисдикції на основі блокчейну. Потрібно орієнтуватися на принцип верховенства права в єдності форми та змісту. Указана діяльність має «двовимірну» сутність щодо імплементації норм матеріального права та оцінки результат їх практичної реалізації в процедурах і процесах [459, с. 83]. У такий спосіб відбувається синтез духу і матерії права, зокрема, через легітимність і законність [265]. Таким чином, інтегративний правопорядок забезпечує прийняття зважених та ефективних рішень суб'єктами публічного та приватного права, наділеними дискреційними повноваженнями.

Наприклад, у Баварії було запроваджено публічне управління з юрисдикцією на основі блокчейну [19; 146]. Йдеться про інтеграцію чинних юридичних норм і соціальної «живого права» забезпеченого етичними стандартами та орієнтирами справедливості. Як наслідок, в межах інтеграційного правопорядку з урахуванням юрисдикції на основі блокчейну забезпечується комплементарний вимір дискреції,

враховуються фактичні обставини та відбувається постійна оцінка результатів прийнятих рішень, зважаючи на симбіоз права та моралі як регуляторів поведінки.

Використання технології блокчейн у судовій системі дозволяє сформувати єдиний транскордонний підхід до використання дискреційних категорій, для подання сторонами електронних доказів, засвідчених за технологією блокчейн, або через платформу збору електронних доказів. Основні типи блокчейнів можна виділити на основі практичного виміру [66]:

загальнодоступна мережа, яка має такі характеристики: немає офіційної організації, яка б її підтримувала, всі вузли мають однакові дозволи, не вимагається авторизація доступу та виходу;

ланцюг судового альянсу, який має такі характеристики: спільно ініціюється та підтримується кількома установами, дозвіл кожного вузла є різним, доступ і вихід вимагають авторизації керівної установи (ланцюг балансу).

Суди підтверджують достовірність електронних доказів шляхом перевірки достовірності процесу створення, збору, зберігання та передачі електронних даних. Платформи мають зробити весь цей процес автентичним. Для блокчейн-платформ надається інтерфейс даних, через який сторони можуть отримувати дані з вебсайтів або програм. Наприклад, Інтернет-суд у Пекіні розробляє та керує своєю ІТ-системою в таких сферах [66]: створення технічної організаційної структури; доступ до сторонніх платформ; розробка платформи для зберігання електронних доказів на базі блокчейну (Balance Chain System), автоматична система генерації інструментів за допомогою графової технології; підтвердження суперечливої особистості за допомогою технології розпізнавання осіб; використання технології оптичного розпізнавання символів для аналізу тексту в електронних файлах, систем розпізнавання мовлення для автоматичного запису, систем онлайн-відеоконференцій для судових процесів та онлайн-медіації.

Блокчейн забезпечує запис електронних доказів. Суди розглядають засоби та докази, надані стороною у справі через відповідну автономну платформу судового розгляду, короткі повідомлення, факс, електронну пошту, обліковий запис миттєвих повідомлень або інші електронні засоби. Вивчаючи достовірність таких доказів, досліджується, як інформація створюється, збирається, зберігається та передається технічними засобами та відповідними механізмами.

Наднаціональна юрисдикція на основі блокчейну пов'язана з «парасольковим» регулюванням електронного суду, що характеризується використанням інформаційно-комунікаційних технологій у всіх процедурах. У Європі національні підсистеми електронного суду інтегровані в транскордонні платформи. сервіси електронного суду e-Justice.europa.eu, e-codex.eu, які мають транс'європейський рівень для досягнення здатності взаємодіяти між національними судовими системами, починаючи з трьох суто «паперових» процедур: «невеликих» позовів (з невеликою сумою вимог), європейський платіжний ордер, європейський ордер на арешт. Запровадження наднаціональних (регіональних) стандартів електронного суду на базі блокчейну дає можливість забезпечити поглиблену співпрацю при розбудові єдиного правового простору, зокрема, включаючи реалізацію дискреції щодо правозастосування у фінансовому праві.

Така діяльність має базуватися на визначальних характеристиках [180, с. 60–61]:

просторовий аспект як прив'язка до території, що визначає тривале збереження та економічну ефективність проєктів та практичну вигоду для фізичних і юридичних осіб

та судів (електронний суд як простір для здійснення судових процесів у цифровому форматі);

територіальні характеристики, такі як децентралізація, зокрема в межах різноманітних незалежних і скоординованих національних систем, де країни зобов'язані забезпечити впровадження та управління національними судовими системами з метою сприяння взаємодії між ними; централізація також можлива, за умови існування конкретних ситуацій, коли необхідно прийняти економічно ефективне рішення або коли введено відповідний засіб правового захисту;

технічний аспект, який втілюється через взаємодію, що дозволяє взаємозв'язок систем і мереж, використання централізовано прийнятих рішень; комплексний характер активно проявляється через зв'язок з організаційними, правовими та змістовими аспектами, які забезпечують гнучкість концепції електронного суду;

психологічні характеристики щодо добровільної участі в проєктах електронного суду в межах дискреційних повноважень.

Блокчейн дозволяє запровадити єдину наднаціональну юрисдикцію для онлайн-процедур з асинхронним режимом судового розгляду для онлайн-ідентифікації судового процесу, судового розгляду, визначення електронних доказів, контролю за поведінкою тощо. Це асинхронний режим судового розгляду в різних місцях, який поділяється на опитування (анкета в онлайн-вікно діалогу щодо взаємного опитування сторін та суддів і відповіді), судові дебати. Судді та сторони в будь-якій частині світу можуть отримати доступ до онлайн-судів через мережу Інтернет, фактично дозволяючи «зустрітися» в будь-якій країні, вибрати зручний час для входу на платформу та завершити відповідну фазу судового розгляду. Суди як такі більше не підлягатимуть географічним обмеженням у судових процесах.

Що стосується меж дискреційних повноважень під час реалізації норм фінансового права, штучний інтелект забезпечує доступ до даних, зокрема, шляхом розробки інструментів, які використовують цю технологію для автоматичної анонімізації або псевдонімізації для використання відкритих даних, а також пов'язаних правових даних щодо розробки програми (інструмент штучного інтелекту для аналізу) з урахуванням конкретних потреб. До штучного інтелекту можна застосувати такі принципи: конфіденційність, платформізація (сервіси, що належать державі); справедливість і недискримінація, відкритість; професійна відповідальність, узгодженість з правами людей; здатність до саморозробки.

Можливості штучного інтелекту здатні оптимізувати практику правозастосування, встановивши межі для реалізації дискреції, зокрема, створивши інтелектуального робота Q&A. Особливості цього продукту включають надання консультацій на основі записів у базі даних правових знань. Розробку цього типу робота можна розділити на чотири етапи відповідно до «поколінь» баз знань [66]:

1) база знань, побудована вручну з дуже обмеженим охопленням контенту; відповіді надаються користувачам за ключовими словами;

2) база знань, створена напівавтоматично та яка охоплює конкретні галузі; запити користувачів на односторонні запитання можуть прийматися;

3) база знань, побудована напівавтоматично та яка охоплює більше галузей; приймаються запити користувачів на численні запитання;

4) база знань, яка могла б автоматично розширювати свої дані за межі бази даних і

вступати в діалог з користувачами за допомогою емоційних проявів.

Штучний інтелект експоненціально прискорює процес пізнавальної діяльності та дозволяє зробити найефективніший вибір, зокрема, в межах інтеграційного правопорядку щодо реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві на основі алгоритмів, що лежать в основі процесу прийняття рішень, з урахуванням принципу верховенства права та «трискладового» тесту. Новаторство у вирішенні нетипових ситуацій має залишатися за людиною. Основна мета штучного інтелекту – допомагати людям, а не замінювати їх у прийнятті рішень. Кінцевою метою є досягнення зв'язку між людиною та машиною. Тобто штучний інтелект займається рутинними питаннями, на які припадає від 20-40% до, зрештою, 80% навантаження, а іншою роботою займатимуться люди (суб'єкти публічної адміністрації та суди, їхні апарати, державні службовці, інший персонал).

Прикладами таких технічних рішень можуть бути естонські судді штучного інтелекту та роботи-медіатори в Канаді, Великобританії [144], чат-бот для e-Justice portal. Загальні принципи китайської системи електронного суду охоплюють такі сфери, включаючи платформи відкритого правосуддя [66]:

система автоматизації діловодства, яка допомагає суддям у вирішенні справ, наприклад передача судових рішень у подібних справах суддям для довідки (механізм «подібної справи»); автоматичне прийняття рішень і автоматичне виправлення помилок. Штучний інтелект розробляється для допомоги суддям у прийнятті рішень, підвищення ефективності або попередження суддів про нетипові рішення та моніторингу їхньої поведінки. Система здатна фіксувати всю інформацію під час судового процесу в режимі реального часу, що виключає можливість втручання в правосуддя;

система управління судом для реєстрації інформації про кожного суддю та кожну справу в системі автоматизації обслуговування в режимі реального часу (керівництво суду також може отримати інформацію про кожного суддю та кожну справу). Система підключена до всіх судів країни в режимі реального часу. Таким чином, ієрархічна структура судів була ще більше посилена. Що стосується збору судових даних через систему, розроблено систему штучного інтелекту на основі великих даних для реалізації двох основних функцій: вибірка схожих справ і методи їх обробки з історії даних, які будуть використовуватися суддями для довідки та допомагати їм у вирішенні таких справ; аналіз великих даних (статистика та аналіз судових даних), які можуть бути посиленням на прецедентне право, законодавство та урядові рішення, а також прогнозувати соціальні та економічні тенденції;

використання штучного інтелекту в технології розпізнавання мови в суді для прямого перекладу записів судових засідань у тексти на місці та в режимі реального часу, транскрипції мови учасників у текстовій формі та перекладу на іноземну мову (наприклад, англійську) у режимі реального часу з одночасною появою відповідних субтитрів на екрані. Особливості технології включають інтелектуальну обробку мови, переклад електронних файлів у структуровані дані, контроль якості інструментів, аналіз аудіо та відео та розпізнавання облич.

Потрібно враховувати, що новітні технології фізично виконують допоміжну функцію для людини як базової одиниці суспільства і мають сприяти реалізації меті покращення результатів, коли в основі прийняття рішень перебуває розумова діяльність людини згідно з критерієм ефективності. В умовах збройної агресії російської федерації

проти України цифровізація шляхом запровадження особливого режиму роботи в умовах війни, надзвичайного чи особливого періоду сприятиме реалізації прав та захисту законних інтересів осіб, гарантуванню інформаційної безпеки. Використання технологій може створити умови для безперебійної роботи правозастосувачів; забезпечити аналіз практики правозастосування, взаємодії з представниками громадянського суспільства; інтегрувати інформаційні та комунікаційні технічні рішення про доступ до інформації та функціонування систем, щоб сприяти однаковості дискреційних практик щодо:

- підтримки цифрового підходу за замовчуванням, особливо для гарантування можливості цифрової взаємодії; забезпечення правової визначеності та безперебійної взаємодії в національному та транскордонному контексті;
- спрощеного та швидшого доступу до суб'єктів публічної адміністрації та судів за допомогою захищених електронних засобів зв'язку;
- роботи за принципом «одноразовості», тобто уникати непотрібних процедур і відповідно до правил захисту даних повторно використовувати інформацію, введену в систему один раз, для подальших процедур, якщо дані не є застарілими;
- запровадження програм, орієнтованих на споживача, а також інструментів та систем, призначених для зручності використання та розширення можливостей користувачів.

Отже, цифровізація істотно впливає на становлення та розвиток транскордонного публічного управління з урахуванням новітніх технологій, які можуть кардинально оновити практику правозастосування. Як наслідок, соціальні інститути, включаючи транскордонну публічну адміністрацію та суди, перестають мати лише соціальний вимір та трансформуються у віртуальні інституції.

Висновки до розділу 5

Вказано, що зарубіжний досвід щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві пов'язаний з аналізом зв'язку між елементами пізнання та волі під час здійснення розсуду. Описаний підхід враховує відмінності між складними технічними оцінками та оцінками суспільних інтересів (що може спричинити вибір політики). Попри те, що ретельне вивчення складних технічних оцінок може призвести до оцінки суті дискреційних повноважень, можливо, обмеживши вибір, який вважатиметься розумним або правдоподібним, перевірка все ще стосується правильності фактичної основи дискреційних рішень, а не політичних виборів, які впливають із застосування дискреційних повноважень. Наведене дозволяє ретельно досліджувати ті вибори, які логічно впливають із фактичних оцінок як питання пізнання, а не вибори шляхом балансування суспільних інтересів, яких потрібно прагнути, проти тих, які можуть бути втрачені за конкретних обставин. Цей підхід представляє унітарну концепцію дискреційних повноважень як процесу нормативної конкретизації з огляду на частково заздалегідь визначені цілі та релятивує різницю між політичним вибором і технічними оцінками, між знанням і волею, яка пронизує свободу розсуду в праві Європейського Союзу і в національних доктринах. Така конструкція означає, що дискреція є простором, який не вільний від нормативно-правових визначень і, зокрема, від оцінних суджень, які лежать в основі правових норм і виражені в них.

Проілюстровано, як на основі симбіозу наднаціональної та національної практики відбувається процес конкретизації нормативної програми дій, яка спрямована на пошук рішень, які найбільше відповідають суспільним інтересам. Імплементуються нормативні програми, які відображають оцінні судження щодо того, які суспільні інтереси потрібно захищати, що зважувати, чому надавати перевагу та чим жертвувати під час виконання своїх функцій. Розсуд створюється не лише законом – це здатність робити вибір, який найкраще конкретизує нормативні програми, які політичні процеси перетворили на правові норми. Йдеться про вибір варіантів, які найкращим чином задовольняють суспільні інтереси, захищені законом, відповідно до основоположних цінностей і правових принципів, на яких ґрунтують правовий порядок, частиною якого вони є.

З'ясовано, що стосується національних підходів європейських країн щодо дискреції, зокрема, в правозастосуванні у фінансовому праві, то здатність робити вибір розглядається як ядро дискреційних повноважень. Суспільні інтереси, які мають захищатися та зважуватися в кожному випадку, визначені на високому рівні абстракції (навіть якщо вони можуть бути конкретизовані критеріями дій, визначеними законом). Саме під час процесу оцінки обставин, які можуть вимагати дій, суспільні інтереси, закріплені в абстрактній схемі юридичної норми, набувають значення, розкриваючи інтереси, які потрібно захищати.

Для України особливо корисним вбачається німецький, французький та італійський досвід у контексті врахування когнітивно-вольових характеристик дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві та свободи вибору щодо контролю причин (мотивів) і мети діяння, можливих наслідків, коли обмеження допускаються, щоб зберегти простір для вибору. У такий спосіб юридичні норми, які надають та розмежовують дискреційні повноваження, посиляючись на забезпечення суспільних інтересів (наприклад, міжнародну конкурентоспроможність конкретної галузі, фінансову стабільність тощо). Визначаючи суспільні інтереси, навіть якщо вони знаходяться на високому рівні загальності, і, відповідно, визначаючи умови, яких особи, що приймають рішення, мають дотримуватися під час здійснення дискреційних повноважень, норми відображають компроміс між інтересами, що конкурують і які реагують на конкретні соціально-економічні, політичні чи культурні особливості.

Доведено, що в євроінтеграційних реаліях, Україні необхідно повною мірою враховувати нормативну концепцію права та дискреції в Європейському Союзі. Важливо імплементувати унітарний підхід щодо дискреції, який характеризує її як: (1) простір, де особи, які приймають рішення, беруть участь у творчому процесі конкретизації норм, функціональних для досягнення суспільних інтересів; (2) автономію, яку закріплюють правові норми, яка має обмежений характер. Оцінки, зроблені під час здійснення дискреційних повноважень, не можуть бути відокремлені від обов'язку обрати курс дій, який, згідно з їх тлумаченням, є придатним для досягнення суспільних інтересів, які вони мають зважувати та переслідувати. Процес конкретизації нормативних програм, окреслених у правових нормах, бере до уваги діалектичний зв'язок між оцінкою реальних життєвих ситуацій і зважування, взаємного пристосування та впорядкування суспільних інтересів, які визначає правова норма та що конкурують між собою.

Розкрито тенденції національної та зарубіжної доктрини фінансового права щодо інституціональної приналежності фінансової деліктології. Так, іноземні дослідники

насамперед звертаються до підходів кримінально-правової доктрини, з подальшим тлумаченням сутності та кваліфікацією вчинених фінансових правопорушень. Українська доктрина щодо розгляду фінансової деліктології в контексті застосування положень податкового чи митного законодавства зорієнтована на підходи національного законодавства, у межах яких статтями 202-1, 209, 210, 212, 212-1, 222-1, 222-2 Кримінального кодексу України встановлено майновий ценз для розмежування відповідних кримінальних і некримінальних фінансових правопорушень.

Виокремлено випадки поширення ретроспективної дії норм фінансового права на юридичних осіб – у нормативних актах, які пом'якшують або скасовують відповідальність платників. Особливість ретроактивного правозастосування стосується гарантування недопущення «повороту до гіршого» під час перспективного регулювання правовідносин, забезпечуючи баланс між стабільністю правової системи та безпосередньою дією нормативного акта в часі, яка враховує потреби держави та суспільства щодо вдосконалення регулятивних підходів та заповнення прогалин у праві. Ретроспективна дія концепції вини має допоміжний та винятковий характер, коли не можна винести повною мірою вмотивоване та законне податкове повідомлення-рішення у разі невстановлення зазначених обставин податкового правопорушення.

Визначено, що в практиці правозастосування у фінансовому праві найпоширенішими є такі спеціальні штрафні (фінансові) санкції: під час міжнародного оподаткування (за порушення строків розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності; щодо трансфертного ціноутворення); під час обігу готівки (у сфері валютного регулювання та контролю; за порушення норм із регулювання обігу готівки в національній валюті; перевищення ліміту залишку готівки в касах платника податків); щодо грошових зобов'язань (за несплату грошового зобов'язання у зв'язку з помилковим визначенням розрахункового рахунку в платіжному дорученні; у разі несплати (неперерахування) узгодженої суми грошового зобов'язання, узгодженої суми авансових внесків); під час використання РРО; щодо стягнення пені за несвоєчасне бюджетне відшкодування податку на додану вартість, під час реєстрації податкових накладних, зокрема, за порушення граничних строків реєстрації; у сфері реалізації підакцизних товарів, зокрема, за порушення граничних термінів реєстрації акцизних накладних / розрахунків коригування; під час доведення митної вартості товару.

Доведено, що фінансовими санкціями є штрафи як заходи впливу за правопорушення, передбачені в частині другій статті 265 Кодексу законів про працю України, з урахуванням критеріїв «тесту Енгеля» і методологічних прийомів застосування компенсаційного механізму, призначеного для забезпечення пропорційності загальної суми накладених стягнень.

Зазначено, що в загальносвітовому контексті фінансові санкції починають охоплювати політико-правові характеристики, окрім суто економічних. Персональні політико-економічні санкції стали дієвим інструментом в Україні щодо дискреційного правозастосування, який вводиться в дію указом Президента України на підставі рішення Ради національної безпеки і оборони України про: зупинення виконання економічних та фінансових зобов'язань; блокування активів, тобто тимчасове обмеження права особи користуватися та розпоряджатися належним їй майном; запобігання виведенню капіталів за межі України.

Алгоритм оцінки щодо застосування політико-економічних санкцій має дискреційну природу. Правозастосувач має оцінити, чи було дотримано процедуру прийняття такого рішення, а також орієнтуватися на «трискладовий тест» щодо дотримання приписів частини другої статті 1, частини першої статті 3, частини першої статті 4 Закону України «Про санкції» під час кваліфікації виду та підстав санкцій, відповідності підсанкційного суб'єкта нормативним вимогам, узгодження вказаного застосування зі спеціальними нормами законодавства, наявності складу правопорушення. Обов'язковим кроком описуваної когнітивної діяльності є перевірка наявності легітимної мети та пропорційності застосування санкції цій меті. Має бути гарантовано законність, прозорість, об'єктивність, відповідність меті та ефективність під час прийняття рішення про застосування персональні політико-економічних санкцій. Рішення щодо застосування санкцій має містити строк їх застосування, крім випадків застосування санкцій, що призводять до припинення прав, та інших санкцій, які за змістом не можуть застосовуватись тимчасово.

Уточнено, що під фінансовою відповідальністю держави потрібно розуміти діяльність суб'єктів публічної адміністрації, їхніх посадових чи службових осіб щодо відшкодування шкоди за протиправні делікти у формі рішень чи діянь, що призвели до порушення чи невизнання прав і законних інтересів платників. Процедура притягнення держави до фінансової відповідальності має такі етапи: 1) документування шкоди; 2) юридична кваліфікація з оцінкою розміру відшкодування; 3) прийняття адміністративного акта про притягнення контролюючого органу, його посадових чи службових осіб до фінансової відповідальності; 4) факультативна стадія оскарження вказаного акту; 5) відшкодування завданої шкоди з установленого бюджету.

Вказано, що узгодженість інтеграційного правопорядку сприяє ефективності застосування юридичних норм, надаючи пільги та привілеї, вигоди й переваги правозастосувачам, які здійснюють діяння в межах і на підставі верховенства права, приймають правомірні рішення. Багатофункціональність цього правопорядку пов'язана з множинністю функціонала регулятивного інструментарію на національному та наднаціональному рівнях. Просторовість виявляється в межах застосування норм зазначеного правопорядку у відповідних державах. Йдеться про інтеграцію чинних юридичних норм і соціальної «живого права» забезпеченого етичними стандартами та орієнтирами справедливості.

У межах інтеграційного правопорядку з урахуванням юрисдикції на основі блокчейну забезпечується комплементарний вимір дискреції, враховуються фактичні обставини та відбувається постійна оцінка результатів прийнятих рішень, зважаючи на симбіоз права та моралі як регуляторів поведінки. Запровадження наднаціональних (регіональних) стандартів електронного суду на базі блокчейну дає можливість забезпечити поглиблену співпрацю при розбудові єдиного правового простору, зокрема, включаючи реалізацію дискреції щодо правозастосування у фінансовому праві.

Доведено, що новітні технології фізично виконують допоміжну функцію для людини як базової одиниці суспільства і мають сприяти реалізації меті покращення результатів, коли в основі прийняття рішень перебуває розумова діяльність людини згідно з критерієм ефективності. Використання технологій може створити умови для безперебійної роботи правозастосувачів; забезпечити аналіз практики правозастосування, взаємодії з представниками громадянського суспільства; інтегрувати

інформаційні та комунікаційні технічні рішення про доступ до інформації та функціонування систем, щоб сприяти однаковості дискреційних практик щодо:

- підтримки цифрового підходу за замовчуванням, особливо для гарантування можливості цифрової взаємодії; забезпечення правової визначеності та безперервної взаємодії в національному та транскордонному контексті;

- спрощеного та швидшого доступу до суб'єктів публічної адміністрації та судів за допомогою захищених електронних засобів зв'язку;

- роботи за принципом «одноразовості», тобто уникати непотрібних процедур і відповідно до правил захисту даних повторно використовувати інформацію, введена в систему один раз, для подальших процедур, якщо дані не є застарілими;

- запровадження програм, орієнтованих на споживача, а також інструментів та систем, призначених для зручності використання та розширення можливостей користувачів.

Зауважено, що юрисдикція на основі блокчейну створює умови для забезпечення якості, ефективності та результативності динамічного вимірювання результатів правозастосування.

З'ясовано, що штучний інтелект експоненціально прискорює процес пізнавальної діяльності та дозволяє зробити найефективніший вибір, зокрема, в межах інтеграційного правопорядку щодо реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві на основі алгоритмів, що лежать в основі процесу прийняття рішень, з урахуванням принципу верховенства права та «трискладового» тесту. Штучний інтелект забезпечує доступ до даних, зокрема, шляхом розробки інструментів, які використовують цю технологію для автоматичної анонімізації або псевдонімізації для використання відкритих даних, а також пов'язаних правових даних щодо розробки програми (інструмент штучного інтелекту для аналізу) з урахуванням конкретних потреб.

ПІСЛЯМОВА

Проведене дослідження сутності та механізму реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві на основі комплексного використання діалектичного, історичного, системно-структурного формально-логічного, порівняльно-правового та інших методів наукового пізнання, наукових праць вітчизняних і зарубіжних вчених дало змогу сформулювати такі висновки, у яких втілено підсумки виконання завдань цієї роботи.

1. Доктринальні підходи щодо проблем становлення та розвитку інституту дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві за темпорально-змістовним критерієм охоплюють:

1) дореволюційні часи з негативним сприйняттям дискреції, а також регулятивну модель визначення цього поняття;

2) радянські часи та у відповідній зарубіжній доктрині того часу, коли існувала обмежена модель правомірної альтернативної поведінки щодо розуміння дискреції, підходи щодо дискреційної зумовленості права, «на підставі закону», діяльнісно-вольовий підхід, тлумачення дискреції відповідно до публічного інтересу, утилітаризм;

3) нову та новітню доктрину з поширеним логіко-юридичним формалізмом та інтерпретаційним підходом, а також напрямками досліджень з попередніх періодів (щодо дискреційної зумовленості права, прагматизму, досвіду соціологічної школи права, обмеженої моделі правомірної альтернативної поведінки).

2. Дискреція в правозастосуванні у фінансовому праві є нормативно встановленою, з урахуванням можливостей, закріплених юридичною нормою, свободою діяти на свій розсуд, під час прийняття найбільш відповідного, оптимального й обґрунтованого рішення згідно з психологічною концепцією здорового глузду та об'єктивними обставинами. Запропоновано класифікацію такої дискреції за суб'єктно-кількісним та ієрархічним критеріями (на законодавчу; адміністративну центрального, регіонального та місцевого рівнів за етапами адміністративної процедури; судову за інстанційним критерієм, пов'язаністю та впливом на вирішення адміністративної справи; дискрецію суб'єктів приватного права).

3. Виокремлено такі рівні принципів дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві:

1) наднаціональний – принцип юридичної визначеності закладає орієнтири для реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві в контексті формування «держави загального добробуту», гарантуючи загальнообов'язковість закону, єдиність практики застосування норм матеріального та процесуального права, рівність і пропорційність, обґрунтованість прийнятих рішень в межах компетенції та у спосіб, врегульованих Конституцією та законами України.

2) національний:

– дискрецію під час здійснення публічної фінансової політики щодо реалізації принципу стабільності потрібно імплементувати з огляду на цільове тлумачення системи правових регуляторів, згідно з яким суб'єкт, який приймає рішення,

застосовує той регулятор, що зумовить більш розумні та справедливі наслідки (як субсидіарна дія самостійних регуляторів);

– принцип «превалювання сутності над формою» має бути наскрізним для фінансового права під час кваліфікації здійснених господарських операцій насамперед за їхньою економічною природою та фактичною поведінкою учасників відносин. У судовій практиці цей принцип, зокрема, з посиланням на стандарти бухгалтерії доцільно використовувати не лише при встановленні нереальності господарських операцій або окремих нюансів справ господарської юрисдикції, але й щодо застосування податкової реконструкції з урахуванням дійсних змін майнового стану учасників операції, у сфері трансфертного ціноутворення, зокрема, при зіставленні цін за принципом «вितягнутої руки» на момент здійснення операції тощо.

4. Цільовий, функціональний та прагматичний виміри дискреції в застосуванні норм фінансового права реалізуються в межах «живого права» з використанням інструментарію синергетики та герменевтики для тлумачення змісту норм, прийняття справедливого рішення з кількох наданих можливостей вибору, з урахуванням передумов розуміння (особистих рис правозастосувача і супутніх політичних, економічних, етичних та інших обставин), а також вторинного розуміння в контексті повного врахування всієї правової матерії безпосереднього під час прийняття рішення.

5. Запропоновано ієрархію джерел в контексті нормативно-правового забезпечення дискреції в застосуванні норм фінансового права:

1) наднаціональні – міжнародні конвенції та угоди, зокрема, фундаментальної, євроінтеграційної, податкової та митної спрямованості; рішення Європейського суду з прав людини щодо валютного регулювання, оподаткування (охоплюючи визначення сутності податкових правовідносин, рентні платежі, податок на доходи, земельний податок, податок на спадок, податок на додану вартість);

2) національні – Конституція України; Рішення Конституційного суду України; закони України як «ядро» нормативно-правового виміру; підзаконні акти (акти Верховної Ради України; акти Президента України; акти Кабінету Міністрів України, включаючи постанови про оподаткування, а також постанови про митну справу щодо митних формальностей, митного контролю, митних платежів, урахування реалій воєнного стану; акти центральних органів виконавчої влади, які охоплюють, зокрема, накази про оподаткування щодо стратегічного планування, «права юристів» в контексті методичної допомоги та податкових консультацій, податкових обов'язків, податкового обліку, моніторингу і податкової звітності, державного та місцевих бюджетів, урахування реалій воєнного стану, міжнародного оподаткування, а також накази про митну справу щодо імплементації міжнародного, наднаціонального права, митних формальностей, переміщення товарів, митного контролю; акти органів виконавчої влади Автономної Республіки Крим бюджетної спрямованості; акти органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів; акти суб'єктів делегованих повноважень, включаючи центральний рівень виконавчої влади, локальний рівень прийняття рішень, філії або структурні підрозділи платника податку на додану вартість щодо права на складання податкових накладних).

6. Щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві колізії потрібно розглядати як суперечності між юридичними нормами чи з нормами, закріпленими в

інших джерелах права, що в різний спосіб регламентують одні й ті самі суспільні відносини з потенційним відмінним результатом правозастосування. Правила подолання цих колізій охоплюють як підходи до тлумачення (вибір однієї з юридичних норм за правилами *lex specialis*, *lex posterior*, «уявного наміру законодавця» тощо), так і внесення відповідних змін до нормативних актів.

7. Правовою політикою щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є принципи, стратегічні напрямки, шляхи створення та реалізації юридичних норм, діяльність суб'єктів публічного права, що враховує суспільні потреби та законні інтереси, з метою забезпечення функціонування держави загального добробуту і підтримання правопорядку. З приписів «фінансових директив» Європейського Союзу, продемонстровано напрямки адаптації відповідного національного законодавства до світових стандартів: порядок оподаткування доходів (протидія ухиленню від оподаткування; пряме оподаткування, а також непрямі податки, включаючи акцизний, з приросту капіталу, звільнення від оподаткування щодо постійного ввезення з держави-члена особистого майна фізичних осіб, а також транспортних засобів до однієї держави-члена з іншої); модернізація правового статусу платників, зокрема, щодо споживачів фінансових послуг; банківський сектор і платіжні інструменти; функціонування фінансових ринків; податкова звітність; контрольно-наглядова діяльність.

8. Під правовими режимами реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві потрібно розглядати соціальний правопорядок, спрямований на реалізацію оптимального результату поведінки контролюючих органів і платників, з урахуванням наявних повноважень та заходів і засобів впливу на такі відносини. Продемонстровано ознаки вказаних режимів:

- загальні: історична зумовленість впорядкування соціальних відносин, зважаючи на політичний режим; цільова зумовленість; забезпечувальна спрямованість реалізації; нормативна закріпленість; наявність методологічної основи; деліктні особливості;

- спеціальні: галузева спрямованість; пільгова, обмежувальна або пільгово-обмежувальна направленість у конкретній сфері або ситуації, зокрема, як виняток із загальної системи правового регулювання; характеризуються об'єктом і предметом; територіальність; визначений час застосування; комплексне регулювання організації та здійснення діяльності; специфічні юридичні засоби регулювання; суб'єктні характеристики; функціонування в матеріальному та процесуальному вимірах.

9. У межах правових режимів і диспозитивного процедурного виміру реалізації дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві інструменти діяльності публічної адміністрації є засобами публічного правового впливу на матерію фінансового права з метою забезпечення стабільності та єдності практики правозастосування. Ці категорії впливають на онтологічний вимір функціонування транскордонної публічної адміністрації та допомагають вирішити соціальні питання щодо визначення фундаментальних постулатів становлення та розвитку правопорядку. На їх основі можна вести мову про комплексний, багаторівневий і взаємозумовлений вимір публічного управління зі специфічними національними нормативними актами, що базуються на низці соціальних явищ, таких як політика, економіка, культура тощо.

10. Дискреційні відносини в правозастосуванні у фінансовому праві постають як комплексна юридична категорія, що охоплює процедурний розсуд правозастосувачів за нормами матеріального права, а також адміністративно-процесуальний розсуд (судовий розсуд), який окреслює обсяг і межі такої дискреції у разі виникнення спорів. Ці відносини відзначаються особливостями щодо суб'єктів, суб'єктивної сторони, об'єкта та об'єктивної сторони. Змістовний вимір дискреції щодо правозастосування у фінансовому праві у предметно-об'єктному вимірі охоплює регулятивний і охоронні виміри.

11. Під правовою судовою доктриною як джерелом права щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві необхідно розуміти елемент правової свідомості у вигляді об'єктивованого вчення на основі ідей, принципів, системи поглядів, наукових знань, визнаних державою, суспільством і самими вченими, щодо відображення правової реальності та основних засад, на яких ґрунтується правова система держави, а також демократичного вдосконалення цієї правової системи в контексті, зокрема, забезпечення державотворення, знаходження найбільш раціональних та ефективних напрямів і засобів впливу норм на поведінку правозастосувачів в межах прямого практичного використання, з урахуванням фактичних обставин кожної конкретної справи.

12. Процесуальний розсуд щодо підтримання стабільності або запровадження змін обумовлений такими чинниками: практикою правозастосування з приводу спорів визначеної категорії, зокрема, суду касаційної інстанції; кількістю справ з подібними позовними вимогами, а також ознаками, які роблять касаційну скаргу відмінною від інших; значенням справи для сторін, категорією та складністю адміністративної справи; характером спірних правовідносин, предметом і категорією спору; колом учасників спірних правовідносин, суб'єктивним складом учасників справи; предметами позову та доказування, обраним позивачем способом захисту. Запропоновано класифікувати аргументи, методики та підходи до застосування адміністративно-процесуальних дискреційних юридичних категорій в правозастосуванні у фінансовому праві як нетипових регуляторів поведінки правозастосувачів:

1) на фундаментальному метарівні – як внутрішні аргументи, або аргументи нульового порядку;

2) на похідному дефінітивному рівні щодо визначення понять – як функціональні; структурні; відносні.

13. Статичне тлумачення щодо інваріативності дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві пов'язане з оцінкою текстового виразу юридичних норм як «коду» для тлумачення «матриці» дійсності: інформативні констатації щодо встановлення та фіксації проявів явищ правової дійсності; семіотичні узагальнення та класифікації для з'ясування сутності проявів життєдіяльності держави та суспільства, збереження та передачі напрацювань практики правозастосування; правотворчі концепції та теорії з метою встановлення меж судового тлумачення та правотворчості в судових прецедентах; ментальні прогнози щодо розуміння попереднього, поточного та майбутнього стану та можливої побудови правопорядку, місця суб'єкта інтерпретації в ньому, «ментальної парадигми» для підтримання безперервності історичного прогресу. Межі динамічного судового диспозитивного тлумачення юридичних норм

щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві пов'язані з використанням концепції критичного раціоналізму під час формування судової практики для розв'язання типових чи подібних справ. У такий спосіб необхідно досягнути єдності правових позицій, оперативного вирішення спорів згідно з принципами верховенства права та справедливості.

14. Імплементация зарубіжного досвіду країн Європейського Союзу (Німеччини, Франції, Італії та Іспанії) та Азії (Індії та Індонезії) щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві з урахуванням українського контексту призводить до того, що здійснення дискреційних повноважень стає процесом створення нормативів (оскільки воно створює норми поведінки загального чи індивідуального масштабу), на який впливають політичні напрямки, визначені особами, які приймають рішення. Як наслідок, робляться експертні оцінки, на основі яких вирішуються комплексні економічні та технічні оцінки. Формується демократична система мотивації, моральні та ідеологічні уподобання тих, хто бере участь у прийнятті рішень, з урахуванням конкретного контексту ухвалення рішення.

15. Під фінансовою деліктологією потрібно розуміти науку про відповідальність держави та суб'єктів приватного права за фінансові правопорушення, процедуру притягнення до такої відповідальності та застосування економічних і політико-правових санкцій. Ця категорія діє в широкому контексті як щодо предметного виміру некримінальних фінансових правопорушень, так і процедурних характеристик економічних і політико-правових санкцій, які застосовуються, зокрема, у зв'язку з вчиненням кримінальних правопорушень підсанкційними суб'єктами.

16. Інтеграційний правопорядок щодо дискреції в правозастосуванні у фінансовому праві є міждержавною інтегрованою системою, яка охоплює наднаціональні стандарти поведінки та інститути, засновані на принципах і нормах, імплементованих в організаційно-інструментальній взаємодії національних правопорядків, які вдосконалюються в межах нового уніфікованого стійкого комплексного наднаціонального утворення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Aggarwal N., Bhatia S., Zaveri B. Rules vs. Discretion in Market Surveillance of 'Overvalued' stocks: Evidence From India. *Indian Institute of Management Udaipur Research Paper Series*. 2021. URL: <https://ssrn.com/abstract=3691093> (дата звернення: 21.07.2023).
2. Alexy R. The Argument from Injustice. A Reply to Legal Positivism. Oxford: Clarendon Press, 2002. 160 p.
3. Antal T., Ohtsuki H., Wakeley J., Taylor P.D., Nowak M.A. Evolution of cooperation by phenotypic similarity. *Proc. Natl. Acad. Sci.* 2009. No. 106. P. 8597–8600.
4. Azoulai L., Clément-Wilz L. Le principe de légalité. *Traité de Droit Administratif Européen* / J.-B. Auby, and J. Dutheil de la Rochère. Bruxelles: Primento, 2014. 1354 p. P. 543–563.
5. Barcelo J.J. Burden of Proof, Prima Facie Case and Presumption in WTO Dispute Settlement. *Cornell International Law Journal*. 2009. Vol. 42. P. 23–43.
6. Barents R. EU Procedural Law and Effective Legal Protection. *Common Market Law Review*. 2014. Vol. 51. P. 1437–1462.
7. Barikova A. Enforcement Discretion in Financial Law: Personal, Political, and Economic Special Sanctions in Wartime. *Economic Affairs (New Delhi)*. 2023. Vol. 68. P. 735–740. URL: <https://doi.org/10.46852/0424-2513.2s.2023.15> (дата звернення: 21.07.2023).
8. Barikova A. Fictions on discretion in law enforcement of financial legal provisions. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2021. Iss. 2. P. 30–35.
9. Barikova A. Legal fictions for administrative courts. *Administrative law and process*. 2019. Iss. 4 (27). P. 102–114.
10. Barikova A. Prejudice on discretion in law enforcement of financial legal provisions. *Law Journal of the National Academy of Internal Affairs*. 2023. Vol. 13. Iss. 1. P. 36–43.
11. Barikova A. Presumptions on discretion in law enforcement of financial legal provisions. *Krakowskie Studia Małopolskie*. 2021. Vol. 30. P. 7–24.
12. Barikova A., Bernaziuk Y. Electronic educational dimension of law enforcement in a pandemic and post-pandemic world. *ECS Transactions*. 2022. Vol. 107. Iss. 1. P. 18465–18477. URL: <https://doi.org/10.1149/10701.18465ecst> (дата звернення: 21.07.2023).
13. Barikova A., Bernaziuk Y. Discretion in applying provisions of law: linguistic prospects for AI and machine learning. *ECS Transactions*. 2022. Vol. 107. Iss. 1. P. 18545–18558. URL: <https://doi.org/10.1149/10701.18545ecst> (дата звернення: 21.07.2023).
14. Barikova A., Kobko V., Nikitin V., Kobko Ye., Kobko R. Financial responsibility of the state: a comparative analysis of the European countries' approaches in peacetime and wartime. *Cuestiones Políticas*. 2023. Vol. 41. No. 77. P. 422–436. URL: <https://doi.org/10.46398/cuestpol.4177.28> (дата звернення: 21.07.2023).
15. Barsky A., Kaplan S.A., Beal D.J. Just feelings? The role of affect in the formation of organizational fairness judgments. *Journal of Management*. 2011. No. 37(1). P. 248–279.
16. Berman H.J. The Formation of the Western Legal Tradition. Cambridge, Mass: Harvard University Press, 1983. 657 p.

17. Besselink L.F.M. La protection des droits fondamentaux après Lisbonne: L'interaction entre la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH) et les constitutions nationales. URL: <https://hdl.handle.net/11245/1.393965> (дата звернення: 21.07.2023).
18. Birkinshaw P., Varney M. The European Union Legal Order After Lisbon. Austin: Kluwer Law International, 2010. 366 p.
19. Blockchain und Bayern-Cloud: Die Digital-Pläne der Koalition. URL: <https://www.br.de/nachrichten/netzwelt/blockchain-und-bayern-cloud-die-digital-plaene-der-koalition,R8WRsM2> (дата звернення: 21.07.2023).
20. Bobo L. Group conflict, prejudice, and the paradox of contemporary racial attitudes. Perspectives in social psychology. *Eliminating racism: Profiles in controversy*. NY, US: Plenum Press, 1988. P. 85–114.
21. Bonnard R. Le pouvoir discrétionnaire des autorités administratives et le recours pour excès de pouvoir. *Revue du Droit Public et de la Science Politique*. 1923. P. 388–392.
22. Boyle C., MacCrimmon M.-T., Martin D. The law of evidence: fact finding, fairness, and advocacy. Toronto: Emond Montgomery, 1999. 967 p.
23. Brewer H. By Birth of Consent: Children, Law and the Anglo-American Revolution in Authority. USA: Omohundro Institute, The University of North Carolina Press, 2005. 408 p.
24. Brown J.S., Collins A., Duguid P. Situated cognition and the culture of learning. *Educational Researcher*. 1989. No. 18. P. 32–42.
25. Brown J.S., Duguid P. The social life of information. Boston, MA, USA: Harvard Business Review Press, 2000. 336 p.
26. Brugger W. Concretization of Law and Statutory Interpretation. *Tulane European and Civil Law Forum*. 1996. Vol. 11. P. 211–212.
27. Bullinger M. Le pouvoir discrétionnaire de l'administration publique fédérale d'Allemagne. *Revue de Droit Administratif*. 1988. Vol. 4(4). P. 684–690.
28. Camden J., Fort K.E. "Channeling Thought": The Legacy of Legal Fictions from 1823. *Am. Indian L. Rev.* 2008. Vol. 33. No. 1. P. 77–109.
29. Carbone J. Marriage as State of Mind: Federalism, Contract and the Expressive Interest in Family Law. *Michigan State Law Review*. 2011. P. 49–82.
30. Casado G., Ramos F.S. Manual Básico de Derecho Administrativo. Madrid: Tecnos, 2011. 680 p.
31. Case of Yvonne van Duyn v. Home Office: Judgment of the European Court of Justice dated of 12/04/1974. *European Court reports*. 1974. P. 1337–1352.
32. Chapus R. Droit administratif général. T. 1. Paris: LGDJ, 2001. 1440 p.
33. Çiçekli B. Introduction to Turkish Law and Legal System (Lecture Notes). Bilkent: Bilkent University, 2004. 145 p.
34. Cioclea A.E. Principles Of The European Administrative Space And Their Impact On Performance In Public Organizations. *CES Working Papers*. 2012. Vol. 4(3). Issue 3. P. 288–295.
35. Cogan D. Tax, Discretion and the Rule of Law. *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* / C. Evans, J. Freedman, R. Krever (Eds.). Amsterdam: IBFD, 2011. P. 1–14.

36. Colman A.M., Browning L., Pulford B.D. Spontaneous similarity discrimination in the evolution of cooperation. *J. Theor. Biol.* 2012. No. 299. P. 162–171.
37. Commission Delegated Regulation (EU) No. 918/2012 dated of 5 July 2012 supplementing Regulation (EU) No. 236/2012. *EUR-Lex database*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:274:0001:0015:en:PDF> (дата звернення: 21.07.2023).
38. Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union Consolidated version of the Treaty on European Union Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union Protocols Annexes to the Treaty on the Functioning of the European Union Declarations annexed to the Final Act of the Intergovernmental Conference which adopted the Treaty of Lisbon, signed on 13 December 2007. *EUR-Lex*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12016ME%2FTXT> (дата звернення: 21.07.2023).
39. Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. *EUR-Lex*. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2018/822/oj> (дата звернення: 21.07.2023).
40. Craig P. *EU Administrative Law*. Oxford: OUP, 2012. 864 p.
41. Crook C., Gross H., Dymott R. Assessment relationships in higher education: The tension of process and practice. *British Educational Research Journal*. 2006. No. 32(1). P. 95–114.
42. CSS. Wirtschaftssanktionen: Wunderwajfe oder Blindganger? *ETH Zurich*. 2010. No. 83. S. 1–3.
43. Davis K. *Discretionary Justice: a Preliminary Inquiry*. Baton Rouge: Louisiana State University Press, 1969. 233 p.
44. Davitkovski B., Pavlovska-Daneva A. The European Administrative Space as a Challenge for Public Administration Reform in the Republic of Macedonia. *Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave*. 2011. Vol. 11. No. 1. S. 127–146.
45. De Enterriá G.E., Rodriguez F.T. *Curso Derecho Administrativo I*. Civitas, Charleston, South Carolina: Nabu Press. 2011. 934 p.
46. De la Harpe B., Peterson J.F., Frankham N., Zehner R., Neale D., Musgrave E., McDermott R. Assessment focus in studio: What is most prominent in architecture, art and design? *International Journal of Art and Design Education*. 2009. No. 28(1). P. 37–51.
47. Detterbeck S. *Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungsprozessrecht*. München: Verlag C. H. Beck, 2006. 612 s.
48. Diamond H.A. Reasonable Doubt: To Define, or Not to Define. *Columbia Law Review*. 1990. Vol. 90. No. 6. P. 1716–1736.
49. Dorado A.P. The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law – Some Thoughts in a Legal Theory and Comparative Perspective. *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* / C. Evans, J. Freedman, R. Krever (Eds.). Amsterdam: IBFD, 2011. P. 15–37.
50. Duniewska Z. Istota i granice dyskrecjonalnej władzy administracyjnej w swietle standardow europejskich. *Studia Prawno-Ekonomiczne*. 1999. T. LIX. S. 9–39.

51. Easterbrook F. The Limits of Antitrust. *Texas Law Review*. 1984. Vol. 60. Iss. 1. P. 1–40.
52. Efferson C., Lalive R., Fehr E. The coevolution of cultural groups and ingroup favoritism. *Sci.* 2008. No. 321. P. 1844–1849.
53. Ehrlich E. *Grundlegung der Sociologie des Rechts*. München und Leipzig: Verlag von Duncker und Humblot, 1913. 409 p.
54. Ewald W.B. *From Kant to Hilbert: A Source Book in the Foundations of Mathematics*. Oxford: Oxford University Press, 1996. 1408 p.
55. Fatôme E., Jégouzo Y. Le juge, arbitre du bon goût en matière d'esthétique urbaine? *Actualité Juridique. Droit Administratif*, 2015. Vol. 16. P. 947–951. URL: <https://shs.hal.science/halshs-02220469> (дата звернення: 21.07.2023).
56. Febrian A., Rossieta H. Effect of Budget Discretion on Corruption Level and Public Accountability: Evidence from Local Indonesian Government. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*. 2019. Vol. 348. P. 212–218. URL: <https://www.atlantispress.com/proceedings/aprsh-18/125918986> (дата звернення: 21.07.2023).
57. Feigenson N. Jurors' emotions and judgments of legal responsibility and blame: What does the experimental research tell us? *Emotion Review*. 2016. No. 8. P. 26–31.
58. Fernández A., Marty G., Nadal M., Capó M., Cela-Conde C.J. *Derecho y neurociencia [Law and neuroscience]*. *Ludus Vitalis*. 2005. No. 12(23). P. 131–138.
59. Fiedorczyk P. Uznanie administracyjne w doktrynie i orzecznictwie NTA w II RP. *Prawo a dzieje państwa i ustroju* / M. Szyszkowska. Białystok: Temida 2, 1996. S. 145–177.
60. Fiske S.T. Stereotyping, prejudice, and discrimination at the seam between the centuries: Evolution, culture, mind, and brain. *Eur. J. Soc. Psychol.* 2000. No. 30. P. 299–322.
61. Fiske S.T. What we know now about bias and intergroup conflict, the problem of the century. *Curr. Dir. Psychol. Sci.* 2002. No. 11. P. 123–128.
62. Frier P.-L., Petit J. *Précis de Droit Administratif*. Paris: Editions Montchrestien, 2008. 552 p.
63. Fuller Lon L. *Legal Fictions*. USA: Stanford University Press, 1967. 158 p.
64. Giannini M.S. *Il Potere Discrezionale della Pubblica Amministrazione, Concetto e Problemi*. Milano: Giuffrè, 1939. 195 p.
65. Greer S.C. The Margin of Appreciation: Interpretation and Discretion Under the European Convention on Human Rights. *Human rights files No. 17. Council of Europe Publishing*. 2000. No. 58. P. 22–31.
66. Haibin L. (ed.), Du G., Yu M. How Chinese E-Justice works? *China Justice Observer*. 2018. URL: <https://www.chinajusticeobserver.com/a/how-chinese-e-justice-works> (дата звернення: 21.07.2023).
67. Hamilton E.C., Friesen N. Online education: A science and technology studies perspective. *Canadian Journal of Learning and Technology*. 2013. No. 39(2). P. 1–21.
68. Hammond R.A., Axelrod R. Evolution of contingent altruism when cooperation is expensive. *Theor. population biology*. 2006. No. 69. P. 333–338.
69. Hart H., Sacks A. *The Legal Process: Basic Problems in the Making and Application of Law*. Tentative Edition. Goleta: Foundation Press, 1958. 1387 p.

70. Henderson L. The early childhood-school relationship: Overcoming invisible barriers. *Early Childhood Folio*. 2012. No. 16(2). P. 20–25.
71. Herek G.M. Confronting sexual stigma and prejudice: Theory and practice. *J. Soc. Issues*. 2007. No. 63. P. 905–925.
72. Ho C.R. The legal limits to administrative discretion: a rule model of public accountability in Hong Kong: Thesis / University of Hong Kong. Pokfulam, Hong Kong SAR. 1983. URL: <https://hub.hku.hk/handle/10722/30210> (дата звернення: 21.07.2023).
73. Hofmann H. Mapping the European Administrative Space. *West European Politics*. 2008. Vol. 31. P. 1–27.
74. Hofmann H., Rowe G., Türk A. Administrative Law and Policy of the European Union Oxford: OUP, 2011. 977 p.
75. Houy N. Evolution of cooperation with similarity to an archetype. *J. theoretical biology*. 2013. No. 332. P. 78–88.
76. In re Winship, 397 U.S. 358, 364 (1970). URL: <http://caselaw.lp.findlaw.com> (дата звернення: 21.07.2023).
77. Johnson Ph. Do You Sincerely Want to Be Radical. *Stanford Law Review*. 1984. Vol. 36. P. 247–252.
78. Judgment of the Court of Justice of the European Union dated of 13 June 1958 in C-9/56 – Meroni v High Authority. *CURIA database*. URL: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=86871&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4661440> (дата звернення: 21.07.2023).
79. Judgment of the Court of Justice of the European Union dated of 27 November 2012 in C-370/12 – Thomas Pringle v Government of Ireland et al. *CURIA database*. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=130381&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4660603> (дата звернення: 21.07.2023).
80. Judgment of the Court of Justice of the European Union (Grand Chamber) dated of 22 January 2014 in C-270/12 – United Kingdom v European Parliament and Council (ESMA). *CURIA database*. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=146621&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4661171> (дата звернення: 21.07.2023).
81. Judgment of the Court of Justice of the European Union (Grand Chamber) dated of 21 April 2015 in C-605/13P – Issam Anbouba v Council of the European Union. *EUR-Lex database*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62013CJ0605> (дата звернення: 21.07.2023).
82. Judgment of the Court of Justice of the European Union (Grand Chamber) dated of 16 June 2015 in C-62/14 – Gauweiler and Others v Deutscher Bundestag. *CURIA database*. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=165057&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4661266> (дата звернення: 21.07.2023).

83. Keliher M. Li as Administrative Law: Political Stratification and the Construction of Qing Administrative Order in Seventeenth-Century China. *Fudan Law Review*. 2016. No 3. P. 84–114.
84. Kelsen H. General Theory of Norms / Michael Hartney trans. Oxford: Clarendon Press, 1991. 518 p.
85. Kingsbury B., Krisch N., Stewart B. The Emergence of Global Administrative Law. *New York University Public Law and Legal Theory Working Papers*. 2005. Paper 17. P. 15–61.
86. Klein F. Pro futuro: Betrachtungen über probleme der civilprocessreform in Österreich. Leipzig, Vienna: Deuticke, 1891. 117 s.
87. Knauer N. Legal Fictions and Juristic Truth. *St. Thomas Law Review*. 2010. Vol. 23. Temple University Legal Studies Research Paper No. 2009-39. P. 70–120.
88. Krauthausen R. Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff. *Verwaltungsrecht JZ*, 1955. 287 p.
89. Kucharski A. Problematyka retroaktywności w prawie podatkowym Stanów Zjednoczonych (zarys tematu). *Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego Europejskiego i Porównawczego*. 2006. Zeszyt 4. S. 143–188.
90. La Rosa A.O., Tobón O.E.A. An approach to the automaticity of evaluative judgments: the implications of affective misattribution in social cognition. *Papeles del Psicólogo [Psychologist Papers]*. 2017. Vol. 38(1). P. 72–78.
91. Lerner J.S., Goldberg J., Tetlock P.E. Sober second thought: The effects of accountability, anger, and authoritarianism on attributions of responsibility. *Personality and Social Psychology Bulletin*. 1998. No. 24. P. 563–574.
92. Lüth de la Cour constitutionnelle fédérale allemande. *Constitutional Jurisprudence of the Federal Republic of Germany*. 1997. P. 361–369.
93. Macfarlane B. Student performativity in higher education: Converting learning as a private space into a public performance. *Higher Education Research & Development*. 2015. No. 34(2). P. 338–350.
94. Mahdi H.M., Maaruf A. Applications of Blockchain Technology beyond Cryptocurrency Annals of Emerging Technologies in Computing. *AETiC*. 2018. Vol. 2. No. 1. P. 1–6. URL: <http://aetic.theiaer.org/archive/v2n1/p1.pdf> (дата звернення: 21.07.2023).
95. Malgieri G. Automated decision-making in the EU Member States: The right to explanation and other “suitable safeguards” in the national legislations. *Computer Law & Security Review*. 2019. Vol. 35. Iss. 5. P. 2–26. URL: <https://doi.org/10.1016/j.clsr.2019.05.002> (дата звернення: 21.07.2023).
96. Masuda N., Ohtsuki H. Tag-based indirect reciprocity by incomplete social information. *Proc. Royal Soc. Lond. B: Biol. Sci.* 2007. No. 274. P. 689–695.
97. Mattarella B.G. Discrezionalità amministrativa. *Dizionario di Diritto Pubblico*. Vol. III / S. Cassese et al. Milano: Giuffrè, 2006. 4061 p.
98. Maurer H. Allgemeines Verwaltungsrecht. München: C. H. Beck Verlag, 2009. 842 p.
99. Melnyk R., Barikova A. Cross-border public administration: prospects for introducing blockchain jurisdiction. *Informatologia*. 2019. Vol. 52. No. 1–2. P. 74–89. URL: <https://doi.org/10.32914/i.52.1-2.8> (дата звернення: 21.07.2023).
100. Mendes J. Discretion, Care and Public Interests in the EU Administration: Probing The Limits Of Law. *Common Market Law Review*. 2016. Vol. 53. P. 419–452.

101. Mendes J. Law and administrative discretion in the EU: value of a comparative perspective. *Comparative Administrative Conference: materials of the conference* (Yale, 29–30 April 2016). Yale, 2016. P. 1–34.
102. Mendoza J.D. La prueba en el proceso civil. *Justicia y derecho*. 2005. F. 5. P. 49–67.
103. Michoud L. Étude sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence. 1913. 118 p.
104. Model Tax Convention on Income and on Capital. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (дата звернення: 21.07.2023).
105. Moglen E. Legal Fictions and Common Law Legal Theory: Some Historical Reflections. *Tel-Aviv University Studies in Law*. 1991. Vol. 10. P. 33–52.
106. Morse E.A. Reflections on the Rule of Law and “Clear Reflection of Income”: What Constrains Discretion? *Cornell Journal of Law and Public Policy*. 1999. Vol. 8. Iss. 3. P. 145–159.
107. Movellan S.A. La prueba por presunciones. Particular referenda a su aplicacion judicial en supuestos de responsabilidad. Granada: Comares | editorial, 2007. 204 p.
108. Narens L. A Revised Methodology for Research on Metamemory: Pre-judgment Recall And Monitoring (PRAM). *Psychological Methods*. 2004. Vol. 9. No. 1. P. 53–69.
109. Nowak M.A. Five rules for the evolution of cooperation. *Science*. 2006. No. 314. P. 1560–1563.
110. Nowak M.A., Sigmund K. Evolution of indirect reciprocity by image scoring. *Nat.* 1998. No. 393. P. 573–577.
111. Nowak M.A., Sigmund K. The dynamics of indirect reciprocity. *J. theoretical. Biol.* 1998. No. 194. P. 561–574.
112. Nuchelmans G. Late-Scholastic and Humanistic Theories of the Proposition. Amsterdam: North-Holland, 1980. 237 p.
113. Opinion of the Venice Commission dated of 6–7 December 2019 on amendments to the legal framework governing the Supreme Court and judicial governance bodies. *Webportal of the Council of Europe. Venice Commission*. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2019\)027-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2019)027-e) (дата звернення: 21.07.2023).
114. Oveis C., Horberg E.J., Keltner D. Compassion, pride, and social intuitions of self-other similarity. *Journal of Personality and Social Psychology*. 2010. No. 98. P. 618–630.
115. Paulson S. The Neo-Kantian Dimension of Kelsen's Pure Theory of Law. *Oxford Journal of Legal Studies*. 1992. Vol. 12. P. 311–332.
116. Peirce C.S. On the Logic of Number. *American Journal of Mathematics*. 1881. Vol. 4 No. 1. P. 85–95.
117. Pennock J.R. Democratic Political Theory. Princeton: Princeton U.P., 1979. 598 p.
118. Petkov S., Barikova A., Kopotun I., Bulhakova O., Gubariev S. The mechanism for the prevention of military administrative offences under martial law. *Amazonia Investiga*. 2023. Vol. 12. Iss. 63. P. 243–253. URL: <https://doi.org/10.34069/AI/2023.63.03.23> (дата звернення: 21.07.2023).

119. Prakken H., Sartor G. More on Presumptions and Burdens of Proof. *Proceedings of the 19th annual conference on legal knowledge and information systems (JURIX)*. Amsterdam: IOS, 2008. P. 176–185.
120. Przybojewski J. Law and administration. *Post-Soviet Europe journal of Kolegium Jagiellonskie Torunska Szkola Wyzsza*. 2015. Vol. II. 51 p.
121. Raz J. Kelsen's Theory of the Basic Norm. *The Authority of Law: Essays on Law and Morality*. Oxford: Clarendon Press, 1979. P. 122–145.
122. Regulation (EU) No. 236/2012 of the European Parliament and of the Council dated of 14 March 2012 on short selling and certain aspects of credit default swaps. *EUR-Lex database*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:086:0001:0024:en:PDF> (дата звернення: 21.07.2023).
123. Report of the International Law Commission. Fifty-sixth session (3 May-4 June and 5 July-6 August 2004). Official Records. Fifty-ninth session. Supplement No. 10 (A/59/10). New York: United Nations, 2004. 334 p.
124. Reynolds P. Legitimate Expectations and the Protection of Trust in Public Officials. *Public Law*. 2011. Vol. 2011. P. 330–352.
125. Ritleng D. Le juge communautaire de la légalité et le pouvoir discrétionnaire des institutions communautaires. *L'Actualité Juridique – Droit Administratif*. 1999. P. 645–657.
126. Rudman L.A., Moss-Racusin C.A., Phelan J.E., Nauts S. Status incongruity and backlash effects: Defending the gender hierarchy motivates prejudice against female leaders. *J. Exp. Soc. Psychol.* 2012. No. 48. P. 165–179.
127. Samaha J. Criminal Procedure, 8th edition. Boston, Massachusetts: Cengage Learning, 2011. 624 p.
128. Schauer F. Legal Fictions Revisited. *Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper*. 2011. No. 2011-29. P. 1–30.
129. Schmidt-Assmann E. La Teoría General del Derecho Administrativo como Sistema. Madrid: Marcial Pons, 2003. 475 p.
130. Schnall S., Roper J., Fessler D.M. Elevation leads to altruistic behavior. *Psychological Science*. 2010. No. 21(3). P. 315–320.
131. Shapiro D. In Defense of Judicial Candor. *Harvard Law Review*. 1987. Vol. 100. P. 731–737.
132. Smart Contracts in Financial Services: Getting from Hype to Reality. URL: <https://www.capgemini.com/wp-content/uploads/2017/07/smartcontractsinfo.pdf> (дата звернення: 21.07.2023).
133. Soler L. Introduction à l'épistémologie. Paris: Ellipses, 2009. 335 p.
134. Somek A. Delegation and Authority: Authoritarian Liberalism Today. *European Law Journal*. 2015. Vol. 21 (3). P. 340–360.
135. Stickelbrock B. Inhalt und Grenzen richterlichen Ermessens im Zivilprozess. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2002. 776 s.
136. Stolleis M. Public Law in Germany: A Historical Introduction from the 16th to the 21st Century. Oxford: Oxford University Press, 2017. 215 p.
137. Szot A. Słuszność a uznanie administracyjne. *Studia Iuridica Lublinensia*. 2011. No. 15. S. 175–182.

138. Tajfel H., Billig M.G., Bundy R.P., Flament C. Social categorization and intergroup behaviour. *Eur. journal social psychology*. 1971. No. 1. P. 149–178.
139. Thayer J.B. Presumptions and the Law of Evidence. *Harvard Law Review*. 1889. Vol. 3. No. 4. P. 141–166.
140. Torma A. The European administrative space (EAS). *European Integration Studies*. 2011. Vol. 9. No. 1. P. 149–161.
141. Tóth A.K. Algorithmic copyright enforcement and AI: issues and potential solutions, through the lens of text and data mining. *Masaryk University Journal of Law and Technology*. 2019. Vol. 13:2. P. 361–387. URL: <https://doi.org/10.5817/MUJLT2019-2-9> (дата звернення: 21.07.2023).
142. Trondal J., Bauer M. Conceptualizing the European multilevel administrative order: capturing variation in the European administrative system. *European Political Science Review*. 2015. Vol. 1. P. 1–22.
143. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата звернення: 21.07.2023).
144. Vasdani T. From Estonian AI judges to robot mediators in Canada, U.K. *LexisNexis*. 2019. URL: <https://www.lexisnexis.ca/en-ca/ihc/2019-06/from-estonian-ai-judges-to-robot-mediators-in-canada-uk.page> (дата звернення: 21.07.2023).
145. Venegas S.A. Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en Mexico. Mexico: Universidad nacional autónoma de Mexico, 2007. 492 p.
146. Welche Pläne Bayern mit der Blockchain-Technologie hat. URL: <https://www.br.de/nachrichten/bayern/welche-plaene-bayern-mit-der-blockchain-technologie-hat,REetxyX> (дата звернення: 21.07.2023).
147. Whitaker R.M., Colombo G.B., Rand D.G. Indirect Reciprocity and the Evolution of Prejudicial Groups. *Scientific Reports*. 2018. Vol. 8. Iss. 1. P. 1–14.
148. Whitman J.Q. The Origins of Reasonable Doubt: Theological Roots of the Criminal Trial. New Haven: Yale University Press, 2008. 288 p.
149. Wilkinson J.H. Toward a Jurisprudence of Presumptions. *New York University Law Review*. 1992. Vol. 67. Iss. 5. P. 907–920.
150. Willard D.E. Self-verifying axiom systems, the incompleteness theorem and related reflection principles. *The Journal of Symbolic Logic*. 2001. Vol. 66. Iss. 2. P. 536–596.
151. Williams M.J. Serving the self from the seat of power goals and threats predict leaders' self-interested behavior. *Journal of Management*. 2014. No. 40(5). P. 1365–1395.
152. Wilson G., Wilson S. Can the General Fraud Offence 'Get the Law Right'? Some Perspectives on the 'Problem' of Financial Crime. *The Journal of Criminal Law*. 2007. Vol. 71. Iss. 1. P. 36–53.
153. Wiltermuth S., Flynn F. Power, moral clarity, and punishment in the workplace. *Academy of Management Journal*. 2013. No. 53. P. 1002–1023.
154. Woehrling J.-M. Le contrôle juridictionnel du pouvoir discrétionnaire en France. *Revue Administrative*. 1999. Vol. 52 (7). P. 75–97.
155. Wolff H., Bachof O., Stober R. Direito Administrativo – Vol. I. Lisboa: Fundacao Calouste Gulbenkian, 2006. 217 s.

156. Yamagishi T., Jin N., Kiyonari T. Bounded generalized reciprocity: Ingroup boasting and ingroup favoritism. *Adv Gr Process*. 1999. No. 16. P. 161–197.
157. Yearbook of the European Convention on Human Rights, 1969: The Greek Case / The European Commission and European Court of Human Rights. The Hague: Martinus Nijhoff, 1972. 496 p.
158. Абизова Л.В. Логіко-теоретичні проблеми розвитку науки в контексті соціокультурних трансформацій. *Актуальні проблеми філософії та соціології*. 2015. Вип. 5. С. 3–6.
159. Авер'янов В.Б. Дискреція. *Юридична енциклопедія*: в 6 т. / за ред. Ю.С. Шемшученка. Київ: Укр. енцикл., 1998. Т. 2: Д–Й. 744 с.
160. Адабаш О.В. Поняття, сутність та ознаки адміністративно-правових режимів. *Європейські перспективи*. 2013. № 12. С. 36–40.
161. Адміністративне право України: підруч. / за ред. С.В. Ківалова. Одеса: Юридична література, 2003. 896 с.
162. Адміністративне право України. Академічний курс: підруч. / під ред. В.Б. Авер'янова. Київ: Видавництво «Юридична думка», 2004. Т. 1: Загальна частина. 584 с.
163. Аксьонов С.О. Преюдиція в правосудді: теоретичні та прикладні аспекти. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2016. Вип. 3 (12). С. 3–6.
164. Аль Атум Мохаммад. Визначення змісту м'яких проектів на основі сервісної моделі: автореф. дис. ... канд. техн. наук: 05.13.22 / Державна служба України з надзвичайних ситуацій, Державний університет безпеки життєдіяльності. Львів, 2015. 20 с.
165. Антонов М. Ойген Ерліх про закон і правосуддя. *Філософія права і загальна теорія права*. 2012. № 2. С. 356–368.
166. Арабаджи Н.Б. Соціальний зріз власної цінності правового порядку. *Актуальні проблеми держави і права*. 2015. Вип. 75. С. 50–55.
167. Афанасьєв К. Сучасний формат адміністративних правовідносин. *Право України*. 2008. № 11. С. 20–26.
168. Бааджи Н.А. Адміністративний розсуд в діяльності органів публічної адміністрації: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Одеський державний університет внутрішніх справ. Одеса, 2020. 246 с.
169. Балабанова Д. Становлення поняття «живе право» в сучасній філософії права. *Актуальні проблеми державного управління*. 2012. № 3. С. 10–13.
170. Баламуш М.А. Міграційний режим в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Запорізький національний університет. Запоріжжя, 2017. 206 с.
171. Барабаш Ю.Г. Дискреційні повноваження вищих органів влади: правова природа та умови ефективного застосування. *Університетські наукові записки*. 2007. № 4. С. 49–54.
172. Баранов О.А. Правове забезпечення інформаційної сфери: теорія, методологія і практика: монографія. Київ: Едельвейс, 2014. 497 с.
173. Барікова А.А. Види дискреції в застосуванні норм фінансового права. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського*. 2021. Т. 32 (71). № 3. С. 13–17. (Серія: Юридичні науки).

174. Барікова А.А. Вплив публічної фінансової політики на реалізацію принципу стабільності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2022. № 73(5). С. 7–11. (Серія: Право).
175. Барікова А.А. Герменевтичний вимір дискреції щодо застосування норм фінансового права. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2022. № 5. С. 60–63.
176. Барікова А.А. Глобальний рівень дискреції щодо застосування норм фінансового права. *Альманах міжнародного права*. 2022. № 28. С. 68–78.
177. Барікова А.А. Дискреційні правові режими в застосуванні норм фінансового права. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2022. № 6. С. 85–88.
178. Барікова А.А. Дискреція Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі. *Підприємництво, господарство і право*. 2021. № 2. С. 153–157.
179. Барікова А.А. Дискреція при захисті соціальних прав. *Соціальні права та їх захист адміністративним судом: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Київ, 04 вер. 2020 р.). Київ, 2020. С. 287–291.
180. Барікова А.А. Електронна держава: нова ефективність урядування. Київ: Юрінком Інтер, 2016. 224 с.
181. Барікова А.А. Зміст дискреційних відносин у застосуванні норм фінансового права. *Реалії та перспективи розбудови правової держави в Україні та світі: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Суми, 28 трав. 2021 р.). Суми: Видавництво СумДПУ імені А.С.Макаренка, 2021. С. 177–180.
182. Барікова А.А. Інструменти діяльності публічної адміністрації щодо дискреції в застосуванні норм фінансового права. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна*. 2021. Вип. 31. С. 52–60. (Серія: Право).
183. Барікова А.А. Інтеграційний правопорядок щодо дискреції в застосуванні норм фінансового права. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького*. 2023. Т. 1. № 15 (27). С. 128–134. (Серія: Право).
184. Барікова А.А. Когнітивні засади відмови у відкритті касаційного провадження за умови очевидності правильного застосування юридичних норм. *Судова та слідча практика в Україні*. 2019. Вип. 8. С. 41–45.
185. Барікова А.А. Колізії в дискреційному застосуванні норм фінансового права. *Публічне право*. 2021. № 2. С. 61–68.
186. Барікова А.А. Науково-практичний коментар Кодексу адміністративного судочинства України. Розділи 1–7 (заступник головного редактора) / за заг. ред. Р.С. Мельника. Херсон: Видавничий дім «Гельветика», 2019. 1030 с.
187. Барікова А.А. Нерегуляторні акти щодо місцевих податків і зборів. *Правові засади організації та здійснення публічної влади: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Хмельницький, 17 черв. 2022 р.). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2022. С. 29–31.
188. Барікова А.А. Оцінні поняття в діяльності касаційного адміністративного суду при встановленні допустимості оскарження судових рішень, якщо справа становить значний суспільний інтерес чи має виняткове значення для позивача. *Вісник Запорізького національного університету*. 2018. № 4. С. 42–48. (Серія: Юридичні науки).

189. Барікова А.А. Перспективи правової політики щодо збалансування дискреційних положень Податкового кодексу України. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2021. № 2 (93). С. 133–145.
190. Барікова А.А. Правові фікції в адміністративному процесі. *Юридична наука нового часу: традиції та вектори розвитку*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 13 бер. 2020 р.). Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2020. С. 94–98.
191. Барікова А.А. Преюдиція в межах адміністративного судочинства. *Слово Національної школи суддів України*. 2020. № 3 (32). С. 75–83.
192. Барікова А.А. Преюдиція щодо дискреції в правозастосуванні. *Вісник Вищої кваліфікаційної комісії суддів України*. 2021. № 1–2. С. 9–13.
193. Барікова А.А. Принцип «превалювання сутності над формою»: практика Верховного Суду. *Scientific practice: modern and classical research methods: materials of the International scientific and theoretical conference* (Boston, 26 February 2021). Boston-Vinnytsia: Primedia eLaunch & European Scientific Platform, 2021. P. 108–109.
194. Барікова А.А. Публічний інтерес при розв’язанні податкових спорів. *Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки*: матеріали Міжнародного податкового конгресу (м. Ірпінь, 03 груд. 2020 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 275–278. (Серія: Податкова та митна справа в Україні; т. 163). PDF-формат; мережеве видання; інституційний депозитарій. URL: <https://drive.google.com/file/d/1QhAZL7UpEySDF66M0Y1-U4N6-FNL5GYx/view> (дата звернення: 21.07.2023).
195. Барікова А.А. Ретроспективна характеристика інституту дискреції у фінансовій деліктології. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. № 1. С. 37–40.
196. Барікова А.А. «Розумний строк» як критерій для відмови у відкритті касаційного провадження. *Legal practice in EU countries and Ukraine at the modern stage: materials of the International scientific and practical conference* (Arad, 25–26 January 2019). Arad: Izdevnieciba «Baltija Publishing», 2019. P. 290–293.
197. Барікова А.А. Синергетичний вимір дискреції в застосуванні норм фінансового права. *Закарпатські правові читання*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Ужгород, 27–28 трав. 2021 р.). Ужгород: Ужгородський національний університет, 2021. С. 43–48.
198. Барікова А.А. Сплата судового збору податковими органами. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2023. № 1. С. 51–54.
199. Барікова А.А. Судовий прецедент щодо реалізації дискреції в застосуванні норм фінансового права. *Актуальні проблеми правознавства*. 2022. № 4 (32). С. 30–35.
200. Барікова А.А. Сутність дискреції в застосуванні норм фінансового права. *Правова позиція*. 2021. № 3 (32). С. 17–21.
201. Барікова А.А. Тест розумності щодо фінансової відповідальності. *Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики. Податкові спори в адміністративному судочинстві*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 04–05 лип. 2022 р.). Київ: «Компанія „BAITE“», 2022. С. 110–113.

202. Барікова А.А. Фінансова відповідальність фізичної особи – підприємця, що використовує найману працю. *Шості Таврійські юридичні наукові читання: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Київ, 05–06 лют. 2021 р.). Київ: Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського, 2021. С. 76–79.
203. Барікова А.А. Цілі дискреції в застосуванні норм фінансового права. *Верховенство права: доктрина і практика в умовах сучасних світових викликів: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Дніпро, 28 лют. 2023 р.). Дніпро: Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ, 2023. С. 123–125.
204. Бевзенко В.М. Управління природно-заповідним фондом України (організаційно-правові питання): монографія. Херсон: Айлант, 2005. 268 с.
205. Бевзенко В.М. Фікції в адміністративному процесі й адміністративному процесуальному праві України. *Адміністративне право і процес*. 2012. № 2 (2). С. 99–108.
206. Бевзенко В.М., Коліушко І.Б., Радишевська О.Р., Гриценко І.С., Стецюк П.Б. Наука адміністрації й адміністративного права. Загальна частина (за викладами професора Юрія Панейка). Київ: ВД «Дакор», 2016. 464 с.
207. Бевзенко В.М., Панова Г.В. Сутність та підстави втручання адміністративного суду у розсуд суб'єкта публічної адміністрації. Київ: ВД «Дакор», 2018. 232 с.
208. Безуса Ю.О. Сучасний науковий дискурс щодо природи правових колізій. *Підприємство, господарство і право*. 2020. № 4. С. 240–244.
209. Бернюков А.М. Зміст судової інтерпретації: герменевтичний вимір. *Проблеми філософії права*. 2008–2009. Т. VI–VII. С. 154–163.
210. Бернюков А.М. Юридична герменевтика як методологія здійснення правосуддя (філософсько-теоретичний аналіз): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.12 / Львівський державний університет внутрішніх справ. Львів, 2008. 16 с.
211. Бикова Я.А. Історичний підхід у сучасних процесах пізнання права. *Актуальні проблеми політики*. 2011. Вип. 44. С. 95–102.
212. Бігун В.С. Євген Ерліх: життя і правознавча спадщина (актуальний наукознавчий нарис). *Проблеми філософії права*. 2005. № 1. С. 105–126.
213. Бігун В.С. Філософія правосуддя (до постановки проблеми). *Проблеми філософії права*. 2006–2007. Т. IV–V. С. 113–119.
214. Білостоцький О.В. Ознаки (характерні риси) дискреційних повноважень судді *Прикарпатський юридичний вісник*. 2022. № 5. С. 26–29.
215. Богдан О.І., Арістаров Є.М. Проблеми та розвиток когнітивних методів у стратегічному управлінні. *Економічний вісник Донбасу*. 2007. № 2(8). С. 96–99.
216. Богуцький П.П. Правовий режим військового права у контексті системотворення українського права. *Юридична наука*. 2011. № 6. С. 182–186.
217. Боксгорн А.В. Теоретичні питання податкового адміністрування та його механізму. *Lex Portus*. 2017. № 3. С. 81–91.
218. Борщевський І.В. Теоретико-правові аспекти застосування юридичної доктрини як допоміжного джерела права України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 37. С. 7–10 (Серія: Право).

219. Бояринцева М.А. Адміністративний договір: суб'єктний склад і склад елементів договору. *Адміністративне право і процес*. 2015. № 1(11). С. 55–64.
220. Браславський Р.Г. Принцип стабільності та його місце в нормотворчій діяльності у сфері оподаткування. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 11. С. 138–142.
221. Братасюк М.Г. Значення поглядів Є.Ерліха на особливості юридичного мислення в контексті правової культури постмодерну. *Проблеми філософії права*. 2005. Т. III. С. 152–156.
222. Брижко В.М. Філософія права: герменевтика в сфері інформаційного права. *Правова інформатика*. 2014. № 1. С. 18–22.
223. Вакарюк Л. Норма права та правовий режим: співвідношення понять. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 1. С. 171–176.
224. Вакарюк Л.В. Ознаки правового режиму в теорії права. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Т. 1. Вип. 50. С. 11–14 (Серія: Право).
225. Вакарюк Л.В. Поняття та сутність правового режиму. *Публічне право*. 2018. № 1. С. 223–229.
226. Васильєв С. Правова доктрина – джерело процесуального права. *Актуальні питання інноваційного розвитку*. 2012. № 2. С. 70–76.
227. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / за ред. В.Т. Бусела. Київ, Ірпінь: Перун, 2005. 1728 с.
228. Великий тлумачний словник сучасної української мови: 250 000 сл. та словосполучень з дод. та доп. / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. Київ, Ірпінь: Перун, 2009. 1736 с.
229. Виконавча влада і адміністративне право / за заг. ред. В.Б. Авер'янова. Київ: Видавничий дім «Ін-Юре», 2002. 668 с.
230. Висновок Головного науково-експертного управління від 26.09.2022 р. № 16/03-2022/161613. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/1486109> (дата звернення: 21.07.2023).
231. Висновок Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики (до першого читання) від 30.09.2022 р. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/1493907> (дата звернення: 21.07.2023).
232. Відшкодування в позасудовому порядку шкоди, яка завдана державою або органами влади / М.С. Демкова, С.С. Коба, І.О. Лавриненко, Д.Я. Український. Київ: Конус-Ю, 2007. 260 с.
233. Волошенюк О.В. Сутність і обсяг поняття «юридичні колізії». *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2006. Вип. 35. С. 15–20.
234. Вороніна І. Соціально-правові цінності в системі соціально-політичного управління суспільством. *Jurnalul juridic național: teorie și practică*. 2016. № 1. Ч. 1. С. 5–8.
235. Воронкова В.Г. Становлення інформаційного суспільства як цивілізаційної парадигми розвитку сучасної України за доби глобалізації: теоретико-методологічні та праксеологічні виміри: монографія. Запоріжжя: Запорізька державна інженерна академія, 2017. 270 с.

236. Воронова Л.К., Кучерявенко Н.П. Финансовое право: навч. посіб. Харків: Легас, 2003. 360 с.
237. Гайдамака І.О. Правовий режим: поняття та види. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2008. Вип. 15. С. 120–127.
238. Галунько В.В. Адміністративні процедури. Адміністративне право України: підруч. / В.В. Галунько, В.І. Олефір, Ю.В. Гридасов, А.А. Іванищук, С.О. Короед. Херсон: ХМД, 2013. Т. 1: Загальне адміністративне право. Академічний курс. 393 с.
239. Генеральна угода про тарифи й торгівлю 1994 року: Міжнародний документ від 15.04.1994 р. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_003 (дата звернення: 21.07.2023).
240. Гетьман І.В. Герменевтичні засади у працях філософів доби Відродження: Мішель де Монтень та його «Досвіди». *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2013. Вип. 26. С. 61–68.
241. Головка Л.О. Право корпоративної власності в процесах суспільної трансформації в Україні: монографія. Київ: Видавничий центр НУБіП України, 2012. 224 с.
242. Голосніченко І.П., Стахурський М.Ф. Адміністративне право України: основні поняття: навч. посіб. Київ: ГАН, 2005. 231 с.
243. Гольцова О.Є. Нетипові регулятори суспільних відносин у системі соціально-правового регулювання: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Нац. пед. ун-т ім. М.П. Драгоманова. Київ, 2015. 17 с.
244. Гончаров В.О., Завгородня А.С., Точій А.О. Судова практика як джерело права в українській правовій системі. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 3. С. 23–26. URL: http://lsei.org.ua/3_2020/5.pdf (дата звернення: 21.07.2023).
245. Гончарук С.Т. Адміністративне право України. Загальна та Особлива частини: навч. посіб. Київ: НАВС, 2000. 240 с.
246. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 21.07.2023).
247. Грінь А.А. Дискреційні повноваження органів виконавчої влади України та їх реалізація: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Інститут держави і права імені В. М. Корецького НАН України. Київ, 2019. 256 с.
248. Гуйван П. Правова визначеність як складова частина принципу верховенства права. *Альманах міжнародного права*. 2017. Вип. 17. С. 11–21.
249. Гуйван П.Д. Детермінація дискреційних повноважень владних органів. *Правова позиція*. 2019. № 1 (22). С. 81–88.
250. Гультай М. Правова визначеність у рішеннях Конституційного Суду України. *Вісник Конституційного Суду України*. 2012. № 5. С. 83–93.
251. Гуменюк І.О. Зміст поняття «ефективність» норм законодавства про соціальний захист. *Актуальні проблеми держави і права*. 2008. Вип. 39. С. 80–83.
252. Гураленко Н.А. Ціннісно-сміслові константи суддівського пізнання: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.12 / Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича. Чернівці, 2017. 388 с.

253. Гудзь Д.С. Співвідношення правової презумпції зі спорідненими правовими категоріями. *Актуальні проблеми держави і права*. 2005. Вип. 25. С. 109–113.
254. Давидов Д.О. Процесуально-правовий режим: теоретико-прикладні засади: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2019. 236 с.
255. Дашковська Т.М. Співвідношення правових норм і юридичного процесу у деяких правових системах світу: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Національний університет «Одеська юридична академія». Одеса, 2016. 215 с.
256. Демків Р.Я. Правове регулювання як юридичне явище: окремі аспекти розуміння. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. Вип. 34. Т. 1. С. 19–23 (Серія: Право).
257. Демський Е.Ф. Адміністративне процесуальне право України: навч. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2008. 496 с.
258. Денисенко Л., Сироїд О., Фадєєва І., Шаповалова О. Бути суддею. Київ: Друкарня «Бізнесполіграф», 2015. 216 с.
259. Десятнюк О., Дмитрів В. Стабільність оподаткування та її вплив на економічний розвиток держави. *Світ фінансів*. 2016. Вип. 2. С. 18–27.
260. Деякі питання надання митним органам забезпечення сплати митних платежів щодо товарів, що переміщуються трубопровідним транспортом: постанова Кабінету Міністрів України від 08.10.2022 р. № 1126. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1126-2022-п> (дата звернення: 21.07.2023).
261. Деякі питання проведення заходів офіційного контролю товарів, що ввозяться на митну територію України (у тому числі з метою транзиту): постанова Кабінету Міністрів України від 24.10.2018 р. № 960. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/960-2018-п> (дата звернення: 21.07.2023).
262. Деякі питання реалізації положень Митного кодексу України щодо надання авторизацій: постанова Кабінету Міністрів України від 27.09.2022 р. № 1092. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1092-2022-п> (дата звернення: 21.07.2023).
263. Димінська О.Ю. Особливості Європейського правопорядку в системі міжнародних, регіональних та національних правопорядків. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 3. С. 218–220.
264. Дроботова Т. Правові ознаки демократичного державно-правового режиму: актуальні питання систематизації. *Юридична Україна*. 2010. № 1. С. 34–40.
265. Дудченко В.В. Традиція правового плюралізму: західна та східна інтерпретація: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01 / Нац. ун.-т «Одеська юридична академія». Одеса, 2007. 35 с.
266. Ерліх Є. Вільне правознаходження та вільне правознавство. *Проблеми філософії права*. 2005. Т. III. № 1–2. С. 168–184.
267. Ерліх Є. Про живе право. *Проблеми філософії права*. 2005. № 1. С. 194–200.
268. Ерліх Є. Соціологія і юриспруденція. *Проблеми філософії права*. 2005. Т. III. № 1–2. С. 185–193.

269. Єсипенко Н.Г. Когнітивні мовні структури в авторському тексті. *Науковий вісник Дрогобицького державного педагогічного університету імені Івана Франка*. 2014. № 2. С. 40–45 (Серія: Філологічні науки (мовознавство).
270. Железняк Н.А. Поняття державної правової політики та її загальна характеристика. *Наукові записки КНЕУ*. 2003. Т. 21. С. 8–14 (Серія: Юридичні науки).
271. Желтобрюх І.Л. Розсуд у податковому правозастосуванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. Ірпінь, 2016. 199 с.
272. Жердев О.А., Михайліна Т.В. Межі застосування адміністративного розсуду. *Вісник студентського наукового товариства Донецького національного університету ім. В. Стуса*. 2018. Т. 1. С. 36–42.
273. Жеребкін В.Е. Оценочные понятия права: лекция. Харків: ХЮрИ, 1976. 16 с.
274. Завгородня В.М. Поняття «адміністративно-правовий режим» у понятійному апараті адміністративного права. *Правовий вісник Української академії банківської справи*. 2012. № 1 (6). С. 31–35.
275. Загальна декларація прав людини: Міжнародний документ від 10.12.1948 р. *Офіційний вісник України*. 2008. № 93. С. 3101.
276. Загальна теорія держави і права: підруч. / М.В. Цвік, О.В. Петришин, Л.В. Авраменко та ін. ; за ред. М.В. Цвіка, О.В. Петришина. Харків: Право, 2009. 584 с.
277. Загальна теорія права: підруч. / за заг. ред. М.І. Козюбри. Київ: Ваіте, 2015. 392 с.
278. Загальне адміністративне право: навч. посіб. / Р.С. Мельник, В.М. Бевзенко ; за заг. ред. Р.С. Мельника. Київ: Ваіте, 2014. 376 с.
279. Загальне адміністративне право: підруч. / за заг. ред. І.С. Гриценка. Київ: Юрінком Інтер. 2014. 568 с.
280. Задирака Н.Ю. Багатоаспектність категорії «правовий режим публічного майна». *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2018. Т. 21. С. 33–41.
281. Закон Естонії «Про відповідальність держави» *Відшкодування в позасудовому порядку шкоди, яка завдана державою або органами влади* / М.С. Демкова, С.С. Коба, І.О. Лавриненко, Д.Я. Український. Київ: Конус-Ю, 2007. 260 с. С. 128–142.
282. Закурін М.К. Дискреція – дія на власний розсуд. Поняття та прояв. *Вісник господарського судочинства*. 2009. № 4. С. 17–24.
283. Заморська Л.І. Нормативність права як засіб оптимізації правового режиму: теоретичний аналіз. *Право і суспільство*. 2011. № 4. С. 18–21.
284. Заморська Л.І. Правова нормативність та її інституціоналізація в Україні: монографія. Одеса: Фенікс, 2013. 304 с.
285. Збірник постатейних матеріалів до Кодексу адміністративного судочинства України: 2018–2021 роки. Київ: Видавець і виготовлювач ТОВ «7БЦ», 2023. 440 стор.
286. Збірник правових позицій Верховного Суду та висновків членів Науково-консультативної ради з оподаткування та публічної фінансової політики / Упоряд.:

- М.І. Смокович, Р.Ф. Ханова; відпов. за вип.: Н.Л. Богданюк, Ю.І. Пивовар, О.С. Марценюк, А.А. Барікова, О.В. Чавес Техеда, Х.А. Астапцева. Київ: «Компанія „ВАІТЕ“», 2022. 264 с.
287. Збірник правових позицій Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо вирішення податкових спорів. Рішення, внесені до ЄДРСР за період з 15.12.2017 до 28.02.2019 / Упоряд.: М.І. Смокович, Р.Ф. Ханова; відпов. за вип.: Н.Л. Богданюк, В.Л. Котвицький, О.С. Марценюк, В.П. Базов, А.А. Барікова, М.Г. Дорошук. Київ, 2019. 110 с.
288. Зеленко І.П. Поняття та значення юридичної фікції як правового та соціального інструменту. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 6-1. Т. 1. С. 32–35.
289. Зіменко О.В. Застосування преюдиції в окремих галузях національного процесуального права. *Вісник Запорізького національного університету*. 2012. № 4 (II). С. 36–46.
290. Зіменко О.В. Щодо питання преюдиційності рішень Європейського суду з прав людини. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2013. Вип. 22. Ч. I. Т. 1. С. 24–28 (Серія: Право).
291. Зіменко О.В. Теоретико-правовий аспект співвідношення преюдиції та презумпції у механізмі правового регулювання. *Порівняльно-аналітичне право*. 2013. № 3–1. С. 19–23.
292. Зозуль І.В. Правові презумпції в суміжному термінологічному ряді: порівняльно-правова характеристика (адміністративно-правовий аспект). *Вісник Запорізького національного університету*. 2013. № 1(1). С. 123–127 (Серія: Юридичні науки).
293. Зозуль І.В. Презумпції в адміністративному праві України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Нац. авіац. ун-т. Київ, 2013. 19 с.
294. Іванський А. Правові фікції як прийом юридичної техніки у правовому регулюванні фінансових правовідносин. *Право України*. 2011. № 3. С. 236–242.
295. Іванський А.Й. Система фінансових санкцій по законодавству України. *Наукові праці Одеської національної юридичної академії*. 2008. Т. 7. С. 223–229.
296. Іляшко О.О. Концептуальні підходи до визначення правової політики держави в умовах гібридної війни. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2017. № 3. С. 105–117.
297. Інституційні трансформації соціально-економічної системи: монографія / за ред. А.А. Гриценка. Київ: НАН України, ДУ «Ін-т екон. та прогнозування НАН України», 2015. 274 с.
298. Карловская Е.А. Методология функционирования и развития сферы государственных услуг: монография. Германия: Lambert Academic Publishing, 2012. 308 с.
299. Кармаліта М. Правова доктрина у романо-германській та англосаксонській правових сім'ях. *Підприємництво, господарство і право*. 2010. № 2. С. 6–9.
300. Касьяненко Л.М. Процесуальні особливості правозастосування у фінансовому праві. *Юридичний вісник. Повітряне і космічне право*. 2010. № 4. С. 83–88.
301. Катигрובה О.В. Інституційні зміни як основа подолання суперечностей інноваційного розвитку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. № 13. С. 32–35.

302. Кельман М.С. Методологія сучасного правознавства: становлення та основні напрями розвитку: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01 / Київський державний університет внутрішніх справ. Київ, 2013. 42 с.
303. Кісіль Л.Є., Крупчан О.Д. Європейський досвід законодавчого регулювання адміністративних процедур. *Виконавча влада і адміністративне право* / за ред. В.Б. Авер'янова; НАН України, Інститут держави і права ім. В.М. Корецького. Київ: Видавничий Дім «Ін Юре», 2002. 668 с.
304. Кісіль З.Р., Кісіль Р.В. Адміністративне право: навч. посібник. Київ: Правова єдність, 2011. 695 с.
305. Клименко Р.В. Сциентизм и антисциентизм как культурные явления. *Вісник Національного технічного університету «ХПІ»*. 2018. № 4 (1280). С. 59–62 (Серія: Актуальні проблеми розвитку українського суспільства).
306. Кобан О.Г. Вчення Є. Ерліха про живе право: витребуваність сьогоденням. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2014. № 1. С. 22–24. URL: http://www.lsej.org.ua/1_2014/7.pdf (дата звернення: 21.07.2023).
307. Кобильнік Д.А. Деякі міркування стосовно дискреційних повноважень органів, що здійснюють фінансову діяльність в Україні. *Теорія і практика правознавства*. 2015. № 2 (8). С. 1–3.
308. Коваленко Н.В. Адміністративно-правові режими: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Запорізький національний університет. Запоріжжя, 2017. 529 с.
309. Коваленко Н. До питання про визначення поняття та ознак правового режиму. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. № 12. С. 254–258.
310. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 21.07.2023).
311. Кодекс законів про працю України: Закон від 10.12.1971 р. № 322-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 21.07.2023).
312. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон від 07.12.1984 р. № 8073-X. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (дата звернення: 21.07.2023).
313. Козюбра М.І. Праворозуміння: плюралізм підходів і єдність поняття. Чи можливо це? *Про українське право: часопис кафедри теорії та історії держави і права Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2011–2012. Ч. VI-VII. С. 6–21.
314. Козюбра М. Принцип верховенства права та вітчизняна теорія й практика. *Українське право*. 2006. № 1. С. 15–23.
315. Колодій А.М. Теорія розподілу влади і практика формування органів державної влади за новою Конституцією України. *Ідеологія державотворення в Україні: Історія і сучасність*. Київ: Генеза, 1997. С. 193–196.
316. Коломієць С.В. Управління соціально-економічними системами: синергетичний підхід. *Причорноморські економічні студії*. 2020. № 51. С. 215–220.
317. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал: Міжнародний документ від 04.03.1994 р.

- Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_576 (дата звернення: 21.07.2023).
318. Конвенція про договір міжнародного автомобільного перевезення вантажів: Міжнародний документ від 19.05.1956 р. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_234 (дата звернення: 21.07.2023).
319. Конвенція про захист прав людини та основоположних свобод: Міжнародний документ від 04.11.1950 р. *Офіційний вісник України.* 2006. № 32. С. 270.
320. Конвенція про процедуру спільного транзиту: Міжнародний документ від 20.05.1987 р. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_001-87 (дата звернення: 21.07.2023).
321. Конвенція про спрощення формальностей у торгівлі товарами: Міжнародний документ від 20.05.1987 р. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/987_012 (дата звернення: 21.07.2023).
322. Конвенція про створення Ради Митного Співробітництва: Міжнародний документ від 15.12.1950 р. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_184 (дата звернення: 21.07.2023).
323. Конвенція про тимчасове ввезення: Міжнародний документ від 26.06.1990 р. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_472 (дата звернення: 21.07.2023).
324. Константий О.В. Джерела адміністративного права України: монографія. Київ: Українське агентство інформації та друку «Рада», 2005. 120 с.
325. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр> (дата звернення: 21.07.2023).
326. Кормич Б.А. Глобальне адміністративне право: ключові аспекти концептуалізації. *Lex Portus.* 2018. № 1 (9). С. 21–32.
327. Корнєєв В.В. Інституційні орієнтири ринкових перетворень. *Економіка і прогнозування.* 2002. № 3. С. 82–90.
328. Корнієнко І.В. Теоретико-методологічні основи юридичної герменевтики у працях Є.В. Васьковського. *Актуальні проблеми держави і права.* 2012. Вип. 65. С. 301–306.
329. Корунчак Л.А. Проблема використання синергетичного підходу при дослідженні правових явищ. *Часопис Київського університету права.* 2011. № 3. С. 58–62.
330. Косович В. «Правові припущення» як засіб створення досконалих нормативно-правових актів України. *Науковий вісник Чернівецького університету.* 2013. Вип. 644. С. 44–52 (Серія: Правознавство).
331. Коссе Д.Д. Значення та сутність правового режиму в правовій системі України. *Часопис Київського університету права.* 2010. № 2. С. 25–29.
332. Костицький М.В. Позитивізм як методологія юриспруденції. *Філософські та методологічні проблеми права.* 2014. № 2. С. 16–35.
333. Костюк Н.П. Застосування норм права органами виконавчої влади в Україні: питання теорії і практики: дис. ... канд. юрид. наук (доктора філософії): 12.00.01 / Університет економіки та права «КРОК». Київ, 2020. 260 с.

334. Коталейчук С.П. Колізії в законодавстві: засоби їх виявлення та шляхи подолання. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2006. № 2. С. 78–84.
335. Кравчук В. Зміст принципу правової визначеності як необхідної складової верховенства права. *Актуальні проблеми правознавства*. 2019. Вип. 4. С. 10–15.
336. Кравчук В.М. Науково-практичний коментар до Кодексу адміністративного судочинства України. Харків: Фактор, 2011. 800 с.
337. Кравчук М., Матола В. Правова політика в сучасній Україні: сутність, особливості формування та реалізації. *Актуальні проблеми правознавства*. 2018. Вип. 1 (13). С. 29–35.
338. Кравчук О.О. Нова відповідальність за порушення трудового законодавства – непропорційне втручання держави у бізнес. *Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право*. 2018. № 2 (38). С. 119–127.
339. Кравчук О.О. Управління державною власністю: адміністративно-правові засади: монографія. Київ: НТУУ «КПІ», 2013. 444 с.
340. Красовська Д. Проблемні питання застосування дискреційних повноважень Національного банку України в процесі ліквідації банків. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2020. № 115 (2). С. 103–111.
341. Криволапчук В.О. Юридичні колізії в законодавстві як елемент правового розвитку держави. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2009. № 6. С. 9–16.
342. Крижанівський А.Ф. Правовий порядок в Україні: витоки, концептуальні засади, інфраструктура: монографія. Одеса: Фенікс, 2009. 506 с.
343. Крижанівський А.Ф. Правопорядок в інтеграційних правових системах. *Актуальні проблеми держави і права*. 2005. Вип. 25. С. 83–88.
344. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. Верховна Рада України. Законодавство України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення: 21.07.2023).
345. Кротюк В., Іоффе А., Лук'янець Д. Фінансові санкції та адміністративна відповідальність. *Право України*. 2000. № 5. С. 29–33.
346. Кузніченко С.О. Умови, порядок введення та скасування правового режиму воєнного стану. *Адміністративне право і процес*. 2014. № 3(9). С. 253–263.
347. Кузніченко С.О., Басов А.В. Закон України «Про правовий режим надзвичайного стану»: науково-практичний коментар. Харків: Прометей-Прес, 2006. 380 с.
348. Кукош Д.М. Специфіка комунітарного правопорядка. *Сучасний правопорядок: національний, інтегративний та міжнародний виміри: тези Міжнародної науково-практичної конференції*. Київ, 2015. 98 с.
349. Куліш А.М. Організаційно-правове забезпечення статусу працівників податкової міліції України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Харківський національний університет внутрішніх справ. Харків, 2003. 177 с.
350. Кулішов В.В. Сучасні проблеми глобальної економіки. *Інноваційна економіка*. 2013. № 3. С. 8–11.

351. Курінний Є.В. Предмет і об'єкт адміністративного права України: характеристика категорій в умовах системного реформування: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2004. 36 с.
352. Кур'ян В.В. Публічне адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США): дис. ... д-ра філософії: 081 – Право / Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2022. 248 с.
353. Куфтирев П.В. Суддівський розсуд в теорії права: монографія. Київ: Ін Юре, 2018. 231 с.
354. Куфтирев П.В. Суддівський розсуд у теорії права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Інститут законодавства Верховної Ради України. Київ, 2009. 20 с.
355. Кучеренко Т. Принцип превалювання сутності над формою у фінансовій звітності. *Вісник КНТЕУ*. 2010. № 2. С. 103–113.
356. Кучерявенко М.П. Особливості розсуду в податково-правовому регулюванні. *Journal «ScienceRise: Juridical Science»*. 2017. № 1(1). С. 37–41.
357. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: підруч. Київ: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
358. Лагода О. Основні помилки у застосуванні дискреційних повноважень посадовими особами адміністративних органів. *Право України*. 2009. № 3. С. 20–24.
359. Лагода О.С. Адміністративна процедура: теорія і практика застосування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2007. 187 с.
360. Ленгер Я.І. Класифікація колізій в муніципальному праві. *Науковий вісник Ужгородського Національного університету*. 2017. Вип. 42. С. 44–46 (Серія: Право).
361. Лилак Д. Адміністративна і цивільно-правова відповідальність юридичних осіб у сфері економічних відносин (колізії теорії та проблеми практики). *Право України*. 2000. № 1. С. 24–31.
362. Лилак Д. Колізія і конкуренція законів. *Право України*. 2001. № 4. С. 18–20.
363. Лилак Д.Д. Проблеми колізій у законодавстві України (теорія і практика): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / НАН України, Інститут держави і права ім. В.М. Корецького. Київ, 2004. 20 с.
364. Лист Вищого адміністративного суду України від 14.11.2012 р. № 2379/12/13-12. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v2379760-12> (дата звернення: 21.07.2023).
365. Лохан Г.-Г. Основні питання відповідальності держави за заподіяну владними діями шкоду. *Відшкодування в позасудовому порядку шкоди, яка завдана державою або органами влади* / М.С. Демкова, С.С. Коба, І.О. Лавриненко, Д.Я. Український. Київ: Конус-Ю, 2007. 260 с. С. 59–63.
366. Лоюк І.А. Особливості реалізації дискреційних повноважень Національним банком України при створенні банків. *Часопис Київського університету права*. 2016. № 2. С. 115–120.
367. Лукашевич С.Ю., Груба Д.І. Історичні та теоретичні підвалини застосування синергетичної парадигми в соціально-гуманітарному знанні. *Вісник Національного*

- університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». 2013. № 2 (16). С. 167–175.
368. Луспенник Д.Д. Не слід боятися нового, або П'ять безпідставних пересторог щодо запропонованих змін до процесуальних кодексів. *Закон і Бізнес*. № 23 (1321). 2017. URL: https://zib.com.ua/ua/print/129038-pyat_bezpidstavnih_perestorog_schodo_zaproponovanih_zmin_do_.html (дата звернення: 21.07.2023).
369. Луць Л.А. Європейські міждержавні правові системи та проблеми інтеграції з ними правової системи України (теоретичні аспекти): монографія. Київ: Інститут держави і права імені В. М. Корецького НАН України, 2003. 304 с.
370. Луцький І.М. Християнство як світоглядне джерело української держави і права: монографія. Івано-Франківськ: Місто НВ, 2010. 468 с.
371. Луцький І. Християнство як світоглядне джерело української держави й права. *Вісник Прикарпатського університету*. 2014. Вип. 8. С. 108–113 (Серія: Політологія).
372. Ляховець О.О. Понятійний апарат аналізу інституційного середовища національної економіки. *Наукові праці. Економіка*. 2015. Т. 265. Вип. 253. С. 16–21.
373. Ляшенко Р.Д. Загальна характеристика та властивості преюдиції як засобу судової аргументації. *Часопис Київського університету права*. 2012. № 3. С. 22–25.
374. Ляшенко Р.Д. Презумпції у праві питання теорії та практики: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Нац. пед. ун-т ім. М.П. Драгоманова. Київ, 2011. 234 с.
375. Ляшенко Р.Д., Власюк М.В. Презумпція законності судового рішення. *Вісник Запорізького національного університету*. 2013. № 3. С. 19–24.
376. Магда Є. Гібридна агресія Росії: уроки для Європи. Київ: Каламар, 2017. 268 с.
377. Магрело М. Концепт «законних очікувань» і принцип юридичної визначеності: причинно-наслідковий чи симбіотичний зв'язок? *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*. 2013. № 3. С. 127–135.
378. Майстренко О.В. Теоретико-правові аспекти колізій у законодавстві України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Харківський національний університет внутрішніх справ. Харків, 2008. 20 с.
379. Максимов С.И. Правовая реальность: опыт философского осмысления. Харків: Право, 2002. 328 с.
380. Максимов С.І. Філософія права Роберта Алексі. *Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»*. 2016. № 1. С. 89–97 (Серія: Філософія).
381. Макух О.В. Розсуд і зловживання правом у податково-правовому регулюванні. *Право та інновації*. 2019. № 26. С. 100–106.
382. Малишев Б.В. Судовий прецедент і стиль правового мислення. *Проблеми філософії права*. 2004. Т. II. С. 142–147.
383. Малишев Б.В. Судовий прецедент у правовій системі Англії: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2002. 14 с.

384. Малишев Б.В., Москалюк О.В. Застосування норм права (теорія і практика): навч. посіб. / за заг. ред. Б.В. Малишева. Київ: Реферат, 2010. 260 с.
385. Маліцький Б.А. Сучасний стан наукової сфери України та нова стратегічна доктрина її розвитку. *Наука та наукознавство*. 2006. № 2. С. 16–32.
386. Мальцев В.В. Особливості забезпечення правового режиму антитерористичної операції органами внутрішніх справ України. *Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна*. 2015. № 20. С. 266–270 (Серія: Право).
387. Малярчук О.В. Засоби вербалізації категорії оцінки в сучасній англійській мові (на матеріалі політичних статей з журналу The New Yorker). *Нова філологія*. 2014. № 62. С. 192–197.
388. Мамонтова О.М. Зміст та сутність застосування преюдиції в адміністративному судочинстві. *Науковий вісник УжНУ*. 2016. № 41. Т. 4. С. 222–227 (Серія: Право).
389. Маринчак Н.С. Забезпечувальні заходи в податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2014. 200 с.
390. Мартиненко О. Дискреційні повноваження органів внутрішніх справ: кримінологічний аналіз. *Право України*. 2004. № 11. С. 91–93.
391. Мартянова Т.С. Розсуд суб'єктів правозастосовної діяльності: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2013. 23 с.
392. Марчук В.П. Соціологічні теорії права в Німеччині: історія і сучасність. Чернівці: ЧДУ, 1998. 128 с.
393. Маслов А.О. Інституційна структура та її еволюція у творчості Дагласа Норта. *Формування ринкової економіки: збірник наукових праць*. 2010. С. 80–91.
394. Масюк В.В. Розсуд суду щодо оцінки преюдиціальних обставин. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2009. Вип. 46. С. 212–218.
395. Матвеева Ю.І. Поняття та розуміння принципу правової визначеності. *Наукові записки НаУКМА*. 2017. Т. 200. С. 93–97 (Серія: Юридичні науки).
396. Меленко С.Г. Давньогрецька філософія права як світоглядне джерело української філософсько-правової думки і права: автореф. дис. ... д-ра. юрид. наук: 12.00.12 / Національна академія внутрішніх справ. Київ, 2014. 43 с.
397. Мельник Г.П. Судовий розсуд (дискреція) як явище правової системи. *Наукові записки НаУКМА*. 2009. Т. 90. С. 44–47. (Серія: Юридичні науки).
398. Мельник Р. Сучасна адміністративно-правова доктрина та управлінська термінологія: як узгодити їх між собою? *Юридична Україна*. 2010. № 5. С. 40–44.
399. Мельник Р.С. Категорія публічне управління у новій інтерпретації. *Адміністративне право і процес*. 2013. № 1(3). С. 8–14.
400. Мельник Р.С. Що розуміти під категорією «система права»? *Адміністративне право і процес*. 2012. № 1(1). С. 10–16.
401. Мелякова Ю.В. Правотворчість у прецедентному і континентальному праві: герменевтичний аналіз. *Вісник Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого*. 2012. № 2(12). С. 126–143 (Серія: Філософія, філософія права, політологія, соціологія).

402. Мережко О. Теорія джерел міжнародного права. *Юридичний журнал*. 2009. № 1. С. 40–49.
403. Минькович-Слободяник О.В. Правова політика: стратегічні пріоритети і напрями вдосконалення. Київ: Логос, 2012. 195 с.
404. Митна конвенція про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП: Міжнародний документ від 14.11.1975 р. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_012 (дата звернення: 21.07.2023).
405. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17> (дата звернення: 21.07.2023).
406. Мідзяновська В. Судовий прецедент: структура, види. *Право України*. 2006. № 6. С. 119–123.
407. Міжнародна Конвенція про взаємну адміністративну допомогу у відверненні, розслідуванні та припиненні порушень митного законодавства: Міжнародний документ від 09.06.1977 р. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_926 (дата звернення: 21.07.2023).
408. Міжнародна конвенція про спрощення і гармонізацію митних процедур: Міжнародний документ від 18.05.1973 р. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_643 (дата звернення: 21.07.2023).
409. Міжнародне право. Основи теорії: підруч. / за ред. В.Г. Буткевича. Київ: Либідь, 2002. 608 с.
410. Міжнародні та національні правові виміри забезпечення стабільності: матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Львів: Західноукраїнська організація «Центр правничих ініціатив». 2013. Ч. I. 139 с.
411. Мінка Т.П. Адміністративно-правові режими та їх забезпечення органами внутрішніх справ: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ. Дніпропетровськ, 2011. 610 с.
412. Мінка Т.П. Онтологічна характеристика правового режиму. *Право і суспільство*. 2012. № 3. С. 123–127.
413. Мінка Т.П. Правовий режим у теорії адміністративного права. *Адміністративне право і процес*. 2013. № 2 (4). С. 23–29.
414. Мірошніченко А.М. Законодавче закріплення принципів вирішення колізій у законодавстві. *Слово Національної школи суддів України*. 2013. № 2 (3). С. 163–167.
415. Мірошніченко А.М. Суддівський розсуд, судова помилка та суддівське свавілля (через призму юридичної відповідальності суддів). Київ: Юрінком Інтер, 2020. 120 с.
416. Мірошніченко А.М., Попов Ю.Ю. Чи потрібний Закон України «Про нормативно-правові акти»? *Форум права*. 2009. № 1. С. 362–372.
417. Мірошніченко М. Право: терміно-поняття, поняття, категорія. *Право України*. 2006. № 3. С. 29–32.

418. Моїсеєнко О.М. Інституційні зміни як основи економічного розвитку України. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип. 12. Ч. 2. С. 125–128 (Серія: Економічні науки).
419. Мойсеєнко Г.В. Оціночні поняття в адміністративному судочинстві України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Запорізький національний університет. Запоріжжя, 2017. 222 с.
420. Монастирський Д.А. Стабільність закону: поняття, сутність та фактори забезпечення: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Інститут держави і права імені В. М. Корецького НАН України. Київ, 2008. 199 с.
421. Москалюк О.В. Механізм подолання змістовних і темпоральних колізій норм права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Київський національний університет ім. Т. Шевченка. Київ, 2011. 20 с.
422. Музика О.А. Поняття «фінансова санкція»: проблеми визначення. *Адвокат*. 2004. № 12. С. 17–20.
423. Музика-Стефанчук О.А. Відшкодування державою завданої шкоди: приватно- та публічно-правові аспекти. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 3. С. 191–197.
424. Муравйов В. Загальні принципи правопорядку Європейського Союзу. *Європейське право*. 2012. № 2–4. С. 245–260.
425. Мурашин Г.О. Акти безпосереднього народовладдя як джерела права України. *Правова держава*. 2007. Вип. 18. С. 156–162.
426. Мухін В.В. Індивідуальне правове регулювання: загальнотеоретична характеристика. Харків: Право, 2017. 320 с.
427. Настюк В.Я., Белевцева В.В. Адміністративно-правові режими в Україні: монографія. Харків: Право, 2009. 128 с.
428. Наука адміністрації й адміністративного права. Загальна частина. Том II / За викладами проф. Ю. Панейка. Авґсбург: Б.в., 1949. 212 с.
429. Наум М.Ю. Правова політика в контексті верховенства права. *Правова політика Української держави: матер. міжнародної наук.-практ. конф., присвяченої 70-річчю Прикарпатського національного університету ім. В. Стефаника*. Т. 1. Івано-Франківськ, 2010. С. 77–80.
430. Нестеренко А.А. Щодо підходів до визначення фінансового правопорушення. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2016. № 23. С. 92–95 (Серія: Юриспруденція).
431. Нечитайло О.М. Обставини, що не потребують доказування у адміністративному судочинстві України. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2008. Вип. 43. С. 151–158.
432. Никифорок О.І., Бережницька У.Б. Трансформації інституціонального середовища розвитку малого та середнього підприємництва. *Український соціум*. 2021. № 4(79). С. 64–84.
433. Ніканорова О.В. Адміністративні правові відносини: ознаки та класифікація. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 6-1. Т. 2. С. 206–210 (Серія: Юридичні науки).

434. Нікольська О.В. Правова природа та юридичні властивості актів Конституційного Суду України. *Правничий часопис Донецького університету*. 2013. № 1. С. 53–61.
435. Овсієнко-Миронова Г.В. Актуальні аспекти джерел міжнародного адміністративного права. *Юридичний вісник Причорномор'я*. 2011. № 1(1). С. 268–277.
436. Овчаренко О.М. Теоретико-прикладні проблеми інституту юридичної відповідальності судді: монографія. Харків: Юрайт, 2017. 624 с.
437. Озеран А.В. Превалювання сутності над формою – фундамент довіри до фінансової інформації? *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2012. № (2). С. 51–57.
438. Окрема думка судді Конституційного Суду України Козюбри М.І. стосовно Рішення Конституційного Суду України № 3-рп/2001 від 05 квітня 2001 року у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» (справа про податки). *Офіційний вісник України*. 2001. № 36. Ст. 1033.
439. Орлюк О.П. Фінансове право: навч. посіб. Київ: Юрінком Інтер, 2003. 528 с.
440. Основи адміністративного судочинства та адміністративного права / за заг. ред. Р.О. Куйбіди, В.І. Шишкіна. Київ: Старий світ, 2006. 576 с.
441. Панова Г.В. Втручання адміністративного суду в розсуд суб'єкта публічної адміністрації: сутність та підстави: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Запорізький національний університет. Запоріжжя, 2017. 245 с.
442. Павлова М.А. Співвідношення преюдиції з деякими суміжними категоріями. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2016. Вип. 2. С. 22–25.
443. Панова Г.В. Деякі особливості втручання адміністративного суду у розсуд суб'єкта публічної адміністрації. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. Т. 2. № 3. С. 43–47. (Серія: Юридичні науки).
444. Панова Г.В. Процесуальний розсуд адміністративного суду: зміст та особливості. *Право і суспільство*. 2017. № 4. Ч. 2. С. 75–80.
445. Пархоменко Н.М. Гармонізація законодавства України з європейським та міжнародним правом: методи, етапи, види. *Часопис Київського університету права*. 2012. № 1. С. 338–343.
446. Патерило І.В. Інструменти діяльності публічної адміністрації: адміністративно-правове дослідження: монографія. Харків: Діса плюс, 2014. 414 с.
447. Патерило І.В. Право як ціннісна категорія: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Інститут держави і права імені В.М. Корецького. Київ, 2006. 20 с.
448. Пацурківський П.С., Гаврилюк Р.О. Методологія правопізнання Євгена Ерліха: неklasична парадигма. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2012. Вип. 628. С. 27–33 (Серія: Правознавство).
449. Пацурківський Ю. Правовий режим власності: поняття та зміст. *Теорія і практика інтелектуальної власності*. 2013. № 6. С. 3–9.
450. Передерій О.С. Правопорядок Європейського Союзу: сутнісні особливості та вплив на трансформацію правопорядку України. *Часопис Київського університету права*. 2021. № 1. С. 50–56.

451. Петришин О. Судова практика як джерело права в Україні: проблеми теорії. *Право України*. 2016. № 10. С. 20–27.
452. Петрусенко В.Л. Епістемологія як філософська теорія знання. Львів: Вид-во Держ. ун-ту «Львівська політехніка», 2000. 172 с.
453. Питання звільнення від обкладення ввізним митом фармацевтичної продукції та сполук, що використовуються для її виготовлення, які не виробляються в Україні: постанова Кабінету Міністрів України від 17.11.2004 р. № 1568. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1568-2004-п> (дата звернення: 21.07.2023).
454. Питання пропуску через державний кордон осіб, автомобільних, водних, залізничних та повітряних транспортних засобів перевізників і товарів, що переміщуються ними: постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 р. № 451. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/451-2012-п> (дата звернення: 21.07.2023).
455. Питання, пов'язані із застосуванням митних декларацій: постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2012 р. № 450. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/450-2012-п> (дата звернення: 21.07.2023).
456. Пісов М. До питання «інтеграційний правовий порядок»: поняття, значення та співвідношення з міжнародним правопорядком. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2016. № 1/2(17). С. 14–19.
457. План дій «Україна – Європейський Союз»: Міжнародний документ від 12.02.2005 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994693> (дата звернення: 21.07.2023).
458. Погорілко В.Ф., Федоренко В.Л. Конституційне право України. Академічний курс: підруч. / за ред. В.Ф. Погорілка. Київ: ТОВ «Видавництво „Юридична думка“», 2006. Т. 1. 544 с.
459. Погребной И.М. Общетеоретические проблемы производства в юридическом процессе: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Харьковский юридический институт им. Ф.Э. Дзержинского. Харьков, 1982. 214 с.
460. Погребняк С.П. Про колізії в законодавстві. *Вісник Академії правових наук України*. 2003. № 1 (32). С. 26–33.
461. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 21.07.2023).
462. Подковенко Т., Чорна К. Соціокультурні засади концепції «живого права» Євгена Ерліха. *Актуальні проблеми правознавства*. 2021. № 4 (28) С. 18–24.
463. Подковенко Т.О., Фігун Н.І. Концепція «живого права» Євгена Ерліха. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 1. С. 203–207. URL: http://www.lsej.org.ua/1_2019/57.pdf (дата звернення: 21.07.2023).
464. Поліщук М.Г. Адміністративна преюдиція в кодексі України про адміністративні правопорушення щодо порушень у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху. *Наукові праці МАУП*. 2014. Вип. 42. С. 132–135.
465. Поляничко А. Принципова нестабільність чи нестабільна принциповість? Знову про теоретичні засади і практичне застосування принципів податкового

- законодавства України. *Закон і бізнес*. URL: <https://zib.com.ua/ua/136658.html> (дата звернення: 21.07.2023).
466. Полянський Є.Ю. Правова доктрина як базисна концепція права: природа, структура, значення. *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2015. Т. 17. С. 297–313.
467. Поповчук С.К. Адміністративно-правові режими в теорії адміністративного права та практиці діяльності правоохоронних органів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Львівський університет бізнесу та права. Львів, 2013. 173 с.
468. Порядок та строки митного контролю та митного оформлення товарів, що переміщуються лініями електропередачі: наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 р. № 629. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1037-12> (дата звернення: 21.07.2023).
469. Порядок денний асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію: Міжнародний документ від 20.11.2009 р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994990> (дата звернення: 21.07.2023).
470. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 13.06.2018 р. у справі № 800/321/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75286971> (дата звернення: 21.07.2023).
471. Постанова Великої палати Верховного Суду від 06.11.2018 р. у зразковій справі № 812/292/18. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77911136> (дата звернення: 21.07.2023).
472. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 13.01.2021 р. у справі № 9901/405/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94377744> (дата звернення: 21.07.2023).
473. Постанова Верховного Суду від 30.01.2018 р. у справі № 815/1879/16. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/71938889> (дата звернення: 21.07.2023).
474. Постанова Верховного Суду від 06.02.2018 р. у справі № 802/1241/17-а. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72324240> (дата звернення: 21.07.2023).
475. Постанова Верховного Суду від 06.02.2018 р. у справі № 804/4940/14. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72029288> (дата звернення: 21.07.2023).
476. Постанова Верховного Суду від 06.02.2018 р. у справі № 804/11813/13-а. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72089149> (дата звернення: 21.07.2023).
477. Постанова Верховного Суду від 13.02.2018 р. у справі № 813/4374/16. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72289461> (дата звернення: 21.07.2023).
478. Постанова Верховного Суду від 02.03.2018 р. у справі № 808/906/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72551559> (дата звернення: 21.07.2023).
479. Постанова Верховного Суду від 27.03.2018 р. у справі № 813/2162/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73043337> (дата звернення: 21.07.2023).

480. Постанова Верховного Суду від 29.03.2018 р. у справі № 826/3498/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73081934> (дата звернення: 21.07.2023).
481. Постанова Верховного Суду від 03.04.2018 р. у справі № П/811/1344/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73531844> (дата звернення: 21.07.2023).
482. Постанова Верховного Суду від 17.04.2018 р. у справі № 816/1369/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73565269> (дата звернення: 21.07.2023).
483. Постанова Верховного Суду від 19.04.2018 р. у справі № 813/4282/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73532171> (дата звернення: 21.07.2023).
484. Постанова Верховного Суду від 25.04.2018 р. у справі № 810/1541/13-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73811602> (дата звернення: 21.07.2023).
485. Постанова Верховного Суду від 25.04.2018 р. у справі № 815/3989/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73700740> (дата звернення: 21.07.2023).
486. Постанова Верховного Суду від 10.05.2018 р. у справі № 826/10080/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73901580> (дата звернення: 21.07.2023).
487. Постанова Верховного Суду від 18.05.2018 р. у справі № 826/6965/14. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74135566> (дата звернення: 21.07.2023).
488. Постанова Верховного Суду від 22.05.2018 р. у справі № 819/2147/13-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74173485> (дата звернення: 21.07.2023).
489. Постанова Верховного Суду від 22.05.2018 р. у справі № 823/1930/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74203971> (дата звернення: 21.07.2023).
490. Постанова Верховного Суду від 12.06.2018 р. у справі № 826/8121/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74672170> (дата звернення: 21.07.2023).
491. Постанова Верховного Суду від 18.06.2018 р. у справі № 821/640/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74768812> (дата звернення: 21.07.2023).
492. Постанова Верховного Суду від 27.07.2018 р. у справі № 826/7545/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75560208> (дата звернення: 21.07.2023).
493. Постанова Верховного Суду від 31.07.2018 р. у справі № 826/11142/14. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75644954> (дата звернення: 21.07.2023).
494. Постанова Верховного Суду від 31.07.2018 р. у справі № 0870/12304/12. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75644294> (дата звернення: 21.07.2023).

495. Постанова Верховного Суду від 01.08.2018 р. у справі № 813/2487/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75645005> (дата звернення: 21.07.2023).
496. Постанова Верховного Суду від 01.08.2018 р. у справі № 817/519/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75673535> (дата звернення: 21.07.2023).
497. Постанова Верховного Суду від 07.08.2018 р. у справі № 803/1222/15-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75776277> (дата звернення: 21.07.2023).
498. Постанова Верховного Суду від 07.08.2018 р. у справі № 825/10/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75730245> (дата звернення: 21.07.2023).
499. Постанова Верховного Суду від 14.08.2018 р. у справі № 826/19279/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75906787> (дата звернення: 21.07.2023).
500. Постанова Верховного Суду від 29.08.2018 р. у справі № 911/1111/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76184406> (дата звернення: 21.07.2023).
501. Постанова Верховного Суду від 04.09.2018 р. у справі № 826/5608/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76273211> (дата звернення: 21.07.2023).
502. Постанова Верховного Суду від 11.09.2018 р. у справі № 826/14478/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76418749> (дата звернення: 21.07.2023).
503. Постанова Верховного Суду від 20.09.2018 р. у справі № 925/230/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77848741> (дата звернення: 21.07.2023).
504. Постанова Верховного Суду від 02.10.2018 р. у справі № 804/4221/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77046967> (дата звернення: 21.07.2023).
505. Постанова Верховного Суду від 02.10.2018 р. у справі № 826/13652/14. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76905906> (дата звернення: 21.07.2023).
506. Постанова Верховного Суду від 16.10.2018 р. у справі № 819/982/13-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77159923> (дата звернення: 21.07.2023).
507. Постанова Верховного Суду від 23.10.2018 р. у справі № 822/1817/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77361051> (дата звернення: 21.07.2023).
508. Постанова Верховного Суду від 05.11.2018 р. у справі № 803/780/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77749439> (дата звернення: 21.07.2023).
509. Постанова Верховного Суду від 08.11.2018 р. у справі № 826/15028/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77696344> (дата звернення: 21.07.2023).

510. Постанова Верховного Суду від 20.11.2018 р. у справі № 806/434/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78329873> (дата звернення: 21.07.2023).
511. Постанова Верховного Суду від 27.11.2018 р. у справі № 807/997/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78364865> (дата звернення: 21.07.2023).
512. Постанова Верховного Суду від 27.11.2018 р. у справі № 820/1929/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78192211> (дата звернення: 21.07.2023).
513. Постанова Верховного Суду від 28.11.2018 р. у справі № 809/2161/14. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78198177> (дата звернення: 21.07.2023).
514. Постанова Верховного Суду від 04.12.2018 р. у справі № 820/2208/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78327317> (дата звернення: 21.07.2023).
515. Постанова Верховного Суду від 05.12.2018 р. у справі № 915/878/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78327140> (дата звернення: 21.07.2023).
516. Постанова Верховного Суду від 11.12.2018 р. у справі № 820/898/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78468434> (дата звернення: 21.07.2023).
517. Постанова Верховного Суду від 18.12.2018 р. у справі № 810/3756/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78627589> (дата звернення: 21.07.2023).
518. Постанова Верховного Суду від 21.12.2018 р. у справі № 805/2941/15-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78771827> (дата звернення: 21.07.2023).
519. Постанова Верховного Суду від 17.12.2018 р. у справі № 810/1726/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78626568> (дата звернення: 21.07.2023).
520. Постанова Верховного Суду від 21.12.2018 р. у справі № 814/2156/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78771378> (дата звернення: 21.07.2023).
521. Постанова Верховного Суду від 28.12.2018 р. у справі № 640/3257/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78986943> (дата звернення: 21.07.2023).
522. Постанова Верховного Суду від 15.01.2019 р. у справі № 826/25591/15 <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79350083> (дата звернення: 21.07.2023).
523. Постанова Верховного Суду від 24.01.2019 р. у справі № 826/12259/13-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79409418> (дата звернення: 21.07.2023).
524. Постанова Верховного Суду від 31.01.2019 р. у справі № 825/2845/15-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79557062> (дата звернення: 21.07.2023).

525. Постанова Верховного Суду від 12.02.2019 р. у справі № 826/7380/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80427413> (дата звернення: 21.07.2023).
526. Постанова Верховного Суду від 19.02.2019 р. у справі № 807/495/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75730245> (дата звернення: 21.07.2023).
527. Постанова Верховного Суду від 19.02.2019 р. у справі № 824/399/17-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80384811> (дата звернення: 21.07.2023).
528. Постанова Верховного Суду від 19.02.2019 р. у справі № 911/5309/14. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80150090> (дата звернення: 21.07.2023).
529. Постанова Верховного Суду від 06.03.2019 р. у справі № 2а-25767/10/0570. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80317430> (дата звернення: 21.07.2023).
530. Постанова Верховного Суду від 14.03.2019 р. у справі № 822/553/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80607116> (дата звернення: 21.07.2023).
531. Постанова Верховного Суду від 19.03.2019 р. у справі № 803/1799/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80580259> (дата звернення: 21.07.2023).
532. Постанова Верховного Суду від 20.03.2019 р. у справі № 808/3230/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80854808> (дата звернення: 21.07.2023).
533. Постанова Верховного Суду від 28.03.2019 р. у справі № 825/1397/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80806793> (дата звернення: 21.07.2023).
534. Постанова Верховного Суду від 10.04.2019 р. у справі № 814/779/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/81573958> (дата звернення: 21.07.2023).
535. Постанова Верховного Суду від 26.04.2019 р. у справі № 822/551/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/81479396> (дата звернення: 21.07.2023).
536. Постанова Верховного Суду від 15.05.2019 р. у справі № 825/1496/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82119034> (дата звернення: 21.07.2023).
537. Постанова Верховного Суду від 21.05.2019 р. у справі № 826/11565/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/81857498> (дата звернення: 21.07.2023).
538. Постанова Верховного Суду від 18.06.2019 р. у справі № 0340/1538/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82654179> (дата звернення: 21.07.2023).
539. Постанова Верховного Суду від 19.06.2019 р. у справі № 9901/539/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82998174> (дата звернення: 21.07.2023).

540. Постанова Верховного Суду від 15.07.2019 р. у справі № 804/14556/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83105188> (дата звернення: 21.07.2023).
541. Постанова Верховного Суду від 08.08.2019 р. у справі № 2а-12868/12/2670. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83552488> (дата звернення: 21.07.2023).
542. Постанова Верховного Суду від 15.08.2019 р. у справі № 826/3356/13-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83692474> (дата звернення: 21.07.2023).
543. Постанова Верховного Суду від 18.09.2019 р. у справі № 813/4737/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84363013> (дата звернення: 21.07.2023).
544. Постанова Верховного Суду від 24.09.2019 р. у справі № 819/1420/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84494073> (дата звернення: 21.07.2023).
545. Постанова Верховного Суду від 11.10.2019 р. у справі № 640/20468/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85033140> (дата звернення: 21.07.2023).
546. Постанова Верховного Суду від 11.10.2019 р. у справі № 812/1408/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85058551> (дата звернення: 21.07.2023).
547. Постанова Верховного Суду від 20.11.2019 р. у справі № 826/9457/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85803891> (дата звернення: 21.07.2023).
548. Постанова Верховного Суду від 22.11.2019 р. у справі № 815/4392/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85836656> (дата звернення: 21.07.2023).
549. Постанова Верховного Суду від 01.12.2019 р. у справі № 0670/4000/12. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96112467> (дата звернення: 21.07.2023).
550. Постанова Верховного Суду від 04.12.2019 р. у зразковій справі № 520/3939/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86401183> (дата звернення: 21.07.2023).
551. Постанова Верховного Суду від 09.12.2019 р. у справі № 826/11830/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86333195> (дата звернення: 21.07.2023).
552. Постанова Верховного Суду від 18.12.2019 р. у справі № 826/7760/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86552391> (дата звернення: 21.07.2023).
553. Постанова Верховного Суду від 19.12.2019 р. у справі № 480/4788/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86504183> (дата звернення: 21.07.2023).
554. Постанова Верховного Суду від 20.12.2019 р. у справі № 823/865/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86504399> (дата звернення: 21.07.2023).

555. Постанова Верховного Суду від 23.12.2019 р. у справі № 815/3145/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86594987> (дата звернення: 21.07.2023).
556. Постанова Верховного Суду від 14.01.2020 р. у справі № 826/16272/14. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87129396> (дата звернення: 21.07.2023).
557. Постанова Верховного Суду від 21.01.2020 р. у справі № 820/11382/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87478109> (дата звернення: 21.07.2023).
558. Постанова Верховного Суду від 24.01.2020 р. у справі № 2а/0370/2676/11. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87363512> (дата звернення: 21.07.2023).
559. Постанова Верховного Суду від 24.01.2020 р. у справі № 805/4446/15-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87129153> (дата звернення: 21.07.2023).
560. Постанова Верховного Суду від 31.01.2020 р. у справі № 1340/3649/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87478127> (дата звернення: 21.07.2023).
561. Постанова Верховного Суду від 07.02.2020 р. у справі № 826/11086/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87452843> (дата звернення: 21.07.2023).
562. Постанова Верховного Суду від 13.02.2020 р. у справі № 816/2897/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88360067> (дата звернення: 21.07.2023).
563. Постанова Верховного Суду від 14.02.2020 р. у справі № 804/1783/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87602466> (дата звернення: 21.07.2023).
564. Постанова Верховного Суду від 17.02.2020 р. у справі № 820/3556/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87656460> (дата звернення: 21.07.2023).
565. Постанова Верховного Суду від 21.02.2020 р. у справі № 826/17123/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87929522> (дата звернення: 21.07.2023).
566. Постанова Верховного Суду від 10.03.2020 р. у справі № 816/1601/14. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88336240> (дата звернення: 21.07.2023).
567. Постанова Верховного Суду від 10.03.2020 р. у справі № 826/12108/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88150089> (дата звернення: 21.07.2023).
568. Постанова Верховного Суду від 25.03.2020 р. у справі № 240/9592/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88431001> (дата звернення: 21.07.2023).
569. Постанова Верховного Суду від 07.04.2020 р. у справі № 910/4590/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89252068> (дата звернення: 21.07.2023).

570. Постанова Верховного Суду від 10.04.2020 р. у справі № 440/1082/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88706547> (дата звернення: 21.07.2023).
571. Постанова Верховного Суду від 15.04.2020 р. у справі № 300/379/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88814922> (дата звернення: 21.07.2023).
572. Постанова Верховного Суду від 27.04.2020 р. у справі № 140/804/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88959816> (дата звернення: 21.07.2023).
573. Постанова Верховного Суду від 05.05.2020 р. у справі № 1340/4044/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89111211> (дата звернення: 21.07.2023).
574. Постанова Верховного Суду від 14.05.2020 р. у справі № 813/2837/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89217811> (дата звернення: 21.07.2023).
575. Постанова Верховного Суду від 18.05.2020 р. у справі № 200/12442/18-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89295727> (дата звернення: 21.07.2023).
576. Постанова Верховного Суду від 20.05.2020 р. у справі № 1340/3510/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90021610> (дата звернення: 21.07.2023).
577. Постанова Верховного Суду від 10.06.2020 р. у справі № 160/9757/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89757353> (дата звернення: 21.07.2023).
578. Постанова Верховного Суду від 10.06.2020 р. у справі № 640/1032/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89868928> (дата звернення: 21.07.2023).
579. Постанова Верховного Суду від 11.06.2020 р. у справі № 826/4747/13-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89757266> (дата звернення: 21.07.2023).
580. Постанова Верховного Суду від 15.06.2020 р. у справі № 2а-2487/08/0970. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89896521> (дата звернення: 21.07.2023).
581. Постанова Верховного Суду від 18.06.2020 р. у справі № 638/10546/16-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89896669> (дата звернення: 21.07.2023).
582. Постанова Верховного Суду від 19.06.2020 р. у справі № 140/388/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90242392> (дата звернення: 21.07.2023).
583. Постанова Верховного Суду від 23.06.2020 р. у справі № 820/1545/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90000502> (дата звернення: 21.07.2023).
584. Постанова Верховного Суду від 26.06.2020 р. у справі № 280/2993/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90366882> (дата звернення: 21.07.2023).

585. Постанова Верховного Суду від 01.07.2020 р. у справі № 260/81/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90458921> (дата звернення: 21.07.2023).
586. Постанова Верховного Суду від 17.07.2020 р. у справі № 640/5138/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90546624> (дата звернення: 21.07.2023).
587. Постанова Верховного Суду від 23.07.2020 р. у справі № П/811/1093/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90590707> (дата звернення: 21.07.2023).
588. Постанова Верховного Суду від 29.07.2020 р. у справі № 440/813/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90755107> (дата звернення: 21.07.2023).
589. Постанова Верховного Суду від 06.08.2020 р. у справі № 805/3147/16-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90846684> (дата звернення: 21.07.2023).
590. Постанова Верховного Суду від 12.08.2020 р. у справі № 160/2116/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90985550> (дата звернення: 21.07.2023).
591. Постанова Верховного Суду від 03.09.2020 р. у справі № 805/1693/17-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91337398> (дата звернення: 21.07.2023).
592. Постанова Верховного Суду від 03.09.2020 р. у справі № 809/818/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91337392> (дата звернення: 21.07.2023).
593. Постанова Верховного Суду від 08.09.2020 р. у справі № 140/2131/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91414946> (дата звернення: 21.07.2023).
594. Постанова Верховного Суду від 11.09.2020 р. у справі № 200/2402/19-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92334041> (дата звернення: 21.07.2023).
595. Постанова Верховного Суду від 22.09.2020 р. у справі № 520/8836/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92457879> (дата звернення: 21.07.2023).
596. Постанова Верховного Суду від 02.10.2020 р. у справі № 808/1422/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92173015> (дата звернення: 21.07.2023).
597. Постанова Верховного Суду від 08.10.2020 р. у справі № 280/2284/20. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92075924> (дата звернення: 21.07.2023).
598. Постанова Верховного Суду від 20.10.2020 р. у справі № 826/3694/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92385403> (дата звернення: 21.07.2023).
599. Постанова Верховного Суду від 10.11.2020 р. у справі № 826/21951/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92746882> (дата звернення: 21.07.2023).

600. Постанова Верховного Суду від 11.11.2020 р. у справі № 160/1553/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92930714> (дата звернення: 21.07.2023).
601. Постанова Верховного Суду від 13.10.2020 р. у справі № 640/19757/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92173084> (дата звернення: 21.07.2023).
602. Постанова Верховного Суду від 23.11.2020 р. у справі № 809/984/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93149559> (дата звернення: 21.07.2023).
603. Постанова Верховного Суду від 24.11.2020 р. у справі № 260/1358/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93053199> (дата звернення: 21.07.2023).
604. Постанова Верховного Суду від 24.11.2020 р. у справі № 826/18170/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93053127> (дата звернення: 21.07.2023).
605. Постанова Верховного Суду від 26.11.2020 р. у справі № 500/2486/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93404515> (дата звернення: 21.07.2023).
606. Постанова Верховного Суду від 01.12.2020 р. у справі № 580/1550/20. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93217506> (дата звернення: 21.07.2023).
607. Постанова Верховного Суду від 02.12.2020 р. у справі № 357/14346/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93245717> (дата звернення: 21.07.2023).
608. Постанова Верховного Суду від 03.12.2020 р. у справі № 140/8457/20. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93301970> (дата звернення: 21.07.2023).
609. Постанова Верховного Суду від 03.12.2020 р. у справі № 440/1256/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93301935> (дата звернення: 21.07.2023).
610. Постанова Верховного Суду від 03.12.2020 р. у справі № 821/2154/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93437689> (дата звернення: 21.07.2023).
611. Постанова Верховного Суду від 16.12.2020 р. у справі № 820/5045/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94044027> (дата звернення: 21.07.2023).
612. Постанова Верховного Суду від 17.12.2020 р. у справі № 826/6821/13-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93630530> (дата звернення: 21.07.2023).
613. Постанова Верховного Суду від 22.12.2020 р. у справі № 260/1743/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93708687> (дата звернення: 21.07.2023).
614. Постанова Верховного Суду від 14.01.2021 р. у справі № 0940/2276/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94525431> (дата звернення: 21.07.2023).

615. Постанова Верховного Суду від 20.01.2021 р. у справі № 320/2038/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94264252> (дата звернення: 21.07.2023).
616. Постанова Верховного Суду від 10.02.2021 р. у справі № 380/671/20. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94904871> (дата звернення: 21.07.2023).
617. Постанова Верховного Суду від 22.02.2021 р. у справі № 826/12668/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95579935> (дата звернення: 21.07.2023).
618. Постанова Верховного Суду від 25.02.2021 р. у справі № 580/3469/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95240811> (дата звернення: 21.07.2023).
619. Постанова Верховного Суду від 10.03.2021 р. у справі № 826/12552/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95509155> (дата звернення: 21.07.2023).
620. Постанова Верховного Суду від 25.03.2021 р. у справі № 280/4506/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95815525> (дата звернення: 21.07.2023).
621. Постанова Верховного Суду від 26.03.2021 р. у справі № 825/1700/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88431170> (дата звернення: 21.07.2023).
622. Постанова Верховного Суду від 01.04.2021 р. у справі № 810/3355/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95946110> (дата звернення: 21.07.2023).
623. Постанова Верховного Суду від 06.04.2021 р. у справі № 805/696/18-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96080845> (дата звернення: 21.07.2023).
624. Постанова Верховного Суду від 08.04.2021 р. у справі № 824/668/17-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96112637> (дата звернення: 21.07.2023).
625. Постанова Верховного Суду від 16.04.2021 р. у справі № 815/4834/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96339546> (дата звернення: 21.07.2023).
626. Постанова Верховного Суду від 03.06.2021 р. у справі № 160/3944/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97428818> (дата звернення: 21.07.2023).
627. Постанова Верховного Суду від 18.06.2021 р. у справі № 120/4866/18-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97771462> (дата звернення: 21.07.2023).
628. Постанова Верховного Суду від 28.07.2021 р. у справі № 826/12872/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98839711> (дата звернення: 21.07.2023).
629. Постанова Верховного Суду від 20.08.2021 р. у справі № 520/5311/2020. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/99123345> (дата звернення: 21.07.2023).

630. Постанова Верховного Суду від 15.09.2021 р. у справі № 320/5562/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/99686882> (дата звернення: 21.07.2023).
631. Постанова Верховного Суду від 16.09.2021 р. у справі № 826/3106/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91702661> (дата звернення: 21.07.2023).
632. Постанова Верховного Суду від 23.09.2021 р. у справі № 1340/4084/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/99860812> (дата звернення: 21.07.2023).
633. Постанова Верховного Суду від 28.09.2021 р. у справі № 810/2406/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100079272> (дата звернення: 21.07.2023).
634. Постанова Верховного Суду від 07.10.2021 р. у справі № 826/26860/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100249495> (дата звернення: 21.07.2023).
635. Постанова Верховного Суду від 20.10.2021 р. у справі № 815/94/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100560439> (дата звернення: 21.07.2023).
636. Постанова Верховного Суду від 21.10.2021 р. у справі № 814/724/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100471022> (дата звернення: 21.07.2023).
637. Постанова Верховного Суду від 04.11.2021 р. у справі № 320/5563/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100824070> (дата звернення: 21.07.2023).
638. Постанова Верховного Суду від 16.11.2021 р. у справі № 803/1835/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101297319> (дата звернення: 21.07.2023).
639. Постанова Верховного Суду від 17.11.2021 р. у справі № 806/3572/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101297436> (дата звернення: 21.07.2023).
640. Постанова Верховного Суду від 18.11.2021 р. у справі № 580/2610/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101404514> (дата звернення: 21.07.2023).
641. Постанова Верховного Суду від 24.11.2021 р. у справі № 460/2786/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101332169> (дата звернення: 21.07.2023).
642. Постанова Верховного Суду від 01.12.2021 р. у справі № 140/11033/20. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101534697> (дата звернення: 21.07.2023).
643. Постанова Верховного Суду від 10.12.2021 р. у справі № 0940/2301/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101897039> (дата звернення: 21.07.2023).
644. Постанова Верховного Суду від 14.12.2021 р. у справі № 240/16920/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101922883> (дата звернення: 21.07.2023).

645. Постанова Верховного Суду від 23.12.2021 р. у справі № 826/3451/13-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/102220748> (дата звернення: 21.07.2023).
646. Постанова Верховного Суду від 18.01.2022 р. у справі № 810/2559/14. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103034536> (дата звернення: 21.07.2023).
647. Постанова Верховного Суду від 20.01.2022 р. у справі № 480/1390/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103029923> (дата звернення: 21.07.2023).
648. Постанова Верховного Суду від 15.02.2022 р. у справі № 808/2467/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103313791> (дата звернення: 21.07.2023).
649. Постанова Верховного Суду від 22.02.2022 р. у справі № 160/8076/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103521484> (дата звернення: 21.07.2023).
650. Постанова Верховного Суду від 22.02.2022 р. у справі № 640/110/20. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103521490> (дата звернення: 21.07.2023).
651. Постанова Верховного Суду від 12.04.2022 р. у справі № 360/286/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/103945912> (дата звернення: 21.07.2023).
652. Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 р. у справі № 1.380.2019.005537. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104400856> (дата звернення: 21.07.2023).
653. Постанова Верховного Суду від 19.04.2022 р. у справі № 816/687/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104044775> (дата звернення: 21.07.2023).
654. Постанова Верховного Суду від 21.04.2022 р. у справі № 812/1159/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104044887> (дата звернення: 21.07.2023).
655. Постанова Верховного Суду від 27.04.2022 р. у справі № 200/5932/19-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104094827> (дата звернення: 21.07.2023).
656. Постанова Верховного Суду від 27.04.2022 р. у справі № 620/4002/20. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104112905> (дата звернення: 21.07.2023).
657. Постанова Верховного Суду від 11.05.2022 р. у справі № 200/11917/20-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104258045> (дата звернення: 21.07.2023).
658. Постанова Верховного Суду від 17.05.2022 р. у справі № 520/592/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104340893> (дата звернення: 21.07.2023).
659. Постанова Верховного Суду від 17.05.2022 р. у справі № 808/2099/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104340916> (дата звернення: 21.07.2023).

660. Постанова Верховного Суду від 20.05.2022 р. у справі № 640/11330/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89325734> (дата звернення: 21.07.2023).
661. Постанова Верховного Суду від 23.05.2022 р. у справі № 810/3116/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104759436> (дата звернення: 21.07.2023).
662. Постанова Верховного Суду від 05.07.2022 р. у справі № 203/2763/17(2-а/0203/160/2017). Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105110127> (дата звернення: 21.07.2023).
663. Постанова Верховного Суду від 07.07.2022 р. у справі № 160/3364/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105852864> (дата звернення: 21.07.2023).
664. Постанова Верховного Суду від 13.07.2022 р. у справі № 240/26736/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105247791> (дата звернення: 21.07.2023).
665. Постанова Верховного Суду від 22.07.2022 р. у справі № 151зп-21/160. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105381342> (дата звернення: 21.07.2023).
666. Постанова Верховного Суду від 09.08.2022 р. у справі № 640/15943/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105649875> (дата звернення: 21.07.2023).
667. Постанова Верховного Суду від 06.09.2022 р. у справі № 640/10625/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106115283> (дата звернення: 21.07.2023).
668. Постанова Верховного Суду від 14.09.2022 р. у справі № 380/1862/20. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106243158> (дата звернення: 21.07.2023).
669. Постанова Верховного Суду від 19.10.2022 р. у справі № 600/2658/20-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106867726> (дата звернення: 21.07.2023).
670. Постанова Верховного Суду від 20.10.2022 р. у справі № 640/6772/20. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106867995> (дата звернення: 21.07.2023).
671. Постанова Верховного Суду від 26.10.2022 р. у справі № 320/5804/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107010231> (дата звернення: 21.07.2023).
672. Постанова Верховного Суду від 27.10.2022 р. у справі № 805/559/17-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107010222> (дата звернення: 21.07.2023).
673. Постанова Верховного Суду від 02.11.2022 р. у справі № 120/546/20-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107090710> (дата звернення: 21.07.2023).
674. Постанова Верховного Суду від 07.11.2022 р. у справі № 320/3842/20. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107217902> (дата звернення: 21.07.2023).

675. Постанова Верховного Суду від 09.11.2022 р. у справі № 826/17523/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107251359> (дата звернення: 21.07.2023).
676. Постанова Верховного Суду від 16.11.2022 р. у справі № 320/3775/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107354216> (дата звернення: 21.07.2023).
677. Постанова Верховного Суду від 30.11.2022 р. у справі № 280/5185/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107631753> (дата звернення: 21.07.2023).
678. Постанова Верховного Суду від 13.12.2022 р. у справі № 640/17107/21. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107845449> (дата звернення: 21.07.2023).
679. Постанова Верховного Суду від 21.12.2022 р. у справі № 160/4454/20. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108025526> (дата звернення: 21.07.2023).
680. Постанова Верховного Суду від 21.12.2022 р. у справі № 200/7051/20-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108025455> (дата звернення: 21.07.2023).
681. Постанова Верховного Суду від 04.01.2023 р. у справі № 640/10524/20. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108260037> (дата звернення: 21.07.2023).
682. Постанова Верховного Суду від 11.01.2023 р. у справі № 640/10679/22. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108346892> (дата звернення: 21.07.2023).
683. Постанова Верховного Суду від 17.01.2023 р. у справі № 0440/5532/18. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108443345> (дата звернення: 21.07.2023).
684. Постанова Верховного Суду від 10.02.2023 р. у справі № 260/576/19. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108915374> (дата звернення: 21.07.2023).
685. Постанова Верховного Суду України від 24.03.2015 р. у справі № 21-3а15к. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/43533830> (дата звернення: 21.07.2023).
686. Постанова Верховного Суду України від 21.04.2015 р. у справі № 21-122а15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/44190726> (дата звернення: 21.07.2023).
687. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 11.04.2018 р. у справі № 826/7766/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73420706> (дата звернення: 21.07.2023).
688. Постанова Окружного адміністративного суду міста Києва від 21.08.2013 р. у справі № 826/9030/13-а. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/33105040> (дата звернення: 21.07.2023).
689. Постанова Окружного адміністративного суду міста Києва від 23.09.2014 р. у справі № 826/11526/14. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/40942756> (дата звернення: 21.07.2023).

690. Постанова П'ятого апеляційного адміністративного суду від 03.02.2021 р. у справі № 540/2512/20. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94600182> (дата звернення: 21.07.2023).
691. Правова доктрина України: у 5 т. / Ю.П. Битяк, Ю.Г. Барабаш, М.П. Кучерявенко та ін. ; за заг. ред. Ю.П. Битяка. Харків: Право, 2013. Т. 2: Публічно-правова доктрина України. 864 с.
692. Правова політика України: концептуальні засади та механізми формування: зб. матеріалів наук.-практ. конф. (Київ, 5 груд. 2012 р.) / за ред. О.М. Рудневої. Київ: НІСД, 2013. 160 с.
693. Приймак А.М. Принцип правової визначеності: поняття та окремі аспекти. *Наукові записки НаУКМА*. 2010. Т. 103. С. 53–55 (Серія: Юридичні науки).
694. Приймаченко Д. Правова природа актів планування: сучасний аналіз. *Публічне право*. 2013. № 1 (9). С. 52–58.
695. Про адміністративну процедуру: Закон України від 17.02.2022 р. № 2073-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20> (дата звернення: 21.07.2023).
696. Про боротьбу з тероризмом: Закон України від 20.03.2003 р. № 638-IV. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/638-15> (дата звернення: 21.07.2023).
697. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 21.07.2023).
698. Про бюджет Автономної Республіки Крим на 2014 рік: постанова Верховної Ради Автономної Республіки Крим від 22.01.2014 р. № 1576-6/14. *LIGA 360*. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/KM140012> (дата звернення: 21.07.2023).
699. Про валюту і валютні операції: Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2473-19> (дата звернення: 21.07.2023).
700. Про верховенство права: доповідь, схвалена Венеційською Комісією 25–26.03.2011 р. за № 512/2009. *Право України*. 2011. № 10. С. 168–184.
701. Про визначення пунктів пропуску через державний кордон України, через які здійснюється переміщення підакцизних товарів, та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України: постанова Кабінету Міністрів України від 29.05.2013 р. № 390. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/390-2013-п> (дата звернення: 21.07.2023).
702. Про виконання митних формальностей відповідно до заявленого митного режиму: наказ Міністерства фінансів України від 31.05.2012 р. № 657. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1669-12> (дата звернення: 21.07.2023).
703. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Закон України від 23.02.2006 р. № 3477-IV. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15> (дата звернення: 21.07.2023).
704. Про внесення змін до деяких законів України з питань захисту національного товаровиробника від субсидованого, демпінгового та зростаючого імпорту: Закон

- України від 10.04.2008 р. № 252-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-17> (дата звернення: 21.07.2023).
705. Про внесення змін до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту»: проєкт Закону від 06.05.2010 р. № 5499 : відкликано 12.12.2012 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=36808 (дата звернення: 21.07.2023).
706. Про внесення змін до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» (щодо порядку порушення антидемпінгової процедури): проєкт Закону від 19.03.2007 р. № 3341 : відкликано 23.11.2007 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=29767 (дата звернення: 21.07.2023).
707. Про внесення змін до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» (щодо порядку порушення антидемпінгової процедури): проєкт Закону від 14.02.2008 р. № 2066 : знято з розгляду 19.05.2011 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=31713 (дата звернення: 21.07.2023).
708. Про внесення змін до Закону України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту» щодо процедурних питань антидемпінгового розслідування: Закон України від 01.11.2005 р. № 3027-IV. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3027-15> (дата звернення: 21.07.2023).
709. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році: Закон України від 20.12.2016 р. № 1791-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1791-19> (дата звернення: 21.07.2023).
710. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо приватизації державного і комунального майна, яке перебуває у податковій заставі, та забезпечення адміністрування погашення податкового боргу: Закон України від 03.11.2022 р. № 2719-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2719-20> (дата звернення: 21.07.2023).
711. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 01.04.2022 р. № 2173-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20> (дата звернення: 21.07.2023).
712. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів щодо приватизації державного і комунального майна, яке перебуває у податковій заставі, та забезпечення адміністрування погашення податкового боргу: проєкт Закону від 16.09.2022 р. № 8045. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/40489> (дата звернення: 21.07.2023).

713. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24.03.2022 р. № 2142-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20> (дата звернення: 21.07.2023).
714. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки: Закон України від 20.03.2023 р. № 2970-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2970-IX> (дата звернення: 21.07.2023).
715. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21.12.2016 р. № 1797-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19> (дата звернення: 21.07.2023).
716. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо сприяння розвитку волонтерської діяльності та діяльності неприбуткових установ та організацій в умовах збройної агресії Російської Федерації проти України: Закон України від 15.08.2022 р. № 2520-IX. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2520-20> (дата звернення: 21.07.2023).
717. Про делегування Державній податковій адміністрації повноваження на затвердження Порядку проведення інвентаризації платників податку на додану вартість: постанова Кабінету Міністрів України від 30.06.2005 р. № 534. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/534-2005-п> (дата звернення: 21.07.2023).
718. Про державне мито: Декрет Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 р. № 7-93. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/7-93> (дата звернення: 21.07.2023).
719. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: Закон України від 19.12.1995 р. № 481. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/481/95-вр> (дата звернення: 21.07.2023).
720. Про Державну митну службу України: Указ Президента України від 29.11.1996 р. № 1145/96. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1145/96> (дата звернення: 21.07.2023).
721. Про державну службу: Закон України від 10.12.2015 р. № 889-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19> (дата звернення: 21.07.2023).
722. Про деякі питання практики вирішення спорів, пов'язаних з визнанням недійсними актів державних чи інших органів: роз'яснення Президії Вищого арбітражного суду України від 26.01.2000 р. № 02-5/35. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v5_35800-00 (дата звернення: 21.07.2023).
723. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17> (дата звернення: 21.07.2023).

724. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності: Закон України від 11.09.2003 р. № 1160-IV. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15> (дата звернення: 21.07.2023).
725. Про застосування заборони ввезення товарів з Російської Федерації: постанова Кабінету Міністрів України від 09.04.2022 р. № 426. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/426-2022-п> (дата звернення: 21.07.2023).
726. Про затвердження вичерпного переліку підстав, за наявності яких може проводитись огляд (переогляд) товарів, транспортних засобів комерційного призначення органами доходів і зборів України: постанова Кабінету Міністрів України від 23.05.2012 р. № 467. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/467-2012-п> (дата звернення: 21.07.2023).
727. Про затвердження Загального класифікатора спеціалізацій суддів та категорій справ: наказ Державної судової адміністрації України від 21.12.2018 р. № 622. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0622750-18> (дата звернення: 21.07.2023).
728. Про затвердження Інструкції з підготовки пропозицій до Бюджетної декларації: наказ Міністерства фінансів України від 21.07.2022 р. № 20. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0882-22> (дата звернення: 21.07.2023).
729. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління: наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. № 982. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18> (дата звернення: 21.07.2023).
730. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення підготовки пропозицій до прогнозу місцевого бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 23.06.2021 р. № 365. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0365201-21> (дата звернення: 21.07.2023).
731. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо оформлення актів (довідок) документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи: наказ Міністерства фінансів України від 16.01.2017 р. № 23. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0023872-17> (дата звернення: 21.07.2023).
732. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо підготовки та затвердження Бюджетного регламенту проходження бюджетного процесу на місцевому рівні: наказ Міністерства фінансів України від 31.05.2019 р. № 228. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0228201-19> (дата звернення: 21.07.2023).
733. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо погодження обсягу та умов здійснення місцевих запозичень і надання місцевих гарантій: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2021 р. № 532. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0532201-21> (дата звернення: 21.07.2023).

734. Про затвердження місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 роки: наказ Державної податкової служби України від 22.11.2021 р. № 965. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0965912-21#n7> (дата звернення: 21.07.2023).
735. Про затвердження Переліку відомостей, що вносяться до загальної декларації прибуття: наказ Міністерства фінансів України від 13.08.2020 р. № 502. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-20> (дата звернення: 21.07.2023).
736. Про затвердження переліку окремих товарів, ввезення яких на митну територію України та/або переміщення територією України транзитом здійснюється без надання митним органам забезпечення сплати митних платежів: постанова Кабінету Міністрів України від 27.09.2022 р. № 1091. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1091-2022-п> (дата звернення: 21.07.2023).
737. Про затвердження Положення про державну реєстрацію нормативно-правових актів міністерств та інших органів виконавчої влади: постанова Кабінету Міністрів України від 28.12.1992 р. № 731. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/731-92> (дата звернення: 21.07.2023).
738. Про затвердження Положення про порядок застосування до суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності спеціальних санкцій, передбачених статтею 37 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність»: наказ Міністерства економіки України від 17.04.2000 р. № 52: втратив чинність 18.09.2020 р. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0260-00> (дата звернення: 21.07.2023).
739. Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-п> (дата звернення: 21.07.2023).
740. Про затвердження Порядків встановлення відповідності умов контрольованої операції щодо сировинних товарів принципу «витагнутої руки»: наказ Міністерства фінансів України від 18.01.2022 р. № 19. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0662-22> (дата звернення: 21.07.2023).
741. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: постанова Кабінету Міністрів України від 21.02.2018 р. № 117: втратив чинність 01.02.2020 р. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2018-п> (дата звернення: 21.07.2023).
742. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: постанова Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. № 1165. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-п> (дата звернення: 21.07.2023).
743. Про затвердження Порядку ведення обліку податків, зборів та інших платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, внесених

- на єдиний рахунок: наказ Міністерства фінансів України від 23.03.2021 р. № 166. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0667-21> (дата звернення: 21.07.2023).
744. Про затвердження Порядку ведення обліку товарних запасів для фізичних осіб – підприємців, у тому числі платників єдиного податку: наказ Міністерства фінансів України від 03.09.2021 р. № 496. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1411-21> (дата звернення: 21.07.2023).
745. Про затвердження Порядку взаємодії між декларантами, їх представниками, іншими заінтересованими особами та митними органами, іншими державними органами, установами та організаціями, уповноваженими на здійснення дозвільних або контрольних функцій щодо переміщення товарів, транспортних засобів комерційного призначення через митний кордон України, з використанням механізму «єдиного вікна» та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України: постанова Кабінету Міністрів України від 21.10.2020 р. № 971. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/971-2020-п> (дата звернення: 21.07.2023).
746. Про затвердження Порядку видачі свідоцтва про допущення дорожнього транспортного засобу до перевезення товарів під митними печатками та пломбами: наказ Міністерства фінансів України від 09.10.2012 р. № 1064. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1787-12> (дата звернення: 21.07.2023).
747. Про затвердження порядку виконання митних формальностей при здійсненні митного оформлення товарів із застосуванням митної декларації на бланку єдиного адміністративного документа: наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 р. № 631. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1360-12> (дата звернення: 21.07.2023).
748. Про затвердження Порядку виконання митних формальностей при здійсненні транзитних переміщень: наказ Міністерства фінансів України від 09.10.2012 р. № 1066. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z2120-12> (дата звернення: 21.07.2023).
749. Про затвердження Порядку виконання митних формальностей у разі виходу з ладу автоматизованої системи митного оформлення або єдиної автоматизованої інформаційної системи митних органів: наказ Міністерства фінансів України від 17.08.2020 р. № 508. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0998-20> (дата звернення: 21.07.2023).
750. Про затвердження Порядку делегування повноважень посадовим (службовим) особам апарату та територіальних органів ДПС: наказ Державної податкової служби України від 31.07.2020 р. № 389. *Вебпортал Державної податкової служби України.* URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/74703.html> (дата звернення: 21.07.2023).
751. Про затвердження Порядку електронної ідентифікації осіб-нерезидентів, які надають електронні послуги: наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2021 р. № 636. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1659-21> (дата звернення: 21.07.2023).

752. Про затвердження порядку заповнення митних декларацій на бланку єдиного адміністративного документа: наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 р. № 651. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1372-12> (дата звернення: 21.07.2023).
753. Про затвердження Порядку оформлення аркуша коригування та визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Державної митної служби України: наказ Міністерства фінансів України від 06.11.2012 р. № 1145. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1995-12> (дата звернення: 21.07.2023).
754. Про затвердження Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження: наказ Міністерства фінансів України від 29.07.2022 р. № 225. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22> (дата звернення: 21.07.2023).
755. Про затвердження Порядку проведення перевірки діяльності нерезидента через відокремлені підрозділи, у тому числі постійне представництво в Україні, без взяття на облік у контролюючому органі: наказ Міністерства фінансів України від 15.12.2020 р. № 774. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0230-21> (дата звернення: 21.07.2023).
756. Про затвердження Порядку проведення перевірки контролюючого органу у зв'язку з відмовою іноземною компанією від статусу податкового резидента України: наказ Міністерства фінансів України від 15.12.2020 р. № 772. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0234-21> (дата звернення: 21.07.2023).
757. Про затвердження Порядку проведення перевірки контролюючої особи: наказ Міністерства фінансів України від 01.11.2022 р. № 360. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1432-22> (дата звернення: 21.07.2023).
758. Про затвердження Порядку реалізації положень Конвенції про процедуру спільного транзиту на території України: наказ Міністерства фінансів України від 07.10.2022 р. № 325. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1309-22> (дата звернення: 21.07.2023).
759. Про затвердження Порядку реалізації положень Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП) 1975 року та Інструкції про заповнення книжки МДП: наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2017 р. № 953. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1496-17> (дата звернення: 21.07.2023).
760. Про затвердження Порядку справляння єдиного збору у пунктах пропуску (пунктах контролю) через державний кордон: постанова Кабінету Міністрів України від 24.10.2002 р. № 1569. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1569-2002-п> (дата звернення: 21.07.2023).
761. Про затвердження Порядку справляння плати за виконання митних формальностей органами доходів і зборів поза місцем розташування цих органів

- або поза робочим часом, установленим для них: наказ Міністерства фінансів України від 23.10.2017 р. № 862. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1385-17> (дата звернення: 21.07.2023).
762. Про затвердження Правил митного контролю та митного оформлення транспортних засобів, що переміщуються громадянами через митний кордон України: наказ Державної митної служби України від 17.11.2005 р. № 1118. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1428-05> (дата звернення: 21.07.2023).
763. Про затвердження складових Програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 20.09.17 р. № 793. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0793201-17> (дата звернення: 21.07.2023).
764. Про затвердження Типової форми прогнозу місцевого бюджету та Інструкції щодо його складання: наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2021 р. № 314. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0879-21> (дата звернення: 21.07.2023).
765. Про затвердження Типової форми рішення про місцевий бюджет: наказ Міністерства фінансів України від 03.08.2018 р. № 668. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0953-18> (дата звернення: 21.07.2023).
766. Про затвердження Узагальнюючих податкових консультацій: наказ Міністерства фінансів України від 27.09.2017 р. № 811. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1266-17> (дата звернення: 21.07.2023).
767. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо окремих питань обліку платників податків: наказ Міністерства фінансів України від 12.01.2022 р. № 7. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0007201-22> (дата звернення: 21.07.2023).
768. Про затвердження форм податкових повідомлень особі-нерезиденту та розрахунків грошових зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2021 р. № 657. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1679-21> (дата звернення: 21.07.2023).
769. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання спрощеної податкової звітності з податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 21.10.2021 р. № 555. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1477-21> (дата звернення: 21.07.2023).
770. Про затвердження форми висновку про результати моніторингу процедури закупівлі та порядку його заповнення: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2020 р. № 552. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0958-20> (дата звернення: 21.07.2023).
771. Про затвердження форми довідки-підтвердження та Порядку підтвердження статусу податкового резидента України для уникнення подвійного оподаткування відповідно до норм міжнародних договорів: наказ Міністерства фінансів України від 19.08.2022 р. № 248. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-22> (дата звернення: 21.07.2023).

772. Про затвердження форми електронного запиту контролюючого органу щодо витребування в особи-нерезидента узагальненої інформації про постачання на митній території України електронних послуг фізичним особам, про вартість поставлених послуг та терміни їх оплати: наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2021 р. № 656. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1680-21> (дата звернення: 21.07.2023).
773. Про затвердження форми одноразової (спеціальної) добровільної декларації та Порядку її подання: наказ Міністерства фінансів України від 02.08.2021 р. № 439. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1090-21> (дата звернення: 21.07.2023).
774. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16> (дата звернення: 21.07.2023).
775. Про затвердження форми та Порядку заповнення Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній: наказ Міністерства фінансів України від 14.12.2020 р. № 764. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0155-21> (дата звернення: 21.07.2023).
776. Про затвердження форми та Порядку надсилання до контролюючого органу Повідомлення про набуття (початок здійснення фактичного контролю) або відчуження частки (припинення фактичного контролю) резидентом в іноземній юридичній особі або майнових прав на частку в активах, доходах чи прибутку утворення без статусу юридичної особи: наказ Міністерства фінансів України від 22.09.2021 р. № 512. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1525-21> (дата звернення: 21.07.2023).
777. Про затвердження форми та Порядку складання звіту про платежі на користь держави підприємств, що здійснюють заготівлю деревини: наказ Міністерства фінансів України від 13.08.2020 р. № 499. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0993-20> (дата звернення: 21.07.2023).
778. Про затвердження форми та Порядку складання повідомлення про участь у міжнародній групі компаній: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2020 р. № 839. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0278-21> (дата звернення: 21.07.2023).
779. Про захист від демпінгового імпорту: проєкт Закону від 07.03.2018 р. № 8104 : відкликано 29.08.2019 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=63598 (дата звернення: 21.07.2023).
780. Про захист від демпінгового імпорту: проєкт Закону від 21.09.2020 р. № 4132. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=70004 (дата звернення: 21.07.2023).
781. Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту: Закон України від 22.12.1998 р. № 330-XIV. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/330-14> (дата звернення: 21.07.2023).

782. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 23.09.1999 р. № 1105-XIV. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-14> (дата звернення: 21.07.2023).
783. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16.04.1991 р. № 959-XII. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (дата звернення: 21.07.2023).
784. Про Конституційний Суд України: Закон України від 13.07.2017 р. № 2136-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19> (дата звернення: 21.07.2023).
785. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 05.04.2007 р. № 877-V. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16> (дата звернення: 21.07.2023).
786. Про міжнародні договори України: Закон України від 29.06.2004 р. № 1906-IV. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1906-15> (дата звернення: 21.07.2023).
787. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр> (дата звернення: 21.07.2023).
788. Про місця доставки товарів транспортними засобами: наказ Міністерства фінансів України від 30.05.2012 р. № 646. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1052-12> (дата звернення: 21.07.2023).
789. Про національну безпеку України: Закон України від 21.06.2018 р. № 2469-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19> (дата звернення: 21.07.2023).
790. Про нормативно-правові акти: проект Закону від 01.02.2010 р. № 7409. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc41?pf3511=39123> (дата звернення: 21.07.2023).
791. Про огляди витрат державного бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 23.10.2019 р. № 446. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1277-19> (дата звернення: 21.07.2023).
792. Про Основні положення податкової політики в Україні: постанова Верховної Ради України від 04.12.1996 р. № 561/96-ВР. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/561/96-вр> (дата звернення: 21.07.2023).
793. Про особливості подання бюджетних запитів у період дії воєнного стану: наказ Міністерства фінансів України від 21.07.2022 р. № 208. *Верховна Рада України. Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0861-22> (дата звернення: 21.07.2023).
794. Про оцінку ефективності бюджетних програм державного бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2020 р. № 223. *Верховна Рада України.*

- Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0646-20> (дата звернення: 21.07.2023).
795. Про порядок встановлення та застосування правила адвалерної частки та виконання виробничих і технологічних операцій: постанова Кабінету Міністрів України від 20.12.2006 р. № 1765. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1765-2006-п> (дата звернення: 21.07.2023).
796. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті: Закон України від 23.09.1994 р. № 185/94-ВР: втратив чинність 07.02.2019 р. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/185/94-вр> (дата звернення: 21.07.2023).
797. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 р. № 389-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19> (дата звернення: 21.07.2023).
798. Про практику розгляду судами клопотань про визнання й виконання рішень іноземних судів та арбітражів і скасування рішень, постановлених у порядку міжнародного комерційного арбітражу на території України: постанова Пленуму Верховного Суду України від 24.12.1999 р. № 12. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0012700-99> (дата звернення: 21.07.2023).
799. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 19 лютого 2021 року «Про застосування та внесення змін до персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)»: Указ Президента України від 19.02.2021 р. № 64/2021. *Офіційний вебсайт Президента України*. URL: <https://president.gov.ua/documents/642021-36753> (дата звернення: 21.07.2023).
800. Про санкції: Закон України від 14.08.2014 р. № 1644-VII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1644-18> (дата звернення: 21.07.2023).
801. Про справляння плати за виконання митних формальностей митними органами поза місцем розташування митних органів або поза робочим часом, установленим для митних органів: постанова Кабінету Міністрів України від 18.01.2003 р. № 93. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/93-2003-п> (дата звернення: 21.07.2023).
802. Про судові рішення в адміністративній справі: постанови Пленуму Вищого адміністративного суду України від 20.05.2013 р. № 7. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0007760-13> (дата звернення: 21.07.2023).
803. Про судовий збір: Закон України від 08.07.2011 р. № 3674-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3674-17> (дата звернення: 21.07.2023).
804. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19> (дата звернення: 21.07.2023).
805. Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції: Закон України від 02.09.2014 р. № 1669-VII. *Верховна Рада України. Законодавство*

- України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1669-18> (дата звернення: 21.07.2023).
806. Про центральні органи виконавчої влади: Закон України від 17.03.2011 р. № 3166-VI. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3166-17> (дата звернення: 21.07.2023).
807. Протокол II про взаємну адміністративну допомогу в митних справах (невід’ємна частина Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншої сторони: Міжнародний документ від 27.06.2014 р. URL: <https://eu-ua.kmu.gov.ua/tekst-uhody-pro-asotsiatsiiu/protokoly/administrativna-dopomoha-mytnei-spravy> (дата звернення: 21.07.2023).
808. Пуделька Й. Адміністративний розсуд: поняття та розмежування із судовим розсудом. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 6. С. 197–199.
809. Пухтецька А. Принцип верховенства права: сучасні європейські доктрини як орієнтир для реформування національного законодавства. *Вісник Національної академії наук України*. 2010. № 3. С. 33–43.
810. Пухтецька А.А. Формування глобального адміністративного права. *Наукові записки НаУКМА*. 2013. № 144–145. С. 117–119 (Серія: Юридичні науки).
811. Рабинович П.М. Социалистическое право как ценность. Одеса: Юрид. літ., 2006. 168 с.
812. Резанов С.А. Адміністративний розсуд в діяльності органів внутрішніх справ: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Харківський національний університет внутрішніх справ. Харків, 2011. 194 с.
813. Резанов С.А. Дискреційні повноваження як корупційні ризики в діяльності органів державного управління. *Право і Безпека*. 2014. № 3. С. 88–91.
814. Резолюція (77) 31 Комітету міністрів Ради Європи державам членам про захист особи відносно актів адміністративних органів від 28.09.1977 р. *Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід та пропозиції для України* / авт.-упоряд. В.П. Тимошук. Київ: Факт, 2003. С. 469–479.
815. Рекомендація № R (84) 15 Комітету міністрів державам-членам стосовно публічно-правової відповідальності за спричинену шкоду. *Відшкодування в позасудовому порядку шкоди, яка завдана державою або органами влади* / М.С. Демкова, С.С. Коба, І.О. Лавриненко, Д.Я. Український. Київ: Конус-Ю, 2007. 260 с. С. 85–100.
816. Решота В. Правова доктрина в системі джерел адміністративного права України. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2018. № 4-1(32). С. 44–46.
817. Рісний М.Б. Правозастосувальний розсуд (загальнотеоретичні аспекти): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Львівський національний університет ім. Івана Франка. Львів, 2006. 17 с.
818. Рісний М.Б. Правозастосувальний розсуд у юридичній практиці (загальнотеоретичне дослідження). *Праці Львівської лабораторії прав людини і громадянина Науково-дослідного інституту державного будівництва та місцевого самоврядування Академії правових наук України* / ред. П.М. Рабинович ; Академія правових наук України, Науково-дослідний інститут державного

будівництва та місцевого самоврядування. Серія 1. Дослідження та реферати. Вип. 16. Львів: Край, 2007. 191 с.

819. Рішення Великої палати Конституційного Суду України у справі за конституційними поданнями 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців тринадцятого, чотирнадцятого пункту 32 розділу I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» та Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України (справа про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання) від 27.02.2018 р. № 1-р/2018. *Офіційний вісник України*. 2018. № 37. С. 132. Ст. 1314.
820. Рішення Верховного Суду від 02.09.2019 р. у зразковій справі № 520/3939/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84077152> (дата звернення: 21.07.2023).
821. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Інтерсплав проти України» від 09.01.2007 р., заява № 803/02. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_194 (дата звернення: 21.07.2023).
822. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Кобець проти України» від 14.02.2008 р., заява № 16437/04. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_320 (дата звернення: 21.07.2023).
823. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Рисовський проти України» від 20.10.2011 р., заява № 29979/04. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_854 (дата звернення: 21.07.2023).
824. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Серков проти України» від 07.07.2011 р., заява № 39766/05. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-105536> (дата звернення: 21.07.2023).
825. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Федоренко проти України» від 01.06.2006 р., заява № 25921/02. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_041 (дата звернення: 21.07.2023).
826. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «A. and B. v. Norway» від 15.11.2016 р., заяви № 24130/11, № 29758/1101. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-168972> (дата звернення: 21.07.2023).
827. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Allenet de Ribemont v. France» від 10.02.1995 р., заява № 15175/89. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57914> (дата звернення: 21.07.2023).

828. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Baraona v. Portugal» від 08.07.1987 р., заява № 10092/82. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57428> (дата звернення: 21.07.2023).
829. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Di Belmonte v. Italy» від 16.03.2010 р., заява № 72638/01. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-97732> (дата звернення: 21.07.2023).
830. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Ferrazzini v. Italy» від 12.07.2001 р., заява № 44759/98. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-59589> (дата звернення: 21.07.2023).
831. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Gasus Dosier – und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands» від 23.02.1995 р., заява № 15375/89. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57918> (дата звернення: 21.07.2023).
832. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Ireland v. the United Kingdom» від 18.01.1978 р., заява № 5310/71. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57506> (дата звернення: 21.07.2023).
833. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Mellacher and Others v. Austria» від 19.12.1989 р., заяви № 10522/83, № 11011/84, № 11070/84. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57616> (дата звернення: 21.07.2023).
834. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Ryabykh v. Russia» від 24.07.2003 р., заява № 52854/99. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-61261> (дата звернення: 21.07.2023).
835. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Stretch v. the United Kingdom» від 24.06.2003 р., заява № 44277/98. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-61173> (дата звернення: 21.07.2023).
836. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Tudor Tudor v. Romania» від 24.03.2009 р., заява № 21911/03. *European Court of Human Rights. HUDOC database*. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-91885> (дата звернення: 21.07.2023).
837. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Zwierzynski v. Poland» від 19.06.2001 р., заява № 34049/96. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/980_063 (дата звернення: 21.07.2023).
838. Рішення Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 30.03.2018 р. у зразковій справі № 812/292/18. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73108956> (дата звернення: 21.07.2023).
839. Рішення Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 24.05.2021 р. у справі № 9901/424/19. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97149966> (дата звернення: 21.07.2023).
840. Рішення Конституційного суду Республіки Польща від 23.09.2003 р. *Відшкодування в позасудовому порядку шкоди, яка завдана державою або*

органами влади / М.С. Демкова, С.С. Коба, І.О. Лавриненко, Д.Я. Український. Київ: Конус-Ю, 2007. 260 с. С. 160–184.

841. Рішення Конституційного Суду України (Другий сенат) у справі за конституційною скаргою Одінцової Олени Анатоліївни щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень абзацу другого статті 471 Митного кодексу України від 21.07.2021 р. № 3-р(П)/2021. *Офіційний вісник України*. 2021. № 65. С. 205. Ст. 4137.
842. Рішення Конституційного Суду України (Перший сенат) у справі за конституційною скаргою товариства з обмеженою відповідальністю «Метро Кеш Енд Кері Україна» щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців двадцять четвертого, двадцять п'ятого, двадцять шостого розділу I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо уточнення деяких положень та усунення суперечностей, що виникли при прийнятті Закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні“» від 23 березня 2017 року № 1989–VIII від 05.06.2019 р. № 3-р(І)/2019. *Офіційний вісник України*. 2019. № 51. С. 66. Ст. 1753.
843. Рішення Конституційного Суду України за конституційним зверненням Київської міської ради професійних спілок щодо офіційного тлумачення частини третьої статті 21 Кодексу законів про працю України (справа про тлумачення терміну «законодавство») від 09.07.1998 р. № 12-рп/98. *Офіційний вісник України*. 1998. № 32. С. 59.
844. Рішення Конституційного Суду України про офіційне тлумачення статей 58, 78, 79, 81 Конституції України та статей 243-21, 243-22, 243-25 Цивільного процесуального кодексу України (у справі щодо несумісності депутатського мандата) від 13.05.1997 р. № 1-зп. *Офіційний вісник України*. 1997. № 20. С. 117.
845. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» щодо офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частин першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30.05.2001 р. № 7-рп/2001. *Офіційний вісник України*. 2001. № 24. Ст. 1076.
846. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Мартинова Володимира Володимировича щодо офіційного тлумачення положень частини другої статті 469 Митного кодексу України від 31.03.2015 р. № 1-рп/2015. *Офіційний вісник України*. 2015. № 29. С. 34. Ст. 850.
847. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 09.02.1999 р. № 1-рп/99. *Офіційний вісник України*. 1999. № 7. С. 160. Ст. 255.
848. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 46 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення положень статті 58

- Конституції України, статей 6, 81 Кримінального кодексу України (справа про зворотну дію кримінального закону в часі) від 19.04.2000 р. № 6-рп/2000. *Офіційний вісник України*. 2000. № 39. С. 77. Ст. 1662.
849. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 92, пункту 6 розділу Х «Перехідні положення» Земельного кодексу України (справа про постійне користування земельними ділянками) від 22.09.2005 р. № 5-рп/2005. *Офіційний вісник України*. 2005. № 39. С. 95. Ст. 2490.
850. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційними поданнями Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень статті 32 Закону України «Про Державний бюджет України на 2000 рік» та статті 25 Закону України «Про Державний бюджет України на 2001 рік» (справа про відшкодування шкоди державою) від 03.10.2001 р. № 12-рп/2001. *Офіційний вісник України*. 2001. № 41. С. 158. Ст. 1863.
851. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень частини третьої статті 120, частини шостої статті 234, частини третьої статті 236 Кримінально-процесуального кодексу України (справа про розгляд судом окремих постанов слідчого і прокурора) від 30.01.2003 р. № 3-рп/2003. *Офіційний вісник України*. 2003. № 6. С. 103. Ст. 245.
852. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України про офіційне тлумачення положення частини другої статті 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», використаного в частині третій цієї статті (справа про збалансованість бюджету) від 27.11.2008 р. № 26-рп/2008. *Офіційний вісник України*. 2008. № 93. С. 38. Ст. 3088.
853. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням правління Пенсійного фонду України щодо офіційного тлумачення положень статті 1, частин першої, другої, третьої статті 95, частини другої статті 96, пунктів 2, 3, 6 статті 116, частини другої статті 124, частини першої статті 129 Конституції України, пункту 5 частини першої статті 4 Бюджетного кодексу України, пункту 2 частини першої статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України в системному зв'язку з окремими положеннями Конституції України від 25.01.2012 р. № 3-рп/2012. *Офіційний вісник України*. 2012. № 11. С. 135. Ст. 422.
854. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» (справа про податки) від 05.04.2001 р. № 3-рп/2001. *Офіційний вісник України*. 2001. № 43. Ст. 1933.
855. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини щодо відповідності Конституції України (конституційності) абзацу восьмого пункту 5 частини першої

- статті 11 Закону України «Про міліцію» від 29.06.2010 р. № 17-рп/2010. *Офіційний вісник України*. 2010. № 52. С. 25. Ст. 1746.
856. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційними скаргами Барсеґяна Геворка Сенекеримовича та Ліненко Наталії Миколаївни щодо відповідності Конституції України (конституційності) статті 485 Митного кодексу України (щодо індивідуалізації юридичної відповідальності) від 15.06.2022 р. № 4-р(П)/2022. *Офіційний вісник України*. 2022. № 53. С. 194. Ст. 3118.
857. Рішення Одеського окружного адміністративного суду від 15.02.2021 р. у справі № 420/8853/20. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95106808> (дата звернення: 21.07.2023).
858. Рішення Суду Європейського Союзу у справі «Yvonne Van Duyn v. Home Office» від 04.12.1974 р., № 41-74. *Court of Justice of the European Union. EUR-Lex database*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61974CJ0041> (дата звернення: 21.07.2023).
859. Рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 17.02.2021 р. у справі № 560/7224/20. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95194354> (дата звернення: 21.07.2023).
860. Рішення № 1/2022 Комітету Асоціації Україна – ЄС у торговельному складі щодо оновлення Додатка XV (Наближення митного законодавства) до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Міжнародний документ від 25.10.2022 р. № 1/2022. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/845_001-22 (дата звернення: 21.07.2023).
861. Розгон О.В. Сутність механізму вирішення колізій норм права. *Eurasian academic research journal*. 2016. № 1. С. 53–61.
862. Руданецька О.С. Правова політика держави в умовах трансформації суспільства: теоретико-правовий аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2014. 19 с.
863. Руденко М.В. Теоретичні основи інституційних змін національної економіки. *Фінансовий простір*. 2018. № 1 (29). С. 108–116.
864. Рябовол Л. Праворозуміння як наукова проблема: деякі тенденції сучасного етапу дослідження. *Актуальні проблеми правознавства*. 2019. Вип. 1 (17). С. 17–22.
865. Сабодаш Р.В. Нариси про юридичних осіб публічного права. *Вісник господарського судочинства*. 2011. № 2. С. 127–130.
866. Савайда О.І. Проблема правового знання та розуміння у філософії XX століття. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2016. № 850. С. 260–265 (Серія: Юридичні науки).
867. Салтевський М.В., Жеребкін В.Є. Оціночні поняття у праві. *Юридична енциклопедія*: в 6 т. / за ред. Ю.С. Шемшученка. Київ: Укр. енцикл., 1998. Т. 4: Н–П. 720 с.
868. Селіванов В. Правова політика України (деякі теоретичні питання сутності, змісту та технології). *Право України*. 2001. № 12. С. 6–14.

869. Семаніва Ю.В. Міжнародне (глобальне) адміністративне право: поняття, сутність та джерела. *Митна справа*. 2010. № 1. С. 72–76.
870. Семеній О. Ознаки адміністративного розсуду в діяльності суб'єктів публічної адміністрації. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 6. С. 136–139.
871. Семеній О.М. Зміст видів адміністративного розсуду суб'єктів публічної адміністрації: практичний аспект розмежування. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. № 26. С. 44–47. (Серія: Юриспруденція).
872. Семеніхін І. Правова доктрина: загальнотеоретичний аналіз / наук. ред. О.В. Петришин. Харків: Юрайт, 2012. 88 с.
873. Семеніхін І.В. Роль правової доктрини в українській законотворчій практиці. *Проблеми законності*. 2010. Вип. 109. С. 204–211.
874. Семеніхін І.В. Правова доктрина: поняття та особливості. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2009. Вип. 18. С. 127–139.
875. Сеньків О.І. Судовий розсуд в адміністративному судочинстві: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет Державної податкової служби України. Ірпінь, 2012. 250 с.
876. Серебряк С. До визначення правової природи поняття «спеціальний режим» у сфері господарювання. *Актуальні проблеми права: теорія і практика*. 2022. № 1 (43). С. 80–90.
877. Серих О.В. Деліктологія порушень митних правил: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Одеська юридична академія. Одеса, 2007. 17 с.
878. Скакун О.Ф. Правосознание – компонент правовой системы или ее предсистема? *Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2010. Т. 9. С. 32–45.
879. Скакун О.Ф. Теория государства и права: учеб. Харків: Консум ; Ун-т внутр. дел, 2000. 704 с.
880. Скакун О.Ф. Теория государства и права (энциклопедический курс): учеб. Харків: Еспада, 2005. 840 с.
881. Скакун О.Ф. Теорія права і держави: підруч. Київ: Алерта; ЦУЛ, 2011. 524 с.
882. Словник іншомовних слів. Тлумачення, словотворення та слововживання: близько 35000 слів і словосполучень / С.П. Бибик, Г.М. Сюта ; за ред. С.Я. Єрмоленко. Харків: Фоліо, 2005. 623 с.
883. Смелянець Г.Є. Правовий і державний режими: поняття і співвідношення. *Актуальні проблеми держави і права*. 2005. Вип. 24. С. 283–286.
884. Смичок Є.М. Судові доктрини у податковому праві: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Запорізький національний університет. 2021. 48 с.
885. Смокович М.І. Принцип правової визначеності в адміністративному судочинстві: окремі теоретичні засади та практичне застосування. *Актуальні проблеми держави і права*. 2020. Вип. 88. С. 116–127.
886. Смородинський В. Правова визначеність. *Філософія права і загальна теорія права*. 2020. № 2. С. 185–201.
887. Соколова І.О. Правовий режим: поняття, особливості, різновиди: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». Харків, 2011. 23 с.

888. Соколова І.О. Публічно-правовий режим як правова категорія: загальна характеристика, ознаки, види. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2015. Вип. 4 (83). С. 29–39.
889. Справа «Волохи проти України»: рішення Європейського суду з прав людини від 02.11.2006 р. *Офіційний вісник України*. 2007. № 23. С. 126. Ст. 958.
890. Справа «Корецький та інші проти України»: рішення Європейського суду з прав людини від 03.04.2008 р. *Офіційний вісник України*. 2009. № 69. С. 185. Ст. 2411.
891. Справа «Українська Прес-група проти України»: рішення Європейського суду з прав людини від 29.03.2005 р. *Офіційний вісник України*. 2006. № 7. С. 424. Ст. 409.
892. Статут Організації Об'єднаних Націй і Статут Міжнародного Суду: Міжнародний документ від 26.06.1945 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995010/print1444587550577055> (дата звернення: 21.07.2023).
893. Старикова С.І. Поняття, особливості та актуальні питання правової доктрини. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2018 № 3. С. 47–51.
894. Стахура І.Б. Поняття і види меж адміністративного розсуду. *Часопис Київського університету права*. 2018. № 1. С. 99–103.
895. Сташків Б. Процедурні правовідносини у сфері соціального забезпечення: поняття, структура, види. *Підприємництво, господарство і право*. 2003. № 12. С. 95–98.
896. Степаненко В.В. Юридичні та моральні засади судової дискреції (судового розсуду). *Юридичний бюлетень*. Вип. 9. 2019. С. 83–91.
897. Степанова Т.В. Щодо ознак преюдиційних обставин. *Право, економіка та управління: генезис, сучасний стан та перспективи розвитку* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-річчю ЕПФ ОНУ ім. І.І. Мечникова (м. Одеса, 14–15 верес. 2018 р.) / ОНУ ім. І.І. Мечникова, ЕПФ ; відп. ред.: І.А. Ломачинська, А.В. Смітюх. Одеса: Фенікс, 2018. С. 431–436.
898. Стецик Н. Судові правотворчі акти: загальнотеоретична характеристика. *Вісник Львівського університету*. 2011. Вип. 52. С. 27–32 (Серія: Юридична).
899. Стрельцов Є.Л. Основне завдання законодавства – регулювання чи регламентування регулювання суспільних відносин: деякі міркування. *Вісник Південного регіонального центру Національної академії правових наук України*. 2016. № 9. С. 8–15.
900. Супрун Т.М. Правові презумпції та суміжні поняття. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2013. № 2. С. 125–132.
901. Суханова Д.С. Міжнародно-правові та національно-правові презумпції у сфері прав і свобод людини та громадянина: порівняльно-правовий аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Міжнар. гуманіт. ун-т. Одеса, 2010. 22 с.
902. Суходубова І.В. Стабільність і динамізм законодавства: поняття, співвідношення, засоби забезпечення: монографія / наук. ред. О.В. Петришин. Харків: Право, 2016. 228 с.
903. Тарасевич В.М. Економічна синергетика: концептуальні аспекти. *Економіка і прогнозування*. 2002. № 4. С. 56–71.

904. Тарахонич Т.І. Ефективність правового регулювання. *Наукові записки НаУКМА*. 2004. Т. 26. С. 82–84 (Серія: Юридичні науки).
905. Теорія держави і права: підруч. / кер. авт. кол. Ю.А. Ведерніков. Дніпро: Дніпроп. держ. ун-т внутр. Справ ; Ліра ЛТД, 2016. 480 с.
906. Теорія поліції / З. Соколюк ; авт. передм., упоряд. О.І. Панченко. Гадяч: Видавництво «Гадяч», 2005. 207 с.
907. Тернавська В.М. Категорія «правова політика» (історико-правовий аналіз). *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Вип. 52(1). С. 48–51 (Серія: Право).
908. Тесленко М.В. Конституційна юрисдикція в Україні: навч. посіб. Київ: Школа, 2003. 256 с.
909. Тимошук В. Адміністративне право в контексті європейського вибору України (з міжнародної конференції). *Право України*. 2004. № 3. С. 25–28.
910. Тимошук В.П. Адміністративні акти: процедура прийняття та припинення дії: монографія. Київ: Конус-Ю, 2010. 296 с.
911. Тихий В. Правова природа Конституційного Суду України, його повноваження, рішення та висновки. *Право України*. 2012. № 1–2. С. 97–110.
912. Ткач Г.Й. Дискреційні повноваження та адміністративний розсуд у діяльності органів виконавчої влади. *Виконавча влада і адміністративне право* / за заг. ред. В.Б. Авер'янова. Київ: Ін-Юре, 2002. 668 с.
913. Ткачук І.Д. Методологія дослідження впливу християнських цінностей на формування правової культури України. *Філософські та методологічні проблеми права*. 2020. № 1 (19). С. 58–63.
914. Ткачук О.С. Фікції у правових позиціях судів України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. Вип. 35(2.1). С. 200–203 (Серія: Право).
915. Толочко О. Критерії визначення стандарту доказування вини поза розумним сумнівом у кримінальному провадженні. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2015. № 4. С. 5–10.
916. Толстенко В.Л. Державно-правовий режим і його роль у визначенні форми держави. *Наукові праці МАУП*. 2014. Вип. 1. С. 115–121.
917. Томаш Л.В. Правовий режим: поняття та ознаки. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2005. № 282. С. 20–27.
918. Трофименко В.А. Сучасна юридична герменевтика як механізм тлумачення принципів і цінностей у праві. *Вісник Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого*. 2012. № 3 (13). С. 43–52.
919. Труш М.І. Судове рішення в адміністративному процесі: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Міністерство освіти і науки України, Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів, 2017. 219 с.
920. Угода між Державною податковою адміністрацією України і Міністерством внутрішніх справ Словацької Республіки про співробітництво та обмін інформацією в галузі боротьби проти ухилень від сплати податків, незаконних фінансових операцій та інших економічних злочинів: Міжнародний документ від 21.11.2001 р. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/703_013 (дата звернення: 21.07.2023).

921. Угода між Урядом України і Урядом Литовської Республіки про співробітництво в галузі пенсійного забезпечення: Міжнародний документ від 27.09.1994 р. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/440_545 (дата звернення: 21.07.2023).
922. Угода між Урядом України і Урядом Об'єднаних Арабських Еміратів про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал: Міжнародний документ від 22.01.2003 р. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/784_003 (дата звернення: 21.07.2023).
923. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: ратифіковано із заявою Законом № 1678-VII від 16.09.2014. *Офіційний вісник України*. 2014. № 75. Т. 1. С. 83. Ст. 2125.
924. Угода про застосування статті VI Генеральної угоди про тарифи й торгівлю 1994 року: Міжнародний документ від 15.04.1994 р. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_010 (дата звернення: 21.07.2023).
925. Угода про співробітництво митних служб щодо затримання та повернення незаконно вивезених і ввезених культурних цінностей: Міжнародний документ від 15.04.1994 р. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/997_739 (дата звернення: 21.07.2023).
926. Український Д.Я. Відшкодування в адміністративному порядку шкоди, завданої діями органів публічної адміністрації. *Актуальні проблеми держави і права*. 2007. Вип. 35. С. 207–211.
927. Уляновська О. Етапи становлення та розвитку наукових поглядів на природу і роль правових фікцій. *Право України*. 2011. № 3. С. 208–211.
928. Ул'яновська О.Б. Фікції в правовій системі України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Одес. нац. юрид. акад. Одеса, 2009. 19 с.
929. Уляновська О.В. Сутність правової фікції. *Актуальні проблеми держави і права*. 2009. Вип. 51. С. 459–463.
930. Ухвала Верховного Суду від 27.07.2018 р. у справі № 804/5964/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/75560075> (дата звернення: 21.07.2023).
931. Ухвала Верховного Суду від 29.08.2018 р. у справі № 810/3509/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/6166453> (дата звернення: 21.07.2023).
932. Ухвала Верховного Суду від 03.09.2018 р. у справі № 308/6081/17. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76500485> (дата звернення: 21.07.2023).
933. Ухвала Верховного Суду від 06.09.2018 р. у справі № 810/2524/16. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76306820> (дата звернення: 21.07.2023).
934. Ухвала Верховного Суду від 07.09.2018 р. у справі № 820/18651/14. *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76613673> (дата звернення: 21.07.2023).

935. Ухвала Верховного Суду від 17.10.2018 р. у справі № 810/936/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77247780> (дата звернення: 21.07.2023).
936. Ухвала Верховного Суду від 18.10.2018 р. у справі № 804/5905/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77248255> (дата звернення: 21.07.2023).
937. Ухвала Верховного Суду від 08.10.2018 р. у справі № 810/3618/17. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77045469> (дата звернення: 21.07.2023).
938. Ухвала Верховного Суду від 18.10.2019 р. у справі № 826/2195/16. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85153985> (дата звернення: 21.07.2023).
939. Ухвала Верховного Суду від 19.05.2022 р. у справі № 320/12137/20. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104400924> (дата звернення: 21.07.2023).
940. Фігун Н.І. Концепція «живого права» Євгена Ерліха. *Правова система України в умовах європейської інтеграції: погляд студентської молоді*. 2018. С. 40–43.
941. Фліссак К.А. Економічні санкції та специфіка їх позиціонування в сучасних міжнародних відносинах. *Актуальні проблеми правознавства*. 2019. Вип. 1. С. 72–80.
942. Фуфалько Т.М. Обмеження дискреційних повноважень як складова принципу пропорційності. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1. С. 52–59.
943. Ханова Н.О. Зміст поняття «дискреція» в податковому праві. *Юридичний бюлетень*. 2018. № 7 (1). С. 145–160.
944. Ханова Р.Ф. Питання оподаткування в умовах воєнного стану як предмет судового розгляду. *Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики. Податкові спори в адміністративному судочинстві: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Київ, 04–05 лип. 2022 р.). Київ: «Компанія „ВАІТЕ“», 2022. С. 212–215.
945. Ханова Р.Ф., Барікова А.А. Оновлена концепція вини в податковому праві. *Судово-юридична газета*. 2021. URL: <https://sud.ua/ru/news/blog/199581-onovlena-kontseptsiya-vini-v-podatkovomu-pravi> (дата звернення: 21.07.2023).
946. Харитонов О.І. Адміністративно-правові відносини: концептуальні засади та правова природа: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Одес. нац. юрид. акад. Одеса, 2004. 36 с.
947. Харченко Н.П. Види правових режимів: плюралізм наукових підходів. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2018. Вип. 1(22). С. 25–28.
948. Харченко Н.П. Правовий режим: окремі загальнотеоретичні аспекти. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. Вип. 2. С. 32–35 (Серія: Юридичні науки).
949. Хворостянкін А. Дефініції в законодавчих тестах: питання теорії. *Право України*. 2005. № 11. С. 28–32.
950. Хорошковська Д.Ю. Роль суддівського розсуду в судовій практиці. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2004. № 8. С. 80–87.

951. Цельєв О.В. Сфери і способи впливу держави на право. *Наукові записки НаУКМА*. 2015. Т. 168. С. 20–22 (Серія: Юридичні науки).
952. Цесар І. Принцип правової визначеності у діяльності органів державної влади. *Юридична Україна*. 2011. № 1. С. 41–47.
953. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. *Верховна Рада України. Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 21.07.2023).
954. Циппеліус Р. Методика правозастосування. Київ: ТОВ «ВО „Юстиніан“», 2016. 192 с.
955. Циппеліус Р. Юридична методологія / пер. з нім. Київ: Реферат, 2004. 176 с.
956. Цоклан В.І., Федоренко В.Л. Система сучасних джерел конституційного права України: монографія. Київ: Ліра-К, 2009. 400 с.
957. Чабан В.П., Волох О.К. Адміністративний розсуд у діяльності органів публічної адміністрації. *Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ*. 2009. № 3. С. 29–34.
958. Чанишева Г.І. Відповідальність роботодавця за трудовим законодавством. *Публічне право*. 2016. № 2. С. 225–232.
959. Чебакова О.В. Тлумачення оціночних понять та їх роль у процесі правового регулювання. *Науковий вісник Київського національного університету внутрішніх справ*. 2007. № 3. С. 131–137.
960. Чемодурова А. Правове регулювання та його ефективність у сучасному світі. *Підприємство, господарство і право*. 2020. № 4. С. 262–267.
961. Черкасов О.В. Фінансові санкції як захід примусу в трудовому праві. *Право та інновації*. 2019. № 26. С. 23–28.
962. Черленяк І.І., Машіко К.С. Інституційна та економічна динаміка національного бізнесу. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2017. Вип. 2. С. 107–116 (Серія: Економіка).
963. Чернецька О.В. Конституція України та конституційна реформа в національному конституційному вимірі. *Часопис Київського університету права*. 2012. № 3. С. 112–116.
964. Черних Є.М. Обов'язковість правової доктрини як проблема методології. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2016. № 2. С. 21–30.
965. Чміль В.В. Наукові проблеми колізійності законодавства. *Держава і право*. 2009. Вип. 45. С. 77–82.
966. Чувакова Г.М. Інтерпретація поняття «правова аномалія». *Актуальні проблеми держави і права*. 2009. Вип. 50. С. 328–334.
967. Шадських Ю. Епістемологія мудрості. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2006. № 550. С. 56–61 (Серія: Філософські науки).
968. Шапенко Л.О., Кириченко В.В. Концепція «живого права» Є. Ерліха у вимірі сучасного праворозуміння. *Держава та регіони*. 2019. № 1. С. 125–130 (Серія: Право).
969. Шапенко Л.О., Мельничук І.С. Індивідуальне правове регулювання в контексті правової реформи. *Наукові праці Національного авіаційного університету*. 2020. № 4(57). С. 60–66 (Серія: Юридичний вісник «Повітряне і космічне право»).

970. Шатрава С.О. Дискреційні повноваження працівників ОВС, як корупційний ризик в діяльності органів внутрішніх справ. *Порівняльно-аналітичне право*. 2013. № 2. С. 276–277.
971. Шевчук С. Судова правотворчість. Світовий досвід та перспективи в Україні. Київ: Реферат, 2007. 640 с.
972. Шилін Д.В. Класифікація преюдицій. *Актуальні проблеми держави і права*. 2008. Вип. 44. С. 192–195.
973. Шлоер Б. Адміністративний розсуд у діяльності публічної адміністрації. *Загальне адміністративне право: підруч. / за заг. ред. І.С. Гриценка*. Київ: Юрінком Інтер, 2015. 568 с.
974. Шмідт-Ассманн Е. Загальне адміністративне право як ідея врегулювання: основні засади та завдання систематики адміністративного права / Е. Шмідт-Ассманн ; [пер. з нім.: Г. Рижков, І. Сойко, А. Баканов] ; відп. ред. О. Сироїд. Київ: К.І.С., 2009. 552 с.
975. Шопіна І.М. Щодо концептуальних підходів до визначення поняття правового регулювання. *Форум права*. 2011. № 2. С. 1055–1061.
976. Шпакович О.М. «М'яке» право і міжнародні організації. *Публічне право*. 2011. № 4. С. 173–179.
977. Шута О.В. Адміністративна преюдиція в правопорушеннях у сфері економіки. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 3. С. 325–332.
978. Щамбура Д.В. «Живе право» Є. Ерліха та його сучасна інтерпретація. *Часопис Київського університету права*. 2019. № 4. С. 61–67.
979. Щодо терміна «презумпція правомірності»: лист Міністерства юстиції України від 06.04.2011 р. № 3192-0-4-11-19. *Дебет-Кредит (Галицькі контракти)*. 2011. № 24. С. 55.
980. Щукіна І.А. Сучасний тлумачний словник української мови. Донецьк: ТОВ «ВКФ „БАО“», 2012. 960 с.
981. Юридична енциклопедія: в 6 т. / за ред. Ю.С. Шемшученка. Київ: Укр. енцикл., 1998. Т. 5. 736 с.
982. Яремчук Ж.В. Перегляд доктринальних засад науки та галузі адміністративного права України. *Адміністративне право і процес*. 2016. № 1(15). С. 59–66.

Барікова А.А.

**Дискреція в правозастосуванні
у фінансовому праві**

монографія

Підписано до друку 24.07.2023 р.

Формат 60х84/16. Друк цифровий.

Умов. друк. арк.: 17,5

Наклад прим.: 300

Замовлення № 24-07/22

Видавець: ТОВ «НВП «Інтерсервіс»,

м. Київ, вул. Бориспільська, 9,

Свідоцтво: серія ДК № 3534 від 24.07.2009 р.

Виготовлювач: СПД Андрієвська Л.В.

м. Київ, вул. Бориспільська, 9,

Свідоцтво: серія В03 № 919546 від 19.09.2004 р.