

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2023.2.8>**Заверуха О. Б.,**

кандидат юридичних наук,

голова Восьмого апеляційного адміністративного суду

ПРАВА ТА ІНТЕРЕСИ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ: ДИХОТОМІЯ ЧИ СИМБІОЗ?

Анотація. Основна увага у статті приділена встановленню співвідношення прав платників податків та їх інтересів при реалізації ними свого податкового обов'язку. Питома вага приділяється визначенню структури правосуб'єктності платників податків. Дається структура податкової правосуб'єктності, наголошується на особливостях податкової дієздатності окремих видів платників податків. Дієздатність платників податків визначається як їх спроможність своїми власними діями або бездіяльністю набувати суб'єктивні юридичні права та обов'язки, здійснювати їх або припиняти.

У сфері податкового права інтерес відіграє важливу роль і пронизує всю його сутність. Він виявляється у конкретних положеннях податкового законодавства, але феномен інтересів у правовій сфері має ширший зміст. Інтерес може існувати незалежно від прямого зазначення у тексті податкового законодавства як законний інтерес. Констатується, що проблематика порівняння інтересів у податкових відносинах тісно переплітається з питаннями врегулювання податкових спорів, де інтереси учасників можуть бути протилежними або не повністю збігатися. Приватний інтерес, зазвичай, визначається як інтерес конкретних осіб і соціальних груп, які підлягають охороні державою.

Приватний інтерес не обов'язково пов'язаний лише зі задоволенням потреб окремої особи, а може включати інтереси колективних суб'єктів, таких як юридичні особи. У контексті податкових спорів однією зі сторін може бути юридична особа, підприємство або колективний господарюючий суб'єкт, і їхні інтереси можуть мати значний вплив на податкові відносини. Тому варто розглядати приватний інтерес як можливий і у колективних суб'єктів, а не лише у індивідуальних осіб. Проте у цьому випадку він буде зумовлений сукупністю інтересів фізичних осіб, що контролюють юридичну особу або керують нею. У статті встановлюється залежність інтересів юридичних осіб від фізичних осіб, якими вони контролюються або керуються.

Ключові слова: деліктоздатність, дієздатність, законний інтерес, інтерес, оподаткування, податкові відносини, податок, правоздатність, правосуб'єктність, суб'єкт правовідносин.

Zaverukha O. B. Rights and interests of the taxpayer: dichotomy or symbiosis?

Abstract. The article focuses on establishing the correlation between the rights of taxpayers and their interests in fulfilling their tax obligations. Special attention is given to defining the structure of taxpayers' legal subjectivity. The structure of tax legal subjectivity is provided, emphasizing the peculiarities of tax capacity for different types of taxpayers. Tax capacity of taxpayers is determined by their ability to acquire subjective legal rights and obligations, exercise them, or terminate them through their own actions or inaction.

In the field of tax law, interest plays a crucial role and permeates its essence. It manifests itself in specific provisions of tax legislation, but the phenomenon of interests in the legal sphere has a broader meaning. Interest can exist independently of direct mention in tax legislation as a lawful interest. It is observed that the issue of balancing interests in tax relations is closely intertwined with the resolution of tax disputes, where the interests of participants can be conflicting or not fully aligned. Private interest is usually defined as the interest of specific individuals and social groups protected by the state.

Private interest is not necessarily linked solely to satisfying the needs of an individual but can also encompass the interests of collective entities, such as legal persons. In the context of tax disputes, one of the parties can be a legal entity, a company, or a collective economic entity, and their interests can significantly influence tax relations. Therefore, it is worth considering private interest as a possibility for collective entities, not just individual persons. However, in this case, it is determined by the aggregate interests of individuals who control or govern the legal entity. The article establishes the dependency of the interests of legal entities on the individuals who control or govern them.

Key words: tortious capacity, legal capacity, legal interest, interest, taxation, tax relations, tax, legal personality, subject of legal relations.

Вступ. Наукове дослідження правового статусу платника податків та його складових є актуальною та значущою проблемою. Підсилює актуальність цієї проблеми необхідність визначення вектору впливу інтересів учасників податкових відносин у перебігу реалізації ними своїх прав та виконання обов'язків. У цьому контексті, одним з ключових питань є розуміння сутності та складових податково-правового статусу, прав та обов'язків платника податків, від яких залежить можливість реалізації їх інтересів. Підкреслюючи важливість цього аспекту, варто зазначити, що поняття «законні інтереси» залишається недостатньо визначеним в чинному законодавстві. Відсутність чіткого тлумачення цієї правової категорії у законодавчих актах, зокрема, у Податковому кодексі України, викликає певні труднощі у правозастосуванні.

З метою усунення цієї невизначеності та забезпечення юридичної визначеності «законних інтересів» платників податків, рекомендується розглянути можливість введення загального поняття та чіткого визначення цієї категорії відповідними нормативними актами. Це сприятиме однозначному розумінню та застосуванню поняття «законні інтереси» у правовій практиці. Зазначені питання потребують подальшого наукового дослідження та обговорення з метою забезпечення стабільності та юридичної визначеності.

Виклад основного матеріалу. Останнім часом у науковій літературі звертають більше уваги правам платників податків, хоча податковий обов'язок є основою їх правового статусу. Доволі розповсюдженою є думка, що дієздатність платників податків є формою адміністративної дієздатності, і тому особами, які можуть бути учасниками відносин, що регулюються законодавством про податки і збори, є фізичні особи, які досягли 18-річного віку. Така позиція обґрунтовується положеннями статті 1 Конвенції про права дитини, яка була прийнята 20 листопада 1989 року Резолюцією 44/25 Генеральної Асамблеї ООН. Згідно з цією Конвенцією, дитиною вважається кожна людська істота до досягнення нею 18-річного віку, якщо за законом, що застосовується до цієї особи, вона не досягає повноліття раніше [8]. Таким чином, згідно

з цим обґрунтуванням, особи, які досягли 18 років, мають безумовне право бути платниками податків.

Варто звернути увагу на специфіку визначення конкретного віку, з якого особа стає платником податків, у податковому законодавстві. Виникнення, зміна і скорочення обсягу податкової дієздатності залежать від наявності об'єктів оподаткування. Це означає, що коли у фізичної особи або юридичної особи з'являється об'єкт оподаткування і виникає обов'язок сплатити відповідний податок, вони стають платниками податків [13]. Наприклад, для індивідуальних підприємців та юридичних осіб податкова дієздатність виникає в момент їх державної реєстрації як підприємців чи юридичних осіб. Вона припиняється у разі їх ліквідації або припинення діяльності. Таким чином, платниками податків стають особи, у яких є об'єкти оподаткування, і виникає відповідний обов'язок сплатити податок. Вік сам по собі не є прямим критерієм визначення податкової дієздатності, але може впливати на наявність певних об'єктів оподаткування (наприклад, оподаткування доходів фізичних осіб певного віку).

Дієздатність платників податків, зокрема фізичних осіб, виникає при наявності у них об'єкта оподаткування і припиняється зі смертю платників податків або настанням інших передбачених законодавством підстав (стаття 37 Податкового кодексу України) [12]. О. С. Іоффе наголошував, що дієздатність є елементом правосуб'єктності і пов'язана з правоздатністю, тобто здатністю своїми діями набувати права та створювати для себе юридичні обов'язки [6, с. 103–105]. Згідно з розумінням С. І. Архипова, дієздатність можна розглядати у широкому сенсі, включаючи готовність волі, правову свідомість, готовність до діяльності та враховуючи зовнішні умови та фактори [1, с. 164].

Враховуючи динамічний характер дієздатності, можуть виникати зміни протягом життя особи. Наприклад, вік, визначений законодавцем, може впливати на дієздатність, так саме як медичні показання чи інші встановлені фактори. Особа може бути обмежена у своїй дієздатності або взагалі бути визнаною неосудною лише за рішенням суду.

Дієздатність нерозривно пов'язана з правоздатністю особи. Якщо правоздатність визначає коло того, що суб'єкт права може мати, то дієздатність визначає те, що суб'єкт може створити власними діями. Отже, правоздатність і дієздатність є важливими аспектами юридичного статусу платників податків, і їх взаємозв'язок визначає можливість особи бути платником податків та виконувати свої права та обов'язки у сфері оподаткування.

Д. О. Гетманцев підкреслює, що дієздатність платників податків може бути визначена як їх спроможність своїми власними діями або бездіяльністю набувати суб'єктивні юридичні права та обов'язки, здійснювати їх або припиняти. Це означає, що особа, яка має дієздатність, може самостійно здійснювати юридичні дії, створювати правові зобов'язання, набувати права та припиняти їх. Важливим елементом дієздатності, наголошує вчений, є деліктоздатність, яка визначає спроможність особи нести майнову відповідальність за заподіяну шкоду іншим особам. Це означає, що в разі спричинення шкоди, платник податків може бути притягнутий до відповідальності за свої дії або бездіяльність, що призвели до збитків іншим особам. Таким чином, дієздатність платників податків включає в себе здатність здійснювати правові дії та нести відповідальність за їхні наслідки, включаючи майнову відповідальність за шкоду, заподіяну іншим особам [4, с. 39].

Погляд Д. В. Вінницького щодо податкової дієздатності як комплексу прав і обов'язків та особливої риси правосуб'єктності фізичної особи відрізняється від інших поглядів, які вбачають дієздатність як здатність набувати права та створювати обов'язки [3, с. 76]. Хоча цей погляд може бути суперечливим, деякі зауваження щодо нього можуть бути виправданими. По-перше, дійсно, дієздатність не може бути розглянута як самостійний комплекс прав і обов'язків. Вона виступає як передумова для набуття прав і створення обов'язків. Іншими словами, дієздатність забезпечує особі можливість здійснювати юридичні дії, що призводить до набуття прав та обов'язків, але сама по собі не є комплексом таких прав і обов'язків. По-друге, дієздатність не є рисою правосуб'єктності.

Вона є одним з необхідних елементів правосуб'єктності разом із правоздатністю та деліктоздатністю. Правосуб'єктність охоплює ширший комплекс прав та обов'язків, що притаманний суб'єктам права загалом. Отже, дієздатність, хоча і є важливою складовою правосуб'єктності, сама по собі не є комплексом прав і обов'язків. Вона забезпечує особі здатність здійснювати правові дії, набувати права та створювати обов'язки, а також нести відповідальність за свої дії.

Твердження А. А. Роздайбіди щодо походження податкової дієздатності від цивільної та трудової дієздатності особи видається логічним і застосовним відносно фізичних осіб [13, с. 41]. А переконання вченої особа може реалізовувати свої податкові права та обов'язки тільки тоді, коли вона вже має цивільну та трудову дієздатність і об'єкт оподаткування виникає для неї. Це пояснюється тим, що податки і збори виникають залежно від об'єктів оподаткування, які можуть бути пов'язані з цивільними або трудовими правовідносинами. Наприклад, фізична особа може стати платником податків на основі своєї діяльності як підприємець або на підставі отриманого доходу від праці.

Однак, слід зазначити, що податкова дієздатність юридичних осіб має свою специфіку. Юридичні особи можуть мати власні обов'язки та права щодо оподаткування, встановлені законодавством. Наприклад, юридичні особи можуть сплачувати окремі види податків, пов'язаних з їхньою діяльністю, якими фізичні особи не оподатковуються. Отже, хоча походження податкової дієздатності від цивільної та трудової дієздатності є логічним відносно фізичних осіб, враховуючи специфіку юридичних осіб, податкова дієздатність останніх може мати особливості, визначені відповідним податковим законодавством. Це наводить на висновок, що інтереси платників – юридичних осіб у будь-якому разі будуть зводитися до інтересів фізичних осіб, які їх контролюють.

Під час дослідження інтересів у сфері податкового права вчені наголошують на тому, що інтереси виявляються у бажанні суб'єктів податкових відносин забезпечити їх законне виконання, задовольнити свої

потреби, захистити свої права, отримати матеріальні та інші блага, а також виконати свої обов'язки, передбачені Конституцією та податковим законодавством [14, с. 27–28]. Враховуючи, що платники податків та податкові агенти виступають як «приватні суб'єкти» у податкових правовідносинах, логічно говорити про існування у них виключно приватних інтересів. Ці інтереси спрямовані на задоволення власних потреб, що не відповідає класичній схемі.

Є. В. Лакушева приділяла пильну увагу проблематиці співставлення інтересів у податкових відносинах. Проте її позиція щодо використання терміну «приватні податкові інтереси», як вбачається, потребує певного уточнення. За її визначенням, такі інтереси представляють собою сукупність правоохоронюваних і законом визнаних інтересів, що належать певним особам і спрямовані на забезпечення законної реалізації податкових відносин, задоволення особистих потреб, захист власних прав, отримання матеріальних та інших благ, а також виконання встановлених обов'язків, які передбачені Конституцією України та податковим законодавством [9, с. 57].

Проблематика співставлення інтересів у податкових відносин тісно переплітається із питаннями вирішення податкових спорів, коли інтереси учасників можуть бути протилежними або не повністю співпадати. Приватний інтерес зазвичай визначається як інтерес конкретних осіб і соціальних груп, які мають охоронятися державою. В цьому контексті, приватний інтерес може охоплювати як фізичних, так і юридичних осіб.

Деякі вчені, як О. Мельничук, підтримують погляд, що приватний інтерес є інтересом конкретних осіб і соціальних груп і має охоронятися державою. Вони вважають, що приватний інтерес має пріоритет у питаннях його реалізації і залежить від волі приватних осіб і їх об'єднань. [10, с. 118]. Інші, наприклад Д. М. Горшунов і С. В. Дорохін, вбачають приватний інтерес як заснований на визнанні свободи окремих суб'єктів здійснювати певні дії та виражати своє ставлення. Вони підкреслюють суб'єктивність приватного інтересу і вказують на можливість виникнення протилежних

інтересів навіть серед осіб, які потрапляють в однакову ситуацію [5, с. 82]. Однак, наша позиція полягає в тому, що приватний інтерес не обов'язково пов'язаний лише з задоволенням потреб окремої особи, а може включати інтереси колективних суб'єктів, таких як юридичні особи. В контексті податкових спорів, однією зі сторін може бути юридична особа, підприємство або колективний господарюючий суб'єкт, і їх інтереси можуть мати значний вплив на податкові відносини. Тому варто розглядати приватний інтерес як можливий і у колективних суб'єктів, а не лише у індивідуальних осіб. Проте у цьому разі він буде зумовлений сукупністю інтересів фізичних осіб, що контролюють юридичну особу або керують нею.

У податково-правовому регулюванні інтерес грає важливу роль і пронизує його. Він виявляється у нормах податкового права, але феномен інтересів у праві має більший обсяг. Інтерес може існувати незалежно від прямого визначення в тексті податково-правових норм як законний інтерес. Це підкреслює І. В. Венедиктова, яка зазначає, що суспільство постійно розвивається, появляються нові сфери діяльності, модифікуються правові конструкції, та розгортаються складні правовідносини між суб'єктами права. У цих процесах виникають інтереси, які є швидкими та динамічними, і вони відображають модель розвитку громадянського суспільства. Однак право, через свою масивність і процедурну обтяженість, не завжди встигає реагувати та регулювати такі ситуації, в основу яких може бути покладено як інтерес, охоронюваний законом, так і той, що перебуває за межами правової сфери. Це може ставити законодавця перед питанням про те, як реагувати на такі ситуації. Якщо інтерес постійно з'являється і розвивається, а велика кількість громадян стикається з подібними інтересами, може бути необхідно визнати їх як суб'єктивні права, заборони або вимоги, або знайти для них інше відповідне місце в механізмі правового регулювання [2, с. 127]. Таким чином, інтереси в праві мають ширший контекст, ніж тільки податково-правове регулювання, і їх визнання та регулювання може бути важливим завданням для законодавця.

Приватний інтерес передбачає відповідну формалізацію, що включає реєстраційні процедури для легалізації статусу та обов'язків зобов'язаних осіб. Згідно зі статтею 70.5 Податкового кодексу України, будь-яка фізична особа – платник податків, включаючи резидентів і нерезидентів, які раніше не мали облікової картки платника податків і не були включені до Державного реєстру, повинна особисто або через законного представника чи уповноважену особу подати облікову картку фізичної особи – платника податків відповідному контролюючому органу державної податкової служби. Ця облікова картка є одночасно заявою для реєстрації в Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків. Невключення до реєстру фактично призводить до обмеження прав особи, таких як отримання доходів, які оподатковуються згідно з законодавством України, укладання договорів, які підлягають оподаткуванню, відкриття рахунків у фінансових установах та інших обмежень. Однак необхідно забезпечити, щоб вирішення питання про включення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів і пов'язані з цим обмеження прав фізичних осіб відповідали вимогам законодавства та конституційним гарантіям.

Необхідно враховувати, що згідно зі статтею 67 Конституції України кожна особа зобов'язана сплачувати податки і збори у порядку і розмірах, встановлених законом. Однак, податковий обов'язок охоплює не лише саму сплату належних сум податків і зборів, але й більш широке коло відносин. Саме сплата податку вважається реалізацією основного обов'язку платника і розглядається як податковий обов'язок у вузькому сенсі. При цьому податковий обов'язок платника податків, який закріплений на рівні Конституції, може бути виконаний лише в разі виконання платником цілого комплексу обов'язків (податковий обов'язок у широкому розумінні). Зокрема, це стосується: а) ведення податкового обліку; б) сплати податків і зборів; в) податкової звітності. Таким чином, сплата податків і зборів є конституційним обов'язком кожної особи і може бути виконана тільки при

виконанні комплексу обов'язків, що становлять податковий обов'язок.

Попереднє податкове законодавство передбачало можливість відмовитися від прийняття ідентифікаційного номера для двох категорій фізичних осіб – платників податків. Однак, з прийняттям Податкового кодексу України це право залишено лише для осіб, які через свої релігійні переконання бажають відмовитися від реєстраційного номера облікової картки платника податків. Враховуючи статті 11, 22 та 35 Конституції України, при прийнятті нових законів або внесенні змін до чинних законів не допускається звуження змісту та обсягу існуючих прав і свобод. Кожна особа має право на свободу світогляду і віросповідання, включаючи свободу сповідувати будь-яку релігію або не сповідувати жодної. Це право також охоплює свободу вільно займатися релігійною діяльністю.

Під час діалектичного аналізу норм Конституції України, чинних нормативно-правових актів та Податкового кодексу України можна зробити висновок про звуження змісту та обсягу існуючих прав і свобод особи шляхом обмеження права фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів на відмову від включення їхньої інформації до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, якщо таке включення суперечить їхнім релігійним або іншим переконанням [7, с. 57].

М. В. Мірошніченко висловив думку про те, що будь-яка норма права спрямована на захист приватного або публічного інтересу. Він підкреслює важливість категорії інтересу у праві, оскільки сенс правового регулювання суспільних відносин полягає у забезпеченні фактичної реалізації цього «метафізичного інтересу». Під метафізичністю інтересу він розуміє його неможливість фізіологічно-об'єктивного сприйняття, оскільки інтерес є категорією свідомості. Він виникає як результат складних аналітично-мисленневих процесів [11, с. 8, 55, 56]. Однак, в рамках певної суспільної формації, моральних устоїв та соціальних цінностей, інтерес може бути формалізований законодавцем через нормативні приписи. Таким чином, інтерес може мати юридичну форму реалізації через право.

У випадку прав платника податків, дослідник визначає їх як юридичну форму реалізації його інтересів. Наприклад, право платника податків на вибір найбільш вигідного варіанта поведінки є юридичною формою реалізації його правового інтересу. Це означає, що платник податків має бажання дотримуватися регламентованого правом найкращого алгоритму поведінки. Одночасно, правовий зв'язок між інтересом та визначеним правом платника податків полягає в тому, що за допомогою права вибирається альтернативний варіант поведінки, а інтерес при реалізації цього права полягає у виборі найбільш «вигідного» варіанта поведінки. Варто погодитись з М. В. Мірошніченко, який розглядає інтерес як важливу категорію у праві, яка має практичне значення і може бути формалізована через нормативні приписи для забезпечення захисту прав і реалізації інтересів учасників правових відносин [11, с. 8, 55, 56].

Висновки. В контексті вирішення податкових спорів, виникає необхідність у врахуванні протилежних або різних інтересів учасників, включаючи як приватні, так і публічні інтереси. Приватний інтерес не обов'язково є суб'єктивним інтересом лише однієї людини. Він може також включати інтереси колективних суб'єктів, включаючи юридичні особи, підприємства та господарючі суб'єкти. В контексті податково-правового регулювання і податкових спорів, інтереси юридичних осіб, підприємств та колективних суб'єктів так само важливі, як і індивідуальні інтереси. Юридична особа, як самостійний учасник податкових відносин, може мати свої власні потреби, цілі та інтереси, незалежно від індивідуальних інтересів її керівників або засновників.

На дієздатність особи у податкових відносинах може впливати вік, визначений законодавцем, так саме як медичні показання чи інші встановлені фактори. Особа може бути обмежена у своїй дієздатності або взагалі бути визнаною неосудною лише за рішенням суду. Дієздатність нерозривно пов'язана з правоздатністю особи. Якщо правоздатність визначає коло того, що суб'єкт права може мати, то дієздатність визначає те, що суб'єкт може створити власними діями.

Дієздатність не може бути розглянута як самостійний комплекс прав і обов'язків, адже виступає як передумова для набуття прав і створення обов'язків. Вона забезпечує особі можливість здійснювати юридичні дії, що призводить до набуття прав та обов'язків, але сама по собі не є комплексом таких прав і обов'язків. Податкова дієздатність, хоча і є важливою складовою правосуб'єктності, сама по собі не є комплексом прав і обов'язків. Вона забезпечує особі здатність здійснювати правові дії, набувати права та створювати обов'язки, а також нести відповідальність за свої дії.

У податкових відносинах права платників податків тісно переплітаються із їхніми інтересами. При цьому інтереси платників податків повною мірою не відповідають публічному фіскальному інтересу держави та територіальних громад. Ураховуючи закріплення прав платників податків державою, протилежність їх інтересів, не можна говорити про дихотомічність прав та інтересів платників податків. Водночас раціональним та обґрунтованим буде стверджувати про однаковий вектор спрямування законних інтересів платників та наданих ним законодавцем прав у сфері оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Архипов С. І. Суб'єкт права (теоретичне дослідження). Юрид. центр Прес, 2004. С. 164.
2. Венедіктова І.В. Методологічні засади охоронюваних законом інтересів у приватному праві : моногр. Харків : Нове Слово, 2011. С. 127.
3. Вінницький Д.В. Суб'єкти податкового права. Норма, 2000. С. 76.
4. Гетманцев Д. О. Про окремі проблемні питання визначення правового статусу платників податків. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Юридичні науки*. 2014. Вип. 4, Т. 2. С. 39.
5. Горшунов Д. М. Інтерес у приватному праві: питання теорії / під заг. ред. Ю. С. Решетова, 2005. С. 82.
6. Йоффе О. С. З історії цивілістичної думки. Цивільне правовідношення. Критика теорії господарського права. *Вибрані праці з цивільного права*. Статут, 2000. С. 103–105.

7. Калиновська Л. В. Правове регулювання обліку платників податків в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Лоліта Віталіївна Калиновська. Харків, 2013. 211 с. С. 57.
8. Конвенція про права дитини від 20.11.1989 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_021#Text
9. Лакушева Є.В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Євгенія Володимирівна Лакушева. Ірпінь, 2013. 210 с.
10. Мельничук О. Публічний та приватний інтерес у контексті забезпечення права людини на освіту. *Публічне право*. 2011. № 1. С. 116–121.
11. Мірошніченко М.В. Презумпція правомірності рішень платника податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Максим Володимирович Мірошніченко. Харків, 2015. 190 с.
12. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–17. Ст. 112.
13. Роздайбіда А. А. Забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Анастасія Андріївна Роздайбіда. Ірпінь, 2015. 198 с.
14. Сліденко А. В. Захист інтересів платників податків при застосуванні заходів податкового примусу : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Андрій Вікторович Сліденко. Харків 2019. 208 с.