

ПРОБЛЕМИ КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВА ТА КРИМІНОЛОГІЇ

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2023.29.36>

ПРИЧИНИ ВИНИКНЕННЯ КОНФЛІКТІВ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

Заверуха Олег Богданович,
кандидат юридичних наук,
голова
(Восьмий апеляційний
адміністративний суд,
м. Львів, Україна)

Відносини з приводу сплати податків постійно знаходяться у фокусі уваги науковців. Обумовлено це, передусім, вагомістю та значущістю податкових відносин. Саме завдяки повній та вчасній реалізації платниками податків обов'язку зі сплати податків забезпечується економічне підґрунтя фінансування численних державних функцій у різноманітних сферах. При цьому податкові відносини характеризуються імперативним методом регулювання, що передбачає безпосередній вплив на економічні інтереси платників податків з боку держави з метою забезпечення фінансової основи подальшої реалізації суспільного інтересу.

Безумовно, фіскальний інтерес держави не може повною мірою співпадати з приватними інтересами платників податків, яким би чином не обґрунтовувалася потреба фінансування держави. Особливо ця проблема загострюється у разі недостатньої прозорості та розуміння процесів, що відбуваються на стадії мобілізації фінансових ресурсів шляхом оподаткування. Виникнення конфліктів у цьому разі є неминучим, а їх наслідком може стати недофінансування окремих напрямів публічної діяльності держави. Подібні конфлікти мають бути припинені якнайскоріше, що зменшить потенційні збитки державі. З цих причини важливо правильно та послідовно визначити причини виникнення конфліктів між учасниками податкових відносин, охарактеризувати їх природу та запропонувати шляхи недопущення виникнення податкових конфліктів або принаймні сформулювати уявлення про можливі важелі якнайскорішого досягнення балансу між інтересами сторін податкових відносин. Саме цим проблемам присвячена дана стаття.

У статті проводиться розмежування причин виникнення конфлікту інтересів між учасниками податкових відносин та виокремлюються об'єктивні та суб'єктивні причини. Проведено диференціацію кожної з цих груп причин залежно від того, на який з суб'єктів (платник або держава в особі контролюючих органів) вони впливають. Врахування цих причин та факторів впливу і розробка ефективних стратегій врегулювання спорів допомагає забезпечити баланс інтересів сторін і покращити функціонування податкової системи.

Ключові слова: інтерес, конфлікт, оподаткування, платник податку, податковий конфлікт, податковий обов'язок, податковий спір, податкові відносини, податок, причини конфліктів.

CAUSES OF CONFLICTS IN TAX RELATIONS

Zaverukha Oleg Bohdanovych,
Candidate of Law Sciences,
Chairman
(Eighth Administrative Court of Appeal,
Lviv, Ukraine)

Scholarly attention consistently remains focused on tax payment relations due to the weight and significance of these relations. Primarily, the complete and timely fulfillment of tax obligations by taxpayers ensures the economic foundation for financing numerous state functions across a myriad of sectors. In this regard, tax relations are characterized by an imperative method of regulation, which encompasses a direct influence on the economic interests of taxpayers by the state with the objective of providing a financial basis for the further realization of public interest.

Unquestionably, the fiscal interest of the state cannot fully align with the private interests of taxpayers, no matter how justified the need for state financing may be. This issue becomes particularly exacerbated in the case of inadequate transparency and understanding of processes taking place during the mobilization of financial resources through taxation. Conflict inevitably arises in this instance, and its repercussion may lead to underfunding in specific areas of the state's public activities. These conflicts should be terminated as swiftly as possible to minimize potential state losses. For these reasons, it is crucial to accurately and consistently identify the causes of conflicts between participants in tax relations, characterize their nature, and propose ways to prevent the emergence of tax disputes, or at least formulate a conception of potential levers for rapidly achieving a balance between the interests of parties involved in tax relations. This article is devoted to addressing these issues.

The article delineates the causes of conflicts of interest between participants in tax relations and distinguishes both objective and subjective reasons. A differentiation of each of these groups of causes is performed, contingent upon which subject (payer or state in the form of controlling bodies) they affect. Taking these reasons and factors of influence into account, and developing effective dispute resolution strategies assists in balancing the interests of parties and improving the functioning of the tax system.

Key words: interest, conflict, taxation, taxpayer, tax conflict, tax liability, tax dispute, tax relations, tax, causes of conflicts.

Виникнення конфлікту між державою і платниками податків або зборів може бути спричинене як суб'єктивними, так і об'єктивними причинами. Розуміння цих причин допомагає враховувати різні фактори і шукати ефективні способи врегулювання податкових спорів і забезпечення збалансованості інтересів сторін.

Суб'єктивні причини виникнення конфлікту можуть включати недовіру платників податків до фіскальних органів, недостатній рівень правової культури, а також викривлене розуміння нормативно встановлених правил поведінки. Недовіра може виникати через неповагу посадових осіб контролюючих органів до приватних інтересів платників податків або через неналежне застосування податкового законодавства. Недостатній рівень правової культури може спричиняти помилки платників у розумінні нормативних приписів та, як наслідок, помилки у виконанні своїх податкових

обов'язків. Викривлене розуміння нормативно встановлених правил поведінки може призводити до конфлікту між сторонами податкових відносин, що обумовлено різним тлумаченням норм права різними сторонами правовідносин.

Об'єктивні причини виникнення конфлікту можуть включати недоліки у правовому регулюванні податкових відносин, гострі економічні потреби держави в додаткових коштах і зміну державного устрою. Недоліки у правовому регулюванні можуть виникати через складність і деталізацію податкових відносин, недостатнє інформування платників податків про правила оподаткування, а також через недосконалість законодавчої техніки. Гострі економічні потреби держави можуть виникати через непереборну силу, таку як природні катаклізми або військові конфлікти. Зміна державного устрою також може призводити до змін у податковій системі, що може викликати конфлікти між державою та платниками податків [7, с. 40–42].

Загальне розуміння цих причин дозволяє враховувати широкий спектр факторів, що сприяють виникненню податкових спорів і конфліктів між державою і платниками податків. Врахування цих факторів і розробка ефективних стратегій врегулювання спорів допомагає забезпечити баланс інтересів сторін і покращити функціонування податкової системи.

Конфлікт між приватним і публічним інтересами може стати причиною виникнення податкового спору. Податковий спір виникає, коли сторони вступають у суперечку щодо застосування податкових правил і норм, а також щодо визначення обсягу оподаткування та сплати податків. У податкових відносинах одна сторона, яка є контролюючим органом (наприклад, податкова адміністрація), переслідує публічний інтерес, а саме забезпечення правильного збору податків та додержання податкового законодавства. Інша сторона, платник податків, має свій приватний інтерес, який може стояти у протиріччі з податковими вимогами і обов'язками. Відносини між учасниками податкових відносин можуть бути складними і конфліктними. Наприклад, платник податків може спростовувати правомірність підстав для оподаткування, оскаржувати податкові рішення чи використовувати легальні податкові стратегії для зменшення податкових зобов'язань. У таких випадках виникає податковий спір, який може розв'язуватися через адміністративні або судові процедури.

Н. В. Шевцова, ураховуючи різноманітні причини виникнення конфліктів в сфері оподаткування, відзначає підґрунтя, що лежить в основі протистояння певних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Вона вважає, що податкові суперечки виникають як з конфлікту прав, так і зі суперечок інтересів, що виникають при порушенні прав платників податків або неправомірних діях контролюючих органів. Вчена також пропонує включати до предмета податкової суперечки «інтерес, що охороняється законом» [13, с. 29].

І. В. Караченцев також звертає увагу на першопричину виникнення конфліктів, яка полягає у протилежних і несумісних інтересах сторін. Він вказує, що адміністративно-правові спори виникають, коли одна сторона вважає, що її права та законні інтереси порушуються або обмежуються діями іншої сторони. Проте, важливо відзначити, що владні суб'єкти також мають права щодо оскарження дій або бездіяльності зобов'язаних осіб у судовому порядку, тому припускати, що лише владна сторона ініціює оскарження недоцільно [7, с. 42–43]. Враховуючи будь-які наявні причини конфліктів, важливо для всіх учасників податкових правовідносин уникати їх розвитку і координувати свої дії для забезпечення збалансованих інтересів. З цього приводу Н. Є. Лакушева відзначає, що в податково-правовій сфері відносини базуються на владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, але в рамках правової держави врахування приватних інтересів зобов'язаних осіб щодо виконання податкових обов'язків є необхідним [9, с. 36].

Деякі автори вважають, що конфлікт інтересів у податкових правовідносинах зазвичай виникає між платниками податків і державою на різних етапах реалізації оподаткування, зокрема при реєстрації та обліку платників, сплаті податків і зборів, їх адміністрування, оскарження податкових рішень та притягнення платників до відповідальності за порушення податкового законодавства [1, с. 218]. При цьому не робиться акцент на необхідності встановлення на кожному етапі мобілізації публічних коштів безпосередніх причин, які призводять до загострення конфлікту інтересів учасників податкових відносин та сприяють подальшому його розвитку із формалізацією конфлікту у податковий спір.

Однією з найбільш відомих та вагомих причин, що призводять до виникнення податкових спорів, постає недосконалість законодавчого регулювання. У законодавстві існують прогалини та колізії, які можуть призвести до неоднозначного тлумачення законодавчих положень і використання їх суб'єктами податкових правовідносин на свою користь. Часом недосконалість законодавчих положень може спричинити податковий конфлікт без жодних умислових дій сторін, наприклад, у випадку, коли платнику податків надається певне право, але процедура його реалізації не передбачена податковим органом.

В теорії права прогалини та колізії вважаються основними недоліками законодавчого регулювання. Прогалини в праві пов'язуються з відсутністю законодавчого регулювання суспільних відносин, які підпадають під вплив податково-правових норм. М. П. Кучерявенко, наприклад, цю розбіжність пояснює об'єктивними та суб'єктивними причинами, зокрема, відставанням певних правових форм від суспільних явищ, які вони мають регулювати [8, с. 212]. Життєві обставини можуть створювати фактичні ситуації, які не мають адекватного правового відображення через відсутність відповідної норми у законодавстві.

М. В. Жернаков з цього приводу відмічає, що для подолання прогалин і колізій застосовуються аналогії права та аналогії закону. Аналогія права використовує норми-принципи та норми-дефініції для подолання суперечностей у тлумаченні [6, с. 58]. Це означає використання засобів, що відображають природу податково-правового регулювання в цілому, його спрямованість та мету. Аналогія закону використовується для подолання прогалин шляхом застосування норми закону, що найбільш повно відображає ситуацію, яку не охоплює чинне податкове законодавство. При цьому на переконання М. П. Кучерявенка, який також досліджував питання подолання колізій у податковому законодавстві, необхідно звернути увагу на суперечливий характер та тенденції розвитку податкових відносин. Подолання колізій можливе за допомогою кількох варіантів, встановлених в межах податково-правових норм [8, с. 215–216]. Очевидно, колізії виникають через неузгодженість змісту податкових нормативних актів.

У разі регулювання одного питання різними актами різної юридичної сили в системі податкового законодавства може виникнути проблема подолання колізій. Зазвичай застосовується акт вищої юридичної сили. Однак на практиці це правило не завжди працює однозначно. Іноді підзаконні акти, що регулюють питання, порушують не прямі норми закону, але певні норми-принципи [6, с. 58-59]. Це може призводити до недоліків у правовому регулюванні, коли колізія стає очевидною тільки в разі розуміння загальної норми закону у певний спосіб.

Дещо по-іншому підходять до визначення причин виникнення податкових конфліктів Т. О. Тищук та О. В. Іванов. Вони акцентують увагу на тому, що конфлікт інтересів між державою і платниками податків є основним проблемним аспектом у податкових правовідносинах. Цей конфлікт може виникати на різних етапах взаємодії між

сторонами і внаслідок неправомірних або неетичних дій або бездіяльності з боку однієї зі сторін, що призводить до завдання шкоди. Вчені виокремлюють декілька факторів і передумов сприяють виникненню конфлікту інтересів в оподаткуванні, зокрема: а) занадто висока фіскальна орієнтація податкової системи; б) недостатня ефективність боротьби з тінізацією економіки та поширеною корупцією; в) недостатня реалізація демократичних і ринкових перетворень; г) незбалансованість та часткова неузгодженість податкового та загального законодавства; д) несумісність податкової політики держави з її цілями і засобами; е) фрагментарність інституційного середовища та незавершеність формування ринкових механізмів [12].

Можна логічно припустити, що джерелом виникнення податкових спорів можуть бути як несумісність державного інтересу з приватним, так і розбіжності між публічним та приватним інтересами. Це неоднакові ситуації. У першому випадку, коли дії держави не відповідають публічним інтересам суспільства, можна характеризувати конфлікт у сфері податкових правовідносин як механізм гарантії реалізації суб'єктивних прав заінтересованих осіб та балансування публічних і приватних інтересів. Однак у випадку конфлікту між публічним інтересом та приватним інтересом, за умови функціонування правової демократичної соціально орієнтованої держави, говорити про конфлікт як гарантію реалізації суб'єктивних прав не зовсім доречно. Історичний розвиток суспільства свідчить про перевагу державних інтересів незалежно від конституційного устрою, політичних, економічних або інших чинників. Мабуть тому О. О. Дмитрик наголошує, що держава, виражаючи суспільні інтереси, завжди виражає інтереси певних груп, які не завжди збігаються з інтересами окремих осіб. Вчена підкреслює, що на певних етапах розвитку інтереси держави та суспільства можуть не лише не співпадати, але й протистояти один одному [4, с. 35].

Для вивчення причин виникнення податкових конфліктів потрібно враховувати також суб'єктивні фактори, які виникають внаслідок небажання окремих платників своєчасно та повністю виконувати свої податкові зобов'язання. Здавалося б, такі причини не можна усунути лише за допомогою позитивного правового впливу, оскільки особа свідомо порушує законодавче правило. Але необхідно враховувати стимулюючу роль права, коли встановлення обов'язкових правил поведінки спонукає особу до відповідних дій. В такій ситуації складнощі дотримання закону переважають потенційні переваги від його порушення, що впливає з закономірностей додержання законодавства.

При встановленні причин конфліктності податкових відносин важливо мати на увазі специфіку розвитку конфлікту та диференціювати терміни «уникнення від оподаткування» та «ухилення від оподаткування». Уникнення від оподаткування ґрунтується на легальних процедурах мінімізації податкового зобов'язання. Це означає, що особи використовують доступні законом можливості для зниження суми податків, що підлягають сплаті. У такому випадку мова йде про "правомірне" зниження податкового навантаження [11, с. 87–88]. Варто підкреслити, що уникнення від оподаткування є законною стратегією, в рамках якої платники податків використовують доступні їм законні засоби для зменшення податкового навантаження. Зрозуміло, така ситуація не може мати негативних наслідків для платника, який сплатив меншу суму, ніж очікувалося у планах контролюючих органів. Уникнення оподаткування характерне для осіб, які відповідно до закону коригують свої зобов'язання. Тому в цьому випадку конфлікт інтересів не має виникати.

Варто розрізняти внутрішнє та зовнішнє уникнення оподаткування. Внутрішнє уникнення базується на розумінні норм податкового законодавства та пошуку найбільш сприятливого способу їх застосування, обмежуючись національним законодавством. Зовнішнє

уникнення передбачає перехід на міжнародний рівень. Порівняння та зіставлення податкових зобов'язань платників, які пов'язані з критеріями резидентства та територіальності, вимагає складніших врахувань. Необхідно зауважити, що Конституція та Податковий кодекс України не містять положень про принцип уникнення подвійного оподаткування резидентів або нерезидентів, які здійснюють діяльність за межами своєї держави.

Уникнення подвійного оподаткування як комплекс законодавчо впроваджених конструкцій та механізмів може мати місце як в односторонньому, так і в двосторонньому (багатосторонньому) форматі. В першому випадку передбачається потреба у зміні національного податкового законодавства, у другому випадку – укладання міжнародних договорів, шляхом гармонізації національних податкових законодавств країн-учасниць таких договорів. Укладання податкових договорів є поширеним методом усунення подвійного оподаткування. Наприклад, Україна є учасницею договорів з Федеративною Республікою Німеччина, Австрією, Кіпром, Королівством Нідерландів, Алжиром, Бразилією, Великобританією та багатьма іншими країнами [10].

Для забезпечення уникнення подвійного оподаткування використовуються кілька методів, включаючи: 1) відрахування – коли договірні країни оподатковують доход, проте з можливістю вирівнювання податкової ставки до рівня, що існує в країні з меншим розміром податку; 2) звільнення – коли певний вид доходу, належний одній з договірних сторін, звільняється від оподаткування. Такий дохід оподатковується в одній країні та звільняється в іншій; 3) кредит (зовнішній податковий кредит) – коли сплачені податки за кордоном зараховуються на рахунок внутрішніх податкових зобов'язань (що зменшує розмір оподатковуваного доходу); 4) знижка – коли податок, сплачений за кордоном, розглядається як видатки, що зменшують суму доходів, що підлягають оподаткуванню (зменшується об'єкт оподаткування) [11, с. 88–89].

Особливість уникнення подвійного оподаткування полягає у складному конфлікті інтересів, який виникає в цій ситуації. Природним розширенням традиційної системи суспільного, публічного та приватного інтересів є новий специфічний тип, який вимагає врахування інтересів інших країн. Тобто національна система інтересів у податкових відносинах передбачає відповідне міжнародне узгодження. Проте слід погодитись з зауваженням М. П. Кучерявенка щодо коригування методів регулювання [8, с. 546]. Імперативний засіб впорядкування поведінки учасників податкових відносин доповнюється інструментами, характерними для укладання та реалізації міжнародних договорів. На підставі імперативних норм виникають публічно-договірні норми, які деталізують певні особливості їх застосування. Договірний характер цих норм не виникає з нових обов'язків, а лише пристосовує чинні умови оподаткування до інтересів всіх учасників. Належна реалізація комплексу заходів з уникнення подвійного оподаткування стає одним з інструментів недопущення появи та розвитку податкових конфліктів між платниками податків та контролюючими органами.

Зовсім інша ситуація виникає у разі ухилення від оподаткування. Це безпосередньо пов'язано з порушенням норм закону і виявляється у формі правопорушення, що має негативні наслідки для порушника. За пропозицією О. І. Бондаренка, податкове правопорушення визначається як протиправна дія або бездіяльність особи, яка порушує права та законні інтереси учасників податкових правовідносин і підлягає юридичній відповідальності [3, с. 100]. Проте це визначення видається не повністю логічним. У цьому випадку відповідальність настає для осіб, які порушують права та інтереси учасників податкових правовідносин, зокрема за невиконання або неналежне виконання обов'язків платників податків або контролюючих органів.

Отже, оподаткування, як прояв діалектичних закономірностей єдності й протистояння суперечностей, є сферою зіткнення та конфлікту інтересів між індивідуальними

і суспільними суб'єктами. Однак, імперативний метод регулювання передбачає підпорядкування індивідуальних інтересів суспільним інтересам. За допомогою цього методу реалізується система заходів і процедур, спрямованих на досягнення першочергової мети – забезпечення суспільного інтересу, задоволення індивідуальних потреб громадян у соціальних стандартах, освіті, медичних послугах, безпеці та забезпеченні правопорядку.

Разом із тим, відповідно до змісту статей 4 і 56 Податкового кодексу України, законодавець надає пріоритет приватним інтересам перед публічними в процесі реалізації презумпції правомірності рішень платника податків. Ці статті передбачають, що платник податків має можливість обрати найбільш вигідний для нього варіант поведінки при наявності колізій у податковому законодавстві, і такий вибір вважається правомірним незважаючи на заперечення з боку контролюючих органів. Це зумовлено тим, що контролюючі органи, як суб'єкти владних повноважень, мають можливість застосовувати засоби примусу стосовно платників податків. При цьому механізм податкового контролю, що застосовується уповноваженими державними органами, є гарантією задоволення публічних інтересів і важливим фактором для соціально-економічної стабільності держави та її фінансової безпеки.

Оптимальне співвідношення інтересів та ефективні конструкції взаємодії суб'єктів оподаткування є передумовою для протидії конфлікту інтересів. Варто виділити дві форми прояву цього конфлікту - відкриту і приховану [5, с. 101–102]. Відкрита форма прояву включає порушення податкового законодавства або податкові девіації, що виникають через низький рівень ефективності фіскальної взаємодії суб'єктів, податковий і правовий нігілізм, недосконалість правової бази та інші причини. Прихована форма прояву конфлікту інтересів може бути пов'язана зі соціально-психологічною позицією платників податків і проявлятися через емоційні реакції і поведінкові прояви, залежно від різних факторів [2, с. 35–41]. Часто така прихована форма пояснюється небажанням повної або часткової сплати податку, що призводить до порушень податкового законодавства через деформацію суспільних потреб, інтересів та ціннісних орієнтацій. Залежно від економічного та політичного середовища, в якому діють платники податків, ці особливості визначають мотиви та мотивацію порушень, а також вибір і способи їх реалізації.

Висновок. Охарактеризовано одну з найбільш відомих та вагомих причин, що призодять до виникнення податкових спорів – недосконалість законодавчого регулювання. У законодавстві існують прогалини та колізії, які можуть призвести до неоднозначного тлумачення законодавчих положень і використання їх суб'єктами податкових правовідносин на свою користь. Констатовано, що недосконалість законодавчих положень може спричинити податковий конфлікт без жодних умислових дій сторін. Наведено типову ситуацію виникнення податкового конфлікту у випадку, коли платнику податків надається певне право, але процедура його реалізації не передбачена податковим органом.

Виявлено витоки виникнення податкових спорів, якими можуть бути як несумісність державного інтересу з приватним, так і розбіжності між публічним та приватним інтересами. Охарактеризовано ці неоднакові ситуації. У першому випадку, коли дії держави не відповідають публічним інтересам суспільства, можна характеризувати конфлікт у сфері податкових правовідносин як механізм гарантії реалізації суб'єктивних прав заінтересованих осіб та балансування публічних і приватних інтересів. Однак у випадку конфлікту між публічним інтересом та приватним інтересом, за умови функціонування правової демократичної соціально орієнтованої держави, говорити про конфлікт як гарантію реалізації суб'єктивних прав не зовсім доречно.

Механізм реалізації презумпції правомірності рішень платника податків є способом захисту інтересів платника податків, у той час як застосування контролюючим органом різноманітних нормативно передбачених форм податкового контролю є способом захисту державних фіскальних інтересів. Застосування обох механізмів наближує різноспрямовані інтереси платника податків і держави до балансу.

Список використаних джерел:

1. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб / В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко. Одеса: Атлант, 2015. 314 с.
2. Безгубенко О. Ю. Податкове мислення та форми девіантної поведінки податкоплатників. *Фінанси України*. 2002. № 9. С. 35–41.
3. Бондаренко О. І., Баранцев П. П. Ринок нерухомості. Оподаткування. Обов'язкові збори та платежі. Адміністративна та кримінальна відповідальність. Луганськ «Промдрук» ДСД «Лугань», 2013. 256 с.
4. Дмитрик О. О. Зміст і класифікація фінансових правовідносин: Монографія / Під ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Легас, 2004. 288 с.
5. Дорошенко Д. П. Примус в податковому праві: дис.... докт. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2019. 421 с.
6. Жернаков М. Податкові спори : реформування механізмів вирішення : монографія. Харків : Право, 2015. 288 с.
7. Караченцев І. В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення : дис.... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2015. 191 с.
8. Кучерявенко М. П. Курс податкового права: в 6 т. Т. 2: Введення в теорію податкового права. Харків: Легас, 2004. 600 с.
9. Лакушева Є. В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2013. 210 с.
10. Перелік країн, з якими Україною укладено угоди про уникнення подвійного оподаткування. Довідкова інформація від 11 грудня 2022 року. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SH000087.html.
11. Роздайбіда А. А. Забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Анастасія Андріївна Роздайбіда. Ірпінь, 2015. 198 с.
12. Тищук Т. А., Іванов О. В. Тінізація економіки України у контексті кризових тенденцій. Збірник наукових праць Національний університет державної податкової служби України. 2011. № 2. С. 279–291.
13. Шевцова Н. В. Диспозитивність та офіційність при вирішенні податкових спорів в адміністративному судочинстві України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2011. 213 с.