347.37

Марія Бондаренко,
аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

МІСЦЕ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ В СИСТЕМІ КАТЕГОРІЙ «ПРАВО» ТА «ЗАКОННИЙ ІНТЕРЕС»

Стаття присвячена дослідженню категорій «право» та «законний інтерес» з метою визначення місця податкового планування в системі цих категорій. Значна увага присвячена характеристиці правових основ податкового планування. У результаті сформульовано висновки стосовно природи, особливостей та подальшого розвитку законодавчої та наукової бази податкового планування.

Ключові слова: податкове планування, правові основи податкового планування, інтерес, законний інтерес, право, фактори, що впливають на бажання платника податків скоротити свої податкові відрахування.

Постановка проблеми. Бажання платника податків зменшувати обсяги своїх податкових відрахувань піддавалися дослідженню з боку фахівців різних галузей: права, економіки, соціології, політології та ін. Більшість учених до причин, що підштовхують платників податків до скорочення своїх податкових відрахувань, відносять моральні, економічні та політичні. Підсумовуючи точки зору науковців, можна виокремити чинники, що, на думку фахівців, мають найбільший вплив на платника: це нестабільна політична ситуація в країні та глобальна фінансова криза; надмірно високі ставки прямих і непрямих податків і зборів; складність, недостатній рівень юридичної техніки під час написання та постійна зміна податкового законодавства [2, с. 153]; корупція та зловживання владою контролюючими органами [18]; низький рівень правосвідомості та знань у галузі права населення країни. На нашу ж думку, визначальним для особи стосовно скорочення обсягу її податкового обов'язку є інтерес, пов'язаний із захистом її майна.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню категорії «інтерес»у науковій літературі було приділено значну увагу. Так, проблемами інтересу в юриспруденції займались класики юридичної думки І. Л. Брауде, Г. Ф. Шершеневич, Н. М. Коркунов. Категорія «інтерес» також піддавалась дослідженню вченими у галузі фінансового права: у своїх роботах детально аналізували її Є. В. Лакушева, О. В. Макухта ін. Однак дослідження місця податкового планування в системі категорій «інтерес» та «право» досі ніким не проводилось.

Мета. Отже, основне завдання нашої статті – дослідити та продемонструвати різницю між категоріями «інтерес», «законний інтерес» та «право», визначити місце податкового планування в їх системі.

Виклад основного матеріалу. «Інтерес» – загальнонаукове, фундаментальне поняття, яке є об'єктом вивчення різних наук: філософії, соціології, економіки, психології, юриспруденції та ін. Б. О. Дзгоєва зазначає, що фундаментальне значення категорія «інтерес» набула в роботах філософів матеріалізму [8, с. 7]. На думку К. А. Гельвеція, духовний світ не менше підкоряється закону інтересу, ніж фізичний світ підкорений закону руху [3]. Вперше визначну роль інтересу в юриспруденції було відзначено Рудольфом фон Іерингом у XIX сторіччі, який визначав його як практичну основу права у суб'єктивному сенсі [12, с. 481].

Сучасна юридична література містить різні погляди на визначення та зміст категорії «інтерес». Так, В. Г. Голубцов визначає інтерес як потребу, що виражається у прагненні певного суб'єкта скористатися конкретним соціальним благом [6, с. 43]. Дещо інше визначення надає С. В. Михайлов, на думку якого інтерес у юриспруденції – це потреба суб'єкта, що має суспільний характер, проявляється в діяльності зі встановлення, зміни, припинення, захисту суб'єктивних прав та обов'язків з використанням юридичних засобів [17, с. 23]. На нашу думку, визначення С. В. Михайлова потребує певних уточнень. По-перше, оскільки інтерес у праві прийнято поділяти на приватний та публічний, складно погодитися з твердженням, за яким інтерес в юриспруденції носить виключно суспільний характер. Адже поняття «суспільний» виражає відношення характеризованого явища до певної групи осіб, а не конкретного індивіда. Коли йдеться про інтерес, доречніше вважати, що він може виражати потребу суспільства в цілому, його груп та окремої особи. По-друге, інтерес не завжди має втілення в діяльності. Діяльність, пов'язана з втіленням інтересу, – його реалізація, що означає вже інший тип понять та відносин. У свою чергу І. Л. Брауде ототожнює поняття «інтерес» і «благо» [4, с. 57]. Також повною мірою не можемо погодитися з таким підходом, підтримуючи справедливу критику на цей рахунок Г. А. Свердлика, який, вказуючи на відмінність зазначених термінів, зазначав, що благо – це, скоріше, об'єкт, на оволодіння яким спрямований інтерес [24, с. 10]. На нашу думку, благо та інтерес можуть певним чином ототожнюватися тільки в рамках певного контексту, використовуючись як синоніми. У такому разі категорія «інтерес» набуває вузького значення.

© М. Бондаренко, 2017

Отже, категорія «інтерес» у юриспруденції – складна та багатогранна категорія, що справедливо піддавалася дослідженню науковцями різних галузей права. На нашу думку, слушною є точка зору Д. О. Гетьманцева, який «інтересу» як правовій категорії надавав різних значень, а саме: 1) критерію розмежування публічного та приватного права; 2) спонукання до реалізації суб'єктивного права; 3) певного «блага», «користі» [5, с. 82]. Отже, підсумовуючи різні наукові підходи, можна зазначити, що інтерес в юриспруденції – одна з основних категорій, що визначає детермінацію дій суб'єкта.

З позиції податкового права всі інтереси платників податків можна розділити на законні та незаконні. Незаконні інтереси платника – це втілені інтереси, за які Податковим кодексом України передбачено покарання. Стосовно законних інтересів суб'єкта в юридичній літературі немає єдиної точки зору щодо того, що вони в себе включають. Ряд науковців, окрім поняття «законний інтерес», виділяють також «правовий інтерес», при цьому розмежовуючи їх.

Так, Р. Е. Гукасян, зазначаючи нетотожність правових і законних інтересів, вказує на можливість існування правових за змістом, але таких, що не охороняються законом, інтересів і, навпаки, тих, що знаходяться під охороною закону, але не є правовими [7, с. 113]. На нашу думку, такий підхід може існувати на теоретично-філософському рівні, коли досліджуються правові явища в історичному контексті. Інший погляд стосовно неоднаковості правових і законних інтересів належить Б. О. Дзгоєвій, яка в основу їх розмежування кладе критерій правової регламентації [8, с. 15]. На думку вченої, зазначені категорії необхідно поділяти на такі, що врегульовані в законодавстві, та ті, що не знайшли прямого закріплення в нормативно-правових актах [8, с. 15].

Нам складно погодитися з наведеними вище позиціями стосовно поділу інтересів, що не суперечать закону, на правові та законні. Перш за все, через некоректність підібраних термінів. Слід зазначити, що такі категорії, як «правовий» та «законний», мають певну специфіку стосовно їх зіставлення: «вони в жодному разі не повинні ототожнюватися і водночас протиставлятися, їх слід розглядати у єдності» [11, с. 152]. Закон – форма вираження права, що реалізується шляхом здійснення певних процедур з боку уповноважених державних органів. Не вдаючись до глибинних теоретично-філософських міркувань стосовно категорій «закон» і «право», оскільки це не є предметом дослідження нашої роботи, хотілося б у контексті порівняння цих понять зіставити їх як частину і ціле. По-друге, незрозумілим видається правовий статус інтересів у разі їх поділу на правові та законні, тобто те, яким чином вони між собою співвідносяться: якщо наслідувати логіку вчених, що визнають такий поділ, законні інтереси мають вищу юридичну силу, ніж правові, адже вони підтверджені законом. Звісно, така ідея не може бути визнана правильною.

Ще одна точка зору на поділ інтересів, що не суперечать закону, належить Н. А. Шайкенову. Так, здійснюючи поділ таких інтересів на законні та юридичні, він зазначає: «...інтереси, що знаходяться в сфері правового регулювання, проте не забезпечені суб'єктивним правами, доцільно охарактеризувати терміном «законні інтереси», а інтереси, реалізація яких забезпечена суб'єктивними правами, – «юридичні інтереси» [27, с. 160]. У такому визначенні автора незрозумілим видається не лише підбір та співвідношення термінів «законні інтереси» та «юридичні інтереси», а й взаємозв'язок зазначених понять із «суб'єктивними правами».

Наведене вище зіставлення, суміщення та плутання понять призводить до неправильного розуміння їх суті та змісту суміжних термінів. На нашу думку, принципово важливо, досліджуючи інтереси суб'єктів, що не суперечать приписам законодавчих актів, дослідити їх співвідношення з правами. При цьому нема принципової відмінності у тому, як називати ці інтереси: законні, юридичні, правові і т. ін. На нашу думку, зазначені характеристики інтересу є синонімами, що суттєво не впливають на зміст, а лише вказують на їх законне походження.

Проблема співвідношення понять «законний інтерес» і «право» є актуальною за великим рахунком тому, що законодавець використовує обидва ці поняття в тексті закону як синонімічні конструкції, що, на наш погляд, є помилковим підходом. Адже, характеризуючи певні явища як право, законодавець, зрозуміло, окреслює їх правову природу та наслідки, що згодом не викликає суперечностей, – стосовно законних інтересів такої однозначності не виникає.

У контексті нашої роботи співвідношення права та законного інтересу нас цікавить насамперед для того, щоб визначити, до якого із перелічених типів правових явищ належить податкове планування, адже це надалі визначатиме його правовий статус.

Слід зазначити, що для правової науки дослідження співвідношення законного інтересу та права не є новим. У різні часи фахівці різних галузей права приділяли цьому увагу, що свідчить про актуальність цієї тематики. Тому хотілося б звернутися до думки, висловленої видатним ученим XIX століття М. М. Коркуновим: «Те, що закон чогось не забороняє, зовсім не значить, щоб він цим не зобов'язав інших не заважати йому в здійсненні незаборонених дій. Закон нікому не забороняє милуватися заходом сонця. Однак це не значить ще, щоб я зобов'язаний був через це не загороджувати своїми будівлями відкритого виду на захід. Нікому не заборонено милуватися заходом сонця, але права на це закон не встановлює... Дозволити одному – не значить зобов'язати іншого. Дозволена дія може стати правом тільки коли буде заборонено здійснення усього, що заважає дозволеним діям, тому що тільки за цієї умови буде встановлений відповідний обов'язок» [15, с. 160]. Отже, науковець наголошує на відмінності законного інтересу та права, яка полягає в тому, що перший характеризується дозволом, не забезпеченим обов'язком, тоді як право має «більшу силу» через таку забезпеченість.

Продовжуючи позицію нетотожності законного інтересу та права, ще один видатний вчений того періоду Г. Ф. Шершеневич акцентував увагу на їх забезпеченні в законі: «Якщо правопорушення – протиправна дія, то правопорушення немає там, де дія людини залишається в межах дозволеного об'єктивним правом, навіть якщо при цьому були порушені законні інтереси іншої людини, забезпечені наданим їй суб'єктивним правом» [13, с. 66].

Як зазначалося вище, проблема співвідношення понять «законний інтерес» та «право» є актуальною не тільки для правової науки, а й для правозастосування. Щодо цього до Конституційного суду України було звернення 50 народних депутатів України, основою якого стало чітке розмежування понять «інтерес» і «суб'єктивне право». Маємо вдосталь підстав говорити про те, що в даному разі «інтерес» вживається у значенні «законний інтерес», що є предметом нашого дослідження. У рішенні на вказане звернення Конституційний Суд України вказує на логічно-смисловий зв'язок між аналізованими поняттями, адже обидва вони опосередковуються об'єктивним правом, гарантуються та охороняються державою. При цьому Конституційний Суд України розмежовує ці поняття на основі того, що: «... і суб'єктивне право, і пов'язаний з ним інтерес є дозволами. Але перше є особливим дозволом, тобто дозволом, що відображається у відомій формулі: « Дозволено все, що передбачено у законі», а друге – простим дозволом, тобто дозволом, до якого можна застосовувати не менш відоме правило: «Дозволено все, що не забороняється законом». Інтерес, навіть перебуваючи під охороною закону чи права, на відміну від суб'єктивного права, не має такої правової можливості, як останнє, оскільки не забезпечується юридичним обов'язком іншої сторони. Законний інтерес відбиває лише легітимне прагнення свого носія до того, що не заборонено законом, тобто тільки його бажання, мрію, потяг до нього, а отже – й не юридичну, а фактичну (соціальну) можливість. Це прагнення у межах сфери правового регулювання до користування якимсь конкретним матеріальним або нематеріальним благом. Відмінність такого блага від блага, яке охоплюється змістом суб'єктивного права, полягає в тому, що користування благом, на яке особа має право, визначається можливістю в рамках закону, а до якого має законний інтерес – без вимог певних дій від інших осіб або чітко встановлених меж поведінки».

Серед сучасників, що певною мірою досліджували співвідношення права і законного інтересу, на окрему увагу, на нашу думку, заслуговує праця О. В. Малько, який присвятив дослідженню цієї проблематики окрему працю. Науковець, чітко розмежовуючи право та законний інтерес, надає доволі вичерпне визначення останньому: «законний інтерес – це відображений в об'єктивному праві чи такий, що витікає із його загального смислу та в певній мірі гарантований державою простий юридичний дозвіл, що виражається у прагненні суб'єкту користуватися конкретним соціальним благом, а також в певних випадках звертатися за захистом до компетентних органів – з метою задоволення своїх потреб, що не суперечать суспільним» [16, с. 66].

Отже, підсумовуючи все вищевикладене та ґрунтуючись на нетотожності термінів «законний інтерес» та «право», можна говорити про більшу правову силу поняття «право». Для нашого дослідження це має сенс у контексті визначення місця податкового планування в системі цих понять насамперед через те, що відносячи його до однієї з цих двох категорій, ми визначаємо його правовий статус. З огляду на це, необхідно звернутися до правових основ податкового планування, щоб визначити, яким саме чином воно закріплюється, гарантується та захищається чинним законодавством.

Натепер податкове законодавство України не визначає поняття податкового планування, не закріплює його принципів та іншим чином прямо не згадує його в законодавчих нормах. Однак така ситуація не заперечує його існування. Отже, відсутність прямого закріплення податкового планування на законодавчому рівні зумовлює необхідність пошуку підтвердження його правового обґрунтування не тільки в податковому, а й у законодавстві інших галузей права.

Перш за все, вся ідея податкового планування існує довкола ідеї захисту майна особи (платника податків) – частини її прибутку, що необхідно передати державі у формі податкових відрахувань. В даному випадку ми стикаємося з доволі тісним перетином двох законодавчих систем – податкової та цивільної. Так, стаття 14.1.105 Податкового кодексу України вказує на вживання терміна «майно» для цілей податкового права у значенні, наведеному в Цивільному кодексі України [19, ст. 14.1.105]. У свою чергу, стаття 190 Цивільного кодексу України майном як особливим об'єктом визнає окрему річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. Майнові права визнаються речовими правами [26, ст. 190], до яких входить і право власності.

Слід наголосити, що право власності належить до основоположних прав людини. Так, Протокол до Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод статтею 1 гарантує кожній фізичній або юридичній особі право на мирне володіння своїм майном. Такого права людина не може бути позбавлена інакше, як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права [22, ст. 1]. Про значимість права власності свідчить також закріплення його у Загальній декларації прав людини 1948 року, де у статті 17 визначається право кожної людини на володіння майном як одноособово, так і разом з іншими; «нікого не може бути безпідставно позбавлено свого майна» [10].

Українське законодавство також містить гарантії права власності та його захисту. Зокрема, стаття 41 Конституції України закріплює заборону протиправного позбавлення будь-кого права власності; право власності є непорушним [14]. У статті 319 Цивільного кодексу України

закріплюється право власника на володіння, користування та розпорядження своїм майном на свій розсуд. Також гарантується право власника вчиняти щодо свого майна будь-які законні дії. Стаття 16 Цивільного кодексу України забезпечує право особи на звернення до суду за захистом свого майнового права чи інтересу [26, ст. 319; ст. 16]. У свою чергу стаття 55 Конституції України гарантує можливість кожному будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань [14, ст. 55].

На підтвердження вищезазначеного можна також навести рішення Європейського суду з прав людини за справою від 9 січня 2007 року «Інтерсплав проти України». Заявник звернувся до Суду за захистом порушеного права, стверджуючи, що практика держави безпідставно відмовляти у підтвердженні права заявника на відшкодування ПДВ становила втручання у мирне володіння його майном, що призвело до значних втрат у господарській діяльності заявника [23]. Із зауважень сторін за обставинами справи слід звернути увагу на той факт, що «уряд України стверджував, що право заявника на відшкодування ПДВ можна вважати «майном у сенсі статті 1 Першого протоколу тільки після того, як суми відшкодування підтверджено рішенням суду. У разі, якщо податкові органи заперечують право заявника на отримання відшкодування ПДВ, то право заявника на отримання «майна» або «законне сподівання» на його отримання визначається лише рішенням суду» [23]. На це зауваження Уряду Європейський суд з прав людини висловився так: «поняття «майно у першій частині статті 1 Першого протоколу має автономне значення, яке не залежить від формальної класифікації, прийнятої у національному законодавстві» [23]. Слід зазначити, що йдеться про положення статті 1 Протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, яка визначає захист власності [22]. У результатів пункті 40 зазначеного Рішення Суд визнав непропорційним втручання у право власності заявника, зазначивши, що «фактично постійні затримки відшкодування і компенсації у поєднанні із відсутністю ефективних засобів запобігання або припинення такої адміністративної практики, так само як і стан невизначеності щодо часу повернення коштів заявника, порушує «справедливий баланс» між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном... Заявник перебував і продовжує перебувати під надмірним для нього тягарем. Відповідно, у справі було і продовжується порушення статті 1 Першого протоколу» [23].

Отже, з вищенаведеного видно, що право власності особі гарантується як на державному, так і на міжнародному рівні. Це, на нашу думку, є однією з основ, що забезпечує особі право на податкове планування. Адже платник податків, обираючи такий спосіб здійснення захисту своїх майнових прав, як податкове планування, не порушує приписів законодавства, а виконує свій податковий обов'язок найбільш сприятливим чином. Слід зазначити, що під висловом «найбільш сприятливим чином» необхідно розуміти не тільки очевидну вигоду для платника податків – йдеться й про переваги для держави, про що йтиметься далі. На підтримку наведеного вище в законодавчих актах права платника податків на податкове планування хотілося б привести рішення Конституційного Суду Російської Федерації. Так, у своїй постанові від 27 травня 2003 року № 9-П цей судовий орган вказав на необхідність регулювання податкових з урахуванням загальноправових принципів, тобто платник податків може не обмежуватися лише гарантіями, наданими податковим законодавством, а використовувати весь спектр прав, що йому гарантує правова система держави. Таким чином, також фіскальне право держави визнається не безмежним, а таким, що обмежується правами та свободами людини та громадянина [20].

Одне з основних положень, що визначає право платника податків на податкове планування, закріплене статтею 4.1.4 Податкового кодексу України – презумпція правомірності рішень платника податку. Відповідно до неї рішення приймається на користь платника податків у разі, коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, через що виникає можливість прийняття рішення на користь обох сторін [19, ст. 4.1.4].

Окрім іншого, Податковий кодекс України закріплює принцип правомірності рішень платника податків у разі адміністративного порядку оскарження рішень податкових органів. Відповідно до пункту 21 статті 56 Податкового кодексу України, коли існує можливість прийняття рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків у разі, коли норми податкового законодавства суперечать одна одній та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів [19, ст. 56.21].

Як зазначається у Листі ДПС України від 10.05.2012 № 8132/6/10-1115/1990 «Про надання інформації», частіше за все подібні колізії виникають на основі конкуренції загальних та спеціальних норм. При цьому вказується на необхідність використання правила «пріоритетність спеціальних норм над загальними». Однак практика застосування норм судами свідчить про застосування презумпції правомірності рішення платника податку у разі, коли суперечність між контролюючим органом та платником податків не може бути подолана шляхом застосування загальновизнаних правил врегулювання колізій – надання переваги спеціальній нормі або тій, що була прийнята пізніше [21].

Дещо схожим чином підходить до подібних проблем судова практика США. Так, Верховний Суд США у справі Gould v. Gould

встановив необхідність дотримуватися прямих приписів податкового закону, не розширюючи сферу його дії та не виходячи за межі тексту; у разі наявності сумнівів, рішення приймається на користь платника податків [1].У свою чергу, О. О. Уварова обґрунтовувала надання переваги невладному суб'єкту у разі наявності неточностей законодавства шляхом аналізу статті 57 Конституції України, якою гарантовано кожному право знати свої права та обов'язки. На думку вченої, така гарантія нівелюється нечітким та неточним формулюванням закону[25].

Розглядаючи правові основи податкового планування, необхідно також звернутися до питання про правові пільги, адже сама можливість їх застосування гарантує платнику податків право на податкове планування. Особливого значення при цьому набуває добровільний порядок їх застосування – на розсуд платника податків. Так, пункт 3 статті 30 Податкового кодексу України закріплює саме право платника податків на використання податкової пільги, а пункт 4 статті 30 – добровільне право платника податків відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів [19, ст. 30.3; ст. 30.4].

Ще одним різновидом податкового планування, який закріплює Податковий кодекс України, є право платника податків на отримання податкової консультації – індивідуалізованого рішення податкового органу, що надається безоплатно за вимогою платника податків з питань практичного використання норм податкового законодавства, що тягне за собою правові наслідки у вигляді неможливості притягнення до відповідальності, в тому числі фінансової, платника податків (податкового агента та/або його посадової особи), який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої йому у письмовій формі, а також узагальнюючої податкової консультації, за діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, зокрема на підставі того, що у подальшому така податкова консультація була змінена або скасована [19, ст. 53.1; ст. 52.1; ст. 52.2].

Слід зазначити, що такий вид взаємодії між контролюючим органом та платником податків визнаний у світі та має загальну назву «фіскальний рескрипт (rescript fiscal)», який залежно від країни законодавця чи різних наукових позицій може мати такі назви, як, наприклад: «інститут попереднього рішення», «горизонтальний моніторинг» та ін. Звертаємо увагу саме на закріпленість права платника на отримання податкової консультації, а також можливість зробити вибір стосовно її форми: усної чи письмової [19, ст. 52.2].

Таким чином, проаналізувавши різні галузі законодавства, ми можемо дійти висновку, що воно не лише визнає можливість особи на податкове планування – воно його встановлює, закріплює, гарантує, охороняє та забезпечує законом. Отже, можна цілком справедливо встановити, що податкове планування – це визнане законом право особи. Слід зазначити, що необхідність досить об'ємного аналізу правових основ податкового планування викликана не лише його природою, а, передусім, метою – нагально продемонструвати, що податкове планування – це саме право особи, якого вона не може бути позбавлена контролюючим органом, що досить часто ототожнює податкове планування з ухиленням від сплати податків. Ми наголошуємо на тому, що податкове планування – це право, а не законний інтерес, тому що, проаналізувавши природу та співвідношення цих понять, можемо дійти висновку, що законний інтерес має нижчу юридичну силу, ніж право.

Висновки з дослідження

Таким чином, хочемо наголосити, що визнання податкового планування в якості права особи є важливим елементом у визначенні його правового статусу. Отже, будь-яке небажання контролюючого органу визнавати податкове планування особи може бути розцінене як порушення її права, що зрештою буде тягнути за собою правові наслідки.

Список використаних джерел:

1. Gould v. Gould, U.S. 151 (1917) [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http: //supreme.iustia.com/us/245/151/case.html.

2. Бачинська І. Актуальні проблеми державного управління / І. Бачинськ а// Збірник наукових праць Одеського регіонального інституту державного управління. – Одеса: ОРІДУ НАДУ. – 2008 . – С. 149–155.

3. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://bse.sci-lib.com.

4. Брауде И. Л. К вопросу об объекте правоотношения по советскому гражданскому праву / И. Л. Брауде // Советское государство и право. –1951. – М., 1951. – № 3. – С. 56–58.

5. Гетьманцев Д. О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права: монографія / Д. О. Гетьманцев. – Київ: Юрінком Інтер, 2001. – 368 с.

6. Голубцов В. Г. Сочетание публичных и частных начал в регулировании вещных отношений с участием государства: монография / В. Г. Голубцов. – СПб.: Юридический центр-Пресс, 2005. – 249 с.

7. Гукасян Р. Е. Правовые и охраняемые законом интересы / Р. Е. Гукасян // Советское государство и право. –1973. – № 7. – С. 113–116.

8. Дзгоева Б. О. Соотношение частных и публичных интересов в правовом регулировании рекламы: монография / Б. О.Дзгоева. – Москва: Проспект, 2014. – 128 с.

9. Жернаков М. В. Стимули платників податків і зборів як учасників відносин податкового адміністрування/ М. В. Жернаков // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 262–266.

10. Загальна декларація прав людини від 10 грудня 1948 року (Прийнята і проголошена резолюцією 217 (III) Генеральної Асамблеї ООН від 10 грудня 1948 року) // Офіційний вісник України. – 2008. – № 93. – Ст. 3103.

11. Загальна теорія держави і права / [М. В. Цвік, О. В. Петришин, Л. В. Авраменко та ін.] ; за ред. Цвіка, О.В. Петрищина. – Х.: «Право», 2010. – 584 с.

12. Иеринг Р. Цель в праве. Избранные труды / Р. Иеринг. – Спб. : Юридиеский Пресс, 2006. – 547 с.

13. Избранные произведения по марксистско-ленинской теории права / П. И. Стучка ; сост. : Клява Г.Я. – Рига : Латв. гос. изд-во, 1964. – 748 с.

14. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

15. Коркунов Н. Очерк теорий административной юстиции // Журнал гражданского и уголовного права: издание С.-Петербургского Юридического Общества. – С.-Пб. : Тип. Правительствующего Сената, 1885. – Кн. 9. – С. 1-28.

16. Малько А. В. Основы теории законных интересов / А. В. Малько // Журнал российского права. – М. : Норма, 1999. – № 5. – С. 65–72.

17. Михайлов С. В. Категория интереса в российском гражданском праве / С. В. Михайлов. – М: «Статут», 2002. – 205 с.

18. Нашкерська М. М. Особливості ухилення та уникнення від сплати податків [Електронний ресурс] / М. М. Нашкерська. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/18_7/258_Naszkerska_18_7.pdf.

19. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

20. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2003. – Т. 24. –С.2431.

21. Про надання інформації : Лист ДПС України від 10.05.2012 № 8132/6/10-1115/1990 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/print-61946.html.

22. Протокол до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 20.02.1952 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 32. – Ст. 453.

23. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Інтерсплав проти України» від 9 січня 2007 року (заява № 803/02) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_535.

24. Свердлык Г. А. Гражданско-правовые способы сочетания общественных, коллективных и личных интересов : учеб. пособ. / Г. А. Свердлык. – Свердловск: Изд-во Свердловского юридического института, 1980. – 72 с.

25. Уварова О. О.Принципи права у правозастосуванні: загальнодержавна характеристика / О. О. Уварова. – Х. : Право, 2008. – 240 с.

26. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40-44. – Ст. 356.

27. Шайкенов Н. А. Правовое обеспечение интересов личности / Н. А. Шайкенов. – Свердловск: Изд-во Урал. ун-та, 1990. – 200 с.

Статья посвящена исследованию категорий «право» и «законный интерес» с целью определения места налогового планирования в системе этих категорий. Значительное внимание уделено характеристике правовых основ налогового планирования. В результате сформулированы выводы относительно природы, особенностей и дальнейшего развития законодательной и научной базы налогового планирования.

Ключевые слова: налоговое планирование, правовые основы налогового планирования, интерес, законный интерес, право, факторы, влияющие на желание плательщика сократить свои налоговые отчисления.

The article is devoted to the study of categories "right" and "legitimate interest" in order to determine the place of tax planning in the system of these categories. Much attention is devoted to the characterization of the legal basis of tax planning. As a result, conclusions are formulated on the nature, features and further development of the legislative and scientific base of tax planning.

Key words: tax planning, legal bases of tax planning, interest, legitimate interest, right, factors that influence the taxpayer's desire to reduce their tax deductions.