

## ЮРИДИЧНА ПРИРОДА ДОГОВОРІВ ПРО ПОПЕРЕДНЄ УЗГОДЖЕННЯ ЦІНОУТВОРЕННЯ

## LEGAL NATURE OF ADVANCE PRICING AGREEMENTS

Кармаліта М.В.,

кандидат юридичних наук, доцент,  
старший науковий співробітникНауково-дослідного інституту фіскальної політики  
Університету державної фіскальної служби України

Упорядкування суспільних відносин у сфері оподаткування зумовлено використанням комплексу юридичних засобів і способів, безпосередньо пов'язаних із податковою політикою держави. Останніми роками спостерігаються ліберальні тенденції збалансованого й ефективного управління фіскальними ресурсами в заходах держави у сфері оподаткування. У статті досліджується правова природа договорів про попереднє узгодження ціноутворення, що розкривається через запозичення та використання цивільно-правових механізмів регламентації договірних зобов'язань у поєднанні з принципами, виробленими в рамках публічного права.

**Ключові слова:** трансфертне ціноутворення, договір про попереднє узгодження ціноутворення, фінансово-правовий договір, податкове право.

Упорядочение общественных отношений в сфере налогообложения обусловлено использованием комплекса юридических средств и способов, непосредственно связанных с налоговой политикой государства. В последние годы наблюдаются либеральные тенденции сбалансированного и эффективного управления фискальными ресурсами в мероприятиях государства в области налогообложения. В статье раскрывается правовая природа договоров о предварительном ценообразовании, которая имеет в основе комплексный подход, заключающийся в заимствовании и использовании гражданско-правовых механизмов регламентации договорных обязательств в сочетании с принципами, выработанными в рамках публичного права.

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование, соглашение о предварительном ценообразовании, финансово-правовой договор, налоговое право.

The ordering of public relations in the sphere of taxation is conditioned by the use of a complex of legal means and methods, directly related to the tax policy of the state. In recent years, there has been an introduction of liberal trends in the balanced and efficient management of fiscal resources. Legal regulation of advance pricing agreements (APAs) in tax law is based on a comprehensive approach, which consists in borrowing and using civil legal mechanisms for regulating contractual obligations in conjunction with the principles developed under public law.

**Key words:** transfer pricing, advance pricing agreement, financial and legal agreement, tax law.

**Актуальність теми.** Особливості впорядкування суспільних відносин у сфері оподаткування зумовлені використанням того чи іншого комплексу юридичних засобів і способів (тобто методу), що безпосередньо пов'язані з податковою політикою держави. Її вплив останніми роками виявляється в запровадженні ліберальних тенденцій щодо збалансованого та ефективного управління фіскальними ресурсами, зокрема у виборі форм і варіантів виконання податкових зобов'язань, поєднання державного втручання в процес функціонування податкової системи з елементами саморегулювання окремих її елементів, у тому числі договірно-правового регулювання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій** засвідчує, що до вивчення теоретичних і практичних аспектів договорів про попереднє узгодження ціноутворення вдаються фахівці як у сфері економічної науки, так і у сфері юриспруденції. Мова йде про розгляд такого інституту в контексті трансфертного ціноутворення вітчизняними та зарубіжними дослідниками, такими як В. Арбенін, Л. Грундел, О. Лепетюк, М. Мішин, Р. Портнер, П. Селезень, Д. Фалун та ін. Щодо можливості договірного регулювання відносин у сфері оподаткування, то це питання відображено в працях О. Горлової, С. Єрьоміна, Г. Мухамадєєвої, І. Рукавишникової, О. Солдатенко й ін.

**Виклад основного матеріалу.** Ефективність правового регулювання податкових відносин, нормативного або індивідуального (ненормативного), визначається через здатність приводити до максимальної можливих позитивних результатів за рахунок обґрунтованих, розумних і доцільних витрат і обмежень. На думку І. Рукавишникової, договірно-правове регулювання є невід'ємною частиною правового регулювання фінансових відносин. Фінансово-правові договори належать до публічно-правових і характеризуються специфічними особливостями, що відокремлюють їх в особливу групу фінансово-правових договорів [1, с. 13–14].

Мова йде про такі їх властивості, як укладення учасниками фінансових правовідносин, одним із яких є державний орган або орган місцевого самоврядування, наділений владними фінансовими повноваженнями; застосування в межах здійснення фінансової діяльності держави й органів місцевого самоврядування та спрямованість на збирання, розподіл або використання коштів і муніципальних утворень; основою укладення договору є, як правило, нормативний припис державного органу, наділеного відповідною владно-фінансовою компетенцією.

Саме тому, на думку дослідниці, включення договірною формою до складу методу фінансового права є наслідком демократизації й децентралізації процесів здійснення фінансової діяльності державою та публічно-правовими утвореннями, що можуть входити до її складу.

Дійсно, у сфері публічного права, для якого характерним є імперативність і владний характер, упродовж останніх років відбувається дерегуляція значної групи суспільних відносин. З огляду на економічні виклики, реформування податкової та бюджетної систем, а також зважаючи на збільшення ситуацій, для вирішення яких вимагається індивідуальний підхід, держава в особі органів і посадових осіб усе частіше йде на перемовини із суб'єктами економічної діяльності, а результати останніх оформлює у вигляді договору зі взаємними правами й обов'язками.

Це свідчить про активне взаємопроникнення публічного та приватного права у практиці оформлення договірних відносин. Договори у сфері фінансового права (як бюджетного, так і податкового) стають звичним явищем фінансової діяльності суб'єктів права, хоча інститут договору в публічному праві загалом і податковому праві зокрема не є ідентичним аналогічній правовій категорії приватного права. Тому дослідження особливостей фінансово-правових договорів супроводжується аналізом договірних конструкцій як адміністративного та конституційного, так і цивільного права.

Як відомо, договір належить до універсальних засобів правового регулювання й застосовується як форма (джерело) у більшості галузей права. Це може бути міжнародний договір чи внутрішньодержавний, нормативно-правовий чи конкретно-індивідуальний.

Серед договорів, що використовуються у фінансовому праві, виокремлюють [2, с. 11]:

– цивільно-правові договори в контексті фінансових правовідносин (під час використання окремих договірних конструкцій у фінансовому праві законодавець прямо відсилає до цивільного законодавства), зокрема договори поруки й застави як захід забезпечення виконання податкової зобов'язання;

– договори, що поєднують цивільно-правові та фінансово-правові елементи механізму правового регулювання (суб'єкт фінансових правовідносин має право укласти договір, якщо така можливість передбачена в законі або іншому нормативному акті, а також на імперативних умовах такого договору), зокрема договори податкового кредиту, інвестиційного податкового кредиту, бюджетного кредиту [1, с. 45];

– міжнародні договори конвенції (угоди) про уникнення подвійного оподаткування, взаємний обмін інформацією.

На думку О. Солдатенко, договорами у фінансовому праві (а податкове право є підгалуззю фінансового права) є ті договори, що укладаються суб'єктами публічного права та спрямовані на реалізацію публічного інтересу, стосуються коштів, які знаходяться в державній або муніципальній власності, у тому числі у відносинах щодо їх акумуляування, використання й контролю [3, с. 217].

Фінансово-правовий договір, як зазначає С. Єршомін, є угодою за участю уповноважених державних (муніципальних) органів, що містить норми права або індивідуальні приписи, які спрямовані на регулювання фінансових відносин [2, с. 5].

Податкове законодавство, як правило, не містить чітких і системних правил договірного регулювання відносин у сфері оподаткування, як це і властиво сфері публічного права. Однак з метою встановлення справедливого порядку оподаткування, за якого врівноважуються інтереси держави та платника податків, податкові норми повинні містити однозначні й зрозумілі інструменти правового регулювання.

Правове регулювання договорів про попереднє узгодження ціноутворення (далі – ДУЦ) у податковому праві має за основу комплексний підхід, що полягає в запозиченні та використанні цивільно-правових механізмів регламентації договірних зобов'язань в поєднанні з принципами, які вироблені в рамках публічного права. Зарахування таких договорів до категорії індивідуально-правового договору у фінансовому праві дає можливість його характеризувати як угоду за участю уповноважених державних органів, що закріплює погоджене волевиявлення сторін і містить обов'язкові для них індивідуальні приписи, спрямовані на регулювання фінансових відносин. Такі договори належать до юридичних фактів, що є основою виникнення, зміни чи припинення фінансових правовідносин [2, с. 20; 4, с. 28].

Сьогодні відсутня загально визнана теоретична позиція, що роз'яснює правову природу окресленого вище договору. Однак на національному рівні ДУЦ розглядається як комплексне поєднання цивільно-правових механізмів регламентації договірних зобов'язань і рецепції правового змісту принципів, які вироблені в межах інших правових систем, а також є універсальною моделлю побудови правових норм про попереднє ціноутворення у світовій практиці [4, с. 27; 5, с. 92].

Взаємодія зазначених вище складників дає змогу в процесі виявлення сутності й правової природи ДУЦ урахувати ознаки договору як цивільно-правової угоди з узяттям до уваги особливостей предмета правового регулювання податкового права.

Характеристика договору як зобов'язального правовідношення має наслідком виокремлення притаманних йому властивостей, а саме: а) укладення договору зумовлює встановлення юридичного зв'язку між його учасниками; б) змістом договірного зв'язку є виконання дій, які призводять до досягнення мети учасників договору, задоволення їхніх інтересів; в) договір передбачає правовий режим поведінки осіб у межах зв'язку, що виник між ними, визначає вимоги до порядку й послідовності здійснення необхідних дій його суб'єктами; г) договір виникає в результаті добровільної (заснованої на вільному волевиявленні) згоди між його учасниками стосовно всіх його істотних умов; д) формальна рівність сторін договору як у виборі партнерів (за критеріями загального і взаємного інтересу або різних потреб), так і рівність сторін як партнерів; е) еквівалентний характер відносин між учасниками договору (здійснення дій однією особою передбачає зустрічну компенсацію, рівноцінну для другої особи); ж) змістом договору є умови, на яких він укладається, і взаємні вимоги партнерів (права й обов'язки); з) відносна автономність відносин між договірними сторонами в межах закону; и) універсальність; й) законодавче забезпечення договорів, яке надає їм юридичної сили; к) взаємна відповідальність сторін за невиконання або неналежне виконання прийнятих зобов'язань [6, с. 11–12].

Наявність специфічних особливостей договорів у публічній сфері зумовлена, по-перше, своєрідністю природи публічно-правових відносин, що впливає на консерватизм їх формального закріплення; по-друге, поєднанням імперативного й диспозитивного методів правового регулювання; по-третє, специфічним колом учасників (однією зі сторін завжди є орган державної влади або місцевого самоврядування). Тому до ознак публічного договору у фінансовому праві можна зарахувати такі: а) згода сторін з усіх істотних умов договору; б) добровільність укладення; в) формальна рівність сторін, однією з яких є орган державної влади чи місцевого самоврядування; г) публічний інтерес, що виявляється в концентрованому вираженні загальносоціальних потреб і прагнень; д) особлива процедура укладення та формалізація; е) державно-правовий примус, що забезпечує виконання договору.

На думку О. Горлової, такі ознаки, як свобода договору й рівність сторін, не є обов'язковими для публічного договору, оскільки не впливають на його сутність та узгодження волі сторін. Водночас обов'язок однієї сторони звітувати за свої дії перед іншою особою, якій кореспондується право та обов'язок другої здійснювати контроль, може бути ще однією умовою публічного договору [7, с. 13].

Договори у вітчизняному податковому праві можуть мати такі особливості: а) спрямовані на регулювання відносин у сфері справляння податків і зборів, а також здійснення податкового контролю; б) укладаються платником податків, з однієї сторони, та контролюючим органом у сфері оподаткування (або підлягають реєстрації в ньому); в) є основою для виникнення або зміни податкових відносин; г) містять правові приписи, які є нормами податкового права. Їх не можна зарахувати ні до категорії нормативно-правових, ні до категорії приватноправових інструментів.

Як і в нормативно-правовому договорі, у внутрішньодержавному договорі в податковій сфері однією зі сторін є публічний суб'єкт (уповноважений контролюючий орган), водночас вищезгаданий вид договору не містить приписів загального характеру.

Однією з відмінностей приватноправового договору та договору у сфері оподаткування є свобода, якою наділені його сторони. Установлення умов, виходячи з розсуду учасників правовідносин, є виявом принципу свободи договору. Податкові норми договірної природи зумовлюють наявність такої можливості, крім обов'язкового переліку їх умов. Договори в податковому праві надають платнику

податків певну свободу у виборі поведінки, однак у чітко окреслених питаннях і визначених межах. Як влучно зауважує Г. Мухамадєєва, ні платник податків, ні податкове відомство не мають необмежених правомочностей щодо укладення податкових договорів [8]. Разом із тим Д. Бахрах рівність сторін у публічно-правовому договорі тлумачить не як рівність в обсязі прав та обов'язків сторін правовідносин, а як наявність рівних можливостей впливати на долю останніх, їх виникнення, зміну чи припинення [9, с. 247].

Процес ведення переговорів щодо можливості укладення ДУЦ має за основу аналогічну процедуру в межах цивільного права. Однак формалізованість і наказовий характер норм податкового права, що виражається в обов'язковості й послідовності відповідних стадій, виключає можливість їх видозміни.

Ураховуючи перераховані вище властивості договірного регулювання окресленого різновиду суспільних відносин, можна виокремити такі характерні риси ДУЦ:

- є угодою між платником податків і контролюючим органом у сфері оподаткування;
- спрямовується на регулювання суспільних відносин у сфері справляння податків і зборів і тягне за собою відповідні юридичні наслідки для сторін;
- складається з індивідуальних приписів, в основі яких закладено приватний інтерес, що має публічне значення;
- має предметом свого регулювання порядок визначення цін і/або застосування методів ціноутворення в контрольованих операціях;
- укладається через багатостадійну процедуру, що чітко визначається в нормативному порядку;
- має особливий порядок виконання та припинення дії;
- має письмово формалізований характер;
- передбачає обов'язкове виконання сторонами умов договору та взаємну відповідальність сторін за невиконання чи неналежне виконання своїх зобов'язань.

Ще однією особливістю відносин, що впливають із ДУЦ, є наявність у них іноземного елемента, що передбачено вимогами вітчизняного податкового законодавства, оскільки пп. 39.2.1.1 пп. 39.2.1 п. 39.1 Податкового кодексу України (далі – ПК України) встановлює, що до контрольованих операцій належать [10]: господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами-нерезидентами; зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів і/або послуг через комісіонерів-нерезидентів; господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які зареєстровані в державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України відповідно до пп. 39.2.1.2 пп. 39.2.1 п. 39.2 ст. 39 ПК України, або які є резидентами цих держав; господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, і/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи.

На підставі рівня залученості компетентних органів держави (держав) резидентства сторони (сторін) контрольованих операцій як у світовій практиці, так і в Україні виокремлюють три види ДУЦ. Так, можливі випадки укладення ДУЦ між компетентними органами конкретної держави та платником податків, який є резидентом такої держави, однак компетентні органи, які представляють державу (держави) резидентства іншої сторони (сторін) контрольованих операцій, не залучаються. Використання подібного підходу на практиці не усуває ризик подвійного оподаткування, а тому експерти ОЕСР у рамках процедури укладення ДУЦ одностороннього характеру рекомендують в обов'язковому порядку повідомляти компетентні органи держави (держав) резидентства іншої сторони (сторін) контрольованих операцій з метою своєчасного

усунення ризику подвійного оподаткування з використанням потенціалу процедури взаємного узгодження (параграф 4.140 Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для ТНК та податкових служб [11, с. 200]).

З метою усунення ризику подвійного оподаткування оптимальним може бути використання ДУЦ дво- й багатостороннього характеру, укладення яких передбачає залучення компетентних органів держав резидентства сторін у контрольованих операціях.

Договір, який має двосторонній характер, на відміну від ДУЦ одностороннього характеру, передбачає активне залучення компетентних органів держав резидентства сторін контрольованих операцій на основі передбачених міжнародними податковими договорами процедур взаємного узгодження в процес розробки та прийняття положень ДУЦ, що сприяє належному забезпеченню інтересів як платників податків, які є сторонами контрольованих операцій, так і їхніх держав резидентства.

ДУЦ багатостороннього характеру, у свою чергу, відрізняється тим, що процес укладення такого договору передбачає участь компетентних органів більше ніж двох держав на основі процедури взаємного узгодження в міжнародних податкових договорах.

Крім того, до особливостей ДУЦ як форми договірного регулювання податкових відносин порівняно з іншими видами такого договірного регулювання (наприклад, договори про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань) можна зарахувати те, що предметом у цьому випадку є не минулі операції платника податків, а майбутні. На думку експертів ОЕСР, ДУЦ наділені також особливостями, які відрізняють їх від адміністративних рішень, прийнятих за результатами розгляду звернення платника податків з того чи іншого питання щодо тлумачення чи застосування податкового законодавства (*private rulings*) (параграф 4.143 Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб [11, с. 201]).

За вітчизняним податковим законодавством (пп. 39.6.1 п. 39.6 ст. 39 ПК України), предметом ДУЦ можуть бути:

- види та/або перелік товарів (робіт, послуг), що є предметом контрольованих операцій;
- методи або комбінація методів установлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки»;
- перелік джерел інформації, які передбачається використати для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»;
- строк, на який узгоджуються ціни в контрольованих операціях;
- допустиме відхилення від установленого рівня економічних умов здійснення контрольованих операцій;
- порядок, строки подання й перелік документів, які підтверджують дотримання узгоджених цін у контрольованих операціях.

Цей перелік питань не є закритим, тому інші умови попереднього узгодження ціноутворення в контрольованих операціях визначаються самими сторонами. ПК України лише в загальних рисах окреслює предметне коло цього виду договору у сфері оподаткування, а порядок його укладення, структура й типова форма мають міститися в підзаконних нормативно-правових актах, зокрема Порядку попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній і багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 17.07.2015 № 504 [12].

У Настановах ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для ТНК та податкових служб зазначається, що під ДУЦ розуміють угоду, яка визначає на етапі, що передують контрольованим операціям, відповідний набір критері-

їв (наприклад, метод, параметри зіставності й відповідні коригування, критичні порушення щодо майбутніх подій) для визначення трансфертного ціноутворення за зазначеними операціями (параграф 4.134). Однак указується на те, що точність і надійність прогнозованих результатів майбутніх дій залежить від фактичного матеріалу й умов кожної справи (параграф 4.139). Податкові відомства з метою укладення ДУЦ можуть додатково покладатися на внутрішні (всередині країни) повноваження щодо адміністрування податків. У деяких юрисдикціях ухвалюються спеціальні рекомендації адміністративного чи нормативного характеру, у яких описуються оптимальні режими для укладених угод і доцільна методологія ціноутворення (параграф 4.151) [11, с. 198–204].

ДУЦ є інструментом, який сприяє вирішенню складних ситуацій, що виникають у результаті реалізації законодавчих вимог щодо дотримання відповідності принципу «витагнутої руки», та має низку переваг: усунення невизначеності за рахунок підвищення передбачуваності податкового режиму для майбутніх контрольованих операцій; підтримка партнерського діалогу контролюючого органу і платника податків із найскладніших питань трансфертного ціноутворення; запобігання витратним і тривалим за часом адміністративним і судовим процедурам, пов'язаним зі спорами у сфері трансфертного ціноутворення; зниження або навіть усунення можливості виникнення подвійного оподаткування у випадку розбіжностей в оцінюванні контрольованих операцій компетентними органами держав резидентства сторін таких

операцій; підвищення рівня компетентності кадрового забезпечення контролюючого органу за рахунок поглиблення та розширення знань його співробітників щодо особливостей трансфертного ціноутворення в конкретних галузях промисловості.

Використання договірної форми взаємовідносин між платниками податків і контролюючими органами має тривалу історію у світовій практиці. Можливість використання подібного формату існує й в Україні та не обмежується лише ДУЦ. Про це свідчить, зокрема, можливість укладення договорів про розстрочення й відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу (ст. 100 ПКУ України) або про визнання електронних документів (ст. 49 ПКУ України). Можна погодитися з думкою А. Балакіної, що метод диспозитивності свідчить про перехід від примату публічної форми власності до пошуку компромісу між державними та приватними інтересами, однак питання про існування такого окремого різновиду договорів, як договір у податковому праві, на тепер є малодослідженими [13, с. 35].

**Висновки.** Отже, можна констатувати той факт, що договори у сфері оподаткування є новим і динамічним правовим інститутутом, який об'єднує норми, спрямовані на регулювання податкових відносин, що виникають між платником податків та уповноваженим контролюючим органом. Податкові договірні відносини характеризуються симбіозом імперативних і диспозитивних засад, причому за значної переваги перших. Основним призначенням таких договорів є узгодження публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Рукавишникова И.В. Метод финансового права : автореф. дисс. ... докт. юрид. наук : спец. 12.00.14 / И.В. Рукавишникова. – Саратов, 2004. – 50 с.
2. Еремин С.Г. Договор в финансовом праве : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / С.Г. Еремин. – М., 2008. – 22 с.
3. Солдатенко О.В. Договоры в финансовом праве / О.В. Солдатенко // Договор в публичном праве : сб. науч. ст. / под ред. Е.В. Гриценко, Е.Г. Бабелюк. – М. : Волтерс Клувер, 2009. – 268 с.
4. Арбенин В.В. Правовая природа договоров, заключаемых между налогоплательщиками и налоговыми органами : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.04 / В.В. Арбенин. – М., 2016. – 31 с.
5. Селезень П.О. Институт договоров про попереднє узгодження ціноутворення та можливі напрями його вдосконалення в Україні / П.О. Селезень // Юриспруденція в теорії та практиці: питання вдосконалення правової грамотності : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Запоріжжя, 24–25 лютого 2017 р. – Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2017. – С. 92–94.
6. Пархоменко Н.М. Джерела права: проблеми теорії та методології : [монографія] / Н.М. Пархоменко ; Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. – К. : Юридична думка, 2008. – 335 с.
7. Горлова Е.Н. Публичные договоры, их виды и роль в финансовом праве / Е.Н. Горлова // Финансовое право. – 2010. – № 3. – С. 13–17.
8. Мухаммадеева Г.А. Понятие и особенности соглашений в налоговом праве / Г.А. Мухаммадеева // Аналитический портал. Отрасли права [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/5358>
9. Бахрах Д.Н. Очерки теории российского права / Д.Н. Бахрах. – М. : НОРМА, 2008. – 288 с.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/nk/>.
11. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2017. – Paris : OECD Publishing, 2017. – 608 p.
12. Порядок попереднього узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, за результатами якого укладаються договори, що мають односторонній, двосторонній та багатосторонній характер, для цілей трансфертного ціноутворення : Постанова Кабінету Міністрів України від 17.07.2015 № 504 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/504-2015-%D0%BF>.
13. Балакина А.П. Частные и публичные субъекты в налоговом праве: вопросы взаимодействия / А.П. Балакина // Налоги и налогообложение. – 2005. – № 2. – С. 35–37.