

ФІНАНСОВО-ПРАВОВИЙ ДОГОВІР ЯК ФОРМА ОБМЕЖЕНОЇ РЕЖИМНОЇ ВАРІАТИВНОСТІ У СФЕРІ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

МОЖАРОВСЬКА Наталія Олегівна - к.ю.н., доцент, професор кафедри публічного права, факультету права та міжнародних відносин Київського столичного університету імені Бориса Грінченка

ORCID: 0009-0000-5407-7298

УДК 347.73:347.44

DOI: <https://doi.org/10.71404/LAW.UA.2026.1.94>

У статті досліджено правову природу фінансово-правового договору як особливої форми обмеженої режимної варіативності у сфері публічних фінансів. Обґрунтовано, що використання договірних і погоджувальних конструкцій у фінансово-правовому регулюванні не змінює його імперативної природи та не свідчить про перехід до приватноправової автономії волі. Доведено, що договірність у сфері публічних фінансів має похідний, реалізаційний і нормативно зумовлений характер, оскільки функціонує в межах встановленого законом фінансово-правового режиму.

Акцентовано увагу на тому, що фінансово-правовий договір не породжує первинного фінансового обов'язку, не змінює його зміст на розсуд сторін і не формує альтернативного порядку руху публічних коштів поза законом. Його призначення полягає в індивідуалізації порядку реалізації імперативно визначеного фінансово-правового припису, конкретизації прав, обов'язків, процедур або умов виконання фінансового обов'язку в межах компетенції уповноваженого суб'єкта та публічного фінансового інтересу.

На прикладі міжнародного оподаткування показано, що погоджувальні процедури виконують координаційну та режимотвірну функцію, забезпечуючи узгодження податкових юрисдикцій, запобігання подвійному оподаткуванню, однаковість тлумачення міжнародних податкових договорів і правову визначеність. Водночас такі процедури не змінюють змісту податкового обов'язку волею сторін, а забезпечують його належну реалі-

зацію у транскордонних відносинах. Розстро-чення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу розглянуто як приклад внутрішньодержавної погоджувальної конструкції, що трансформує часовий порядок виконання податкового обов'язку, але не припиняє і не змінює його предметного змісту.

Запропоновано авторське визначення фінансово-правового договору як передбаченої фінансово-правовими нормами індивідуалізованої погоджувальної форми реалізації публічного фінансового інтересу, за допомогою якої в межах встановленої законом компетенції конкретизуються права, обов'язки, процедури або умови виконання імперативно визначеного фінансового припису. Зроблено висновок, що фінансово-правовий договір є не альтернативою імперативному методу, а засобом підвищення адаптивності фінансово-правового режиму за умови його підпорядкованості законності, прозорості, контрольованості та цільовому характеру руху публічних фінансових ресурсів.

Ключові слова: фінансово-правовий договір; публічні фінанси; фінансово-правовий режим; обмежена режимна варіативність; договірність; погоджувальні процедури; імперативний метод; публічний фінансовий інтерес; податковий обов'язок; міжнародне оподаткування.

Постановка проблеми

Сучасний розвиток фінансово-правового регулювання характеризується ускладненням юридичних засобів впливу на відноси-

ни у сфері публічних фінансів. Традиційно фінансове право розглядається як галузь публічного права, для якої визначальними є імперативний метод регулювання, владно-майновий характер правовідносин та нормативна зумовленість руху публічних коштів. Саме закон визначає підстави виникнення фінансових обов'язків, компетенцію уповноважених суб'єктів, порядок формування, розподілу й використання публічних фінансових ресурсів, а також юридичні наслідки порушення встановлених приписів.

Водночас у сучасній фінансово-правовій практиці дедалі більшого значення набувають договірні та погоджувальні конструкції. Вони застосовуються у податкових, бюджетних, боргових, міжнародно-фінансових та інших відносинах, пов'язаних із рухом публічних коштів. Такі конструкції дають змогу індивідуалізувати порядок реалізації фінансово-правових приписів, узгоджувати окремі процедурні параметри виконання фінансових обов'язків, забезпечувати координацію між публічними суб'єктами та враховувати особливості конкретної фінансової ситуації.

З огляду на це особливого значення набуває з'ясування правової природи фінансово-правового договору. Використання договірної форми у сфері публічних фінансів не може автоматично ототожнюватися з приватноправовою автономією волі або розглядатися як свідчення послаблення імперативного методу фінансового права. Договірність у цій сфері має іншу функціональну спрямованість: вона не створює первинного фінансового обов'язку, не змінює його зміст на розсуд сторін і не формує альтернативного порядку руху публічних коштів поза законом.

Саме тому фінансово-правовий договір доцільно розглядати як спеціальну форму обмеженої режимної варіативності, що функціонує в межах імперативно визначеного фінансово-правового режиму. Такий підхід дає змогу визначити місце договірних конструкцій у механізмі фінансово-правового регулювання, окреслити межі їх допустимості, визначити критерії відмежування фінансово-правових договорів від інших договірних форм, пов'язаних із рухом пу-

блічних коштів, а також обґрунтувати їх підпорядкованість публічному фінансовому інтересу, законності, контрольованості й цільовому характеру руху публічних фінансових ресурсів.

Стан дослідження проблематики

Окремі аспекти договірних і погоджувальних конструкцій у сфері публічних фінансів уже були предметом наукової уваги в межах досліджень фінансового права, податкового права, міжнародного оподаткування та правового регулювання публічних фінансів. Водночас у науковій літературі такі конструкції переважно аналізуються крізь призму окремих правових інститутів або спеціальних процедур, що зумовлює необхідність їх подальшого осмислення в контексті фінансово-правового режиму.

Важливе значення для розуміння сучасних меж предмета фінансового права мають праці О. А. Музики-Стефанчук. Дослідниця обґрунтовує перехід від традиційного розуміння фінансового права до ширшого правового регулювання публічних фінансів, звертаючи увагу на фінансову діяльність не лише держави, а й інших суб'єктів, на яких покладено реалізацію публічних фінансових інтересів. У цьому контексті авторка аналізує відносини у сфері публічно-приватного партнерства, публічних закупівель, фінансування публічних потреб за рахунок небюджетних коштів, а також залучення ресурсів міжнародних організацій та іноземних держав [1].

Теоретико-методологічне значення для характеристики публічної природи фінансово-правового регулювання мають положення, викладені у підручнику з фінансового права за редакцією Т. Є. Кагановської та М. П. Кучерявенка. У цьому джерелі фінансове право розглядається як галузь публічного права, предметом якої є владно-майнові відносини, пов'язані з формуванням, розподілом і використанням публічних грошових фондів. Такий підхід є важливим для з'ясування того, що договірні та погоджувальні конструкції у сфері публічних фінансів не змінюють публічно-правової природи відповідних відносин, а функціонують у межах імперативно визначеного фінансово-правового регулювання [2].

Безпосередньо проблематиці договору у фінансово-правовому регулюванні присвячено дослідження О. В. Макух. Авторка характеризує договір як нетиповий для фінансового права юридичний факт, який впливає на динаміку фінансових правовідносин, забезпечуючи перехід від загально-го нормативного припису до індивідуалізованої моделі реалізації прав та обов'язків конкретних учасників. Особливу увагу дослідниця приділяє розстроченню та відстроченню податкового боргу, підкреслюючи, що платник самостійно вирішує, чи скористатися передбаченою законом можливістю, тоді як контролюючий орган діє в межах імперативно встановлених підстав [3, с. 73–77].

Вагомий внесок у розроблення питання правового договору як джерела фінансового права зроблено О. О. Дмитрик. Дослідниця розмежовує нормативні фінансово-правові договори, здатні виступати джерелами права, та індивідуальні договори як юридичні факти, що мають визначеного адресата, одноразове застосування і припиняють свою дію після реалізації їх умов. Такий підхід має важливе значення для розмежування нормативного та індивідуального рівнів договірної регуляції у сфері публічних фінансів [4, с. 167–173].

Окремий напрям досліджень пов'язаний із міжнародним оподаткуванням і договірними механізмами усунення подвійного оподаткування. І. Олендер аналізує сутність подвійного оподаткування, його транскордонну природу, співвідношення податкової юрисдикції держави джерела доходу та держави резидентства, а також практику Верховного Суду щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування. У межах цього підходу особливого значення набувають питання тлумачення міжнародних податкових договорів, використання Модельної конвенції ОЕСР та коментарів до неї, критерії бенефіціарного отримувача доходу, постійного представництва і співвідношення юридичної форми та економічної сутності операції [5].

Практичний аспект розвитку міжнародного податкового регулювання відображено також в аналітичних матеріалах щодо

удосконалення правил міжнародного оподаткування в Україні. У них акцентовано увагу на послідовній інтеграції до податкового законодавства правил трансфертного ціноутворення, контрольованих іноземних компаній, визначення бенефіціарного отримувача доходу, міжнародного обміну податковою інформацією, запобігання зловживанню міжнародними договорами та протидії розмиванню податкової бази. Ці матеріали демонструють, що погоджувальні та координаційні процедури у міжнародному оподаткуванні дедалі більше впливають на структуру національного податково-правового режиму [6].

Отже, наявні наукові та аналітичні джерела створюють достатнє підґрунтя для дослідження окремих проявів договірності у фінансовому праві, однак не вичерпують питання про її режимну природу. У працях учених розкрито публічну природу фінансового права, розширення предмета правового регулювання публічних фінансів, значення договору як юридичного факту, розмежування нормативних та індивідуальних фінансово-правових договорів, а також особливості договірної координації у міжнародному оподаткуванні. Водночас потребує подальшого обґрунтування розуміння фінансово-правового договору як форми обмеженої режимної варіативності, що функціонує в межах імперативного фінансово-правового режиму та забезпечує індивідуалізацію реалізації публічного фінансового інтересу.

Мета і завдання дослідження

Метою статті є обґрунтування фінансово-правового договору як форми обмеженої режимної варіативності у сфері публічних фінансів, визначення його правової природи, функціонального призначення та меж застосування в умовах збереження імперативного характеру фінансово-правового регулювання.

Для досягнення цієї мети поставлено такі завдання:

- з'ясувати співвідношення імперативного методу фінансово-правового регулювання та договірних і погоджувальних конструкцій;

- охарактеризувати договір у фінансовому праві як засіб індивідуалізації реалізації фінансово-правового припису;

- розкрити особливості погоджувальних процедур у сфері міжнародного оподаткування та їх значення для координації податкових юрисдикцій;

- визначити функціональні можливості й ризики використання договірної форми у сфері публічних фінансів;

- сформулювати авторське розуміння фінансово-правового договору;

- окреслити критерії його відмежування від цивільно-правових договірних конструкцій, пов'язаних із рухом публічних коштів.

Наукова новизна дослідження

Наукова новизна дослідження полягає в обґрунтуванні фінансово-правового договору як спеціальної форми обмеженої режимної варіативності у сфері публічних фінансів. Такий підхід дає змогу відійти від спрощеного розуміння договору як прояву приватноправової автономії волі та розглядати його як юридичний засіб індивідуалізації виконання імперативно визначеного фінансово-правового припису.

Дістало подальшого розвитку положення про те, що договірні та погоджувальні конструкції у фінансовому праві не змінюють публічно-правової природи відповідних відносин і не утворюють самостійної альтернативи імперативному методу регулювання. Вони функціонують усередині фінансово-правового режиму, забезпечуючи процедурну адаптацію загального нормативного припису до обставин конкретного правовідношення.

Уточнено функціональні межі фінансово-правового договору. Обґрунтовано, що його допустимість, зміст і юридичні наслідки мають безпосередньо впливати з нормативного дозволу, компетенції уповноваженого суб'єкта та публічного фінансового інтересу. Відтак фінансово-правовий договір не породжує первинного фінансового обов'язку, не змінює його зміст на розсуд сторін, а конкретизує порядок, процедуру або умови реалізації вже встановленого законом фінансового припису.

Запропоновано авторське визначення фінансово-правового договору як передбаченої фінансово-правовими нормами індивідуалізованої погоджувальної форми реалізації публічного фінансового інтересу, за допомогою якої в межах установленого законом компетенції конкретизуються права, обов'язки, процедури або умови виконання імперативно визначеного фінансового припису.

Обґрунтовано, що договірність у фінансово-правовому режимі має реалізаційний, а не установчий характер. Вона є проявом не диспозитивності у приватноправовому розумінні, а нормативно обмеженої варіативності способів реалізації фінансово-правового припису, межі якої визначаються законом, публічним фінансовим інтересом, вимогами законності, цільового використання, прозорості та контрольованості руху публічних фінансових ресурсів.

Виклад основного матеріалу

Фінансово-правове регулювання традиційно ґрунтується на імперативному методі, що зумовлено публічною природою відносин у сфері формування, розподілу та використання публічних грошових фондів. У таких відносинах держава, територіальна громада або інший уповноважений публічний суб'єкт не лише бере участь у русі фінансових ресурсів, а й нормативно організовує його, визначаючи обов'язкові межі поведінки учасників, підстави виникнення фінансових обов'язків, процедури їх виконання та юридичні наслідки порушення встановлених приписів. Саме тому фінансове право не може бути зведене до регулювання майнового обороту в загальному приватноправовому розумінні, оскільки його предмет становлять владно-майнові відносини, безпосередньо пов'язані із забезпеченням публічних фінансових потреб [2, с. 8–13].

Водночас імперативний характер фінансово-правового регулювання не виключає використання договірних і погоджувальних конструкцій. Їх поява зумовлена ускладненням відносин у сфері публічних фінансів, необхідністю індивідуалізації виконання фінансово-правових приписів, координації дій уповноважених суб'єктів, а також адап-

тації загальних нормативних моделей до конкретних фінансових ситуацій. Однак сам факт використання договірної форми ще не свідчить про зміну природи відповідних відносин або про перехід фінансового права до приватноправових засад.

Договірна форма у сфері публічних фінансів має похідний і функціонально обмежений характер. Вона не створює первинного фінансового обов'язку, не визначає на розсуд сторін зміст публічного фінансового інтересу і не формує альтернативного порядку руху публічних коштів поза законом. Її призначення полягає в індивідуалізації, процедурному оформленні або узгодженні окремих умов реалізації вже встановленого фінансово-правового припису. Тому договірність у фінансовому праві доцільно розглядати не як прояв автономії волі у приватноправовому значенні, а як спеціальний інструмент, що функціонує всередині імперативно визначеного фінансово-правового режиму.

Показовим прикладом поєднання імперативності та погоджувальних елементів є сфера міжнародного оподаткування. Узгодження національного податкового законодавства з міжнародними податковими зобов'язаннями формує особливу конфігурацію режимного регулювання, у межах якої міжнародні стандарти не лише доповнюють внутрішньодержавні приписи, а й зумовлюють їх структурну трансформацію. Для України це виявляється, зокрема, у послідовній інтеграції до податкового законодавства правил трансфертного ціноутворення, правил щодо контрольованих іноземних компаній, визначення бенефіціарного отримувача доходу, міжнародного обміну податковою інформацією, запобігання зловживанню міжнародними договорами та протидії розмиванню податкової бази [6].

Найвиразніше така взаємодія виявляється у правовому регулюванні усунення подвійного оподаткування. У презентаційних матеріалах І. Олендера, підготовлених для Верховного Суду, на слайдах 4–10 акцентовано увагу на тому, що подвійне оподаткування виникає внаслідок одночасної реалізації двох суверенних податкових юрисдикцій: держави джерела доходу та держави

резидентства платника. Саме тому усунення подвійного оподаткування потребує не лише внутрішньодержавного нормативного регулювання, а й договірного розподілу податкових повноважень між державами, визначення методів звільнення або зарахування податку, сплаченого за кордоном, а також узгодженого тлумачення положень відповідних міжнародних договорів [5].

У цьому контексті міжнародний податковий договір виконує не приватноправову, а публічно-правову режимотвірну функцію. Він розмежовує податкову компетенцію договірних держав, установлює критерії резидентства, правила оподаткування окремих видів доходів, механізми усунення подвійного оподаткування та процедури взаємного узгодження. Водночас його положення застосовуються у системному зв'язку з національним законодавством, яке конкретизує зміст податкового обов'язку, процедури адміністрування, контролю та судового захисту. Отже, міжнародний і національний рівні податкового регулювання утворюють взаємопов'язану режимну конструкцію, у якій кожен рівень виконує власне функціональне призначення.

Погоджувальні конструкції у міжнародному оподаткуванні мають іншу правову природу, ніж приватноправовий договір між юридично рівними учасниками. Йдеться не про свободу визначення самого податкового обов'язку, а про процедурну координацію компетенції, способу застосування норми або оцінки конкретної трансфертної операції. До таких конструкцій належать процедура взаємного узгодження між компетентними органами держав, попереднє узгодження ціноутворення у контрольованих операціях, міжнародний обмін податковою інформацією та інші механізми адміністративної координації. Їх розвиток підтверджує, що поява погоджувальних елементів у фінансово-правовій сфері не означає переходу від субординації до юридичної рівності учасників, а свідчить про ускладнення імперативного режиму за рахунок координаційних і процедурно-консенсуальних засобів [6].

Таким чином, міжнародне оподаткування демонструє, що договірні та погоджу-

вальні засоби у фінансово-правовому регулюванні не руйнують імперативний каркас відповідного режиму. Вони забезпечують узгодження податкових юрисдикцій, запобігання подвійному оподаткуванню, усунення суперечностей у тлумаченні та підвищення правової визначеності, але не дозволяють учасникам довільно змінювати зміст податкового обов'язку. Саме в цьому виявляється їхня режимна природа: вони функціонують як інструменти координації та індивідуалізації реалізації владного фінансово-правового припису, залишаючись формою обмеженої режимної варіативності.

Подальший аналіз договірних конструкцій у фінансово-правовому регулюванні потребує з'ясування їх функціонального призначення. Договір у сфері публічних фінансів не може розглядатися як автономна форма вільного погодження волі сторін, оскільки його допустимість, зміст і юридичні наслідки мають безпосередньо впливати з нормативного дозволу, компетенції уповноваженого суб'єкта та публічного фінансового інтересу. Його значення полягає насамперед у переході від загального нормативного припису до індивідуалізованої моделі реалізації прав та обов'язків конкретних учасників фінансових правовідносин.

Саме в цьому О. В. Макух убачає значення договору як юридичного факту, що забезпечує не лише виникнення, зміну або припинення фінансових правовідносин, а й переведення закріпленої законом правосуб'єктності у площину конкретних суб'єктивних прав і кореспондуючих обов'язків. Такий підхід дає змогу розглядати договір не як альтернативу імперативному регулюванню, а як засіб конкретизації вже встановленої законом фінансово-правової моделі [3, с. 73–75].

Позитивний потенціал фінансово-правового договору полягає у здатності конкретизувати законодавчо визначений порядок руху публічних коштів з урахуванням особливостей певної фінансової ситуації, статусу учасників, строків, обсягів і цільового призначення ресурсів. У такий спосіб він забезпечує гнучкість фінансово-правового регулювання, узгодження загальних вимог закону з обставинами конкретного

правовідношення та ефективнішу реалізацію фінансової компетенції уповноважених суб'єктів. Водночас така гнучкість не є проявом повної диспозитивності, оскільки межі договірної поведінки наперед визначаються законом, а договір лише індивідуалізує передбачену ним модель.

Разом із тим використання договірної форми у сфері публічних фінансів пов'язане з певними ризиками. За відсутності чітких нормативних критеріїв воно може спричинити нерівномірність правозастосування, відмінності у правовому становищі суб'єктів, неоднакову практику реалізації фінансових повноважень і зниження рівня правової визначеності. Надмірна індивідуалізація умов здатна призвести до фактичної підміни законодавчого регулювання договором або виходу публічного суб'єкта за межі компетенції, що у сфері руху публічних коштів створює загрозу єдності бюджетної, податкової чи боргової політики та ускладнює контроль за цільовим використанням ресурсів.

Важливе значення для визначення місця договору в механізмі фінансового права має розмежування нормативних та індивідуальних договорів. О. О. Дмитрик обґрунтовано розмежовує нормативні фінансово-правові договори як джерела права та індивідуальні договори як юридичні факти, що мають визначеного адресата, одноразове застосування та припиняють дію після реалізації їх умов. Такий підхід дає змогу уникнути змішування нормативного й індивідуального рівнів регулювання та чіткіше визначити функціональні межі договірності у фінансовому праві [4, с. 170, 172–173].

Зазначене дає підстави оцінювати фінансово-правовий договір не через протиставлення імперативного й договірного способів регулювання, а через визначення його функціональних меж у публічно-правовому режимі. Він може бути ефективним засобом індивідуалізації та процедурної конкретизації законодавчого припису лише за умови чіткої нормативної зумовленості, прозорості, контрольованості та підпорядкованості публічному фінансовому інтересу.

У цьому контексті потребує уточнення саме поняття фінансово-правового догово-

ру. Його не слід зводити виключно до угоди, обов'язковою стороною якої в кожному випадку виступає орган державної влади. Такий підхід надмірно звужує суб'єктний склад сучасних відносин у сфері публічних фінансів і не враховує можливості реалізації публічного фінансового інтересу органами місцевого самоврядування, публічними установами, спеціально уповноваженими суб'єктами, а також учасниками публічно-приватного партнерства та інших складних відносин у сфері публічних фінансів.

О. А. Музика-Стефанчук зазначає, що сучасне фінансове право охоплює не лише суспільні відносини, які виникають у процесі публічної фінансової діяльності, а й фінансову діяльність інших суб'єктів, на яких державою покладено завдання з реалізації публічних фінансових інтересів. До предмета фінансово-правового регулювання дослідниця відносить, зокрема, відносини у сфері публічно-приватного партнерства, публічних закупівель, фінансування публічних потреб за рахунок небюджетних коштів, а також залучення ресурсів міжнародних організацій та іноземних держав. Такий підхід свідчить про розширення традиційних меж предмета фінансового права та його адаптацію до сучасних форм організації й фінансування публічної діяльності [1, с. 261–264].

Отже, визначальною ознакою фінансово-правового договору є не сама формальна участь органу державної влади, а його нормативна зумовленість публічним фінансовим інтересом. Учасником такого договору з боку публічної сфери може виступати державний орган, орган місцевого самоврядування, інший носій спеціальної фінансової компетенції або суб'єкт, на якого законом покладено реалізацію конкретного публічного фінансового завдання. Водночас зміст публічного фінансового інтересу не вичерпується інтересами держави, а може охоплювати інтереси територіальних громад, публічних фондів, установ та інших носіїв публічної фінансової правосуб'єктності.

З огляду на це фінансово-правовий договір пропонується визначати як передбачену фінансово-правовими нормами індивідуалізовану погоджувальну форму реалізації публічного фінансового інтересу, за допомо-

гою якої в межах установленної законом компетенції конкретизуються права, обов'язки, процедури або умови виконання імперативно визначеного фінансового припису. Таке визначення відображає нормативну похідність договору, його функціональну підпорядкованість публічному фінансовому інтересу та обмеженість договірною розсуду учасників.

Саме тому договірність у фінансово-правовому режимі доцільно розглядати як обмежену режимну варіативність реалізаційного характеру. Вона не породжує первинного фінансового обов'язку, не змінює його зміст на розсуд сторін і не створює альтернативного порядку руху публічних коштів поза законом. Її призначення полягає у забезпеченні індивідуалізації способу виконання вже встановленого фінансово-правового припису в межах прямо передбаченого нормативного дозволу.

У системно-інтегративному вимірі використання фінансово-правового договору засвідчує не зміну публічно-правової природи фінансового регулювання, а ускладнення його інструментальної структури. Фінансово-правовий режим може охоплювати різні за зовнішньою формою юридичні засоби, якщо вони функціонально спрямовані на забезпечення законного, своєчасного, контрольованого та результативного руху публічних фінансових ресурсів. Тому договірні й погоджувальні конструкції виступають підпорядкованими елементами режимної організації, що підвищують її адаптивність, не змінюючи імперативних засад фінансово-правового впливу.

Найвиразніше співвідношення імперативних і погоджувальних засобів виявляється у податковому праві. Податковий обов'язок виникає безпосередньо на підставі закону, а його зміст не може бути довільно змінений домовленістю між платником податків і контролюючим органом. Водночас закон допускає застосування погоджувальних конструкцій щодо окремих параметрів виконання вже сформованого грошового зобов'язання. Відповідно до ст. 100 Податкового кодексу України розстроченням або відстроченням грошових зобов'язань чи податкового боргу є перенесення строків

їх сплати під проценти, розмір яких дорівнює розміру пені, визначеному Кодексом. Підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу є надання платником достатніх доказів існування обставин, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, а також економічного обґрунтування можливості погашення відповідних сум у майбутньому [7].

Застосування цієї конструкції не приписує податкового обов'язку й не змінює його предметного змісту, а лише трансформує часовий порядок виконання в межах установлених законом умов. Платник може ініціювати відповідну процедуру, проте не визначає самостійно її юридичних наслідків. Контролюючий орган також не виступає вільною договірною стороною, оскільки реалізує нормативно окреслену компетенцію та діє за наявності передбачених законом підстав. Отже, волевиявлення платника є передумовою застосування погоджувальної конструкції, але зміст прав і обов'язків учасників залишається імперативно визначеним.

Договірні та погоджувальні конструкції у податковому праві не утворюють самостійної альтернативи владному методу регулювання. Їх допустимість, зміст і юридичні наслідки безпосередньо визначаються податковим законодавством, тоді як волевиявлення учасників може реалізовуватися лише в установлених законом процедурних межах. Це зумовлено тим, що відповідно до статті 7 Податкового кодексу України елементи податку, зокрема платник податку, об'єкт і база оподаткування, ставка, порядок обчислення податку, податковий період, строк і порядок його сплати, мають нормативно визначений характер. Крім того, стаття 36 Податкового кодексу України закріплює податковий обов'язок як обов'язок платника обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку чи збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом. Відтак договірність у податково-правовому режимі є похідним засобом індивідуалізації порядку реалізації податкового обов'язку, який не змінює його підстав, змісту та публічно-правової спрямованості [7].

Отже, використання погоджувальної форми не змінює предмета фінансового права і владно-майнової природи відповідних відносин, а лише забезпечує процедурну організацію виконання імперативно визначеного фінансового припису. У цьому полягає сутність обмеженої режимної варіативності: вона допускає індивідуалізацію способу реалізації фінансового обов'язку, але не дозволяє змінювати його нормативну основу, публічно-правову спрямованість і контрольований характер виконання.

Водночас використання договірної форми у сфері публічних фінансів не дає підстав для ототожнення фінансово-правового договору з будь-яким договором, пов'язаним із рухом публічних коштів. У практиці публічної фінансової діяльності можуть застосовуватися як власне фінансово-правові договірні конструкції, так і цивільно-правові договори за участю публічних суб'єктів або з використанням бюджетних коштів. Однак сам факт участі держави, територіальної громади, бюджетної установи чи іншого публічного суб'єкта у договорі не змінює автоматично його галузевої природи.

Критерієм розмежування має бути не лише суб'єктний склад або джерело фінансування, а насамперед юридична якість участі публічного суб'єкта у відповідному правовідношенні. Якщо він діє як носій спеціальної фінансової компетенції та реалізує нормативно визначений публічний фінансовий інтерес, договір може набувати фінансово-правового значення. Якщо ж публічний суб'єкт вступає у майновий оборот на засадах юридичної рівності з контрагентом, відповідна договірна конструкція зберігає цивільно-правову природу, навіть коли її виконання пов'язане з публічними коштами.

Отже, фінансово-правовий договір не слід розчиняти у ширшому масиві договірних форм, що використовуються у сфері публічних фінансів. Його специфіка полягає у нормативній зумовленості публічним фінансовим інтересом, функціональний підпорядкованості імперативному фінансово-правовому режиму та спрямованості на індивідуалізацію реалізації вже встановленого законом фінансового припису.

Узагальнення наведеного дає підстави стверджувати, що фінансово-правовий договір не є способом заміщення імперативного регулювання приватноправовою договірною автономією, а виступає спеціальним засобом його індивідуалізованої реалізації. Його режимна природа виявляється у тому, що допустимість, зміст, процедура укладення та юридичні наслідки такого договору визначаються не вільним розсудом сторін, а фінансово-правовими нормами, компетенцією уповноваженого суб'єкта та публічним фінансовим інтересом. Саме тому фінансово-правовий договір доцільно розглядати як форму обмеженої режимної варіативності, яка підвищує адаптивність фінансово-правового регулювання, але не змінює його імперативного ядра, владно-майнової природи та спрямованості на законний, цільовий і контрольований рух публічних фінансових ресурсів.

Висновки

Проведене дослідження дає підстави стверджувати, що використання договірних і погоджувальних конструкцій у сфері публічних фінансів не змінює імперативної природи фінансово-правового регулювання. Такі конструкції не виступають альтернативою владному методу, не ґрунтуються на приватноправовій автономії волі та не створюють можливості для довільного визначення учасниками змісту фінансового обов'язку. Їх допустимість, зміст і юридичні наслідки мають нормативно зумовлений характер і визначаються законом, компетенцією уповноваженого суб'єкта та публічним фінансовим інтересом.

Фінансово-правовий договір доцільно розглядати як передбачену фінансово-правовими нормами індивідуалізовану погоджувальну форму реалізації публічного фінансового інтересу, за допомогою якої в межах установленій законом компетенції конкретизуються права, обов'язки, процедури або умови виконання імперативно визначеного фінансового припису. Його призначення полягає не у формуванні первинного фінансового обов'язку, а в індивідуалізації порядку реалізації вже встановленої законом моделі поведінки.

Договірність у фінансово-правовому режимі має реалізаційний, а не установчий характер. Вона є формою обмеженої режимної варіативності, що допускає процедурну адаптацію загального нормативного припису до конкретної фінансової ситуації, але не змінює його нормативної основи, публічно-правової спрямованості та контрольованого характеру виконання. Саме тому погоджувальні засоби у фінансовому праві функціонують не поза імперативністю, а всередині неї.

Приклад міжнародного оподаткування засвідчує, що погоджувальні процедури можуть виконувати координаційну та режимотвірну функцію, забезпечуючи узгодження податкових юрисдикцій, запобігання подвійному оподаткуванню, узгодженість тлумачення та правову визначеність. Водночас вони не змінюють змісту податкового обов'язку за волевиявленням сторін, а забезпечують його належну реалізацію у транскордонних відносинах.

Розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу також підтверджують похідний характер погоджувальних конструкцій у фінансовому праві. Вони не припиняють і не змінюють податкового обов'язку, а лише трансформують часовий порядок його виконання в межах установленій законом процедури. Волевиявлення платника має значення для ініціювання відповідного механізму, однак не визначає самостійно його юридичних наслідків.

Використання договірної форми у сфері публічних фінансів потребує розмежування власне фінансово-правових договорів і цивільно-правових договорів, пов'язаних із рухом публічних коштів. Визначальним критерієм такого розмежування є не лише суб'єктний склад або джерело фінансування, а юридична якість участі публічного суб'єкта у відповідному правовідношенні. Якщо він діє як носій спеціальної фінансової компетенції та реалізує публічний фінансовий інтерес, договір може набувати фінансово-правового значення; якщо ж публічний суб'єкт бере участь у майновому обороті на засадах юридичної рівності, договір зберігає цивільно-правову природу.

Отже, фінансово-правовий договір є не проявом відступу від імперативного методу, а засобом підвищення адаптивності фінансово-правового режиму. Його режимна природа полягає у підпорядкованості публічному фінансовому інтересу, законності, прозорості, контрольованості та цільовому характеру руху публічних фінансових ресурсів. Саме тому фінансово-правовий договір може розглядатися як форма обмеженої режимної варіативності у сфері публічних фінансів.

Література

1. Музика-Стефанчук О. А. Від фінансового права до правового регулювання публічних фінансів (національний, зарубіжний та міжнародний аспект). Юридичний науковий електронний журнал. 2022. № 6. С. 261–265. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-6/61>. URL: https://www.lsej.org.ua/6_2022/61.pdf (дата звернення: 15.12.2025).

2. Фінансове право : підручник / за ред. Т. Є. Кагановської та М. П. Кучерявенка ; Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна ; Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2022. 432 с. URL: https://pravo-izdat.com.ua/index.php?route=product/product/download&product_id=4800&download_id=1545 (дата звернення: 15.12.2025).

3. Макух О. В. Договір у фінансово-правовому регулюванні і його вплив на динаміку фінансових правовідносин. Право та інновації. 2016. № 4 (16). С. 73–77. URL: <https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2017/01/Makuch16.pdf> (дата звернення: 15.12.2025).

4. Дмитрик О. О. Правовий договір як джерело фінансового права. Вісник Академії правових наук України. 2008. № 4 (55). С. 167–173. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/dde41dfd-5043-4cb6-b58d-c666c0f2da8d/content> (дата звернення: 15.12.2025).

5. Олендер І. Усунення подвійного оподаткування. Сутність та практика Верховного Суду : презентаційні матеріали. Верховний Суд. 19 слайдів. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/2022_07_04_Olender.pdf (дата звернення: 15.12.2025).

6. Мапа удосконалення правил міжнародного оподаткування у податковому законодавстві України. AZONES. 16 березня 2026 р. URL: <https://azones.law/analytics/mapa-udoshkonalennya-pravyl-mizhnarodnogo-opodatkovannya-u-podatkovomu-zakonodavstvi-ukrayiny/> (дата звернення: 22.03.2026).

7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> (дата звернення: 22.03.2026).

References

1. Muzyka-Stefanchuk O. A. Vid finansovoho prava do pravovoho rehuliuвання publichnykh finansiv (natsionalnyi, zarubizhnyi ta mizhnarodnyi aspekt). Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal. 2022. № 6. S. 261–265. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-6/61>. URL: https://www.lsej.org.ua/6_2022/61.pdf [in Ukraine].

2. Finansove pravo : pidruchnyk / za red. T. Ye. Kahanovskoi ta M. P. Kucheriavenka ; Kharkivskiy natsionalnyi universytet imeni V. N. Karazina ; Natsionalnyi yurydychnyi universytet imeni Yaroslava Mudroho. Kharkiv : Pravo, 2022. 432 s. URL: https://pravo-izdat.com.ua/index.php?route=product/product/download&product_id=4800&download_id=1545 [in Ukraine].

3. Makukh O. V. Dohovir u finansovo-pravovomu rehuliuванні i yoho vplyv na dynamiku finansovykh pravovidnosyn. Pravo ta innovatsii. 2016. № 4 (16). S. 73–77. URL: <https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2017/01/Makuch16.pdf> [in Ukraine].

4. Dmytryk O. O. Pravovy dohovir yak dzherelo finansovoho prava. Visnyk Akademii pravovykh nauk Ukrainy. 2008. № 4 (55). S. 167–173. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/dde41dfd-5043-4cb6-b58d-c666c0f2da8d/content> [in Ukraine].

5. Olender I. Usunennia podviinoho opodatkovannia. Sutnist ta praktyka Verkhovnoho Sudu : prezentatsiini materialy. Verkhovnyi Sud. 19 slaidiv. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/2022_07_04_Olender.pdf (дата звернення: 15.12.2025).

new_folder_for_uploads/supreme/2022_prezent/2022_07_04_Olender.pdf[in Ukraine].

6. Мапа удосконалення правил мiжнародного оподаткування у податковому законодавствi Украiни. AZONES. 16 bereznia 2026 r. URL: <https://azones.law/analytics/mapa-udoskonallennya-pravyl-mizhnarodnogo-opodatkovannya-u-podatkovomu-zakonodavstvi-ukrayiny/> [in Ukraine].

7. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI // Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» / Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17> [in Ukraine].

Mozharovska N. O.

nmozharovskaya@gmail.com

**FINANCIAL-LEGAL CONTRACT
AS A FORM OF LIMITED REGIME
VARIABILITY IN THE FIELD OF PUBLIC
FINANCE**

The article examines the legal nature of a financial-legal contract as a special form of limited regime variability in the field of public finance. It is substantiated that the use of contractual and conciliatory constructions in financial-law regulation does not change its imperative nature and does not indicate a transition to private-law autonomy of will. It is proved that contractuality in the field of public finance has a derivative, implementation-oriented and normatively determined character, since it functions within the financial-law regime established by law.

Special attention is paid to the fact that a financial-legal contract does not generate a primary financial obligation, does not change its content at the discretion of the parties, and does not create an alternative procedure for the movement of public funds outside the law. Its purpose is to individualize

the procedure for implementing an imperatively defined financial-law prescription, as well as to specify the rights, obligations, procedures or conditions for fulfilling a financial obligation within the competence of the authorized entity and in accordance with the public financial interest.

Using international taxation as an example, the article demonstrates that conciliatory procedures perform a coordinating and regime-forming function by ensuring the coordination of tax jurisdictions, the prevention of double taxation, the uniform interpretation of international tax treaties, and legal certainty. At the same time, such procedures do not change the content of the tax obligation by the will of the parties, but ensure its proper implementation in cross-border relations. Installment payment and deferral of monetary obligations or tax debt are considered as examples of domestic conciliatory constructions that transform the temporal procedure for fulfilling a tax obligation, but do not terminate it or change its substantive content.

The article proposes the author's definition of a financial-legal contract as an individualized conciliatory form of realization of the public financial interest provided for by financial-law norms, through which, within the competence established by law, the rights, obligations, procedures or conditions for fulfilling an imperatively defined financial-law prescription are specified. It is concluded that a financial-legal contract is not an alternative to the imperative method, but a means of increasing the adaptability of the financial-law regime, provided that it remains subordinated to legality, transparency, controllability and the targeted nature of the movement of public financial resources.

Keywords: *financial-legal contract; public finance; financial-law regime; limited regime variability; contractuality; conciliatory procedures; imperative method; public financial interest; tax obligation; international taxation.*