

ЗАКОННІ ПРИВАТНІ ІНТЕРЕСИ У ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИНАХ ТА ЇХ ВІДМЕЖУВАННЯ ВІД ІНШИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Сахно Д. С.

Статтю присвячено аналізу законних приватних інтересів платників податків, конкретизації їх змісту, проведенню відмежувань від інших приватних інтересів, що виникають у платників податків, у тому числі тих, що викликають появу податкових зловживань та правопорушень. Висвітлено місце платників податків у податкових правовідносинах, указано на нерозривність зв'язку між обов'язками і правами як змісту податкових правовідносин. Здійснено розподіл приватних інтересів на законні й протиправні; надано рекомендації щодо запобігання зловживанням правами і податковим правопорушенням з боку платників податків.

Ключові слова: податкові правовідносини, приватні інтереси платників податків, законні приватні інтереси в оподаткуванні, зловживання у податковому праві, протиправні інтереси платників податків.

Статья посвящена анализу законных частных интересов налогоплательщиков, конкретизации их содержания, проведению отграничения от других частных интересов, возникающих у налогоплательщиков, в том числе вызывающих появление налоговых злоупотреблений и правонарушений. Освещено положение налогоплательщиков в налоговых правоотношениях, указано на неразрывность связи между обязанностями и правами как содержания налоговых правоотношений. Осуществлено распределение частных интересов на законные и противоправные; даны рекомендации по предотвращению злоупотреблений правами и налоговых правонарушений со стороны налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговые правоотношения, частные интересы налогоплательщиков, законные частные интересы в налогообложении, злоупотребления в налоговом праве, противоправные интересы налогоплательщиков.

The article is devoted to analysis of the legal private interests of taxpayers, concretization of their content, delimitation from other private interests of taxpayers, including those that cause the appearance of abuses of law and offenses in tax relations. The place of taxpayers in tax legal relations is highlighted, the indissolubility of the relationship between duties and rights as the content of tax legal relations is indicated. It is emphasized that in their aggregate, the tax rights and duties of taxpayers and their legitimate interests, which are not legally enshrined as the rights of taxpayers, constitute the legal status of taxpayers.

The ratio of legitimate interests of taxpayers to their rights and other interests is determined. Under the condition of the rule of law and action of the principle of equality of taxpayers, the most significant interests of taxpayers, which do not contradict the objective idea of the fairness of taxation, become secured by the rights of taxpayers and corresponding to them duties of the controlling bodies. The other part of the legitimate interests of taxpayers is not directly shaped as the rights of taxpayers, but it complements the legal status of the latter and is expressed in the spirit of law, being legitimate interests of taxpayers.

The distribution of private interests is provided by the groups of legitimate interests and unlawful interests. It is noted

that in pursuit of the goal of full realization of those legitimate interests of taxpayers which are constituted in the rights of taxpayers, such rights must necessarily be consolidated in the tax legislation together with the correspondent duties of the controlling bodies.

Recommendations on how to prevent abuse of law and tax offenses by taxpayers are given. It is concluded that transparency and unambiguousness of the national tax legislation becomes a guarantee of realization of both the legitimate interests of taxpayers and public interest of the whole society. Otherwise, taxpayers, as a means of defending their private interests, may initiate tax maneuvering with signs of abuse of their rights, which becomes illegal and harms the normal development of tax relations.

Key words: tax legal relations, private interests of taxpayers, legitimate private interests in taxation, abuses in tax law, unlawful interests of taxpayers.

Вступ. Існування податкових правовідносин неможливе без їх учасників і конкретизації змісту правовідносин у податково-правових нормах. Закономірно, що ключовими учасниками податкових правовідносин виступають контролюючі органи як уповноважений суб'єкт в оподаткуванні – з одного боку, та платники податків як зобов'язані суб'єкти – з іншого. Зміст податкових правовідносин характеризується нерозривністю зв'язку між правами одного суб'єкта податкових правовідносин та кореспондуючих їм обов'язків іншого. Своєю чергою вся динаміка податкових правовідносин від самого початку їх існування знаходиться у залежності від тих рушійних сил, що стоять за діями їх учасників, – публічного та приватних інтересів. Полярність цих інтересів один до одного виступає фактором високої конфліктності податкових правовідносин, сприяючи перетворенню законних приватних інтересів платників податків на ті інтереси, що викликають появу податкових зловживань та податкових правопорушень з боку платників. Це є небажаним варіантом розвитку індивідуальних податкових правовідносин, що призводить до обопільних втрат для учасників оподаткування, тому окреслена проблема потребує ретельного наукового опрацювання.

Постановка завдання. Метою статті є висвітлення сутності законних приватних інтересів платників податків, конкретизація їх змісту, проведення відмежувань від інших приватних інтересів, що виникають у платників податків, у тому числі тих, що викликають появу податкових зловживань та правопорушень.

Результати дослідження. Багато у чому платники податків відіграють у податкових правовідносинах вирішальну роль. Саме внаслідок позитивних дій платників та модель суспільно значущої поведінки, що закріплена

Сахно Д. С., 2018

у податково-правовій нормі, може знайти своє втілення у конкретних податкових правовідносинах, а бюджету – отримати необхідні обсяги податкових надходжень для фінансування бюджетних програм і досягнення цілей публічного інтересу. Саме для безперервного надходження грошових коштів від платників податків до бюджетів держава забезпечує підтримання і розвиток податкових відносин, їх правове регулювання, утворює цілу систему органів, у тому числі казначейські та контролюючі органи, а податковий обов'язок платників податків стає закріпленим одразу на конституційному рівні. Не даремно стаття 67 Конституції України встановлює, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [1], а на галузевому рівні податкового законодавства відбувається подальша деталізація цих норм.

Така деталізація передбачає конструювання юридичного змісту податкових правовідносин шляхом зустрічного закріплення суб'єктивних юридичних прав і юридичних обов'язків учасників податкових правовідносин. Причому це зроблено таким чином, що в обов'язках одних учасників відображаються законні інтереси тих учасників, що наділені правом вимагати відповідну реалізацію юридичного обов'язку суб'єкта, що їм протиставлений. Так, у контролюючих органах є право видавати податкові повідомлення-рішення на суму податкового боргу платників податків та звертатись до суду задля його примусового стягнення, що відповідає публічному інтересу суспільства. Відповідно, у платників податків існує низка податкових прав, більша частина з яких закріплена у статті 17 Податкового кодексу України [2], реалізація яких підкріплена встановленням відповідних обов'язків контролюючих, судових та інших державних органів та органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб належним чином сприяти реалізації цих прав платників податків, реагувати на їх звернення та інші юридично значимі дії суб'єктів оподаткування. У такий спосіб не тільки відбувається реалізація законних приватних інтересів платників податків, а й практично забезпечується устремління до балансу інтересів у системі оподаткування.

Як бачимо, лише на теоретичному рівні методом наукової абстракції можна відділяти суб'єктивні права та юридичні обов'язки учасників податкових відносин один від одного, а на практиці, на рівні безпосередніх правовідносин, вони є неподільними. Так само не можна забезпечити повноцінну реалізацію публічного інтересу без відповідного гарантування необхідного обсягу законних приватних інтересів платників податків, що є у тому числі вираженням закріплених у статті 4 Податкового кодексу України засад вітчизняного податкового законодавства [2]. Такі засади за умов їх належної реалізації дозволяють встановлювати у внутрішньому податковому законодавстві взаємоузгоджену систему прав та обов'язків контролюючих органів і обов'язків та прав платників податків.

На наявність тісного взаємозв'язку цих категорій податкового права вказують й відомі вчені. Однак водночас вони підкреслюють й їх дихотомічну природу, що зумовлює окреслену полярність і конфліктність внутрішньої сутності податкових правовідносин.

М.П. Кучерявенко зазначає, що суб'єктивне податкове право і суб'єктивний податковий обов'язок, незважаючи на тісний взаємозв'язок і взаємозумовленість, являють собою певні протилежності. Це пов'язано не лише зі своєрідним протистоянням їх носіїв – уповноваженої та правозобов'язаної особи, але й з їх змістом, націленістю на реалізацію інтересів. Якщо суб'єктивне податкове право передбачає перш за все задоволення інтересу його носія – особи, що наділена або має таке право, то податковий обов'язок сфокусований на реалізації інтересів особи, що протиставлена носію цього обов'язку [3, с. 447].

Так само і С.С. Алексєєв наголошував, що суб'єктивні податкові права та обов'язки «певною мірою співпадають і за їх фактичним змістом: уповноважений має право вимагати від зобов'язаної особи саме того, що має здійснити (або від чого повинен утриматись) уповноважений. Суб'єктивне право і обов'язок – це дві сторони єдиного цілого, єдиного юридичного змісту правових відносин. Зв'язок між правом і обов'язком має характер об'єктивної закономірності. Неважко помітити, що тут перед нами явне протистояння діалектичного закону єдності протилежностей. Цілком очевидно, що і суб'єктивне право, і юридичний обов'язок – це такі «протилежності», які поза єдністю (правовідносин) існувати як юридичні явища не можуть» [4, с. 321]. З цього слідує не лише те, що права та обов'язки у податкових правовідносинах напряму взаємопов'язані і у своїй основі підпорядковані єдиній меті, а й той важливий висновок, що хоча закріпленою може бути безмежна кількість податкових прав платників, однак дійсно забезпеченими і гарантованими до реалізації стають лише ті з них, що відображені у зустрічному закріпленні юридичних обов'язків контролюючих та інших публічних органів.

Такі обставини, що характеризують складну взаємозумовленість і діалектичну єдність протилежних категорій суб'єктивних податкових прав і юридичних обов'язків, чинять свій вплив й на розуміння сутності законних приватних інтересів платників податків. Останніми, що можуть реалізовуватись і нести користь платникам, слід визнати лише ті інтереси платників, що одночасно забезпечені як закріпленням відповідних юридичних прав платників податків у внутрішньому податковому законодавстві, а також випливають із норм міжнародних договорів, ратифікованих Україною, так і встановленням кореспондуючих цим правам обов'язків публічних, передусім контролюючих органів.

У забезпечення законних інтересів платників податків великий вклад вносить практичне забезпечення засади справедливості як частини засади верховенства права у податкових відносинах. Разом із тим таку засаду справедливості, яка має об'єктивний характер, потрібно не змішувати із її суб'єктивним сприйняттям. На це вказує Я.Ю. Глуховський, зазначаючи, що платники податків доволі часто та у вельми різних ситуаціях посилаються на податкову справедливість. Однак переважно вони пов'язують її зі зниженням податкового навантаження або з повним звільненням від податків. У цьому разі наявна суб'єктивна справедливість, зумовлена захисною реакцією платника податків на втрату частини належних йому матеріальних коштів у результаті оподаткування. Така справедливість породжує у платника податків устремління зменшити власні

податки, разом з пред'явленням до публічної влади вимог щодо виконання різного роду обов'язків. Однак є й інше, об'єктивне розуміння податкової справедливості, що має практичне значення, оскільки це – розуміння органів влади, які встановлюють податки. Воно зводиться до того, що покриття публічних витрат пов'язано з необхідністю вибору джерел доходів і справедливого розподілу податкового навантаження серед економічних суб'єктів [5, с. 41]. Втім на практиці, говорячи про засаду справедливості як інструмент забезпечення законних приватних інтересів платників податків, ми не можемо абстрагуватись від окресленого вище суб'єктивного її сприйняття платниками, а тому одним із найбільш дієвих засобів реалізації законних інтересів суб'єктів оподаткування залишається зниження податкового тиску, надання податкових пільг та закріплення інших стимулюючих механізмів у національному податковому законодавстві. У перспективі ж подібне задоволення законних інтересів платників податків сприяє й задоволенню публічного інтересу суспільства, збільшенню обсягів податкових надходжень до бюджетів, разом із зменшенням кількості випадків зловживання платниками податків своїми правами і невиконання обов'язків.

Під час визначення кола законних приватних інтересів платників податків і їх втілення у життя дуже важливо, щоб держава та органи публічної влади встановлювали баланс не лише з публічним інтересом суспільства, а й між іншими платниками податків. Не повинно бути ситуацій, коли серед платників податків, що знаходяться в рівних умовах, одна частина платників отримує невідповідні привілеї поряд з іншими. Це порушує розуміння справедливості та засади рівності платників податків й недопущення проявів податкової дискримінації. У цій ситуації держава має діяти як арбітр, що пильно стежить за утворенням максимально збалансованого підходу до оподаткування і забезпеченням у цій сфері лише тих інтересів, які не порушують об'єктивного розуміння податкової справедливості та втілення насамперед принципів податкової рівності та фіскальної достатності. Саме такий підхід дозволить одночасно отримувати максимально можливі обсяги податкових надходжень і забезпечувати прийнятний і посилюючий для платників податків рівень податкового тиску.

Як бачимо, з усього кола приватних інтересів, що можуть виникати у платників податків, статусу законних повинні набувати лише ті, що не вступають у конфлікт з приватними інтересами інших платників податків та з публічним інтересом усього суспільства. Про це прямо вказує К.Г. Костікова, яка пише, що можливість отримати ті чи інші блага, тобто реалізувати інтереси, забезпечується державою, але тільки в тому разі, якщо це не зашкодить інтересам самої держави, суспільства в цілому, а також інших індивідів [6, с. 27]. При цьому найбільш важливі із законних інтересів платників податків отримують форми суб'єктивних прав і тому стають неподільним цілим із відповідним податковим правом платника податків. Це зазначає й М.І. Матузов, наголошуючи, що найбільш важливі, істотні з точки зору держави, суспільно значущі інтереси платників податків стають законодавчо визначені як суб'єктивні права особи [7, с. 128].

З цього випливає загальна картина щодо співвідношення законних інтересів платників податків з їх

правами й іншими інтересами. В умовах дії принципу верховенства права і забезпечення рівності платників податків найбільш значимі інтереси платників податків, що не суперечать об'єктивному уявленню про справедливість оподаткування, стають забезпеченими правами платників податків і відповідними, кореспондуючими ним обов'язками контролюючих органів. Інша частина законних інтересів платників податків напряму не оформлена як права платників податків, однак вона доповнює правовий статус останніх і виражена у «дусі закону», будучи правомірними інтересами платників.

Ясність щодо цього прояву законних приватних інтересів платників податків і їх відмінностей від тих, що стали прямо закріпленими як права платників, вносить М.І. Матузов, вказуючи, що, по-перше, таких законних інтересів набагато більше, ніж тих, що виражені суб'єктивними правами, і вони набагато різноманітніші; по-друге, їм не протистоять прямі юридичні обов'язки контролюючих органів; по-третє, вони не мають конкретного переліку, строго фіксованої системи; по-четверте, у них слабкіше економічна база, яка дозволяла забезпечити їх повне задоволення; по-п'яте, вони не мають також досить твердих юридичних гарантій, спираючись на які можна було б у всіх випадках відстоювати їх у суді та інших державних органах [7, с. 112]. Найбільш характерним таким законним приватним інтересом платників податків, що не є напряму закріпленим у правах останніх, є пошук найбільш економічно вигідної для платника податків моделі оподаткування, можливість оптимізувати власні податкові зобов'язання перед державою. Якщо ж такий більш оптимальний для платника варіант оподаткування стає можливим внаслідок наявності законодавчої колізії, у підпункті 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України закріплена засада презумпції правомірності рішень платника податку, якщо 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, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [2].

Щоправда, на практиці маємо дуже велику кількість ситуацій, коли контролюючі органи все одно обчислюють податкові зобов'язання платників податків за найменш сприятливою для платників схемою і надсилають податкові повідомлення-рішення на донараховані суми, а правомірність своїх дій платники змушені відстоювати у судах адміністративної юрисдикції. Це перешкоджає як реалізації законних інтересів платників, так і публічного інтересу, адже платники, ставши учасником адміністративного судочинства, вже не можуть зосередити свої зусилля на нормальній економічній діяльності, що зменшить їх доходи і відрахування податків до бюджетів у наступних податкових періодах, а бюджети недоотримають кошти від поточних сум податків до вирішення податкового спору.

Тому прозорість і однозначність національного податкового законодавства стає запорукою реалізації як законних інтересів платників, так і публічного інтересу усього суспільства. В інакшому разі платники податків з метою відстоювання своїх інтересів змушені вдаватись

до податкового маневрування, яке може набувати ознак зловживання своїми правами і переходити межу законних інтересів, переростати до площини інтересів платників податків, що шкодять податковим правовідносинам, утворювати склад податкового правопорушення чи навіть кримінально-карного діяння у сфері економічних відносин та публічної фінансової діяльності.

Висновки. Таким чином, внаслідок проведеного дослідження сутності законних приватних інтересів у сфері оподаткування можемо стверджувати, що законні інтереси платників податків є часткою тих їх інтересів у податкових відносинах, що або забезпечені закріпленням відповідних прав платників податків у податковому законодавстві, або відповідають «духу закону», не порушуючи норм податкового законодавства і не наносячи шкоду публічному інтересу. Для повноцінної реалізації тих законних інтересів платників податків, що оформлені у права платників податків, такі права повинні обов'язково закріплюватися у податковому законодавстві разом із визначенням кореспондуючих їм обов'язків контролюючих органів. У своїй сукупності податкові права і обов'язки платників податків та їх законні інтереси, що законодавчо не закріплені як права платників, складають правовий статус платників податків. Своєю чергою, на противагу законним інтересам платників податків, існують інші інтереси платників податків, які поділяються на інтереси, що задовольняються через податкові зловживання платників податків, і на протиправні інтереси, що утворюють склад податкового правопорушення або злочину. Уникнення таких небажаних для суспільства проявів інтересів платників податків можливо шляхом

підвищення якості законодавчої техніки, використаної у вітчизняному податковому законодавстві, повноцінного забезпечення дії засад останнього та реалізації принципу верховенства права, у тому числі його головних складників – справедливості та пропорційності.

Література:

1. Конституція України від 28 червня 1996 р., № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229-230 (від 4 груд.)
3. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6-ти т. Т. 2 : Введение в теорию налогового права. Харьков : Легас, 2004. 600 с.
4. Алексеев С.С. Проблемы теории права : курс лекций : в 2-х т. Т. 1: Основные вопросы общей теории социалистического права. Свердловск : Свердл. юрид. ин-т, 1972. 396 с.
5. Глуховский Я.Ю. Принцип справедливости в налогообложении: прошлое и настоящее. *Современные проблемы теории налогового права* : матер. Междунар. науч. конф. (г. Воронеж, 4-6 сент. 2007 г.) / под ред. М. В. Карасевой. Воронеж : ВГУ, 2007. С. 40-46.
6. Костикова Е.Г. Законные интересы налогоплательщиков: некоторые вопросы теории. *Финансовое право*. 2005. № 8. С. 27-29.
7. Матузов Н.И. *Правовая система и личность*. Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 1987. 294 с.

*Сахно Д. С.,
здобувач кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України*