

СПІВВІДНОШЕННЯ ПРИВАТНОГО І ПУБЛІЧНОГО ІНТЕРЕСУ В ОПОДАТКУВАННІ У НОРМАХ МАТЕРІАЛЬНОГО ТА ПРОЦЕСУАЛЬНОГО ПРАВА УКРАЇНИ

THE RATIO OF PRIVATE AND PUBLIC INTEREST IN TAXATION IN THE SUBSTANTIVE AND PROCEDURAL LAW OF UKRAINE

Кармаліга М.В.,

*кандидат юридичних наук, доцент, докторант
Університету державної фіскальної служби України*

У статті проаналізовано засадничі норми правового забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу в оподаткуванні. Встановлено, що матеріальною складовою правового забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу в оподаткуванні є система норм податкового законодавства, що визначають права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, та впливають на вибір моделі їхньої поведінки. Процесуальними нормами податкового права визначено форму реалізації матеріальних норм, що встановлюють порядок, засоби і методи правового забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу у сфері оподаткування учасників податкових правовідносин, у т. ч. їхній склад, обов'язкову поведінку та послідовність вжиття необхідних заходів.

З'ясовано, що норми податкового права, хоча здебільшого і мають імперативний характер та спрямовані на забезпечення публічного інтересу, опосередковано відбивають приватні інтереси фізичних осіб та їх об'єднань – учасників податкових правовідносин. Основною рисою норм матеріального та процесуального податкового права є їх державно-владний, імперативний, категоричний характер і посилені міра забезпечення їх реалізації (охорони); права та обов'язки учасників податкових правовідносин, визначені в них, безпосередньо спрямовані на забезпечення публічних інтересів і лише опосередковано – приватних інтересів.

Визначено характерні риси приватного і публічного інтересу в оподаткуванні: перебування у сфері правого регулювання, однак за відсутності нормативного їх визначення; зв'язок з конкретним матеріальним або нематеріальним благом у сфері оподаткування (прагнення до користування ним); виникнення з метою задоволення усвідомлених індивідуальних і колективних потреб (реалізувати права, виконати обов'язок, отримати захист); конфліктність між собою. Інтереси можуть: 1) поділятися на такі, що визначені у законодавстві, та ті, що прямо не закріплені в нормативно-правових актах, однак перебувають у межах права; 2) закріплюватися у нормативно-правових актах та перебувати під охороною держави, однак не бути правовими; 3) суперечити закону та відповідно мати наслідком відповідальність у разі їхньої реалізації.

Ключові слова: податкові норми, матеріальні норми, процесуальні норми, приватний інтерес в оподаткуванні, публічний інтерес в оподаткуванні.

В статье проанализированы основные нормы правового обеспечения реализации частного и публичного интереса в налогообложении. Установлено, что материальной составляющей правового обеспечения реализации частного и публичного интереса в налогообложении является система норм налогового законодательства, определяющие права и обязанности субъектов налоговых правоотношений, и влияют на выбор модели их поведения. Процессуальными нормами налогового права определена форма реализации материальных норм, устанавливающих порядок, средства и методы правового обеспечения реализации частного и публичного интереса в сфере налогообложения участников налоговых правоотношений, в т. ч. их состав, обязательное поведение и последовательность принятия необходимых мер.

Выяснено, что нормы налогового права, хотя в целом и имеют императивный характер и направлены на обеспечение публичного интереса, косвенно отражают частные интересы физических лиц и их объединений – участников налоговых правоотношений. Основной чертой норм материального и процессуального налогового права является их государственно-властный, императивный, категоричский характер и усиленная мера обеспечения их реализации (охраны) права и обязанности участников налоговых правоотношений, определенные в них, непосредственно направленные на обеспечение публичных интересов и только опосредованно – частных интересов.

Определены характерные черты частного и публичного интереса в налогообложении: пребывание в сфере правового регулирования, однако при отсутствии нормативного их определения; связь с конкретным материальным или нематериальным благом в сфере налогообложения (стремление к его использованию); возникновения с целью удовлетворения осознанных индивидуальных и коллективных потребностей (реализовать права, выполнить долг, получить защиту) конфликтность между собой. Интересы могут: 1) делиться на те, которые определены в законодательстве, и те, что прямо не закреплены в нормативно-правовых актах, однако находятся в пределах права; 2) закрепляться в нормативно-правовых актах и находиться под охраной государства, однако не быть правовыми; 3) противоречить закону и в соответствии повлечь ответственность в случае их реализации.

Ключевые слова: налоговые нормы, материальные нормы, процессуальные нормы, частный интерес в налогообложении, публичный интерес в налогообложении.

The article analyzes the basic norms of legal support for the implementation of private and public interest in taxation. It has been established that the material component of legal support for the implementation of private and public interest in taxation is a system of tax legislation that defines the rights and obligations of subjects of tax legal relations and affects the choice of their behavior model. The procedural norms of tax law determine the form of implementation of material norms that establish the procedure, means and methods of legal support for the implementation of private and public interest in the field of taxation of participants in tax legal relations, including their composition, mandatory behavior and the sequence of necessary measures.

It was found out that the norms of tax law, although generally of a mandatory nature and aimed at ensuring public interest, indirectly reflect the private interests of individuals and their associations - participants in tax legal relations. The main feature of substantive and procedural tax law is their state-imperious, imperative, categorical nature and an enhanced measure to ensure their implementation (protection) of the rights and obligations of participants in tax legal relations, defined in them, directly aimed at ensuring public interests and only indirectly – private interests.

The characteristic features of private and public interest in taxation are defined: stay in the sphere of legal regulation, however, in the absence of a normative definition thereof; connection with a specific material or immaterial good in the field of taxation (desire to use it); the emergence in order to satisfy the conscious individual and collective needs (to exercise rights, fulfill a duty, receive protection), conflict among themselves. Interests can: 1) be divided into those that are defined in the legislation, and those that are not directly fixed in regulatory legal acts, but are within the law; 2) be fixed in regulatory legal acts and be under state protection, but not be legal; 3) contradict the law and, accordingly, entail responsibility in case of their implementation.

Key words: tax law, material norms, procedural norms, private interest in taxation, public interest in taxation.

Постановка проблеми. Податково-правове регулювання суспільних відносин у XXI столітті має бути збалансованим у контексті правового забезпечення реалізації приватного і публічного інтересу. Це обумовлено тим, що правовідносини, які виникають в результаті фінансової діяльності держави та органів місцевого самоврядування у сфері мобілізації податків та зборів до бюджетів і спрямовуються на реалізацію завдань соціально-економічного розвитку суспільства, обороноздатності, безпеки держави, одночасно дозволяють реалізувати права, свободи, законні інтереси осіб та їх об'єднань. Сучасна доктрина фінансового права, хоч і визнає загальнолюдські цінності та соціальну спрямованість фінансово-правової дійсності, однак все ще нагальними є переосмислення та удосконалення процесу правової регламентації фінансової діяльності, що відбувається в умовах демократії, ринкової економіки, змагань держав за інвестиції. Конкурентні економічні відносини зумовили розширення спектра прав та свобод особи, водночас призвели до обмеження її інтересів. Деформація правосвідомості та правової культури платників податків змушують державу активно вживати заходів щодо протидії сформованим схемам ухилення від сплати податків. Забезпечення правового регулювання, спрямованого на ефективне справляння податків з суб'єктів господарювання та яке враховує процеси міжнародних економічних відносин, що ускладнилися та інтенсифікувалися, – є викликом для сучасної соціальної та правової держави.

Стан дослідження. Вітчизняна наука фінансового права лише частково приділяла увагу правовій природі та значенню приватного і публічного інтересу в оподаткуванні. Проблеми правового забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу в оподаткуванні прямо чи опосередковано висвітлювалися у дослідженнях Л. К. Воронової, Д. О. Гетманцева, О. О. Дмитрик, Л. М. Касьяненко, М. П. Кучерявенка, Н. В. Махиніч, А. А. Нечай, О. В. Покатаєвої, Н. Ю. Пришви, та ін. Формування цілісної концепції ефективного правового забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу в оподаткуванні вимагає комплексного аналізу норм матеріального та процесуального податкового права, напрацювань вітчизняних та зарубіжних вчених у даній сфері, а також врахування тенденцій економіко-правового розвитку громадянського суспільства та держави в цілому.

Метою статті є здійснення науково-практичного аналізу правового забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу в оподаткуванні, розкриття особливостей їхнього поєднання у матеріальних та процесуальних нормах податкового права України, вироблення пропозицій щодо удосконалення чинного податкового законодавства на основі порівняльного аналізу здобутків вітчизняної правової доктрини та юридичної практики.

Виклад основного матеріалу. Нормативно-правова регламентація відносин у сфері оподаткування є початковою стадією правового забезпечення узгодження приватного та публічного інтересу в оподаткуванні. Фактично мова йде про комплексну систему правових норм, що врегульовують суспільні відносини у сфері публічної фінансової діяльності та пов'язані із виникненням, зміною чи скасуванням податкового обов'язку.

Матеріальна складова правового забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу в оподаткуванні охоплює систему норм податкового законодавства, що визначають права та обов'язки суб'єктів податкових правовідносин, та впливають на вибір моделі їхньої поведінки. Процесуальними нормами податкового права визначено форму реалізації матеріальних норм, що встановлюють порядок, засоби і методи правового забезпечення приватного та публічного інтересу учасників податкових правовідносин, у т. ч. склад учасників такого виду правовідносин, обов'язкову поведінку та послідовність вчинення необхідних дій. На тому, що податково-правове регулювання спрямоване не лише на закріплення обов'язку сплати податків та визначення розмірів платежів, але, у першу чергу на впорядкування та гарантування дій учасників податкових правовідносин, що мають наслідком податкові надходження до державного та місцевих бюджетів, наголошує М. П. Кучерявенко [1, с. 8].

Зasadничими нормами правового забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу в оподаткуванні є ч. 2 ст. 92 Конституції України, яка закріплює положення про те, що виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори; ст. 19 Конституції України, в якій зафіксовано те, що правовий порядок ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством; органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі,

в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України; ст. 67 Конституції України, що зобов'язує кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [2].

Обов'язок забезпечення прав та інтересів особи, громадянина, суб'єктів господарювання, а також публічного інтересу Конституцією України покладено на державу. Оскільки публічними є такі суспільні інтереси, що забезпечуються та охороняються державою, вона здійснює заходи з реалізації публічного інтересу безпосередньо або завдяки встановленню нормативних приписів, обмежень, заборон, які регламентують діяльність суб'єктів права. Але законодавчі акти України не конкретизують прояви публічного інтересу у різних сферах суспільних відносин. Щодо них на сьогодні лише дискутують на сторінках наукових видань. У той же час, безсумнівно, податкове законодавство охоплює правові норми, що мають здебільшого імперативний характер та спрямовані на захист публічних економічних інтересів від зловживань суб'єктом економічної діяльності наданою йому свободою. Це підкреслює А. М. Котенко, вказуючи, що «метою податково-правового регулювання є захист публічного інтересу, який полягає у наповненні доходами бюджетів» [3, с. 82]. У правовій доктрині висловлювалися слушні думки про те, що у чинному законодавстві України «визнається і забезпечується (за даних матеріальних і духовно-інтелектуальних умов) не тільки відносна автономія, розмежування приватних і публічних інтересів, а і їхня справедлива взаємодія» [4, с. 79]. У Податковому кодексі України (далі – ПК України) [5] категорія «інтерес» платника податків не отримала належної правової регламентації. У тексті цього нормативно-правового акта має місце використання даного поняття, зокрема, у п. 17.1.2 ст. 17, п. 19.2 ст. 19, п. 21.1.4 ст. 21, п. 42-1.11 ст. 42 ПК України. Можна вважати, що вона віднайшла своє закріплення у ПК України через податкові пільги (ст. 30 ПК України), спеціальний податковий режим (ст. 11 ПК України), одержання відстрочення та розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків (ст. 100 ПК України) або податкового кредиту (п. 14.1.181 ст. 14 ПК України, Розділ V ПК України), укладення договорів попереднього узгодження ціноутворення (п. 39.6 ст. 39 ПК України), процедуру взаємного узгодження тощо.

У правовій доктрині сформована позиція, що інтерес платника податків «становить не включені законодавцем до тексту норми права (ПК України), але об'єктивно існуючі очікування / розумні очікування, обґрунтовані сподівання платника податків з приводу всіх можливих аспектів публічних відносин із державою в особі контролюючих органів чи їхніх службових / посадових осіб як-то, але не виключно: на підставність заходів податкового контролю, податково-правового примусу (*мається на увазі їхня обґрунтованість та правомірність* – М. К.), на правдивість чи достовірність результатів контролю, на дотримання процедур контролю тощо» [6, с. 194]. Даний підхід заслуговує на увагу, у т.ч. через те, що доктрина законних очікувань / захисту

законних очікувань (англ. – *legitimate expectations*) користується значним попитом у європейському, американському, австралійському правозастосованні, та є засобом протидії свавільній реалізації владних повноважень. С. Ядрихинський вважає, що вона є властивою і для податкових правовідносин, пояснюючи це тим, що платник податку активно взаємодіє з податковим органом, який відноситься до виконавчої гілки влади, а сама діяльність щодо сплати податку має законну форму [7]. З урахуванням специфіки сфери суть доктрини законного очікування полягає в тому, що будь-що обіцяне (взяте зобов'язання) державою породжує у платника податків очікування його реалізації, гарантує впевненість у майбутньому розвитку подій. Таке очікування має захищатися правом тією мірою, наскільки воно є розумним, логічним тощо. Судовий орган у кожному конкретному випадку з'ясує зміст розумних очікувань, визначає перспективи і ступінь врахування, захист в умовах схильної до змін політичної діяльності [8, р. 15, 41–42]. Зобов'язання може мати такий вираз: покладання на посадових осіб обов'язків, надання платникові податків прав, пільг або інших переваг, застосування наперед визначеної практики.

Розглядаючи проблему процедурного регулювання податкових відносин, О. Мінаєва звертає увагу насамперед на нормотворчі процедури [9, с. 12–13]. Дослідниця виокремлює нормотворчі процедури установчого характеру, спрямовані на первинне регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування. Під первинністю регулювання вона пропонує розглядати побудову нормативних конструкцій, які спрямовані на забезпечення регулювання суспільних відносин, що до цього не були нормативно врегульованими. Підставами такого регулювання виступають прогалини у праві, виникнення нових суспільних відносин, які потребують нормативного впорядкування та формулювання основ їхньої регламентації, викликана суспільно-політичними та соціально-економічними реаліями необхідність у запровадженні нових юридичних засобів упорядкування суспільних відносин у сфері оподаткування тощо.

До другого різновиду нормотворчих процедур, за О. Мінаєвою, належать такі, що мають трансформаційний характер, оскільки приймаються у вигляді публічно-владних актів, якими вносяться зміни до чинних нормативних податково-правових приписів. Це відбувається шляхом прийняття законів про внесення змін до чинного податкового законодавства. Ліквідація нормативно-правових приписів у сфері оподаткування здійснюється в межах нормотворчих процедур ліквідаційного характеру, коли певні нормативні приписи у зв'язку із суспільними реаліями повинні припинити свою дію.

Цілком зрозуміло, що конкретні нормотворчі процедури можуть мати також змішаний характер. Змішаність нормотворчих процедур у сфері оподаткування проявляється тоді, коли в межах конкретної нормотворчої процедури водночас: приймаються нові нормативні приписи; вносяться зміни до вже існуючих податково-правових положень; ліквідуються окремі нормативні положення податкового законодав-

ства. Такий підхід зумовлений насамперед тим, що публічно-владний акт, який був прийнятий у межах конкретної нормотворчої процедури, може містити приписи, якими вперше врегульовується певна сфера оподаткування, трансформується алгоритм регулювання вже існуючих відносин, ліквідуються чинні приписи податкового права. Про це говорить М. П. Кучерявенко, наголошуючи на тому, що специфічною особливістю податково-процесуальних норм є їх динамізм та гнучкість. На думку вченого, «незмінність матеріальних приписів відносно довгий період може бути адекватно відбита в мінливих процесуальних приписах, коли уточнюється процедура, порядок незмінних довгий час матеріальних норм» [10, с. 143].

Правореалізаційні податкові процедури (безпосередні та опосередковані, основні та додаткові) обумовлені специфікою конкретних податкових правовідносин та дозволяють повною мірою задовольняти приватний та публічний інтерес в оподаткуванні завдяки визначенням прав та обов'язкам їхніх учасників. Л. М. Касьяненко, виокремлюючи юрисдикційні процесуальні фінансово-правові відносини, що виникають з фінансово-правового спору, вказує на фінансові інтереси держави як потенційний об'єкт фінансового правопорушення [11, с. 88].

Висновки і пропозиції. У демократичному суспільстві неодмінним індикатором його розвитку є вираження приватних та публічних інтересів у податковому праві. Інтереси слугують важливим джерелом формування законодавства, основою реалізації правових норм. Інтерес у податкових правовідносинах відбивається на конституційному рівні та піддається впливу економічних та політичних процесів, соціокультурного впливу населення та розвитку технологічного прогресу. Податки були і залишаються одним з основних джерел формування фінансових ресурсів держави, що забезпечують вирішення практично всіх економічних, соціальних і політичних питань.

Правове регулювання податкових відносин обов'язково має враховувати трансформацію приватних та публічних інтересів в оподаткуванні.

На загально декларативному рівні Україна сміливо проголошує основним завданням свого функціонування задоволення інтересів особи, тому небезпідставно можна вважати, що забезпечення приватного інтересу у податкових правовідносинах є необхідним елементом втілення справедливості оподаткування. Механізм правового регулювання відносин, що виникають у сфері оподаткування, передбачає кореспондування прав та обов'язків платників податків завданням та повноваженням контролюючих органів: праву платника податків має відповідати обов'язок суб'єкта владних повноважень. Зміна регламентації податкових правовідносин, у т. ч. зміна у правовому статусі одного з суб'єктів, обов'язково відображається на спроможності задовольнити ними свої законні інтереси.

Підводячи підсумки проведеного дослідження, можемо зробити такі висновки: 1) стан правового забезпечення приватного і публічного інтересу в оподаткуванні здатний не тільки відображає юридичну дійсність, але й видозмінює усі складові механізму податково-правового регулювання, правосвідомість та податкову культуру населення, виступає гарантією фінансової (а саме податкової) безпеки держави; 2) ефективне правове регулювання податкових відносин, вибір для цього правових засобів вимагає від законодавця та правозастосувача обізнаності у можливих законних прагненнях платників податків та межах гнучкості (дискреційності) суб'єктів владних повноважень; 3) розглядаючи правове забезпечення приватного та публічного інтересу в оподаткуванні основну увагу приділяємо нормам податкового права та податковим правовідносинам. Норми податкового права, хоч здебільшого і мають імперативний характер та спрямовані на забезпечення публічного інтересу, опосередковано відбивають приватні інтереси громадян та їх об'єднань – учасників податкових правовідносин; 4) правове забезпечення реалізації приватного та публічного інтересу в оподаткуванні має за основу правове регулювання відносин у сфері оподаткування за допомогою заборон, прав, обов'язків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кучерявенко Н. П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация: монография. Киев: Правова єдність, 2009. 496 с.
2. Конституція України від 28.06.1996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 12.11.2019).
3. Котенко А. М. Дотримання балансу інтересів в податкових процедурах. *Вороновські читання. Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р.) / редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Т. А. Латковська та ін. Харків: Асоціація фінансового права України, 2017. 287 с. С. 82–94.
4. Підопригора О. Розмежування і взаємодія публічного і приватного права як методологічна проблема вітчизняного законодавства. *Вісник Академії правових наук України*. 2002. № 4. С. 77–87.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17> (дата звернення: 10.11.2019).
6. Сліденко А. В. Інтерес платників податків і зборів як об'єкт податково-правового регулювання. *Вороновські читання. Співвідношення матеріального та процесуального в регулюванні фінансових відносин*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 4–5 жовтня 2017 р.) / редкол.: А. П. Гетьман, М. П. Кучерявенко, Т. А. Латковська та ін. Харків: Асоціація фінансового права України, 2017. 287 с. С. 194–197.
7. Ядрихинский С. А. Доктрина законных ожиданий в налоговых правоотношениях. *Российский журнал правовых исследований*. 2018. № 4 (17). С. 76–84.
8. Thomas R. *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*. Oxford, 2000. 152 p.
9. Мінасва О. М. Процедурне регулювання податкових відносин (методологічний аспект): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Запоріжжя, 2017. 36 с.
10. Кучерявенко М. П. Співвідношення матеріального та процесуального в податково-правовому регулюванні. URL: http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/13299/1/Kucheryvenko_141-143.pdf (дата звернення: 10.11.2019).
11. Касьяненко Л. М. Процесуальні особливості правозастосування у фінансовому праві. *Юридичний вісник*. 2010. № 4 (17) С. 83–88.