

УДК 347.73

Є.В. ЛАКУШЕВА, Національний університет державної податкової служби України

ПРИВАТНІ ІНТЕРЕСИ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

Ключові слова: інтерес, приватний інтерес, баланс інтересів, податкові правовідносини

У сучасному світі розширюється спектр соціальних інтересів, розпочинаючи з міжнародного та конституційного визнання високого значення прав і свобод людини і громадянина, збільшення загальної кількості учасників економічних, соціальних і політичних відносин та відповідних структур, і закінчуючи глобальними публічними інтересами збереження миру та життя на землі. Проте, адекватно збільшується й питома вага конфліктів інтересів і, відповідно, роль засобів їх подолання та досягнення згоди. Право має у своєму розпорядженні набір засобів, які доволі специфічні стосовно відображення публічних і приватних інтересів. [1, с.93]. Однією з найбільш конфліктних сфер з позиції інтересів є оподаткування. У таких умовах особливої актуальності набуває проблема балансу публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування та шляхів його досягнення.

В останній час все більше уваги приділяється дослідженню інтересів у сфері податково-правового регулювання. Як приклад можна привести роботи А.В. Бризгаліна, Д.В. Винницького, В.І. Гурєєва, О.В. Дьоміна, О.М. Козиріна, М.П. Кучерявенка, С.Г. Пепеляєва, Г.В. Петрової, Н.Ю. Пришви, В.О. Соловйова, О.І. Худякова, Д.М. Щокіна. Враховуючи специфіку публічно-правових відносин і переважно односторонньо-владний характер впливу на них, значна частина досліджень присвячена дослідженню саме публічних інтересів у сфері оподаткування, а низка авторів навіть заперечують існування будь-яких приватних інтересів у суб'єктів податкових правовідносин. Домінування публічних інте-

ресів, властиве податковому праву, не повинно означати нівелювання та обмеження інтересів платників податків. Більше того, намагання держави оптимізувати співвідношення публічних та приватних інтересів у сфері оподаткування сприятиме збільшенню кількості добросовісних платників податків та розвитку економіки держави.

Звідси, метою статті є з'ясування сутності приватних інтересів платників податків у податкових правовідносинах, їх ролі та співвідношення з публічними інтересами у сфері оподаткування.

Зміщення балансу інтересів приватного і публічного суб'єктів у сторону рівності, першочергово виникло як правова ідея, яка потім стала отримувати відображення у нормах законодавства [2, с.35]. Соціальні інтереси наскрізь пронизують і закони, і інші правові. Філософи пояснюють інтерес як причину дій індивідів, соціальних спільнот, яка визначає їх соціальну поведінку, будучи спрямованими не стільки на предмети задоволення потреби, скільки на соціальні інститути то норми, від яких залежить їх розподіл. Тому інтерес завжди відображає зіставлення, змагальність, боротьбу та співпрацю між людьми, слугує спонукальним стимулом їх дій [3, с.212; 1, с.92].

Одним із перших вчених-правознавців до категорії «інтерес» звернувся Р. Ієринг, визначивши інтерес як сутність суб'єктивного права. Задача права – забезпечити інтереси. Тому суб'єктивне право є юридично захищений інтерес [4]. Інтерес становить мету та передумову права. Як зазначає Я.М. Магазинер, не можна не бачити, що у переважній більшості випадків за будь-яким правом ховається інтерес: це може бути інтерес не тільки самого носія права, але і чужий інтерес, який він захищає [5, с.154, 157].

Як відомо, інтереси багато сторіч тому стали основою для розмежування публічного та приватного права з властивими їм об'єктами та методами правового регулювання та забезпечувальними інститутами. У сучасний період змінюється зміст і масштаб інтересів та їх співвідношення між собою. У публічному праві суб'єкт діє переважно для виразу та

забезпечення не власного, а публічного інтересу [1, с.93]. Публічні правовідносини централізовані та субординовані, тобто вони стягнені до певного єдиного суспільного центру та базуються на субординації як примусовій пануючій владі держави; таким, наприклад, є право держави вимагати від громадян сплати податків [6, с.9–17].

У дійсності право є публічним не в силу того, що ним зобов'язується та уповноважується держава, а в силу характеру заінтересованості держави у дотриманні цього права. Якщо у непорушені цього права або в його здійсненні заінтересована держава у кожному окремому випадку, оскільки навіть одиначне порушення або нездійснення цього права становлять зло для самої держави як цілого, а не тільки для певної особи, – то перед нами публічне право. Так, наприклад, несплата податків порушує відповідне право держави як представника публічного інтересу. Межа між приватними та публічними суб'єктивними правами не абсолютна, а відносна та залежить від епохи, народу та його соціально-політичних оцінок [5, с.182, 183, 185].

Виділяючи два види податкової правосуб'єктності (публічну та приватну), Д.В. Винницький під приватною податковою правосуб'єктністю розуміє передбачену законодавством про податки та збори здатність індивідуальних і колективних суб'єктів, керуючись власним (приватним) інтересом та підкорюючись у встановлених випадках податково-правовим нормам, виступати як функціонально підпорядкована сторона у податкових відносинах, а саме як платники податків, податкові агенти та інші учасники податкових відносин, що не володіють владними повноваженнями. Під публічною податковою правосуб'єктністю (компетенцією) – здатність (що нерідко трансформується у обов'язок) державних органів, органів місцевого самоврядування та публічно-територіальних утворень, керуючись на підставі закону публічними інтересами та приватними інтересами, що мають публічне значення, виступати як уповноважена сторона податкових відносин, що володіє владними повноваженнями [7, с.10–20, 66–169]. При

цьому вчений припускає можливість існування приватно-публічної правосуб'єктності у органів, що здійснюють реєстрацію організацій та індивідуальних підприємств, місця проживання тощо [8, с.175].

З такою позицією важко однозначно погодитись. В умовах імперативного методу регулювання усі суб'єкти податкових правовідносин логічно поділяються на дві сторони: владну та зобов'язану. Відповідно істотно відрізняються і правосуб'єктності зазначених груп суб'єктів податкових правовідносин: у змісті одних переважають права (компетенція), других – обов'язки. У такому разі слід вести мову про якісні відмінності правосуб'єктності владної та зобов'язаної сторони податкових правовідносин та про можливу їх подальшу деталізацію. Платники податків (зобов'язані суб'єкти), реалізуючи свою податкову правосуб'єктність, виконують свій конституційний обов'язок зі сплати податків і зборів. У такий спосіб реалізується публічний інтерес першочергово, проте не виключно. Немає сенсу заперечувати наявність у кожного платника податку приватного інтересу «зберегти» грошові кошти, мінімізувати розмір податку різноманітними способами (шляхом використання податкових пільг тощо).

Говорячи про приватні інтереси у податковому праві, хотілося б одразу заявити, що серед платників податків представлені юридичні особи усіх форм власності (у тому числі і державної), однак наявність у них власного інтересу аж ніяк не обумовлюється належністю до певної форми власності. Держава може бути учасником приватних відносин; тоді вона має ті ж права та несе ті ж обов'язки, що й приватна особа, тобто, розглядається як приватна особа [5, с.181]. Державі підприємства є платниками податків так само, як і приватні, вони так само мають економічно обґрунтований інтерес у зменшенні податкового тягаря.

Специфікою інтересів державних підприємств у фінансово-правовому регулюванні є їх конфліктність, закладена ще на законодавчому рівні. Це демонструється нормою ст.8 вже не чинного Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків

перед бюджетами та державними цільовими фондами»: «З метою захисту інтересів бюджетних споживачів активи платника податків, що має податковий борг, передаються у податкову заставу» [9]. Термін «бюджетні споживачі», що не мав законодавчого визначення і сьогодні у законодавстві не зустрічається, відображає те явище, що має місце у реальних фінансових відносинах. Такі суб'єкти безумовно заінтересовані в отриманні більших бюджетних коштів, що може бути забезпечено належним виконанням податкових обов'язків усіма платниками податків, у тому числі, й самим «бюджетним споживачем», який є, у свою чергу, платником відповідних податків. Таким чином, повноцінний цілісний розгляд основних інтересів публічних і приватних інтересів суб'єктів податкових правовідносин неможливий у межах тільки податкового права, без урахування інститутів та підгалуздей, що складають фінансове право (зокрема, бюджетного права).

Наявність широкого спектру соціальних інтересів передбачає систематичні зусилля, дії з їх узгодження. Це пошук не тільки компромісів, але й вироблення глибокого розуміння публічних і приватних інтересів, їх пріоритетів у вирішенні тих чи інших завдань. Використовувані засоби доволі різноманітні та дають позитивний результат тільки за їх системного застосування, у зв'язку один із одним. Це дозволить правильно використовувати інтерес як чинник правоутворення [1, с.97, 98]. Основне призначення держави полягає у побудові такої системи права, де враховувалися б інтереси всіх учасників суспільних відносин [10, с.90]. При встановленні переліку податків і зборів, розміру податкових ставок та визначенні бази оподаткування законодавцю слід пам'ятати висновок А. Сміта стосовно взаємозв'язку між рівнем податкового навантаження та рівнем бюджетних надходжень, зроблений майже три століття тому: при зменшенні податкового тягаря держава виграє більше, ніж від накладення непосильних податків.

Роль приватного інтересу у процесі застосування податкового законодавства також не

можна применшувати. Складність і нестабільність податкового законодавства, недостатня прозорість податкового адміністрування, надмірне захоплення податкових органів виконанням фіскальної функції, часом незаконність дій посадових осіб контролюючих органів – це ті чинники, що негативно впливають на узгодження приватних і публічних інтересів у сфері оподаткування. За умов постійної зміни податкових ставок і, відповідно, рівня податкового тягаря, баланс публічних та приватних інтересів є не досяжним, оскільки дефіцит фінансування існуватиме завжди в міру виникнення нових соціальних програм. Вирішення цього питання можливе шляхом встановлення меж дозволеної поведінки [11, с.2].

Позиціонуючи податкове планування як законний інтерес платника податків, як правовий дозвіл реалізації намагань платника податків користуватися благом у сфері податкових відносин у цілях, що не суперечать закону, Т.О. Гусєва обґрунтовує, що на сучасному етапі розвитку суспільних, у тому числі податкових відносин, цей законний інтерес платника податків може бути трансформований у суб'єктивне право шляхом його законодавчого закріплення [11, с.10]. Б.В. Мишкін розглядає податкове планування як правовий інструмент досягнення балансу публічного і приватного інтересів у податкових правовідносинах, що дозволяє оптимізувати в і рамках дотримання чинного податкового законодавства (відрахування) мінімізувати платежі платників податків [12, с.6].

Поняття «податкове планування», що включає зокрема обрання організаційно-правової форми ведення підприємницької діяльності, режиму оподаткування, облікової політики, договірної конструкції, є дуже широким за своїм змістом і заслуговує бути самостійним предметом дослідження. Зауважимо, що національне податкове законодавство не містить його визначення та навіть не вживає цей термін. У науці як синоніми використовуються терміни «податкове планування», «мінімізація податків», «податкова оптимізація». Головною об'єднуючою ознакою цих понять є законність та правомірність дій платників по-

датків, що відрізняє їх від ухилення від сплати податків та інших правопорушень. Податкове планування має об'єктивний характер, продиктований вимогами ринкової конкуренції та прагненням господарюючого суб'єкта скоротити свої податкові зобов'язання, та не може бути заборонено. У зв'язку з цим вбачається особливо важливою розробка механізмів на рівні загальної та спеціальних норм, що протидіятимуть зловживанню правом у податкових відносинах [11, с.11].

О.О. Іконнікова відзначає особливу цінність механізмів попереднього вирішення неясностей і протиріч, що виникають при застосуванні податкових норм. Саме вони дозволяють найбільш ефективно забезпечити баланс між економічними інтересами платників податків і фіскальними інтересами держави, забезпечуючи першим стабільність і ясність при здійсненні господарських операцій, а другому – безперервне і перспективне надходження податкових відрахувань, а також додаткові можливості податкового адміністрування. Авторка позначає перспективи включення деяких правових інститутів зарубіжних податкових систем: інститут попереднього податкового регулювання (*advanced tax ruling*), угоди про податкові зобов'язання (*closing agreements*), систему консолідованого оподаткування, у російське податкове законодавство. Використання цих інститутів дозволить вирішити завдання попереднього усунення проблем правозастосування [13].

Так, попереднє узгодження із податковими органами податкових наслідків господарських операцій (*advanced tax ruling*) розглядається як один із елементів податкового планування, який може виключити у майбутньому не тільки застосування податкових санкцій, але й справляння самого податку. [11, с.20] Згідно з такою процедурою платник податків може звернутися до податкових органів ще до укладення відповідного договору із заявою, за результатами розгляду якої надається висновок про податкові наслідки такого договору. На підставі такого висновку платник податків має можливість прийняти рішення про доцільність або недоцільність укладення саме та-

кого договору. Національному податковому законодавству відомий інститут податкових консультацій (ст.52, 53 [14]), однак в силу його новизни та недостатньої процедурної регламентації досі існує багато складнощів при його практичному використанні.

Модною тенденцією останніх десятиліть є глобалізація та посилення взаємозв'язку держав. Україна не може не враховувати процес європейської інтеграції, оскільки міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, в силу ст.9 Конституції України є частиною національного законодавства. У сучасному світі з'являються нові публічні інтереси, у той же час визнання та забезпечення прав людини отримали значимість як новий прояв всезагального інтересу. Вони – універсальні та визнаються складною системою міжнародно-правового регулювання [1, с.96, 97]. У цьому світлі велике значення має Європейська конвенція з прав людини, її норми тлумачаться та уточнюються Європейським судом з прав людини, який розглядає спори між державою та особами, чиї права були порушені у процесі діяльності державних органів, у тому числі й судів. Ці рішення мають обов'язкову силу для держав-членів Ради Європи [2, с.26], а відповідно, й України.

Європейський суд з прав людини, розглядаючи спори, у кожному випадку оцінює співвідношення публічного та приватного інтересу, чи був дотриманий розумний баланс державними судами, органами законодавчої та виконавчої влади стосовно фізичних осіб та організацій. Як правило, після констатації Європейським судом недотримання балансу публічного та приватного інтересів проводиться ревізія правової системи, та вносяться зміни до законодавства. Таким чином, поступово у європейських країнах складається нове право, що більш точно враховує співвідношення публічних і приватних начал у регулюванні майнового обороту [15, с.113; 2, с.27].

Як приклад, можна навести рішення Європейського суду з прав людини по справі «Інтерсплав проти України». Компанія-заявник стверджувала, що необґрунтована практика держави, що виразилася у відмові підтверди-

ти право заявника на відшкодування податку на додану вартість є порушенням права безперешкодного користування ним своєю власністю, і що таке втручання стало невідповідним, завдало значної шкоди його діяльності та є порушенням статті 1 Протоколу 1 Конвенції. Дане положення передбачає наступне: «Кожна фізична або юридична особа має право безперешкодно користуватися своєю власністю. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності, інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права. Попередні положення не применшують права Держави забезпечувати виконання таких законів, які вона вважає необхідними для здійснення контролю за використанням майна відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів». Суд наголосив, що у держави існують широкі межі для оцінки того, що складає публічні інтереси, так само як і національний законодавчий орган має широкий розсуд при здійсненні економічної та соціальної політики. Однак, такі рамки оцінки не є невизначеними, і їх використання підлягає нагляду з боку інститутів Конвенції (див. рішення у справі *Lithgow and Others v. The United Kingdom*, від 08 липня 1986, Series A №. 102, пункти. 50-51, §§ 121-22). З точки зору Суду, у випадку, коли державні органи володіють інформацією про порушення належного функціонування системи відшкодування податку на додану вартість певним юридичним особам, вони можуть застосовувати відповідні заходи для запобігання або припинення таких порушень. За результатами розгляду справи Суд постановив, що мало місце порушення ст.1 Протоколу № 1 та зобов'язав державу-відповідача сплатити заявнику відповідну грошову компенсацію [16].

Як бачимо, передбачені національним законодавством способи захисту прав та інтересів платників податків (адміністративний та судовий) не завжди є ефективними, наслідком чого є зміщення балансу приватних та публічних інтересів. Свідченням ефективності заходів із забезпечення балансу прива-

тних і публічних інтересів у сфері оподаткування може виступати зниження кількості судових позовів та скарг платників податків в адміністративному порядку; зниження кількості податкових правопорушень; збільшення числа платників, що використовують відстрочення та розстрочення податкових платежів тощо.

Підсумовуючи, зазначимо, що в умовах домінування публічних інтересів, властивого податковому праву, не можна применшувати значення приватних інтересів платників податків та допускати їх довільне обмеження. Одним із ефективних засобів забезпечення балансу приватних та публічних інтересів у сфері оподаткування є податкове планування. Невжиття заходів із попередження та подолання конфлікту інтересів призводить до багатьох втрат, зокрема, збільшується кількість ухилень від сплати податків та інших порушень податкового законодавства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Тихомиров Ю. А. Правовое регулирование: теория и практика / Ю. А. Тихомиров. – М. : Формула права, 2010. – 400 с.
2. Соловьев В. А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Соловьев Владимир Алексеевич. – М., 2002. – 194 с.
3. Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова. 7-е изд., перераб. и доп. – М. : Республика, 2001. – 719 с.
4. Иеринг Р. Борьба за право / Рудольф фон-Иеринг ; пер. с нем. П. П. Волкова. – М. : Изд. К. П. Солдатенкова: тип. Грачева и К., 1874. – 78 с.
5. Магазинер Я. М. Избранные труды по общей теории права / Я. М. Магазинер ; отв. ред. докт. юрид. наук, проф. А. К. Кравцов. – СПб. : Изд-во Р. Асланова «Юрид. центр Пресс», 2006. – 352 с.
6. Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права / И. А. Покровский. – Петроград : Издание Юридического книжного склада «Право», 1917. – 234 с.

7. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права: монография / Д. В. Винницкий. – М. : Изд-во «Норма», 2000. – 192 с.

8. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – СПб. : Изд-во «Юрид. центр Пресс», 2003. – 397 с.

9. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» : від 21.12.2000 р., № 2181-III // ВВР України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

10. Винник О. М. Системный подход к разрешению проблемы гармонизации публичных и частных интересов в хозяйственной деятельности / О. М. Винник // Социальная роль права: история и перспективы : материалы межд. конф. / под ред. Ю. И. Скуратова. – М., 2003. – С. 88–100.

11. Гусева Т. А. Правовое регулирование налогового планирования в предпринимательской деятельности: проблемы теории и практики : автореф. дис. на соискание ученой степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / Т. А. Гусева. – Саратов, 2008. – 57 с.

12. Мышкин Б. В. Налоговая оптимизация

как проявление налоговой правосубъектности: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Мышкин Борис Владимирович. – М., 2004. – 189 с.

13. Иконникова О. А. Проблемы обеспечения баланса публичных и частных интересов при наличии пробелов и неясностей в нормах налогового законодательства (с учетом специфики налогообложения взаимозависимых организаций) / О. А. Иконникова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.izak.ru/node/1126>.

14. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. // ВВР України. – 2011. – № 13-14, 15-16, 17. – Ст. 112.

15. Нешатаева Т. Н. Соблюдение баланса публичного и частного интересов / Нешатаева Т. Н., Старженецкий В. В. // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. – 2000. – № 4. – С. 109–113.

16. Дело Интерсплав против Украины (Заявление № 803/02) : Решение Европейского суда по правам Человека : от 09.01.2007 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://materialotzakharova.narod.ru/IntersplavJudgementRussian.htm>.

Лакушева Є. В. Приватні інтереси платників податків у податкових правовідносинах / Є. В. Лакушева // Форум права. – 2012. – № 3. – С. 364–369 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-3/12levupp.pdf>

Розкривається сутність приватних інтересів платників податків у сфері оподаткування, визначається їх роль, а також характер співвідношення приватних та публічних інтересів у сфері оподаткування. Визначаються можливі шляхи подолання дисбалансу приватних та публічних інтересів суб'єктів податкових правовідносин.

Лакушева Е.В. Частные интересы налогоплательщиков в налоговых правоотношениях

Раскрывается сущность частных интересов налогоплательщиков в сфере налогообложения, определяется их роль, а также характер соотношения частных и публичных интересов в сфере налогообложения. Определяются возможные пути преодоления дисбаланса частных и публичных интересов субъектов налоговых правоотношений.

Lakusheva E.V. Private Interests of Taxpayers in Tax Legal Relationships

The essence of private interests of taxpayers in the area of taxation is revealed, their role and character of correlation of private and public interests in the field of taxation is determined. Some possible ways to overcome disbalance of public and private interests of subjects of tax legal relationships is made.