



*Олексій Ничипоренко,
слідчий Генеральної прокуратури
України*

УДК 347.73.336: 342.7

Законні інтереси платників податків як об'єкт теоретико-правового забезпечення

Соціальний розвиток являє собою, як відомо, діяльність різноманітних суб'єктів соціальної дії, які керуються власними інтересами, прагнуть при цьому до їх втілення, реалізації. У зазначеній множині інтересів вагоме місце належить платникам податків як найбільш чисельній і динамічній соціальній групі, яка реалізуючи власні інереси, забезпечує розвиток правової держави, громадянського суспільства, утверджує пріоритет прав і свобод людини та громадянина.

З'ясування стану та перспектив реалізації законних інтересів платників податків набуває особливого значення у частині формування сприятливого підприємницького клімату в Україні, становлення середнього класу як основи громадянського суспільства.

Законні інтереси платників податків як предмет наукового дослідження вивчається представниками багатьох галузей гуманітарного знання, зокрема: І. П. Андрушко, О. М. Буханевичем, В. К. Гіжевським, Я. В. Греца, В. В. Костицьким, М. П. Недюхою, Н. М. Оніщенко,

М. М. Стефанчук, О. М. Федорчук, Ю. С. Шемшученком та ін., праці яких склали вихідну теоретико-методологічну підвалину статті.

Метою і завданням статті є з'ясування сутності законних інтересів платників податків в частині їх теоретико-правового забезпечення.

У науковій літературі має місце, як відомо, значна кількість визначень терміну "законний інтерес", що пов'язується з особливостями розуміння його сутності, природи, особливостей становлення, нормативно-правового регулювання та реалізації тощо. Так, одні науковці вбачають у законних інтересах винятково індивідуальний характер [1, с. 39]. Інші наполягають на їхній деперсоніфікованій сутності [2, с. 14.]. Мають місце і спроби довести дуалістичний характер законних інтересів як поєднання персоніфікованих і деперсоніфікованих значень [3, с. 136.].

Термін "захист прав і законних інтересів платників податків" у вітчизняній науковій літературі визначають як "закріплену у чинних нормативно-правових актах можливість платника податків самостійно здійс-

нювати дії чи звернутись до компетентних державних органів з вимогою здійснення дій, що спрямовані на забезпечення недоторканості його прав і законних інтересів, припинення їх порушення і ліквідацію наслідків цих порушень” [4, с. 43].

Варто зазначити, що словосполучення “права і законні інтереси громадян” достатньо часто вживається, у тому числі в текстах нормативно-правових документів, однак термін “законні інтереси” досі є “завуальованим правовим феноменом”, сутність якого чітко не визначається, у тому числі в частині обґрунтування відмінності від суб’єктивних прав. Так, приміром, Конституційний Суд України, розглядаючи справу про охоронюваний законом інтерес (справа № 1-10/2004), що, на наш погляд, рівнозначно встановленню змісту поняття “законний інтерес”, сенс зазначеного терміну зводить до декількох значень, що не дозволяє однозначно ідентифікувати його правову сутність. Адже вищезазначений термін інтерпретується, принаймні, у шести різних значеннях: а) увага до кого-небудь чи чого-небудь, зацікавлення кимось, чимось; б) цікавість, захоплення; в) вага, значення; г) обставина, яка найбільше цікавить кого-небудь, складаючи зміст певної думки чи турботи; д) прагнення, потреби; е) те, що є корисним для когось, відповідає певним прагненням чи потребам, складає зміст вигоди, користі чи зиску [5].

Разом з тим Конституційний суд України вищезазначеним рішенням обумовив сутнісне розуміння терміну “інтерес” в його вузькому значенні – як “охоронюваного законом інтересу”, тобто такого інтересу, який, не будучи забезпечений “юридичним обов’язком іншої сторони”, може бути віднесений до суб’єктивного права. Як зазначає Я. В. Греца, “законний інтерес відбиває лише легітимне прагнення свого носія до того, що не заборонено законом, тобто тільки його бажання, мрію, потяг до нього, а отже – й не юридичну, а фактичну

(соціальну) можливість. Це прагнення у межах сфери правового регулювання до користування якимось конкретним матеріальним або нематеріальним благом. Відмінність такого блага від блага, яке охоплюється змістом суб’єктивного права, полягає в тому, що користування благом, на яке особа має право, визначається можливістю в рамках закону, до якого має [відношення. – О. Н.] законний інтерес – без вимог певних дій від інших осіб або чітко встановлених меж поведінки [6, с. 30].

Інтерес, як і будь-яке соціально-правове явище, не спроможне народитися одразу і в готовому, розвиненому стані: будучи таким, що розгортається як процес, проходить у своєму становленні певні стадії, які характеризують його динаміку, потенціал і можливості розгортання. Як стверджує Є. А. Коробова, таких стадій, як правило, дві: а) “стадія виникнення інтересу – аналіз дійсності, досягнення необхідності задоволення об’єктивних потреб як системи переваг”; б) “стадія реалізації інтересу – поведінка суб’єкта, яка спрямована на отримання необхідних благ” [7, с. 31].

Вище наголошувалося на об’єктивній сутності законних інтересів як таких, що мають певну динаміку та спрямованість розвитку, постаючи процесом, а не фактом, що має відповідні етапи свого становлення, кількісні й якісні характеристики яких визначають змістовні, часові та функціональні виміри. Зазначене не може не позначитися на визначенні їх характеру, особливостей становлення та прояву за умов того чи іншого суспільства, послідовності етапів як складових цілого, особливостей реалізації тощо. Будучи органічним елементом правового статусу платника податків, законні інтереси проявляють себе на різних етапах процесу свого становлення “по-різному”, чим і пояснюється їхня сутнісна різновимірність: першопочатково неперсоніфікована з очевидною подальшою тенденцією до де-



монстрації власної визначеності і набуття ознак “персоніфікованості” як розвинутого, усталеного, очевидного змісту як прагнення до блага. Лише у випадку набуття ознак “прагнення до блага” законні інтереси стають повноправним елементом, органічною складовою правового статусу платника податків і, відповідно, на них можуть бути поширені характеристики правового статусу як багатоелементного цілого: єдність, всезагальність і гарантованість. Набуття законними інтересами такої якості означає водночас і завершення процесу перетворення “деперсоніфікованого” статусу платника податків у “персоніфікований”, слугує своєрідним показником готовності до дії як бажання, прагнення до блага на засадах обраної податкової стратегії. До складових останньої можуть бути, зокрема, віднесені: намагання виключити або обмежити можливість появи нових об'єктів оподаткування, мінімізувати податкову базу, використати скорочення податкових пільг як засоби скорочення податкових зобов'язань тощо [8, с. 63-64]. При цьому своєрідним критерієм визначення міри блага як показника успіху підприємця та податку, що має бути сплачений державі, може слугувати відомий вислів Ш. Монтеск'є: “Немає великої біди, коли деякі громадяни платять податків менше, ніж це має бути, адже їх добробут завжди спрямовується на користь суспільству, але якщо деякі особи сплачують занадто багато – їх збанкрутування завжди є шкодою для суспільства [9, с. 123].

Відповідно, можна стверджувати, що утвердження соціального блага має бути лейтмотивом, своєрідним надзавданням податкової реформи з її трьома головними принципами - спрощення, прозорості та справедливості. Зазначене має передбачати, зокрема: а) зменшення єдиного соціального внеску з 42% до 28% або ще нижче, в залежності від можливих компенсаторів; б) застосування більш прогресивного податку на доходи фізичних осіб; в) скасування спеціа-

льного режиму з ПДВ для агрокомплексу; г) забезпечення оперативного повернення ПДВ для нових інвесторів; д) зменшення податків на видобуток газу з 55/28% до 29/14% (для свердловин глибиною менше/ більше 5 км); е) поступове підвищення акцизів до рівнів ЄС протягом наступних п'яти років [10].

Усталена практика реалізації законних інтересів платників податків не завжди сприяє забезпеченню зайнятості, яка в частині наближення вітчизняного податкового законодавства до правових норм держав-членів ЄС має досягатися, як відомо, двома основними шляхами: а) розробленням вітчизняної моделі захисту трудових прав і реалізації законних інтересів відповідно до правових стандартів держав-членів ЄС; б) мірою гармонізації відносин держави і платників податків згідно з чинним законодавством [11, с. 174-185].

Завдання оптимального поєднання інтересів різних соціальних груп, зважаючи на їх суперечливий характер, різноспрямований вектор розвитку актуалізує проблематику прогнозування можливих соціальних наслідків ухвалених владних рішень у різних вимірах – політичних, етнонаціональних, державотворчих тощо, у тому числі в частині нейтралізації сепаратистських настроїв, відновлення територіальної цілісності та державного суверенітету тощо.

Особливості розуміння, інтерпретації та пояснення сутності законного інтересу, його реалізації в діяльності суб'єктів підприємницької активності полягає, по-перше, в його відповідності чинним нормативно-правовим актам. При цьому прийнято вважати недоцільним надавати законному інтересу статусу окремої норми закону.

По-друге, зважаючи на сутнісні та функціональні характеристики законних інтересів, особливості їх становлення та форми реалізації в діяльності суб'єктів підприємницької активності не завжди уявляється доцільним їх формалізувати як норми закону.

По-третє, недоцільність закріплення законних інтересів як нормативно-правових приписів обумовлюється кількісними, якісними та економічними причинами їх існування “де-факто”.

По-четверте, різні соціальні стани законних інтересів – деперсоналізованих і персоналізованих, або їх поєднання, симбіозу – є відображенням процесу їх виникнення, становлення та розвитку, показником динаміки цього процесу і, водночас, формою його прояву, що не дозволяє їх закріпити нормою закону. Приміром, податкове планування як засіб оптимізації податкової дії підприємця з її стратегією, обліковою політикою, бухгалтерським обліком, можливим використанням податкових пільг в їх орієнтації на господарські цілі є сукупністю передбачених законом дій або дій суб'єкта підприємницької активності, які не суперечать закону.

Іншим прикладом реалізації вищезазначеної стратегії можна розглядати врахування реальних і потенційних ризиків підприємницької діяльності, намагання забезпечити стабільність господарювання, виходячи з чинних ставок оподаткування тощо.

По-п'яте, законні інтереси, втілюючись у практиці ринкового господарювання, спроможні з часом набувати статусу суб'єктивних прав.

По-шосте, законні інтереси у сфері податкових правовідносин, будучи багатоманітними за своєю сутністю, формами прояву, цілеспрямованим потенціалом не визначають засоби досягнення цілей підприємницької діяльності, постаючи своєрідною формою незабороненої діяльності.

По-сьоме, законні інтереси, зважаючи на багатосуб'єктність і різноманітність потенціалу їхньої дії, цілеорієнтуючу спроможність в частині досягнення блага є потужним надихаючим засобом підприємницької активності в її орієнтації на формування сукупного національного багатства.

По-восьме, законні інтереси, як і суб'єктивні права, є чинником, складовою правового статусу платників податків і самостійним об'єктом правової охорони.

Вищезазначене дозволяє стверджувати, що законні інтереси є правовою “субстанцією”, яка обумовлюється правами платників податків, які, у свою чергу, визначаються нормами податкового законодавства. І в цьому сенсі законні інтереси безпосередньо не закріплюються нормою закону, реалізуючись як такі, що відповідають приписам права.

Викладене розуміння сутності та можливих форм реалізації законних інтересів у сфері податкових правовідносин визначають, водночас, і недоліки застосування цього поняття, які полягають, зокрема, у тому, що у вітчизняному законодавстві: а) відсутній правовий механізм реалізації законних інтересів; б) має місце “різне” прочитання сутності законних інтересів, функціонального призначення та соціальної значущості з боку, зокрема, фіскальних і судових органів, що не може не позначатися на гарантіях реалізації законних інтересів суб'єктів підприємництва як платників податків; в) невизначеним є порядок захисту й охорони, використання у правозастосувальній діяльності в частині розв'язання податкових спорів і конфліктів, організації та здійснення податкового контролю, відповідальності посадових осіб органів державної влади та місцевого самоврядування у разі порушення податкового законодавства; г) відсутні критеріальні виміри сутності терміну “законні інтереси” в частині його інтерпретації як відповідності “державним інтересам”, “національним інтересам”, “відомчим” чи “галузевим” інтересам тощо.

Механізми функціонування та вдосконалення правового регулювання відносин, що складаються у податковій сфері, у тому числі реалізації законних інтересів платників податків, мають передбачати безпосередню залежність прав і обов'язків суб'єктів



податкових правовідносин: кожному праву платника податків має відповідати відповідний обов'язок податкового органу чи органу місцевого самоврядування. І навпаки, варто враховувати форми прямого й опосередкованого впливу (типу залежності) будь-якої зміни обов'язків податкових органів, органів місцевого самоврядування чи їх посадових осіб на спроможність реалізації платниками податків своїх прав і свобод, законних інтересів.

Компетенція дії названого правового механізму має поширюватися на весь простір податкових правовідносин, враховувати діяльність представлених суб'єктів підприємницької активності.

Законні інтереси суб'єктів підприємницької діяльності зазначеним правовим механізмом мають розумітися та реалізуватися як самостійний об'єкт правової охорони, тобто розглядатися в одному ряду з суб'єктивними правами платників податків. У цьому зв'язку уявляється доцільним забезпечити конституційний захист "права на реалізацію законних інтересів" шляхом внесення змін до Конституції України. Зазначене дозволить надати "законним інтересам" такий же правовий режим, як і "суб'єктивним правам", "правам і свободам людини та громадянина".

Суттєвою ознакою функціонування правового механізму регулювання податкових відносин є його стабільність і передбачуваність, прозорість і відкритість, відповідність національним інтересам, що виключає з публічного правового простору "інтереси окремих груп чи зацікавлених осіб", "інтереси бюрократії", "інтереси фінансово-промислових груп, олігархів" тощо.

Сутнісні та функціональні засади функціонування правового механізму регулювання податкових правовідносин мають передбачати інкорпорацію в його тіло своєрідних "фільтрів" як засобів протидії впливам інтересів, що суперечать національним, засобів ідентифікації на предмет відповідно-

сті норми права принципам природного права, принципам оподаткування, гарантіям захисту прав і свобод людини та громадянина, реалізації законних інтересів платників податків тощо.

Важливою складовою реалізації законних інтересів платників податків є досудовий (адміністративний) розгляд скарг в частині оскарження актів фіскальних органів, дії (бездіяльності) їх посадових осіб, що дозволяє забезпечити простоту та доступність звернення, оперативність розгляду, з'ясування позиції органів фіскальної служби, регіонального чи місцевого самоврядування з питань, які уявляються значущими, суттєвими для платників податків. Водночас чинна практика розгляду скарг, навіть у випадку розгляду їх по суті звернення, далеко не завжди пропонує реальні можливості реалізації законних інтересів чи, бодай, обмеження/зняття/подолання адміністративних бар'єрів на цьому шляху.

Звернення ж до органів прокуратури уявляються доцільними лише за умови наявності в діях посадових осіб ознак правопорушення чи правомірності актів, прийнятих відповідними фіскальними органами, органами регіонального чи місцевого самоврядування. Відповідно до положень Закону України "Про прокуратуру" прокурор може внести: а) протест на акт, що порушує права чи перешкоджає реалізації прав і свобод, інтересів громадян України як платників податків; б) представлення про усунення заявлених чи виявлених правопорушень. Однак навряд чи можливий захист відповідно до норм вищезазначеного закону законних інтересів громадян України як платників податків, оскільки термін "законний інтерес"/"законні інтереси" в тексті Закону України "Про прокуратуру" відсутній [12].

Правовий механізм регулювання діяльності суб'єктів підприємницької активності передбачає також право судового захисту законних інтересів у разі їх порушення чи обмеження,

що здійснюється, виходячи з європейської судової практики, спеціалізованими податковими судами, т. зв. "квазісудами", до яких відносяться, зокрема, двоступеневі судові органи Німеччини, система загальних судів Великобританії, система адміністративної юстиції Франції, система податкових судів США тощо. Правовий механізм захисту прав і свобод, законних інтересів вітчизняних платників передбачає усталені правові процедури, визначальними з яких є апроксимація, адаптація та гармонізація податкового законодавства відповідно до змістовних і функціональних вимог правових норм держав-членів ЄС.

Права і свободи людини і громадянина, їх законні інтереси складають фундаментальні засади правового порядку, визначають характер відносин держави та носіїв прав і свобод, законних інтересів, шляхи "наближення" публічної адміністрації до задоволення соціальних запитів і потреб, врахування реальних інтересів платників податків в частині, зокрема, розвитку малого та середнього підприємництва, формування сприятливого інвестиційного клімату, наповнення державного та місцевих бюджетів.

Принципи оподаткування і зборів в системі податкового законодавства набувають значення мірила справедливості і порядку і в цьому сенсі виконують роль правових гарантій, формуючи правове середовище справедливого, поміркованого і співрозмірного (пропорціонального) оподаткування, а також визначення відповідальності за податкові правопорушення.

Права і свободи, законні інтереси платників податків мають утверджуватися й розвиватися під кутом зору нормативно-правової реалізації можливостей людиноцентристського підходу, впровадження публічних форм взаємодії всіх учасників податкових правовідносин та їх (публічних форм) правового регулювання.

Вищезазначений підхід – людиноцентристський – має ту перевагу,

що він не обмежується науковим пошуком шляхів, скажімо, досягнення компромісу чи подолання конфлікту можливостями, які надає, зокрема, теоретико-методологічний потенціал антрополого-комунікативного підходу до аналізу правових явищ, подій і фактів.

Окрему складову реалізації прав і законних інтересів платників податків складає механізм поновлення порушених прав і свобод.

Принципи справедливості, невідворотності покарання, верховенства права мають бути закріплені як основоположні в частині нормативно-правового забезпечення повноти реалізації прав і законних інтересів платників податків. При цьому повнота реалізації прав і законних інтересів платників податків передбачає закріплення вищезазначених принципів (механізму їх нормативно-правової реалізації) у діяльності кожного із суб'єктів захисту прав та законних інтересів платників податків – уповноважених органів державної влади та територіального самоврядування, громадських організацій, а також власне платників податків.

Нормативно-правова реалізація прав і законних інтересів платників податків є послідовним процесом, який передбачає конституційно-правові механізми їх забезпечення (ст. 18 Конституції України), задоволення (ст. 36) та захисту (ст. 44, 127), що, водночас, є її обмеженням.

Захист прав і свобод, законних інтересів платників податків має передбачати перехід від нормативно-позитивістської правової доктрини до природничо-нормативістської, в основу якої має бути покладено повагу до гідності людини як визначальну цінність щодо запезпечення та захисту, законних інтересів платників податків.

Повноваження щодо реалізації прав і законних інтересів платників податків, у тому числі в частині їх захисту, покладаються на уповноважені органи державної влади та територіального самоврядування, гро-



мадські об'єднання та платників податків (фізичні та юридичні особи).

Інтереси підприємців як платників податків, будучи специфічними за своєю сутністю та характером, не мають суперечити національним інтересам чи загальному благу. В іншому випадку вони мають сприйматися як неприйнятні, що має бути належним чином закріплене вітчизняним законодавством. На жаль, законодавець не завжди розглядає податкове право під зазначеним кутом зору, що призводить до появи правових норм, які суперечать не лише інтересам малого та середнього підприємництва, а й національним інтересам. Цією обставиною можна пояснити численні факти внесення змін до податкового законодавства, що його суттєво ускладнює, а в низці випадків призводить до "торжества" фіскального підходу, в основі якого, як відомо, наповнення державного бюджету "будь-якою ціною". Іншим аспектом цього підходу є втрата державою стратегічної ініціативи в частині сприяння розвитку підприємства, його наповнення морально-

етичним змістом, в основу якого було б покладено принципи толерантності та довіри.

Зрозуміло, що за таких умов норма права навряд чи спроможна забезпечити управління процесом формування інтересів підприємницьких структур, що не може не позначатися і на відношенні держави до суб'єктів підприємництва - фізичних і юридичних осіб, їх розгляду як суверенних суб'єктів чи об'єктів впливу. Зазначена постановка питання передбачає, з одного боку, відповідь на питання про сутнісні характеристики особистості підприємця, які має формувати, культивувати й утверджувати держава нормативно-правовими засобами, а з іншого, - потребує врахування та нормативно-правового закріплення значущість загального блага в податковій політиці Української держави. Принаймні, очевидно, що податкова політика надання пільг окремим групам підприємців часто суперечить загальному благу, у тому числі національним інтересам.

Список використаних джерел

1. *Чечот Д. М.* Субъективное право и форма его защиты / Д. М. Чечот. - Л.: Изд-во Ленинградского ун-та, 1968. - 239 с.
2. *Шайкенов Н. А.* Категория интереса в советском праве. Автореф. дисс. ... канд. юрид. Наук / Н. А. Шайкенов. - Свердловск: 1990. - 21 с.
3. *Малько А. В.* Законные интересы как правовая категория / А. В. Малько, В. В. Субочев. - СПб.: Юридический центр Пресс, 2004. - 359 с.
4. *Гіжевський В. К.* Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку: навч. посібник / В. К. Гіжевський, О. М. Буханевич, О. М. Федорчук. - К.: Атіка, 2010. - 196 с.
5. *Рішення Конституційного Суду України по справі № 1-10/2004 за конституційним поданням 50 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення окремих положень ч. 1 ст. 4 Цивільного процесуального кодексу України (справа про охоронюваний законом інтерес) від 01.12. 2004 року // Вісник Конституційного Суду України. - 2005. - 18 лютого. - № 6.*
6. *Греца Я. В.* Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин. Дис. ... канд. юрид. наук [12.00.07] / Я. В. Греца. - Ужгород: 2005. - 202 с.
7. *Коробова Е. А.* Законные интересы личности в конституционном праве Российской Федерации. Дисс. ... канд. юрид. наук / Е. А. Коробова. - Челябинск: 2005. - 234 с.

8. *Винницький Д. В.* Проблемы разграничения налогового планирования и действий, направленных на уклонение от налогообложения / Д. В. Винницький // Журнал российского права. – 2006. – № 11. – С. 61-66.

9. *Монтескье Ш.* Избранные произведения / Ш. Монтескье. – М.: 1955. – 347 с.

10. *Експерти* назвали шість головних нововведень для бізнесу після податкової реформ // [Електронний ресурс]. Режим доступу: [www. Ukr.net](http://www.Ukr.net). Zik, 18.08.2015

11. *Недюха М. П.* Податкове законодавство України: шляхи адаптації до законодавства ЄС / М. П. Недюха // Українсько-німецьке співробітництво у сфері інвестицій: проблеми правового регулювання та практички в умовах економічної інтеграції : зб. матеріалів наук.-практ. конф. / Ін-т законодавства Верхов. Ради України, Мюнхен. Ін-т східноєвроп. права ; за заг. ред. В. О. Зайчука. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 352 с.

12. *Про* прокуратуру: Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1697-УІІ // Голос України. – 2014. – 25 жовт.

Ничипоренко О. В. Законні інтереси платників податків як об'єкт теоретико-правового забезпечення

Розглядаються питання теоретико-правового забезпечення законних інтересів платників податків.

Ключові слова: законні інтереси платників податків, теоретико-правове забезпечення, державні інтереси, національні інтереси.

Ничипоренко А. В. Законные интересы плательщиков налогов как объект теоретико-правового обеспечения

Рассматриваются вопросы теоретико-правового обеспечения законных интересов плательщиков налогов.

Ключевые слова: законные интересы плательщиков налогов, теоретико-правовое обеспечение, государственные интересы, национальные интересы.

Nychyporenko O. Theoretical and legal basis of the rights and legitimate interests of taxpayers.

The questions of theoretical and legal providing of legitimate interests of taxpayers are reviewed.

Key words: rights and legal interests of taxpayers, theoretical and legal framework, the state interest, national interests.