

СЛІДЕНКО А. В.,
здобувач кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

ПРАВОВА ПРИРОДА ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

У статті наголошено, що категорія «інтерес платників податків» наразі є мало дослідженою науковцями. Не отримала вона належного визначення і у нормах Податкового кодексу України. Однак проблема визначення поняття інтересу платника податків і зборів є вкрай важливою в аспекті звернення платника по захист до адміністративного суду, адже судовому захисту у порядку адміністративного судочинства підлягають права й інтереси платників податків. Отже, метою статті є визначення правової природи інтересів платників податків. Встановлено, що інтерес має визначатися через поняття «дозволеність», «очікування», які не можуть бути безпосередньо визначені в об'єктивному праві, адже тоді він за формою набуває характеристик суб'єктивного права особи. Застосування у формулюванні податково-правової норми слова «інтерес» не може вважатися визначеністю в об'єктивному праві. Тому констатовано, що такі сподівання витікають із загального змісту права.

Ключові слова: *інтерес у праві, законний інтерес, суб'єктивне право, інтерес платників податків.*

В статье отмечается, что категория «интерес налогоплательщиков» пока мало исследованной учеными. Не получила она надлежащего определения и в нормах Налогового кодекса Украины. Однако проблема определения понятия интереса плательщика налогов и сборов является крайне важной в аспекте обращения плательщика за защитой в административный суд, ведь судебной защите в порядке административного судопроизводства подлежат права и интересы налогоплательщиков. Итак, целью статьи является определение правовой природы интересов налогоплательщиков. Установлено, что интерес должен определяться через понятие «дозволенности», «ожидания», которые не могут быть непосредственно определены в объективном праве, ведь тогда он по форме приобретает характеристики субъективного права человека. Применение при формулировании налогово-правовой нормы слова «интерес» не может считаться определенностью в объективном праве. Поэтому констатировано, что такие надежды вытекают из общего смысла права.

Ключевые слова: *интерес в праве, законный интерес, субъективное право, интерес налогоплательщиков.*

The article states that the category of “taxpayer interest” is currently not well-researched by scholars. It did not get a proper definition in the norms of the Tax Code of Ukraine. However, the problem of defining the notion of interest of the taxpayer and the tax collector is extremely important in the aspect of the application by the payer for protection to the administrative court, since judicial protection in the procedure of administrative proceedings is subject to the rights and interests of taxpayers. Thus, the purpose of the article is to determine the legal nature of the interests of taxpayers. It has been established that interest should be defined through



the notion of “permissibility”, “expectation”, which cannot be directly defined in objective law, since then it takes on the form of the characteristics of the subjective right of a person. The use of the word “interest” in the formulation of the tax-legal norm cannot be considered a certainty in objective law. Therefore, it is stated that such expectations arise from the general content of the law.

Key words: *interest in the law, legitimate interest, subjective right, interest of taxpayers.*

Вступ. Останніми роками правники все частіше вдаються до аналізу і визначення таких понять, як інтерес у праві, законний інтерес, охоронюваний законом інтерес, права та інтереси платників податків та ін. Зокрема, до їх розгляду підходили М.П. Кучерявенко, Є.В. Лакушева, В.В. Субочев, В.А. Соловійов, О.І. Чепис. Однак категорія «інтерес платників податків» наразі мало досліджена науковцями. Не отримала вона належного визначення й у нормах Податкового кодексу України (далі – ПКУ України). Водночас у тексті цього кодифікованого акту законодавець неодноразово згадує про існування інтересу платника податків. Зокрема, у п. 17.1.2 ст. 17 вказано, що платник податків має право представляти свої *інтереси* (виділено – *А.С.*) в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника; у п. 19.2 ст. 19 зазначено, що представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його *законних інтересів* (виділено – *А.С.*) та ведення справ, пов’язаних зі сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків – фізичною особою на представництво його *інтересів* (виділено – *А.С.*) та ведення справ, пов’язаних зі сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства, п. 21.1.4 ст. 21 – посадові та службові особи контролюючих органів зобов’язані не допускати порушень прав та *охоронюваних законом інтересів* (виділено – *А.С.*) громадян, підприємств, установ, організацій та ін. [1]. Як бачимо, у ПКУ України застосовано різні терміни: інтерес, законний інтерес, охоронюваний законом інтерес, але без їх тлумачення і співвідношення.

Постановка завдання. Підкреслимо, що проблема визначення поняття інтересу платника податків і зборів є вкрай важливою в аспекті звернення платника по захист до адміністративного суду, адже у ч. 1 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) законодавець визначив, що завданням адміністративного судочинства є захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб, інших суб’єктів під час здійснення ними владних управлінських функцій на основі законодавства, в т. ч. на виконання делегованих повноважень шляхом справедливого, неупередженого та своєчасного розгляду адміністративних справ [2]. Таким чином, до об’єктів судового захисту віднесено інтерес. Інші названі фактори вказують на потребу визначення і характеристики інтересу платника податків і зборів, а також проведення його розмежування із суміжними поняттями. Отже, метою статті є визначення правової природи інтересів платників податків.

Результати дослідження. Як ми зазначили, згідно з ч. 1 ст. 2 КАС України, судовому захисту у порядку адміністративного судочинства підлягають: 1) право особи, 2) свобода особи, 3) інтерес особи. У контексті тематики нашої статті зробимо одне зауваження. Так, якщо погодитися з думкою, що термінологічні відмінності між юридичними категоріями «право» і «свобода» витікають із Декларації прав людини і громадянина 1789 р. [3] і полягають у межах можливої поведінки особи та у механізмі державного гарантування, то слід виходити з того, що стосовно платника податків доречно застосовувати лише категорії «право» та «інтерес». Такий висновок пов’язаний із тим, що, згідно зі ст. 4 згаданої Декларації, «свобода полягає у можливості робити все, що не шкодить іншому: таким чином здійснення <...> природних <...> прав кожної людини обмежено лише тими межами, які забезпечують іншим членам суспільства користування тими ж самими правами». Водночас, з огляду на ре-



жим податково-правового регулювання, вказане правило взагалі неприйнятне податковому законодавству України. Таким чином, судовому захисту у порядку адміністративного судочинства підлягають права та інтереси платників податків.

Показово, що у правовій науці Р. Ієринг одним із перших звернувся до вивчення категорії «інтерес». Він запропонував визначати його як сутність суб'єктивного права: «Завдання права – забезпечити інтереси. Тому суб'єктивне право є юридично захищеним інтересом» [4, с. 78]. З урахуванням такого підходу вбачається, що інтереси можуть бути законними (в межах суб'єктивного права) та незаконними (поза рамками правового регулювання).

В.В. Субочев зазначає, що інтерес як такий може мати дві форми: суб'єктивні права та законні інтереси. На переконання вченого, законні інтереси, перш за все, є особливим правовим засобом, який виражає не лише інтереси осіб, але і ступінь їх опосередкування у визначеній, гарантованій державою формі, що претендує на певний ступінь захисту [5, с. 47]. В цілому ми підтримуємо міркування щодо можливості виділення вказаних форм інтересу залежно від міри опосередкування правом. І тому можна говорити про інтерес платника податків, що оформлюється або у суб'єктивне право платника, або у законний інтерес платника.

А.В. Малько пропонує розглядати законний інтерес як відображену в об'єктивному праві або таку, що витікає із його загального змісту, та в певній мірі гарантовану державою юридичну дозволеність. Така дозволеність виражається у прагненнях суб'єкта користуватися відповідним соціальним благом, а також звертатися по захист до компетентних органів з метою задоволення власних інтересів, що не суперечать загальнодержавним [6, с. 389]. Ми погоджуємося з тим, що інтерес має визначатися через поняття «дозволеність». Іншими словами, інтерес має бути дозволений, очікуваний. Таке сподівання або очікування може бути пов'язане з дотриманням підстав для застосування заходів податкового примусу (підставністю заходів податково-правового примусу); очікуванням на правдивість чи достовірність результатів контролю тощо. Водночас він не може бути безпосередньо визначений в об'єктивному праві, адже тоді він за формою набуває характеристик суб'єктивного права особи. Застосування у формулюванні податково-правової норми слова «інтерес», як це зроблено у п. 42-1.11 ст. 42 ПК України, не може вважатися визначеністю в об'єктивному праві. Тому ми маємо констатувати, що така дозволеність, очікуваність витікають із загального змісту права, ґрунтуються на відповідних нормах, в нашому випадку – нормах податкового права. Такими прикладами законного інтересу платника можуть бути: інтерес у встановленні співрозмірності вартості предмета податкової застави з розміром податкового боргу, в адекватності оцінки предмета податкової застави, у припиненні дії податкової застави у розумний строк з дня настання відповідної події та ін. Окрім того, суперечливим видається підхід, коли іноді інтереси держави можуть не збігатися з інтересами особи. Зокрема, у податково-правовому регулюванні інтереси держави та інтереси платників податків є протилежними. Так, держава має на меті наповнення бюджетів відповідного рівня грошовими коштами, а платник податків заінтересований у збереженні коштів, які перебувають у його власності.

Досліджуючи інтереси безпосередньо у податковому праві, В.А. Соловйов слушно наголошує: «інтерес проявляється в прагненні суб'єктів податкових відносин забезпечити їх законну реалізацію, реалізувати дії, направлені на задоволення потреб, захист своїх прав, отримання матеріальних та інших благ та виконання обов'язків, покладених на них Конституцією та податковим законодавством» [7, с. 15]. Враховуючи, що платники податків та податкові агенти у податкових правовідносинах виступають «приватними суб'єктами», цілком логічно говорити і про наявність у них лише приватних інтересів. Такі інтереси мають спрямування задоволення потреб, реалізація яких не відбувається за «класичною схемою».

Є.В. Лакушева пропонує використовувати поняття «приватні податкові інтереси», визначаючи їх як сукупність охоронюваних правом та визнаних законом інтересів, які властиві певному індивіду та полягають у прагненні суб'єктів податкових відносин (платників податків, податкових агентів) забезпечити їх законну реалізацію, здійснити дії, спрямовані



на задоволення потреб, захист своїх прав, отримання матеріальних та інших благ, і одержання належних можливостей для виконання обов'язків, що покладені на них Конституцією України і податковим законодавством [8, с. 57]. Як вбачається, така позиція потребує коректування. Зокрема, Є.В. Лакушева виділяє декількох суб'єктів, які мають охоронювані правом та визнані законом інтереси: 1) «певних індивідів», 2) суб'єктів податкових відносин (платників податків та податкових агентів). По-перше, постає питання, хто належить до категорії «певних індивідів». По-друге, на наш погляд, ці два «різновиди» суб'єктів мають збігатися, оскільки приватні податкові інтереси можуть належати лише «приватним» суб'єктам податкових правовідносин – платникам податків, їх представникам та податковим агентам. По-третє, науковець виділяє два види приватного податкового інтересу – охоронювані правом та визнані законом (законні інтереси). Проте не вказується підстави, за якими можливе таке розмежування.

Як ми бачимо, науковці перебувають у своїх міркуваннях у різних площинах. Показово, що офіційне тлумачення поняття інтересу, який підлягає захисту, надано в Рішенні Конституційного Суду України (далі – КСУ) від 01 грудня 2004 р. № 1-10/2004 (далі – Рішення). КСУ виходить із можливості різного тлумачення поняття «інтерес», зокрема в етимологічному, загальносоціологічному, психологічному та юридичному сенсі. Так, у п. 3.1. Рішення вказано, що етимологічне значення включає: а) увагу до кого-, чого-небудь, зацікавлення кимось, чимось; цікавість, захоплення; б) вагу; значення; в) те, що найбільше цікавить кого-небудь, що становить зміст чийхось думок і турбот; г) прагнення, потреби; д) те, що йде на користь кому-, чому-небудь, відповідає чийсь прагненням, потребам; вигоду, користь, зиск; у загальносоціологічному – об'єктивно існуюча і суб'єктивно усвідомлена соціальна потреба, мотив, стимул, збудник, спонукання до дії; у психологічному – ставлення особистості до предмета, як до чогось для неї цінного, такого, що притягує. У юридичному аспекті категорія «інтерес» передбачає поєднання попередньо наведених значень та може вживатися у вузькому та широкому розумінні як самостійний об'єкт правовідносин, реалізація якого задовольняється чи блокується нормативними засобами [9].

КСУ у п. 3.3. Рішення відзначив, що «інтерес» у вузькому розумінні перебуває виключно у логічно-смісловому зв'язку із суб'єктивними правами, але прямо ними не опосередковується, тобто виходить за межі останніх. У такому значенні слово «інтерес» застосовується в Конституції України та переважній кількості нормативно-правових актів. Що становить собою інтерес у широкому сенсі – досі залишається нез'ясованим, адже у п. 3.2 Рішення лише названі статті Конституції України, в яких йдеться про інтерес, а його змістовне наповнення не розкрито.

Далі КСУ наголошено на можливості існування різних видів інтересу. Зокрема, запропоновано виділяти такі: а) законний, б) правоохоронюваний, в) охоронюваний законом, г) незаконний (абз. 3 п. 3.5 Рішення). Пропонуємо проаналізувати вказані категорії. Так, у листі Кабінету Міністрів України до КСУ зазначено, що «законні інтереси випливають із певних встановлених прав, критерієм розмежування має бути ставлення (зацікавленість) особи до цих прав (правовідносин), законних інтересів» (п. 2.3 Рішення). Наведене твердження дозволяє констатувати, що законний інтерес перебуває у зв'язку з правами суб'єкта відповідних правовідносин. Однак у такому разі виникає питання, яким чином має виражатися ставлення особи до прав, а яким – до законних інтересів. Вважаємо, що така позиція Кабінету Міністрів України не дозволяє розкрити сутність досліджуваної категорії.

Охоронювані законом інтереси, на думку КСУ, перебувають у логічно-смісловому зв'язку з поняттям «права», не визначаються у статтях закону, а тому фактично є правоохоронюваними (п. 3.3 Рішення). Наведені міркування також нам видаються дискусійними. За такого підходу розмежування категорій «законний інтерес» та «охоронюваний законом інтерес» має відбуватися на підставі наявності або відсутності їх правового закріплення у нормах закону. На нашу думку, не все, що перебуває поза межами правового оформлення, є правоохоронюваним. Безумовно, неможливо охопити всі відносини, які виникають



у суспільстві, правовими нормами. Однак можна говорити і про існування таких відносин, що не потребують правового оформлення.

Характерно, що протилежну позицію з цього приводу висловило Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України (нині Міністерство економічного розвитку і торгівлі України). Зокрема, було вказано, що охоронюваний законом інтерес «впливає безпосередньо зі змісту права, визначеного законом для кожного випадку, є невід'ємним від конкретних прав суб'єктів правовідносин». (п. 2.5 Рішення). Видається, що в такій позиції є певний сенс.

Далі у п. 3.6 Рішення, на підставі співвідношення понять «інтерес» і «суб'єктивне право», КСУ надає ознаки охоронюваного законом інтересу: 1) виходить за межі змісту суб'єктивного права; 2) є самостійним об'єктом судового захисту та інших засобів правової охорони; 3) має на меті задоволення усвідомлених індивідуальних і колективних потреб; 4) не може суперечити Конституції і законам України, суспільним інтересам, загальновищезначим принципам права; 6) означає прагнення (не юридичну можливість) до користування у межах правового регулювання конкретним матеріальним та/або нематеріальним благом; є) розглядається як простий легітимний дозвіл, тобто такий, що не заборонений законом. Охоронюваний законом інтерес регулює ту сферу відносин, заглиблення в яку для суб'єктивного права законодавець вважає неможливим або недоцільним. Очевидно, що наведені характеристики мають бути властиві різним видам охоронюваних законом інтересів, у т. ч. інтересам платників податків і зборів. Водночас зауважимо, що навряд чи інтерес платника не може суперечити суспільним інтересам. Як видається, ці інтереси є протилежними за своєю суттю.

Наступним різновидом інтересу є правоохоронюваний. Проте КСУ обмежується лише вказівкою на такий різновид інтересу, без розкриття його змісту. Обґрунтувати таку позицію КСУ можна, на наш погляд, тим, що правоохоронювані інтереси є тотожними інтересам, охоронюваним законом.

У підсумку КСУ надано таке тлумачення охоронюваного законом інтересу: це прагнення до користування конкретним матеріальним та/або нематеріальним благом, як зумовлений загальним змістом об'єктивного і прямо не опосередкований у суб'єктивному праві простий легітимний дозвіл, що є самостійним об'єктом судового захисту та інших засобів правової охорони для задоволення індивідуальних і колективних потреб, які не суперечать Конституції і законам України, суспільним інтересам, справедливості, добросовісності та іншим загально-правовим засадам. Беручи за основу наведений підхід, можна стверджувати, що інтерес платника податків і зборів становить собою не включені законодавцем до тексту норми права (ПК України), але об'єктивно існуючі очікування, обґрунтовані сподівання платника податків з приводу всіх можливих аспектів публічних відносин із державою в особі контролюючих органів чи їх службових/посадових осіб як-то, але не виключно: на підставність заходів податкового контролю, податково-правового примусу, на правдивість чи достовірність результатів контролю, на дотримання процедур контролю тощо.

Позитивно, що до формування критеріїв розмежування суб'єктивного права особи та інтересу особи вдається Вищий адміністративний суд України. Його позицію підтримує Верховний Суд України (далі – ВСУ), наприклад, постанова від 24 грудня 2006 р. у справі за позовом АКБ «Мрія» до ДПП у м. Вінниця про визнання неправомірною позапланової комплексної перевірки [10]; постанова від 12 листопада 2013 р. у справі за позовом Тернопільського міжрайонного управління водного господарства Тернопільського обласного виробничого управління з меліорації і водного господарства «Тернопільводгосп» до Контрольно-ревізійного управління в Тернопільській області, третя особа – Тернопільське обласне виробниче управління з меліорації і водного господарства «Тернопільводгосп», про визнання незаконною та скасування вимоги [10]; постанова від 15 квітня 2014 р. у справі за позовом Шепетівської виправної колонії № 98 управління Державного департаменту України з питань виконання покарань у Хмельницькій області до Контрольно-ревізійного управління в Хмельницькій області про визнання недійсними та скасування пунктів вимоги [10]. Йдеться



передусім про практику застосовування т. зв. правила «юридичної значимості». Характерно, що до появи цього правила правова позиція ВСУ з приводу захисту інтересу платника податків була викладена у постанові від 02 серпня 2003 р. у справі за позовом Облспоживспілки до ДПП у м. Чернігові про спонукання відповідача відобразити в облікових картках платника податків суми фактично сплачених податків, визнання недейсними податкових вимог, звільнення активів із податкової застави [10]. Так, ВСУ дійшов висновку, що «Облік, контроль і складання звітності щодо платежів, що надходять до бюджету, проводяться органами державної податкової служби з використанням автоматизованої інформаційної системи, засобами якої забезпечується автоматизоване виконання всіх операцій, у т. ч. ведення особових рахунків платників податків. На підставі облікових даних карток особових рахунків платника податків в автоматичному режимі формуються податкові вимоги, тобто письмові вимоги податкового органу до платника податків погасити суму податкового боргу, включаючи пеню. За даними карток особових рахунків формується довідка про наявність у платника податків перед бюджетом суми податкового боргу в разі необхідності надання такої довідки за заявою платника». Наведені та інші положення законодавства дали підставу для висновку ВСУ про наявність у платника податків матеріально-правового інтересу в тому, щоб дані карток особових рахунків правильно відображали фактичний стан платежів до бюджету.

Як бачимо, судові органи намагалися віднайти відповідь на питання щодо визначення інтересів платників податків. Певним підсумком цієї роботи можна назвати визначення правової природи і формулювання ознак досліджуваного правового явища.

Висновки. Таким чином, визначаючи правову природу інтересу платників податків, констатуємо, що він не може бути безпосередньо визначений в об'єктивному праві, адже тоді за формою набуває характеристик суб'єктивного права особи. Застосування у формулюванні податково-правової норми слова «інтерес» не може вважатися визначеністю в об'єктивному праві. Тому інтереси виражаються через дозволеність, сподівання, очікування, що витікають із загального змісту податкового права, ґрунтуються на відповідних податково-правових нормах. Інтерес платника податків становить собою не включені законодавцем до тексту норми (ПК України), але об'єктивно існуючі очікування, обґрунтовані сподівання платника податків із приводу всіх можливих аспектів публічних відносин із державою в особі контролюючих органів чи їх службових/посадових осіб, як-то, але не виключно: на підставність заходів податково-правового примусу, на правдивість чи достовірність результатів контролю, на дотримання процедур контролю тощо.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1509621376110734>.
2. Кодекс адміністративного судочинства України.
3. Декларації прав людини і громадянина 1789 р. URL: <https://constituante.livejournal.com/10253.html>.
4. Иеринг Р. Борьба за право / пер. с нем. П.П. Волкова. Москва, 1874. С. 78.
5. Субочев В.В. Законные интересы. М.: Норма, 2011. С. 47.
6. Малько А.В. Проблемы законных интересов. Проблемы теории государства и права: учеб. пособ. М: Юрист, 2001. С. 389.
7. Соловьев В.А. Частный и публичный интересы субъектов налоговых правоотношений: дисс. канд. юрид. наук: 12.00.14. Москва, 2002. С. 15.
8. Лакушева Є.В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2013. 212 с.
9. Рішення Конституційного суду України у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення окремих положень частини першої статті 4 Цивільного процесуального кодексу України (справа про охоронюваний законом інтерес). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-04>.
10. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>.

