

## ПУБЛІЧНИЙ ІНТЕРЕС У ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИНАХ ТА ЧИННИКИ, ЩО ЗАГРОЖУЮТЬ ЙОГО РЕАЛІЗАЦІЇ

Статтю присвячено аналізу сутності публічного інтересу у сфері податкових правовідносин і розгляду чинників, що загрожують його реалізації, у тому числі проблеми зловживань у оподаткуванні. Продемонстровано взаємозв'язок функцій держави з необхідністю забезпечувати достатній і стабільний обсяг податкових надходжень до бюджетів. Вказано на загрози публічному інтересу як з боку можливості формування квазіпублічного інтересу, так і з боку наявності приватних інтересів платників податків.

**Ключові слова:** податкові правовідносини, публічний інтерес у оподаткуванні, зловживання правом, квазіпублічний інтерес, приватні інтереси платників податків.

**Вступ.** На сучасному етапі суспільного розвитку неможливо представити державу без податків і того потужного джерела надходжень бюджетів усіх рівнів, що ними формується. Саме завдяки тим державним коштам, що були акумульовані як податки, держава набуває можливості профінансувати бюджетні програми, реалізувати свої функції, утворити стан злагоди та безпеки для усього суспільства. Разом із тим, публічний інтерес що закономірно виникає у сфері оподаткування, опиняється у доволі несприятливому середовищі, де йому протистоять приватні інтереси платників податків, а нерідко – й квазіпублічний інтерес, який лише ззовні, з формальних ознак, нагадує публічний інтерес, а за своєю сутністю може бути прямо протилежним публічному. Ці чинники необхідно враховувати при правовому регулюванні сфери податкових відносин, що дозволить ефективно протидіяти існуючим загрозам і можливими зловживанням у податковій сфері з боку як платників податків, так і контролюючих органів.

**Постановка завдання.** Метою статті є висвітлення сутності публічного інтересу, закономірностей його формування, а також чинників, що йому загрожують, що дозволить ефективно протидіяти потенційним зловживанням у сфері оподаткування, підвищити ефективність реалізації податкової функції держави.

**Результати дослідження.** З усіх інститутів, що їх було створено людським суспільством протягом тисячоліть держава, напевно, є основним і ключовим. Державна форма організації суспільства є не тільки необхідною для сталого існування і розвитку останнього, а й, врешті-решт, такою, що відповідає потребам кожного окремого індивідууму у особистій безпеці, захисту від протиправних посягань, можливістю вільно користуватись своїми невідчужуваними правами, мати доступ до освіти, медичного забез-

печення, соціального страхування тощо. Наявність суспільних економічних відносин, які лежать у базисі суспільної організації, зумовлює те, що виконання кожного з цих завдань потребує наявності відповідного і достатнього рівня фінансування. Це у свою чергу викликає появу публічних фінансових відносин й, зокрема, податкових відносин, а податкові надходження стають основним і найбільш стабільним джерелом наповнення бюджетів грошовими коштами. Тим самим виникає стійкий публічний інтерес у сфері оподаткування, система державних функцій доповнюється податковою функцією, а структура органів державної влади та управління передбачає окрему ланку для контролюючих органів у сфері податкових відносин.

Доволі символічно, що незважаючи на швидкоплинні суспільні відносини в умовах сучасного постіндустріального суспільства, появи цілої низки нових функцій держави (і взагалі поступову тенденцію до зміни ролі держави у бік сервісного агента-посередника для взаємодії різних суспільних інститутів), податкова функція держава залишається незмінною і, можна стверджувати, випробувана часом. Цю обставину відмічають й науковці, зокрема М. П. Кучерявенко підкреслює, що «стабільність податкової функції держави пояснюється не тільки давністю походження. Саме через її реалізацію забезпечується можливість існування держави, фінансова гарантованість виконання державою свого призначення. У той же час податкові механізми, що застосовуються, дуже чутливо реагують на стан, тенденції у розвитку економіки, суспільства у цілому, і досягнення максимального ефекту у застосуванні податків і зборів є можливим при мобільному коригуванні як їх елементів, так і податкової системи у цілому» [1, с. 374]. Вказане закладає наявність двох характерних особливостей податкових відносин –

необхідності їх стабільного правового регулювання (для чого, зокрема, серед засад чинного вітчизняного законодавства, закріплених у статті 4 Податкового кодексу України, у підпункті 4.1.9 пункту 4.1 останньої наявна засада стабільності податкового законодавства [2]) і одночасного швидкого врахування об'єктивних економічних умов та прогнозування тенденцій економічного розвитку при встановленні і введенні в дію податків, здійснення податкового адміністрування і контролю.

Саме на вказані частини можна й умовно розподілити комплексне явище публічного інтересу у сфері оподаткування: 1) встановлення потужних та стабільних джерел податкових надходжень; 2) динамічного врахування реалій економічного розвитку. У свою чергу кожна із цих складових публічного інтересу у податковій сфері реалізується на відповідних етапах: а) при встановленні і введенні в дію податків; б) при сплаті податків і здійсненні податкового адміністрування, у тому числі проведенні податкового контролю.

Важливо, що для успішного досягнення цілей публічного інтересу на кожному з цих етапів використовуються відповідні податкові принципи, що покладено в основу податково-правового регулювання. Найважливіші з таких принципів закріплено у статті 4 Податкового кодексу України як засади вітчизняного податкового законодавства [2]. Так, меті встановлення достатніх і стабільних джерел податкових надходжень служать такі засади, як: 1) фіскальна достатність, що у підпункті 4.1.5 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України розуміється так, що встановлення податків та зборів має відбуватись з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [2]; 2) стабільність, яка визначена таким чином, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки, а податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватись протягом бюджетного року [2]. Одночасно для того, щоб податкові механізми були економічно обґрунтованими, у підпункті 4.1.7 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України встановлено засаду економічності оподаткування, відповідно до якої установленню підлягають лише ті податки та збори, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування [2]. Свій вплив на досягнення цілей публічного інтересу в оподаткуванні чинять й інші засади податкового законодавства, зокрема, рівномірності та зручності сплати, нейтральності оподаткування тощо. Тим самим можна

достеменно стверджувати, що засади податкового законодавства допомагають реалізації ключових завдань оподаткування, що виражені відповідним публічним інтересом у сфері податкових відносин.

Слід вказати, що формування публічного інтересу в сфері податкових відносин знаходиться у прямому причинно-наслідковому зв'язку з виникненням оподаткування взагалі, і відбувається це одразу після усвідомлення потреби держави у фінансуванні виконання її завдань та функцій. Для цього суспільство делегує державі частину народного суверенітету, який оформлюється у виді податкового суверенітету держави і передбачає добровільну згоду суспільства на справедливе несення податкового тягаря й незалежність у вирішенні цього питання від будь-яких інших суверенних суб'єктів, фізичних або юридичних осіб. Причому дуже важливо, що, незважаючи на своє коріння, яке простягається з народного суверенітету, податки є безумовною ознакою держави. На це вказує М. П. Кучерявенко, коли визначає роль держави як суб'єкта податкових відносин. Вчений підкреслює, що податки – атрибут саме держави, а не суспільства, і саме держава володіє виключною компетенцією у сфері встановлення, зміни та скасування податків і зборів [1, с. 375]. Тож для публічного інтересу в податковій сфері стає характерним нарядування потреб держави у фінансуванні своїх функцій і первісних потреб суспільства, а реальне співвідношення цих потреб визначає характеристику держав і їх політичних режимів як демократичних, авторитарних (у тому числі таких, що імітують демократичний державно-політичний устрій) чи тоталітарних.

Користуючись своїм податковим суверенітетом держава самостійно визначає систему органів, що набувають податкову правосуб'єктність, визначає їх компетенцію. Після цього багато у чому, саме через систему своїх органів держава бере участь у податкових відносинах та їх правовому регулюванні. Передусім мова йде про традиційне наділення парламенту як вищого законодавчого держави монополією на встановлення і введення в дію загальнодержавних податків та зборів, а також про делегування спеціальної податкової компетенції у сфері адміністрування податків та зборів до профільних контролюючих органів. Відповідно, як підкреслювала Р. Й. Халфіна, закономірно, що діяльність держави опосередковується численними і різноманітними правовідносинами, у яких представлена як вона сама, так і органи управління як самостійні суб'єкти права [3, с. 168]. Сутність тут полягає у тому, що держава, виконуючи роль суверена та носія законодавчої влади, що встановлює обов'язковий для усіх суб'єктів порядок по-

ведінки, не виключає, а, навпаки, передбачає участь органа або посадової особи як представника держави у цілому, які найчастіше і виступають учасниками відносин [3, с. 166, 167]. Всі ці особливості яскраво проявляються у сфері податкових відносин, у яких держава як первісний і владний їх суб'єкт представлена утвореними нею контролюючими органами у сфері податків і зборів.

При цьому, дуже важливо, що держава зберігає безпосередню участь у податкових відносинах як власник акумульованих податкових надходжень і як суб'єкт податкової відповідальності (у тому числі й міжнародно-правової, при розгляді справ Європейським судом з прав людини) у випадку порушення прав платників податків з вини її органів та їх посадових осіб. З даного приводу М. П. Кучерявенко вказує, що здійснюючи діяльність у сфері оподаткування від імені держави, державні органи не стають власниками податкових надходжень, рухом яких вони, по суті, управляють, не присвоюють податків і зборів. Власниками коштів, що акумульовані у такий спосіб, є держава та територіальні громади (відносно місцевих податків і зборів). «Саме держава виступає як суб'єкт – власник централізованих фондів, що утворені за рахунок податків і зборів. Крім цього, держава виступає і як суб'єкт відповідальності, коли мова йде про незаконно утримані податки і збори. Компенсуються вони платнику не за рахунок особи, що прийняла неправомірне рішення, а відшкодовуються з бюджету – грошових коштів, власником яких, знов-таки, виступає держава (або територіальні громади)» [1, с. 377, 383].

Окреслені вище особливості участі держави у податкових відносинах накладають свій відбиток на реалізацію публічного інтересу в оподаткуванні, який як на етапах встановлення і введення в дію податків і зборів, так і при податковому адмініструванні опиняється опосередкованим уповноваженими на такі дії органами державної влади й управління, що у свою чергу представлені конкретними посадовими особами. Останні можуть мати й власні інтереси, що не співпадають з основними потребами суспільства, і на рівні конкретних правовідносин виникає конфлікт інтересів.

Відповідно, публічний інтерес в податковій сфері опиняється під загрозою як відкритого нехтування ним (наприклад, у випадку повного ненадходження суми податкових зобов'язань платників податків до бюджетів як наслідок корупції і зловживання посадовими особами контролюючих органів своїми правами), так і його заміщення квазіпублічним інтересом, що лише ззовні нагадує публічний інтерес, однак насправді не є таким (наприклад, у випадку

встановлення такого податково-правового регулювання, що має свідомо створені «сірі» зони і тим самим дозволяє ухилятися від оподаткування окремим платниками податків, які мають своє лоббі у законодавчому органі влади; ще один характерний приклад квазіпублічного інтересу можна знайти у відшкодуванні податку на додану вартість [2] до моменту впровадження відповідного електронного реєстру). В останньому випадку народні депутати та посадові особи контролюючих органів можуть діяти з мотивів особистої користі і наносити шкоду публічному інтересу, що дорівнює як обсягу тих податків і зборів, що прямо не надійшли до бюджету протягом звітного періоду, так і тим майбутнім податковим надходженням, що надійшли б до казни держави, однак опиняться втраченими через погіршення репутації та іміджу країни, виникнення недовіри до державних органів з боку добросовісних платників податків і потенційних інвесторів. Подібна поведінка осіб, що наділені владними повноваженнями є зловживанням такими повноваженнями і має визнаватися протиправною в установленому порядку з настанням відповідних негативних наслідків для винних осіб.

Окремо підкреслимо, що з точки зору своєї природи квазіпублічний інтерес, який здатен заміщувати собою публічний інтерес в оподаткуванні, є ближчим не до публічного інтересу, а до приватних інтересів платників податків. Останні зацікавлені у залишенні у власному розпорядженні якомога більшої суми грошових коштів, занижуючи свої податкові зобов'язання перед бюджетами або затягуючи їх сплату. Коли платники податків обирають такий варіант власної поведінки у податкових відносинах, то вони починають зловживати своїми правами у оподаткуванні, що знижує ефективність дій контролюючих органів, відтерміновує надходження податків і зборів до бюджетів. Сприяють цьому як недосконалості вітчизняного податкового законодавства, так і наявність квазіпублічного інтересу посадових осіб контролюючих органів, які можуть імітувати законні дії, однак переслідують мету протиправної винагороди чи отримання іншої вигоди від платників податків.

Для профілактики проявів шкідливої для публічного інтересу поведінки посадових осіб контролюючих органів і недопущення реалізації квазіпублічного інтересу слід проводити комплекс дій як з покращення законодавчої техніки, використаної при правовому регулюванні податкових відносин, так і застосовувати найновітніші електронні засоби і цифрові технології при здійсненні податкового адміністрування, залучати досвід зарубіжних країн у боротьбі з правопорушеннями і зловживаннями

у оподаткуванні, підвищувати професійний рівень посадових осіб контролюючих органів разом із наданням ним адекватного грошового забезпечення і гарантій у сфері соціального страхування. Додатковим, однак навіть ще більш важливим напрямком дій держави для захисту і успішної реалізації публічного інтересу в податкових відносинах має стати використання тільки тих податково-правових інструментів, які засновані на реальних показниках економічного розвитку і враховують об'єктивний стан економіки і спроможність платників податків до несення податкового тягаря. У свою чергу сприйняття платниками податків оподаткування як справедливого і такого, що відповідає їх інтересам, є основною запорукою добросовісної поведінки учасників податкових відносин і запобіганню зловживань у оподаткуванні.

**Висновки.** Таким чином, як наслідок проведеного аналізу сутності публічного інтересу в сфері податкових відносин виявлено закономірності його формування і чинники, що йому загрожують, та на-

дані загальні рекомендації протидії зловживанням у сфері оподаткування. Публічний інтерес в сфері оподаткування спрямований на забезпечення стабільного і достатнього надходження податкових коштів до бюджетів з метою їх спрямування на фінансування основних завдань і функцій держави. Як наслідок опосередкування участі держави у податкових відносинах з боку представницьких органів влади і спеціально створених контролюючих органів виникає можливість появи квазіпублічного інтересу, що заміщує собою публічний інтерес і шкодить йому. Ефективну протидію цьому можна чинити шляхом таких дій, як, зокрема, покращення законодавчої техніки, впровадження цифрових технологій в податкове адміністрування, застосування зарубіжного досвіду. При цьому в основі ефективної реалізації публічного інтересу в оподаткуванні має бути закладення до правових механізмів податків того розміру податкового тиску, що є прийнятним і справедливим для платників податків з урахуванням об'єктивного стану національної економіки.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6-ти т. Т. 2: Введение в теорию налогового права. Харьков : Легас, 2004. 600 с.
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229–230 (від 4 груд.).
3. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. Москва : Юрид. лит., 1974. 348 с.

#### REFERENCES

1. Kucheriavenko, N.P. (2004). Kurs nalohovoho prava (Vols. 1–6, Vol. 2). Vvedenye v teoryiu nalohovoho prava. Kharkov: Lehas [in Ukrainian].
2. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 2 hrudnia 2010 r., 2755-VI. (2010). *Holos Ukrainy – Herald of Ukraine*, 229–230 (vid 4 hrud.) [in Ukrainian].
3. Khalfyna, R.O. (1974). Obshchee uchenye o pravootnosheniyu. Moscow: Yuryd. Lyt [in Russian].

САХНО Д. С.,

соискатель кафедры финансового права Университета Государственной фискальной службы Украины

### ПУБЛИЧНИЙ ІНТЕРЕС В НАЛОГОВИХ ВІДНОСИНАХ І ФАКТОРИ, УГРОЖАЮЩІЕ ЕГО РЕАЛІЗАЦІЇ

Стаття посвящена аналізу сутності публічного інтереса в сфері податкових відносин і розгляду факторів, що загрожують його реалізації, в тому числі проблеми зловживань в оподаткуванні. Продемонстровано взаємозв'язок функцій держави з необхідністю забезпечувати достатній і стабільний обсяг податкових надходжень до бюджетів. Вказано на загрози публічному інтересу як з боку можливості формування квазіпублічного інтересу, так і з боку наявності приватних інтересів платників податків.

**Ключові слова:** податкові відносини, публічний інтерес в оподаткуванні, зловживання правом, квазіпублічний інтерес, приватні інтереси платників податків.

SAKHNO D. S.,

PhD Candidate of the department of financial law of University of State Fiscal Service of Ukraine

### **PUBLIC INTEREST IN TAX RELATIONS AND FACTORS THAT THREATEN ITS IMPLEMENTATION**

**Problem statement.** At the present stage of social development it is impossible to represent the state without taxes and the powerful source of revenues of budgets of all levels that are formed by them. Due to those state taxes that were accumulated as taxes, the state acquires the opportunity to finance budget programs, to realize its functions, to create a state of harmony and security for the whole society. At the same time, the public interest that naturally arises in the field of taxation is in a rather unfavorable environment, where it resists the private interests of taxpayers, and often - and quasi-public interest, which only from the outside, from formal signs, resembles a public interest, but in its essence may be directly opposite to the public. These factors need to be taken into account in the legal regulation of the tax relations field, which will allow to counteract effectively existing threats and possible abuses in the tax area by both taxpayers and controlling bodies.

**The purpose of the article** is to highlight the essence of the public interest, the patterns of its formation, as well as factors that are threatening it, which will effectively counteract potential abuse in the field of taxation, improve the efficiency of the implementation of the state tax function.

**Conclusions and prospects for the development.** As a result of the analysis of the essence of public interest in the field of tax relations, the patterns of its formation and factors threatened by it are revealed, and general recommendations are given on counteracting abuse in the taxation field. Public interest in the taxation field is aimed at ensuring a stable and sufficient flow of tax funds to the budgets in order to target them to finance the main state's tasks and functions. As a consequence of the mediation of the state's participation in tax relations by representative authorities and specially created supervisory bodies, there is the possibility of a quasi-public interest that substitutes public interest and harms it. Effective counteraction to this can be done through such actions as, in particular, improvement of legislative technique, introduction of digital technologies in tax administration, use of foreign experience. At the same time, the effective implementation of the public interest in taxation should be based on the legal mechanisms of taxes of the amount of tax pressure that is acceptable and fair to taxpayers, taking into account the objective state of the national economy.

**Keywords:** tax legal relations, public interest in taxation, law abuse, quasi-public interest, private interests of taxpayers.

Сахно Д. С. Публічний інтерес у податкових відносинах та чинники, що загрожують його реалізації. *Право та інноваційне суспільство* : електрон. наук. вид. 2017. № 2 (9). URL: