

УДК 347.73

*Д. С. Сахно**здобувач кафедри фінансового права
Університету державної фіскальної служби України*

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

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 можливим 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 забезпечення, 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 ін-

терес 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 вноситись 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 устанавленню 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 тягара 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 напашарування 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 поведінки, 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 опиняється 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 визнаватись 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 розпоря-

дженні 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 переслідувати 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 це 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 надані 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.

Анотація

Сахно Д. С. Публічний інтерес у податкових відносинах та чинники, що загрожують його реалізації. – Стаття.

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.

Аннотация

Сахно Д. С. Публичный интерес в налоговых отношениях и факторы, угрожающие его реализации. – Статья.

Статья посвящена анализу сущности публичного интереса в сфере налоговых правоотношений и рассмотрению факторов, угрожающих его реализации, в том числе проблемы злоупотреблений в налогообложении. Продемонстрировано взаимосвязь функций государства с необходимостью обеспечивать достаточный и стабильный объем налоговых поступлений в бюджеты. Указано на угрозы публичному интересу как со стороны возможности формирования квазипубличного интереса, так и со стороны наличия частных интересов налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговые правоотношения, публичный интерес в налогообложении, злоупотребление правом, квазипубличный интерес, частные интересы налогоплательщиков.

Summary

Sakhno D. S. Public interest in tax relations and factors that threaten its implementation. – Article.

The article is devoted to analysis of the nature of public interest in the field of tax legal relations and to review of the factors threatening its implementation, including the problem of law abuse in taxation. The interrelation of the functions of the state with the need to ensure an adequate and stable amount of tax revenues to the budgets is demonstrated. The threats to public interest are indicated both by the possibility of forming a quasi-public interest, and by the presence of private interests of taxpayers.

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