

А. О. ТОПЧА

*Аліна Олегівна Топча, студентка магістратури
Київського національного університету імені Тараса
Шевченка*

БАЛАНС ПРИВАТНИХ І ПУБЛІЧНИХ ІНТЕРЕСІВ ПРИ ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Українське законодавство перебуває постійно у процесі реформування, відбуваються численні динамічні зміни податкового законодавства, що призводить до колізій та великої кількості податкових спорів.

Правове регулювання увесь час змінюється в бік обтяження приватних осіб, що, безумовно, суперечить балансу приватних і публічних інтересів. Там, де починається свобода одного, закінчується свобода іншого, і щоб досягти балансу інтересів, права людини, за необхідності, повинні обмежуватися таким чином, щоб забезпечувати інші правові й соціальні цінності або досягати інших законних цілей, важливих для демократичного суспільства.

Публічні і приватні інтереси були предметом розгляду таких відомих вчених, як А. В. Бризгалін, Д. В. Вінницький, Л. К. Воронової, О. П. Гетманець, О. М. Козирін, О. Ю. Кравченко, С. Г. Пепеляєв, Г. В. Петрова, Н. Ю. Пришви, А. А. Роздайбіда, О. В. Солдатенко, В. О. Соловійов та інші. Але варто звернути увагу на те, що дана проблематика залишається актуальною як у теоретичному, так і практичному плані, потребує дослідження, особливо в податкових спорах, для вдосконалення існуючих механізмів їх вирішення.

Метою даної статті є проведення аналізу балансу інтересів між приватними і публічними суб'єктами у сфері оподаткування із пропозиціями подальшого вдосконалення.

Із запровадженням адміністративної реформи в Україні відбулося переорієнтування функцій органів державної влади з публічно-розпорядчих на публічно-сервісні, що забезпечує потреби та інтереси суспільства і добровільність виконання податкового обов'язку, а не суто примусову реалізацію податкових зобов'язань. Публічне управління має будуватись за максимального обмеження втручання у приватну сферу, розбудови економічної в інтересах суспільства, регламентації таких правовідносин, які б гарантували додержання й охорону прав і свобод людини, ефективний їх захист та відновлення у разі порушення.

О. Ф. Скакун визначає, що структура правовідносин містить основні елементи правовідносин (суб'єкти) і доцільний спосіб зв'язку між ними з приводу соціального блага або забезпечення публічних і приватних інтересів на основі суб'єктивних прав, юридичних обов'язків, повноважень та юридичної відповідальності¹.

Баланс інтересів є важливою складовою у реалізації прав, свобод та інтересів приватних осіб.

Особливе місце в системі адміністративного регулювання займає сфера оподаткування як законодавчо врегульованого процесу встановлення та справляння податків у визначених розмірах, відповідними суб'єктами, що підлягають оподаткуванню.

Адміністративно-правове регулювання у сфері оподаткування є засобом забезпечення прав та законних інтересів фізичних, юридичних осіб та органів управління з метою підпорядкування їх юридично визначеному порядку. За допомогою адміністративно-правового регулювання здійснюється поєднання приватних і публічних інтересів, дотримання прав, свобод та інтересів учасників та стабільність розвитку держави.

Відповідно до змісту ст. 67 Конституції України платник податку є представником зобов'язальної сторони, що всі платники зобов'язані сплачувати податки і збори у визначеному законом порядку й розмірах.

Звертаючи увагу на те, що податкові правовідносини засновані на владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, превалювання юридичних обов'язків у правовому статусі зобов'язальної сторони податкових правовідносин не позбавляє прав.

Згідно з результатами дослідження Організації економічного співробітництва та розвитку акцентується, що сучасні податкові системи вимагають злагодженої співпраці між платником і податковими органами, а така співпраця значно поліпшується, коли права платника є чітко закріпленими та охоронюваними.

Податковий кодекс України встановлює правовий режим, структуру, зміст прав і обов'язків учасників податкових правовідносин, відповідно до якого суб'єкти податкових правовідносин поділяються на дві групи:

- 1) публічні суб'єкти податкових правовідносин;
- 2) приватні суб'єкти податкових правовідносин.

Носіями публічного інтересу у сфері оподаткування виступають: 1) державні органи, які формують публічний інтерес (органи законодавчої та виконавчої влади загальної компетенції); 2) державні органи, які реалізують публічний інтерес (центральні органи виконавчої влади спеціальної компетенції – органи державної фіскальної служби).

Носіями приватного інтересу виступають фізичні особи, організації, які реалізують свої права та інтереси, виконуючи покладені на них обов'язки.

Приватні і публічні інтереси мають бути взаємопов'язаними та збалансованими, адже публічний інтерес – це сукупність приватних інтересів, проте вони не завжди збігаються, що породжує конфлікт.

Публічний інтерес реалізується через компетенцію, яка визначає межі державного втручання у податкові правовідносини. Водночас розширення щодо цього має обмежуватись кордонами незаконного втручання в сферу реалізації суб'єктивних прав та інтересів фізичних осіб.

Відповідно до ст. 57 Конституції України кожному гарантується право знати свої права і обов'язки, а закони та інші нормативні акти, що визначають права і обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення у порядку, встановленому законом. Тобто, обов'язок зі сплати податку носієм приватного інтересу гарантується обов'язком доведення його прав та обов'язків носієм публічного інтересу. Дотримання таких вимог яскраво відображає реалізацію принципу верховенства права.

Сутність адміністративного регулювання податкової сфери полягає у тому, що в основі регулювання лежить імперативний метод, який забезпечує принципи та функції управління у податковій сфері, за яким платник податків зобов'язується сплачувати податки, а держава – вимагати дотримуватись визначеного законом обов'язку. Механізм адміністративно-правового регулювання забезпечується за допомогою встановлення приписів, заборон та надання дозволів.

Світовий досвід показує, що баланс досягається шляхом вироблення механізму активного сприяння між державними органами і платником податків у виконанні останнім своїх податкових обов'язків. Такий механізм виражається насамперед у обов'язках, правах та відповідальності платника податків.

Так, наприклад, Міністерство економіки, фінансів та промисловості Франції організувало 11 центрів інформаційного обслуговування платників податків, у яких надаються послуги з інформування платників та пропонуються необхідні інструкції щодо ведення податкових та фінансових справ. Ці процеси тісно пов'язані з процедурою «фіскального рескрипту».

Тому для виконання обов'язку платником податку необхідно забезпечити надання реального змісту праву платника на отримання інформації, враховуючи конструкцію раціонального узгодження прав–обов'язків–відповідальності.

Варто звернути увагу на позицію Є. В. Лакушевої, яка визначає, що приватні інтереси у сфері оподаткування – це інтереси платників податків, що повинні визнаватися й охоронятися державою та полягають у зменшенні податкового тиску, поверненні податків у вигляді соціальних благ, захисті своїх майнових прав, застосуванні податкового законодавства у найбільш вигідний для платника спосіб, справедливому розгляді податкових спорів, дотриманні податкової таємниці тощо².

Одним із способів забезпечення балансу інтересів є презумпція правомірності рішень платника податків. Так, зобов'язальній стороні податкових правовідносин надається право розсуду вибрати ту чи іншу норму законодавства, варіант поведінки у випадку колізій, прогалин.

Згідно з пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України презумпція правомірності рішень платника податків полягає в тому, що в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків³.

Позиції ЄСПЛ спрямовують діяльність та слугують орієнтиром для суб'єктів нормативно-правового регулювання у податковій сфері стосовно прийняття однозначних законів і єдності нормативно-правового регулювання.

В. В. Кривенко і І. Л. Самсін слушно зазначають, що практика ЄСПЛ однозначно свідчить, що держава не може виправдовувати обмеження прав і свобод (у даному разі маються на увазі конвенційні) посиленням на загальну необхідність. Йдеться про нагальність дотримання в її діяльності принципу пропорційності й балансу публічних інтересів та інтересів індивідуального характеру (особи або груп). У справі *Rees v. The United Kingdom* (1986 р.) ЄСПЛ недвозначно наголошувалося, що пошук компромісу між публічними інтересами та реалізацією прав і основних свобод людини є основним завданням Конвенції⁴.

Як пише С. Шевчук, таким чином «обмеження на свободи, що гарантуються Конвенцією, мають бути «пропорційними легітимній меті, яка переслідується цими обмеженнями» (*Handyside v. United Kingdom* (1976)), а також «між засобами, що обираються, легітимною метою та встановленням відповідних обмежень має існувати розумне пропорційне співвідношення» (*Fayed v. United Kingdom* (1994)). Оскільки «в основі всієї Конвенції лежить пошук справедливого балансу між загальними інтересами суспільства і вимогами щодо захисту основних прав індивіда» (*Soering v. United Kingdom* (1989))»⁵.

Безумовно, баланс приватних і публічних інтересів є запорукою функціонування й розвитку громадянського суспільства та демократичної правової держави. Адміністративно-правове регулювання у сфері оподаткування є засобом забезпечення прав та законних інтересів фізичних, юридичних осіб та органів управління з метою підпорядкування їх юридично визначеному порядку. За допомогою адміністративно-правового регулювання здійснюється поєднання приватних і публічних інтересів, дотримання прав, свобод та інтересів учасників і стабільність розвитку держави. Для запобігання виникнення конфлікту інтересів необхідно вдосконалити законодавство шляхом регламентації європейський стандартів, удосконалення судових процедур, чітке регламентування прав і обов'язків як суб'єктів приватної і публічної сфери.

¹ Скакун О. Ф. Теорія держави і права (Енциклопедичний курс) : підруч. / О. Ф. Скакун. – Х. : Еспада, 2006. – 776 с.

² Лакушева С. В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Лакушева Євгенія Володимирівна. – Ірпінь, 2013. – 210 с.

³ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248.

⁴ Конвенція про захист прав людини та основоположних свобод у практиці судів України [Текст] / А. Г. Ярема, Л. І. Григор'єва, В. І. Гуменюк та ін. – К., 2008. – 329 с.

⁵ Шевчук С. Конституційні аспекти висвітлення ЗМІ діяльності судової влади : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.judges.org.ua/article/seminar14-4.htm> – Заголовок з екрана.

Резюме

Топча А. О. Баланс приватних і публічних інтересів при вирішенні податкових спорів.

Досліджено взаємодію приватних і публічних інтересів у сфері оподаткування з пропозиціями вдосконалення. Приватні і публічні інтереси мають бути взаємопов'язаними та збалансованими, адже публічний інтерес – це сукупність приватних інтересів, проте вони не завжди збігаються, що породжує конфлікт. Адміністративно-правове регулювання у сфері оподаткування є засобом забезпечення прав та законних інтересів фізичних, юридичних осіб та органів управління з метою підпорядкування їх юридично визначеному порядку.

Для запобігання виникнення конфлікту інтересів необхідно вдосконалити законодавство шляхом регламентації європейських стандартів, удосконалення судових процедур, чіткого регламентування прав і обов'язків як суб'єктів приватної і публічної сфери.

Ключові слова: баланс інтересів, публічні суб'єкти податкових правовідносин, приватні суб'єкти податкових правовідносин, права, свободи, обов'язки, компетенція.

Резюме

Топчая А. О. Баланс частных и публичных интересов при решении налоговых споров.

Исследовано взаимодействие частных и публичных интересов в сфере налогообложения с предложениями совершенствования. Частные и публичные интересы должны быть взаимосвязанными и сбалансированными, ведь публичный интерес – это совокупность частных интересов, однако они не всегда совпадают, что порождает конфликт. Административно-правовое регулирование в сфере налогообложения является средством обеспечения прав и законных интересов физических, юридических лиц и органов управления с целью подчинения их юридически определенному порядку.

Для предотвращения возникновения конфликта интересов необходимо усовершенствовать законодательство путем регламентации европейских стандартов, совершенствования судебных процедур, четкого регламентирования прав и обязанностей как субъектов частной и публичной сферы.

Ключевые слова: баланс интересов, публичные субъекты налоговых правоотношений, частные субъекты налоговых правоотношений, права, свободы, обязанности, компетенция.

Summary

Topcha A. The balance private and public interests in tax disputes.

The interaction between private and public interests in the field of taxation with proposals for improvement. Private and public interests are to be interconnected and balanced, because the public interest - a combination of private interests, but they do not always coincide, giving rise to the conflict. Administrative regulation of the tax is a means of ensuring the rights and interests of individuals, legal entities and governments with a view to subjecting them legally prescribed order.

To prevent conflicts of interest need to improve legislation, regulation by European standards, improving judicial procedures, strict regulation of rights and obligations as subjects of the private and public sectors.

Key words: balance of interests, public entities tax law, private subjects of tax relations, rights, freedoms, duties, competence.