

## НАУКОВІ ПІДХОДИ ЩОДО ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ ПУБЛІЧНОГО ІНТЕРЕСУ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

### SCIENTIFIC APPROACHES TO INTERPRETATION OF THE CONCEPT OF PUBLIC INTEREST IN THE TAXATION SPHERE

Чайка В.В.,

к.ю.н., доцент, доцент кафедри фінансового права  
Університет державної фіскальної служби України

Статтю присвячено правовому аналізу доктринальних положень щодо визначення категорії «публічний інтерес у сфері оподаткування». Зокрема, розглянуто поняття «публічний інтерес», «публічний суспільний інтерес» та «правові інтереси держави». У зв'язку з цим наголошено на необхідності удосконалення наукової дефініції «правові інтереси держави».

Водночас проаналізовано поняття «публічний податковий інтерес», «інтерес держави у податкових правовідносинах» та «законний інтерес у сфері оподаткування», які можна зустріти у фінансово-правовій доктрині. Встановлено, що у сфері оподаткування, з одного боку, зачіпаються життєво важливі інтереси держави, зацікавленої в поповненні бюджету, а з іншого – конституційні права окремих громадян і юридичних осіб, які примушуються державою до відчуження частини своєї власності до бюджету у вигляді сплати податку.

**Ключові слова:** публічні фінанси, публічний інтерес, інтерес держави, оподаткування.

Статья посвящена правовому анализу доктринальных положений касательно определения категории «публичный интерес в сфере налогообложения». В частности, рассмотрены понятия «публичный интерес», «публичный общественный интерес» и «правовые интересы государства». В связи с этим отмечена необходимость усовершенствования научной дефиниции «правовые интересы государства».

В то же время проанализированы понятия «публичный налоговый интерес», «интерес государства в налоговых правоотношениях» и «законный интерес в сфере налогообложения», выработанные финансово-правовой доктриной. Установлено, что в сфере налогообложения, с одной стороны, затрагиваются жизненно важные интересы государства, заинтересованного в пополнении бюджета, а с другой – конституционные права отдельных граждан и юридических лиц, которые принуждаются государством к отчуждению части своей собственности в бюджет в виде уплаты налога.

**Ключевые слова:** публичные финансы, публичный интерес, интерес государства, налогообложение.

The article deals with the legal analysis of doctrine provisions on determination of the category of «public interest in the taxation sphere». In particular, it is indicated that the state begins to express public interest, when it expresses and adheres the interests of the citizens (social interests) in its activity, and public interest acknowledged by the state is realized in the rules of law.

The concepts of «public interest», «public social interest» and «legal interests of the state» are considered. In this connection the necessity of improving the scientific definition of «legal interests of the state» is emphasized.

At the same time the concepts of «public tax interest», «interest of the state in tax legal relations» and «legal interest in the taxation sphere» to be met in Financial Law doctrine are analyzed. It is found out that, on the one hand, the state vitally important interests to fill the budget are affected in the taxation sphere, and on the other hand, the constitutional rights of certain citizens and organizations which are compelled by the state to alienate the part of their property to the budget as a tax payment. Therefore taxation is one of the most conflict spheres of public relations.

Additionally the concept of «public finances» is characterized and it is indicated that they belong to the sphere of conflicting different, sometimes divergent and contrary, interests such as the state, group or individual ones. It is underlined that taxes are one of the public finances types as any other legal budget receipts cannot be used on anything, but only on public necessities, size and the designated purpose of which are determined exceptionally by the Law of Ukraine on the State budget for a corresponding year.

In addition it is pointed out that alienation of private property in the interests of public finances formation becomes possible because the taxation being one of the state attributes, depends on possibility of using the compulsion which is provided by all imperious power of the State machinery.

**Key words:** public finances, public interest, interest of the state, taxation.

У всіх суспільно-економічних формаціях державні фінанси займали провідне місце в житті суспільства. У зв'язку з державними фінансами виходили на поверхню найгостріші класові конфлікти, що виражали глибинні процеси розвитку суспільства. Фінанси нерідко були безпосереднім приводом великих політичних подій, причини яких коренилися в економічних і політичних умовах класової боротьби. Досить згадати «соляні» і «мідні» бунти в Росії, конфлікт короля і парламенту з приводу корабельного податку в Англії, що послужив приводом англійської буржуазної революції 1648 року, відмова американських колоній платити непрямі податки, встановлені англійським парламентом, і «Бостонське чаювання», що стали прелюдією до війни за незалежність США, і ряд інших подій [1, с. 4].

Публічні фінанси є сферою зіткнення різних, часом суперечливих і різнополярних інтересів: державних, групових, індивідуальних. При цьому від можливості знаходження «результуючого» вектора таких інтересів залежатиме зрештою соціально-економічна і політична стабільність в державі, можливість нормального функці-

онування всіх без винятку суспільних і державних інституцій.

Таке важливе значення публічні фінанси зберігають протягом всієї своєї історії. Тому не випадково в конституціях багатьох держав приділено особливу увагу публічним фінансам, а в деяких країнах (Бельгія, Німеччина, Швеція та ін.) в основному законі фінансова проблематика виділяється навіть у самостійний розділ [2, с. 1].

Один із представників неаполітанської податково-правової школи Італії, Г. Ингрессо, вказує на те, що «сукупність функцій держави, об'єктом яких є фінанси, складає фінансову діяльність». Цю діяльність держава та інші публічно-територіальні утворення здійснюють за допомогою власних органів («фінансових служб»), особливими способами та в особливих формах («формальний характер фінансових актів»). Нарешті, відносини, що ініціюються цими органами, з одного боку, між державою та іншими публічно-територіальними утвореннями, наділеними фінансовим суверенітетом, а, з іншого боку, фізичними та юридичними особами, які знаходяться на території держави... («матеріальне право»), є саме юридичними відносинами [3].

Необхідно також підкреслити, що у широкому розумінні від стану публічних фінансів залежить державно-політичний режим (зокрема, функціонування партійної системи, реалізація основних політичних прав і свобод), гарантії дотримання прав людини та інші важливі сфери.

Історія становлення та розвитку фінансів свідчить про те, що їм притаманні такі ознаки:

- грошовий (вартісний) характер фінансових відносин;
- зв'язок фінансових відносин з утворенням доходів і надходженням коштів, що набувають форми фінансових ресурсів;

- державне регулювання фінансових відносин;
- фондочий характер фінансових відносин, що виражають категорію «фінанси» (фінансові ресурси використовуються через грошові фонди спеціального призначення, хоча можлива і нефондова форма їх витрачання – наприклад, кошторисна форма фінансування в бюджетних установах). Фондова форма функціонування фінансових ресурсів дозволяє:

- 1) тісніше пов'язати задоволення будь-якої потреби з економічними можливостями держави;

- 2) зосередити фінансові ресурси на пріоритетних напрямках розвитку суспільного виробництва;

- 3) тісніше пов'язати суспільні та приватні інтереси з метою розвитку виробництва [4, с. 11, 13].

Таким чином, особливе виділення в конституційній нормотворчості демократичних держав проблеми публічних фінансів пояснюється необхідністю чіткого розмежування сфер приватних і публічних фінансів. Конституції цих держав, що містять принцип захисту і недоторканості приватної власності, водночас закріплюють загальні засади законодавства про публічні фінанси, в якому встановлюється вимога в односторонньому порядку на безвідплатній і безеквівалентній основі сплачувати обов'язкові платежі, – податки, збори, такси тощо.

О. Козирін вказує на те, що відчуження приватної власності в інтересах формування публічних фінансів стає допустимим, оскільки оподаткування, будучи одним з атрибутів держави, спирається на можливість використання примусу, що забезпечується усією владною потужністю державного апарату [2, с. 2].

Про те, що податок є атрибутом держави та має публічний характер, стверджує і Р. Гаврилюк. Авторка зазначає, що категорія «податок» є вихідною парадигмальною константою з позицій етатистської доктрини податкового права. При цьому дослідниця вказує на те, що публічний характер останнього пояснюється його легітимністю державою та призначенням для державних потреб і цілей [5, с. 10-11]. Податкові, як і будь-які інші законні надходження бюджету, не можуть бути використані на будь-що, а лише на публічні потреби, розмір і цільове призначення яких визначається виключно Законом України про Державний бюджет на відповідний рік [5, с. 740-741].

Держава стає виразником публічного інтересу, коли у своїй діяльності виражає й дотримується інтересів своїх громадян (суспільні інтереси), а визнаний державою суспільний інтерес реалізується в нормах права [6]. У зв'язку з цим доцільно буде звернутися до сутності поняття «публічний інтерес». Зокрема, Е. Талапіна та Ю. Тихомиров визначають публічний інтерес як визнану державою та забезпечену правом потребу соціальної спільності (спільноти), задоволення якої є умовою та гарантією її існування та розвитку [7, с. 3].

Під публічним суспільним інтересом також в теорії права розуміють спільні інтереси як узагальнення особистих, групових інтересів, без задоволення та реалізації яких неможливо, з одного боку, реалізувати приватні інтереси осіб, а з іншого – неможливо забезпечити цілісність, стабільність та нормальний розвиток організацій, держав, націй, соціальних верств і суспільств у цілому [8, с. 33].

Окремі представники адміністративно-правової науки України, зокрема В. Щавінський, виокремлюють поняття

«правові інтереси держави» та визначають його як сформульовані у положеннях чинного законодавства та доктринальних документах правлячих політичних сил загальні пріоритети держави, які базуються на потребах суспільства, державній ідеології та реалізуються на практиці за допомогою апарату держави [9, с. 52]. Автор пояснює, що стосовно доктринальних документів правлячих політичних сил мова йде про те, що відповідно до положень ст. 6 Конституції України державна влада в Україні здійснюється на засадах її поділу на законодавчу, виконавчу та судову [9, с. 52]. Водночас не зовсім зрозумілим є, чому Конституцію України, що є основним законом держави та нормативно-правовим актом найвищої юридичної сили, який приймається органом законодавчої влади – Верховною Радою України, дослідник назвав «доктринальними документами правлячих політичних сил». На наш погляд, така позиція потребує додаткової аргументації з боку автора.

Необхідно підкреслити, що у вітчизняній теорії податкового права вироблено поняття «публічний податковий інтерес». Зокрема, В. Вдовічен визначає публічний податковий інтерес як збалансовану сукупність офіційно визнаних та нормативно закріплених об'єктивних податкових потреб і прагнень публічних суб'єктів податкових відносин, які забезпечуються та охороняються державою відповідними способами охорони та правовими гарантіями; його видами є державний податковий інтерес, територіальний податковий інтерес та суспільний податковий інтерес [10, с. 8]. На наш погляд, цей підхід є ґрунтовним та найбільш повно відображає зміст поняття публічного інтересу у сфері оподаткування.

У свою чергу, Д. Вінницький зазначає, що стосовно оподаткування публічний інтерес означає потребу здійснити економічно обґрунтований розподіл тягаря публічних витрат серед членів суспільства [11, с. 79].

На думку окремих авторів, зміст інтересів держави у податкових правовідносинах полягає у мобілізації грошових коштів до централізованих фондів держави в обсязі, достатньому для забезпечення умов життя народу України, гідних сучасної цивілізації, задоволення його соціальних і культурних запитів; підпорядкування суспільного виробництва потребам та інтересам людини, створення умов для вільної творчої праці й самоствердження особи; соціальної захищеності кожного громадянина України; зростання національного багатства; розвитку науки, досягнення передового технологічного рівня виробництва; підвищення престижу підприємливості та сумлінної праці; підвищення рівня можливості вільного культурного, духовного та інтелектуального розвитку усіх громадян, які проживають на території держави; досягнення екологічної безпеки, створення здорових і безпечних умов життя і праці, забезпечення обороноздатності, належного функціонування органів законодавчої, виконавчої та судової влади [12, с. 13-14].

У національній правовій доктрині також зустрічається категорія «законний інтерес у сфері оподаткування», що визначається як відбитий в об'єктивному податковому праві або такий, що впливає з його загального змісту і гарантований державою юридичний дозвіл, що виявляється у прагненні суб'єкта податкових правовідносин користуватися конкретним благом, а також у можливості звертатися за захистом до компетентних органів з метою його задоволення [13, с. 4].

Таким чином, у сфері оподаткування, з одного боку, зацікавлені життєво важливі інтереси держави, зацікавлені в поповненні бюджету, а з іншого – конституційні права окремих громадян і організацій, які примушуються державою до відчуження частини своєї власності до бюджету у вигляді сплати податку. Унаслідок цього оподаткування є однією з найконфліктніших сфер суспільних відносин [14, с. 2], що й, власне, обумовило інтерес до проблематики цього дослідження.

Водночас серед науковців існують й інші думки з цього приводу. Зокрема, Н. Швецова наголошує на тому, що не варто протиставляти законні інтереси платників податків та податкових органів, оскільки в цілому податкові органи, які виступають у податкових правовідносинах від імені держави, та платники в остаточному підсумку захищені в підтримці один одного. Зважаючи на це, на перший план при реалізації податкових правовідносин має виходити досягнення не державного або приватного інтересу, а саме публічного. При цьому зіткнення публічних

та приватних інтересів, а, отже, і виникнення податкового конфлікту, який згодом має можливість стати спором, є скоріше результатом недосконалості правового механізму взаємин платників податків та зборів і держави [13, с. 7]. На наш погляд, підхід, висловлений у другій частині наведеної тези, є дещо ідеалістичним і певною мірою переоцінює роль права та його можливостей. Право, незважаючи на велику кількість регуляторів, не є панацеєю, а правові методи регулювання потребують відповідних умов для їх втілення та створення підґрунтя для їх дії.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Годме П. М. Финансовое право. Вступительная статья Халфиной Р. О. / П. М. Годме. – М. : Прогресс, 1978. – 429 с.
2. Козырин А. Н. Публичные финансы : взаимодействие государства и общества / А. Н. Козырин. – М, 2002. – 37 с.
3. Ingrosso G. Lezioni di diritto finanziario / G. Ingrosso. – Napoli : Jovene, 1951.
4. Бочаров В. В. Финансы / В. В. Бочаров. – 2-е изд. – СПб. : Питер, 2008. – 192 с.
5. Гаврилюк Р. А. Антропосоциокультурный код налогового права : монография. Книга 2. Истоки налогового права / Р. А. Гаврилюк. – Черновцы : Черновицкий национальный университет, 2014. – 804 с.
6. Лакушева Є. В. Конкуренція публічних і приватних інтересів у податковому праві / Є. В. Лакушева [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.pravoznavec.com.ua/period/article/2886/%AA](http://www.pravoznavec.com.ua/period/article/2886/%AA).
7. Талапина Э. Публичные функции в экономике / Э. Талапина, Ю. Тихомиров // Право и экономика. – 2002. – № 6. – С. 3.
8. Публичные услуги и право : науч.-практ. пособ. / [под ред. Ю. А. Тихомирова]. – М. : Норма, 2007. – 416 с.
9. Щавінський В. Р. Правові інтереси держави та їх характерні адміністративно-правові ознаки / В. Р. Щавінський // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Юридичні науки. – 2016. – № 3. – С. 52–54.
10. Вдовічен В. А. Податково-правовий компроміс інтересів платника податків і держави : Дис. ... канд. юрид. наук за спец. : 12.00.07 / В. А. Вдовічен. – К., 2011. – 256 с.
11. Винницький Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : Дисс. ... д-ра юрид. наук по спец. : 12.00.14 / Д. В. Винницький. – Екатеринбург, 2003. – 436 с.
12. Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук за спец. : 12.00.07 «теорія управління ; адміністративне право і процес ; фінансове право ; інформаційне право» / Я. В. Греца. – К., 2006. – 20 с.
13. Шевцова Н. В. Диспозитивність та офіційність при вирішенні податкових спорів в адміністративному судочинстві України : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук за спец. : 12.00.07 «адміністративне право і процес ; фінансове право ; інформаційне право» / Н. В. Шевцова ; Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ. – Д., 2011. – 20 с.
14. Тарибо Е. В. Основные концепции Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения / Е. В. Тарибо // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2004 года : материалы 2-й международной научно-практической конференции (г. Москва, 15–16 апреля 2005 года) / [сост. В. М. Зарипов] ; под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 320 с.