



УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/yuv.v2.2023.13>**О. Заверуха,**

кандидат юридичних наук,

голова

Восьмого апеляційного адміністративного суду

ДИФЕРЕНЦІАЦІЯ ПУБЛІЧНИХ ІНТЕРЕСІВ ПІД ЧАС РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН

Вступ. Держава виступає неодмінним учасником податкових правовідносин і має специфічну роль в цих відносинах. Держава не просто зобов'язує інших учасників сплачувати податки та збори на її користь, а реалізує це з метою задоволення загальних потреб. Загальні потреби держави спрямовують публічний інтерес у податковій сфері на задоволення як публічних, так і приватних інтересів. При цьому слід зазначити, що податково-правове регулювання завершується після надходження публічних коштів у формі податків і зборів, але це не означає, що первісний інтерес держави втрачає свою актуальність.

Інтерес держави, спрямований на задоволення загальних потреб і потреб суспільства, є актуальним на всіх етапах податкових відносин – від їх виникнення, протягом їх розвитку і після їх завершення при перерозподілі та використанні публічних коштів. При цьому стабільність публічного інтересу та спрямованість на задоволення суспільних потреб не виключають виникнення конфліктів під час сплати податків, розподілу коштів та їх використанні. Тому важливо розуміти, що податкові правовідносини не обмежуються тільки процесом сплати податків і зборів, а включають інтереси держави щодо задоволення загальних потреб та публічного блага. При цьому виникнення конфліктів у податкових відносинах може бути пов'язано як зі сплатою податків, так

і з подальшим розподілом та використанням публічних коштів.

Виклад основного матеріалу.

З метою забезпечення централізованого регулювання відносин, публічно-правове регулювання передбачає необхідність чіткого узгодження та взаємодії між суб'єктами. Держава, виконуючи свою суверенну владу, встановлює обов'язкові правила поведінки та вимагає участі відповідних органів або посадових осіб, які її представляють. Проте сума повноважень державних органів не може повністю відображати та виражати загальну державну мету щодо управління даною сферою відносин.

На переконання А.А. Роздайбиди державні повноваження не об'єднують права та обов'язки всієї системи державних органів, а скоріше становлять їх основу. Важливо чітко розмежовувати права держави як власника та повноваження як організатора відносин. Державні органи не стають власниками податкових надходжень, і тому слід відрізнити право держави як власника від «права» окремих державних органів, підприємств та установ на володіння та розпорядження майном, яке утворює об'єкти права державної власності. Реалізація власного інтересу державними органами зазнає обмежень. Повноваження таких органів повинні відповідати двом критеріям: 1) орган діє від імені держави; 2) орган є носієм відповідних державно-владних повноважень у сфері державного управ-





ління. Податкові органи виражають державну волю в межах, встановлених нею самою, тому їх дії повинні здійснюватись без вияву власної ініціативи або з виявом її тільки у випадках, передбачених законом, завжди в інтересах держави [9, с. 34–35].

Існують різні підходи та позиції щодо сутності та структури публічного інтересу в літературі. Публічні інтереси можна розуміти як інтереси, закріплені в нормах права та забезпечені примусовою силою держави, і які є необхідними для нормального функціонування, цілісності та розвитку суспільства та держави. Вони можуть включати інтереси різних колективних утворень та соціальних груп. Важливо відзначити, що публічні інтереси визнані державою, мають підтримку та правовий захист. Вони можуть бути перенесені у правове поле та стати об'єктом правових відносин. Інтереси, що перебувають у сфері суспільних відносин, можуть стати публічними інтересами, коли вони отримують правове визнання та регулювання [5, с. 58; 2, с. 23–24].

Відносини місцевого самоврядування і територіальних громад в галузі оподаткування можна розглядати як один із типів публічного інтересу. Разом з державою, вони виражають інтереси отримувачів публічних коштів і адміністраторів централізованих фондів. Незважаючи на самостійність інтересу територіальних громад, важко не враховувати його зв'язок з державним інтересом і повноваженнями держави в галузі оподаткування.

Стаття 10 Податкового кодексу України визначає повний перелік місцевих податків і зборів, які можуть бути введені територіальними громадами [7]. Однак, для реалізації цієї можливості місцевим радам потрібна чітка конструкція податкового механізму, яка закріплена в Податковому кодексі України. У цьому кодексі визначені елементи податкового механізму, які слугують основою для

розробки відповідних рішень місцевих рад. Податковий кодекс України не тільки передбачає можливість введення місцевих податків і зборів, але й покладає на місцеві ради обов'язок їх впровадження. Таким чином, публічний інтерес територіальних громад реалізується у впливі і рамках державного інтересу.

Реалізація публічного інтересу на рівні територіальних громад передбачає наявність певного рівня публічного управління. Відтак, цей інтерес пов'язується з територіальними громадами, які отримують кошти від сплати податків і зборів, а також з органами місцевого самоврядування, які здійснюють організацію оподаткування на даному рівні. В цьому контексті багато в чому застосовується логіка, що властива відносинам держави і її органів. Територіальна громада, як суб'єкт податкових правовідносин, реалізує свої інтереси через органи місцевого самоврядування. Для дослідження цих відносин слід розглядати не всі населені пункти загалом, а ті з них, які виступають адміністративно-територіальними одиницями зі своїми податковими повноваженнями і органами місцевого самоврядування.

Показовою у цьому аспекті є позиція М.П. Кучерявенка, на переконання якого реалізація інтересу місцевого самоврядування в сфері податкових відносин передбачає чітке розмежування повноважень [4, с. 387]. З одного боку, держава делегує на місцевий рівень певні повноваження і створює необхідну фінансову базу для їх здійснення. Це зобов'язує місцеве самоврядування здійснювати ці повноваження з метою забезпечення рівного доступу до соціальних та інших благ для всіх громадян України, незалежно від їх місця проживання [7]. З іншого боку, органи місцевого самоврядування безпосередньо здійснюють повноваження, пов'язані з регулюванням оподаткування. Ю.О. Тихомиров відзначає, що у віданні місцевого само-





врядування знаходяться питання місцевого значення, а також окремі державні повноваження, які можуть бути передані органам місцевого самоврядування. [10, с. 191–192]. Органи місцевого самоврядування мають певну відповідальність у реалізації свого інтересу при регулюванні податкових відносин, але вона обмежується законодавчо встановленими межами та процедурами, визначеними державою.

У зв'язку з різноманітністю підходів до публічного інтересу та його складових І.В. Караченцев наголошує на важливості висвітлення кількох аспектів. Він зауважує, що, по-перше, до публічного інтересу можна віднести інтерес держави, суспільства, нації тощо. По-друге, інтерес окремої особи, хоч і традиційно вважається приватним, може мати й публічний характер. На переконання вченого це означає, що інтерес окремої особи може бути й суспільним, а, отже, публічним. По-третє, у випадку податкових спорів одна сторона завжди виступає в захист приватного інтересу, тоді як інша сторона – публічного. При цьому вид публічного інтересу (інтерес держави, територіальної громади, суспільства тощо) не є основною увагою, оскільки акцент робиться на реалізації прав та обов'язків прямих учасників податкового спору. У зв'язку з цим фахівець робить висновок, що інтереси сторін процесу вирішення податкового спору доцільно розглядати без глибокої деталізації різновидів публічного інтересу – чи то інтерес держави, територіальної громади, суспільства або окремої соціальної групи [2, с. 25].

Продовжуючи свої міркування І.В. Караченцев робить наголос на тому, що для податкового регулювання характерним є перевага зобов'язального методу, методу підпорядкування та дозвільного типу правового регулювання. Це обумовлено імперативним методом регулювання публічних сфер права. Тому перева-

жають владно-організаційні, примусові елементи, пов'язані з реалізацією громадських та державних (публічних) інтересів. Публічно-правове регулювання особливо проявляється в податковому праві, яке базується на публічному фіскальному інтересі. Для функціонування держави як політико-територіальної організації суспільства необхідні фінансові ресурси, які використовуються для задоволення суспільного інтересу. Публічний інтерес безпосередньо визначає ступінь нормативного регулювання цих правовідносин. Через наявність публічного інтересу держава повинна підтримувати ці відносини у жорстких правових рамках, щоб виключити свободу дій сторін або зменшити її. Мета правового регулювання досягається шляхом позитивних зобов'язань та правових заборон. Зазначається жорсткість регулювання відносин, пов'язаних з оподаткуванням, не тільки шляхом закріплення імперативного обов'язку сплачувати законно встановлені податки і збори, але й шляхом виключення можливості громадян безпосередньо впливати на ці відносини, що досягається заборонами проводити референдуми з питань оподаткування [2, с. 25–26].

У відносинах оподаткування важливо розмежовувати інтереси держави та інтереси державних органів, які забезпечують реалізацію перших. Державні органи, як публічні структури, визначають свої дії та повноваження залежно від намірів і мети держави, яка є носієм суверенітету у цьому контексті. Інші органи представляють державу в сфері податкового регулювання. У цьому контексті, важливим фактором є публічно-правове відношення, яке ґрунтується на принципі субординації між суб'єктами. З цією метою передбачається об'єднання органів держави різної компетенції та структури, що сприяє формуванню комплексних суб'єктів права в межах єдиної державної організації. З цього приводу провідні



фахівці у сфері оподаткування наго-лошують на тому факті, що відносини між суб'єктами владних повнова-жень при регулюванні оподаткування можна розглядати як частини одного цілого або як окремі складові ціліс-ної структури [4, с. 381]. У першому випадку, інтереси державних органів згуртовуються та доповнюють один одного, щоб досягти загальної мети – реалізації державного інтересу. У дру-гому випадку, співвідношення між інтересами держави та органів може викликати конфлікти.

Конфліктність податкових відно-син суттєвою мірою обумовлена різ-ним вектором спрямування приват-ного та публічного інтересів. Перший спрямовано на задоволення потреб конкретної особи, тоді як публічний інтерес, очевидно, передбачає задово-лення потреб держави як політико-те-риторіальної організації суспільства. Основним предметом державного інтересу є загальне благо, необхідне для функціонування та розвитку дер-жавно-організованого суспільства. За визначенням Т.Ш. Бураншина, до складу державних інтересів вхо-дять: державна безпека, територі-альна цілісність, реалізація публічної політичної влади на всій державній території, належне життя населення, наявність необхідної економічної бази, державний суверенітет тощо. У даному контексті мова йде про інтерес держави, що є одним з видів публічного інтересу [1, с. 9–10].

Застосування диференційованого підходу публічного та приватного права до виділення сторін правовід-носин у податково-правовому регулю-ванні виходить з визнання існування владної та публічної сторони податко-вих правовідносин. Всі суб'єкти, які займають позицію владної сторони, є носіями публічного інтересу. Такий підхід характерний як для конститу-ційного, так і для адміністративного та фінансового права.

Проте кожна галузь має свої осо-бливості в цьому публічно-право-

вому аспекті. Адміністративне право передбачає організаційну підпорядко-ваність суб'єктів, що обумовлюється виконанням управлінських функцій. Конституційне право обов'язково включає участь народу. Унікальність статусу народу як суб'єкта консти-туційних відносин пояснюється тим, що влада належить саме йому. Народ єдиний суверенний і має абсолютну правосуб'єктність. Він є джерелом влади в усіх соціальних формах її прояву як історична спільнота людей, яка об'єднує всі соціальні прошарки, нації та народності [6, с. 120].

Хоча ці принципи можуть бути застосовані до податкового право-вого регулювання, потрібно дуже обережно розглядати їх в цьому кон-тексті, оскільки може виникати кон-флікт між двома різновидами публіч-них інтересів: суспільства і держави. З одного боку, народ є носієм суспіль-ного інтересу, а оподаткування існує для задоволення потреб суспільства шляхом фінансового забезпечення завдань та функцій держави та місце-вого самоврядування. З іншого боку, встановлення податків та правил опо-даткування належить до компетен-ції держави, а контроль за сплатою податків здійснюють представники державних органів. Держава, як носій публічного інтересу, може на певних етапах надавати перевагу власним інтересам. Тому можуть виникати конфлікти не тільки між носіями приватного та публічного інтересу, але й між носіями публічного інтер-есу. В цьому випадку потрібно бути обережним і пам'ятати, що податки у деяких випадках можуть мати анти-народну спрямованість, залишаючись ефективним державним інструмен-том [4, с. 370].

У податкових відносинах узгодження інтересів відбувається шляхом визначення ролі різних суб'єктів і їх відношень до податкового обов'язку. Ставлення до податкового обов'язку може бути безпосереднім виконанням обов'язку або контролем



за його виконанням. Таким чином, суб'єкти, які безпосередньо сплачують податки, і суб'єкти, які контролюють сплату податків, можуть мати різні інтереси і обов'язки.

Традиційне визначення суб'єктів права також може змінюватися залежно від їх ролі в податкових відносинах. Наприклад, тільки юридичні особи можуть бути зобов'язаною особою, у якої виникає самостійний податковий обов'язок, а не їх філії та постійні представництва. Узгодження інтересів у податкових відносинах залежить від правових принципів, ролі суб'єктів і їх відповідальності. Забезпечення балансу між публічним та приватним інтересами, а також ефективне виконання функцій держави вимагають уважного розгляду податкового права та усунення можливих конфліктів [9, с. 30].

Дійсно, стаття 92 Конституції України гарантує застосування монополії на примус у податкових відносинах. Це означає, що тільки держава має право збирати податки та застосувати примусові заходи для їх стягнення. Стаття 74 Конституції України забороняє проведення референдуму стосовно законопроектів щодо податків [3]. Ця норма базується на тому, що податки є атрибутом держави, а не суспільства, і рішення щодо їх встановлення або зміни має приймати саме держава. Це не означає, що така норма є беззаперечною і остаточною. Наприклад, в інших країнах Західної Європи референдуми щодо підвищення ставок податків або зменшення пільг можуть бути проведені. Проте, в Україні зараз діє конституційне обмеження щодо проведення референдумів щодо податків.

Висновки. Держава, як носій суверенітету, визначає роль та функції, які вона виконує у податкових відносинах. Збирання податків та їх розподіл виконується державою як власником цих коштів. Верховна Рада України отримує повноваження щодо встановлення податків та зборів, але

це не перетворює її на власника цих надходжень. Держава залишається суб'єктом відповідальності за правильне використання цих коштів. У випадку незаконного стягнення податків або донарахування кошти повертаються з Державного бюджету, тобто з фондів держави.

Реалізація публічного інтересу на рівні територіальних громад передбачає наявність певного рівня публічного управління. Відтак, цей інтерес пов'язується з територіальними громадами, які отримують кошти від сплати податків і зборів, а також з органами місцевого самоврядування, які здійснюють організацію оподаткування на даному рівні.

Інтереси платників податків, не зважаючи на традиційне їх віднесення до категорії приватних інтересів, можуть мати характер публічного інтересу. Інтерес платника податку може бути спрямовано на задоволення суспільних інтересів, що зазвичай робить його публічним.

У податкових відносинах узгодження інтересів відбувається шляхом визначення ролі різних суб'єктів і їх відношень до податкового обов'язку. Ставлення до податкового обов'язку може бути безпосереднім виконанням обов'язку або контролем за його виконанням. Таким чином, суб'єкти, які безпосередньо сплачують податки, і суб'єкти, які контролюють сплату податків, можуть мати різні інтереси і обов'язки.

У статті зроблено принципові наголоси на проблемах диференціації видів публічного інтересу у податкових відносинах. Загальні потреби держави спрямовують публічний інтерес у податковій сфері на задоволення як публічних, так і приватних інтересів. Інтерес держави, спрямований на задоволення загальних потреб і потреб суспільства, є актуальним на всіх етапах податкових відносин - від їх виникнення, протягом їх розвитку





і після їх завершення при перерозподілі та використанні публічних коштів.

Особлива увага приділена ролі держави у податкових відносинах, яка, виконуючи свою суверенну владу, встановлює обов'язкові правила поведінки та вимагає участі відповідних органів або посадових осіб, які її представляють. Проте сума повноважень державних органів не може повністю відображати та виражати загальну державну мету щодо управління даною сферою відносин. Підкреслена важливість чіткого розмежування прав держави як власника та повноважень як організатора відносин. Державні органи не стають власниками податкових надходжень, і тому слід відрізнити право держави як власника від «права» окремих державних органів, підприємств та установ на володіння та розпоряджання майном, яке утворює об'єкти права державної власності.

Зроблено акцент на багатогранності існуючих підходів та позицій щодо сутності та структури публічного інтересу. Публічні інтереси можна розуміти як інтереси, закріплені в нормах права та забезпечені примусовою силою держави, і які є необхідними для нормального функціонування, цілісності та розвитку суспільства та держави. Вони можуть включати інтереси різних колективних утворень та соціальних груп. Відносини місцевого самоврядування і територіальних громад в галузі оподаткування можна розглядати як один із типів публічного інтересу. Разом з державою, вони виражають інтереси отримувачів публічних коштів і адміністраторів централізованих фондів. Незважаючи на самостійність інтересу територіальних громад, важко не враховувати його зв'язок з державним інтересом і повноваженнями держави в галузі оподаткування.

Приділена увага питанням трансформації характеру інтересів зобов'язаних осіб у податкових відносинах, коли вони набувають ознак, притаманних публічному інтересу. При цьому наголошено на факті переслідування протилежно різних за змістом інтересів учасниками податкового спору у випадку його виникнення. Перший спрямовано на задоволення потреб конкретної особи, тоді як публічний інтерес, очевидно, передбачає задоволення потреб держави як політико-територіальної організації суспільства.

У відносинах оподаткування важливо розмежовувати інтереси держави та інтереси державних органів, які забезпечують реалізацію перших. У цьому контексті, важливим фактором є публічно-правове відношення, яке ґрунтується на принципі субординації між суб'єктами. У податкових відносинах узгодження інтересів відбувається шляхом визначення ролі різних суб'єктів і їх відношень до податкового обов'язку. Ставлення до податкового обов'язку може бути безпосереднім виконанням обов'язку або контролем за його виконанням.

Ключові слова: державний інтерес, конфлікт інтересів, оподаткування, податкова система, податковий обов'язок, податковий спір, податок, приватний інтерес, публічний інтерес, суспільний інтерес.

Zaverukha O. Differentiation of public interests in the implementation of tax relations

The article emphasizes the fundamental issues of differentiating types of public interest in tax relations. The general needs of the state direct public interest in the tax sphere towards satisfying both public and private interests. The state's interest, aimed at meeting general





needs and societal demands, is relevant at all stages of tax relations - from their inception, throughout their development, and even after their completion during the redistribution and utilization of public funds.

Particular attention is given to the role of the state in tax relations, where, exercising its sovereign power, it establishes mandatory rules of conduct and requires the participation of relevant bodies or officials representing it. However, the sum of powers vested in government bodies cannot fully reflect or express the overall state objective in managing the given sphere of relations. The importance of clear differentiation between the state's rights as an owner and its powers as an organizer of relations is emphasized. State bodies do not become owners of tax revenues, thus it is necessary to distinguish the rights of the state as an owner from the "rights" of individual government bodies, enterprises, and institutions to own and dispose of property that constitutes objects of state property rights.

The article highlights the multifaceted nature of existing approaches and positions regarding the essence and structure of public interest. Public interests can be understood as interests enshrined in legal norms and enforced by the coercive power of the state, which are necessary for the normal functioning, integrity, and development of society and the state. They can include the interests of various collective entities and social groups. Relations of local self-government and territorial communities in the field of taxation can be regarded as one type of public interest. Together with the state, they represent the interests of recipients of public funds and administrators of centralized funds. Despite the independent nature of territorial communities' interests, it is difficult to disregard their connection with the

state interest and the powers of the state in the field of taxation.

Attention is given to the transformation of the nature of interests of obligated persons in tax relations when they acquire characteristics inherent in public interest. It is emphasized that participants in a tax dispute pursue interests that are opposite in content. The former aims to satisfy the needs of a specific individual, while public interest clearly involves satisfying the needs of the state as a political-territorial organization of society.

In tax relations, it is important to differentiate between the interests of the state and the interests of government bodies that ensure the realization of the former. In this context, a significant factor is the public-legal relationship based on the principle of subordination among subjects. In tax relations, the coordination of interests occurs through determining the role of different subjects and their relationship to tax obligations. Attitude towards tax obligations can involve either the direct fulfillment of obligations or monitoring compliance with them.

Key words: state interest, conflict of interest, taxation, tax system, tax liability, tax dispute, tax, private interest, public interest, social interest.

Література:

1. Бураншин Т.Ш. Державні інтереси: конституційно-правовий аспект: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02 / Т.Ш. Бураншин, 2006. 210 с.
2. Караченцев І.В. Правова природа податкових спорів та їх вирішення : дис.... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Ігор Володимирович Караченцев. Харків, 2015. 191 с.
3. Конституція України від 28 черв. 1996 року № 254к/96-Вр. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
4. Кучерявенко М.П. Курс податкового права: у 6 т. Т. 2 : Введення в теорію податкового права / М.П. Кучерявенко. Харків : Легас, 2004. 600 с.





5. Лакушева Є.В. Публічні та приватні інтереси в податковому праві : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Євгенія Володимирівна Лакушева. Ірпінь, 2013. 211 с.

6. Лучин В.О. Конституційні норми та правовідношення : учбовий посібник / В. О. Лучин. Закон і право, 1997. 210 с.

7. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-17. Ст. 112.

8. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21 травня 1997 року № 280/97-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1997. № 24. Ст. 170.

9. Роздайбіда А.А. Забезпечення балансу інтересів при вирішенні податкових спорів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Анастасія Андріївна Роздайбіда. Ірпінь, 2015. 198 с.

10. Тихомиров Ю.А. Теорія компетенції / Ю. А. Тихомиров, 2001. 496 с.

