

9. Голосніченко І.П. Поняття адміністративної відповідальності та її законодавче регулювання. Адміністративне право України. Академічний курс : підручник : у 2 тт. : Т. 1: Загальна частина. Київ : Юридична думка, 2004. С. 430–432.

10. Соловій Я.І. Межі кримінальної відповідальності : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / Національна академія внутрішніх справ України. Київ, 2004. 222 арк.

11. Малиновська О. Імміграційна амністія як засіб мінімізації загроз нелегальної міграції: міжнародний досвід та доцільність його використання в Україні. URL: http://www.niss.gov.ua/public/File/StPan09_1.pdf.

12. Чіпко Т.М. Аналіз нелегальної міграції до України. Географія та туризм : наук. зб. / ред. кол. : Я.Б. Олійник (відп. ред.) та ін. Київ : Альтерпрес, 2012. Вип. 20. С. 247–256.

13. Невмержицький Є.В. Корупція в Україні: причини, наслідки, механізми протидії : монографія. Київ : КНТ, 2008. 368 с.

14. Мельник М.І. Кримінологічні та кримінально-правові проблеми протидії корупції : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08 / Національна академія внутрішніх справ України. Київ, 2002. 506 арк.

15. Александров Ю.В., Гель А.П., Семаков Г.С. Кримінологія: Курс лекцій. Київ : МАУП, 2002. 295 с.

16. Захожай В.Б., Федорченко В.С. Правова статистика : навч. посібник. Київ : МАУП, 2003. 368 с.

17. (Не)реальні цифри. Хто і як рахує українських заробітчан? URL: <https://www.radiosvoboda.org/a/news-skilky-ukraiintsiv-za-kordonom/29821865.html>.

УДК 351.741:343.1

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2019.4-2.3>

ВДОВІЧЕН В.А., ВДОВІЧЕНА Л.І.

ПОДАТКОВІ ІНТЕРЕСИ – ПОШУК АДЕКВАТНОГО КОМПРОМІСНОГО РІШЕННЯ

У статті проведено дослідження податкових інтересів. Визначено можливості співвідношення та взаємозалежності публічного податкового інтересу та приватного податкового інтересу. Публічний податковий інтерес виражає собою збалансовану сукупність офіційно визнаних і нормативно закріплених об'єктивних потреб і прагнень публічних суб'єктів податкових відносин, які забезпечуються й охороняються державою відповідними способами охорони та правовими гарантіями. Приватний податковий інтерес виражається як сукупність охоронюваних правом і визнаних законом інтересів, які властиві певному індивідові та полягають у прагненні суб'єктів податкових відносин (платників податків) забезпечити їхню законну реалізацію, здійснити дії, які спрямовані на задоволення потреб, захист своїх прав, отримання матеріальних та інших благ, і одержання належних можливостей для виконання обов'язків, що покладені на них Конституцією України і податковим законодавством. Встановлено, що адекватність виступає провідним принципом прийняття компромісного рішення як способу регулювання податкових відносин, який забезпечує єдність нормативного змісту такого регулювання та є фактором, що визначає напрям і подальший розвиток правотворчості. Інше призначення адекватності – це інструмент для вирішення неминуче виникаючих протиріч і колізій у сфері

© ВДОВІЧЕН В.А. – доктор юридичних наук, доцент, доцент кафедри публічного права (Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича)

© ВДОВІЧЕНА Л.І. – кандидат юридичних наук, доцент кафедри публічного права (Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича)

правового регулювання податкових відносин. Також досліджено, що під час прийняття адекватного компромісного рішення в податкових інтересах необхідно враховувати такі застереження: можливе обмеження прав суб'єктів компромісної угоди; обов'язкове врахування можливого негативного впливу на ринкові та суспільні механізми саморегулювання; необхідність врахування можливих затрат для державного та інших бюджетів. Адекватне компромісне рішення в сфері існування публічних і приватних податкових інтересів є засобом закріплення на договірній основі обов'язків платників податків (віддати частку приватної власності) та прав держави (одержання справедливої частки від оподаткування доходів і прибутків).

Ключові слова: *інтерес, публічний податковий інтерес, приватний податковий інтерес, принцип адекватності, податковий компроміс, адекватність податково-правового регулювання.*

This article is a study tax interests. The possibilities of correlation and interdependence of public tax interest and private tax interest are determined. The public tax interest is a balanced set of officially recognized and legally fixed objective needs and freedoms of public subjects, which are provided and protected by the state through appropriate means of protection and legal guarantees. Private tax interest is a set of interests (protected by law and recognized by law), which are specific to a particular individual and expressed in the desire of tax subjects (taxpayers): to ensure their legal implementation; to carry out actions aimed at meeting the needs; protect their rights; receive material and other goods; to be given the opportunity to fulfill the duties entrusted to them by the Constitution of Ukraine and tax legislation. It is established in the article that adequacy is the guiding principle of making a compromise decision as a way of regulating tax relations, which ensures the unity of the normative content of such regulation and is a factor that determines the direction and further development of lawmaking. Another purpose of adequacy is a tool for resolving inevitably contradictions and conflicts in the field of legal regulation of tax relations. It has also been investigated that in making an adequate compromise decision in tax interests, the following caveats should be taken into account: the rights of the subjects of the compromise agreement may be restricted; mandatory consideration of possible negative effects on market and public mechanisms of self-regulation; the need to consider the possible costs for the state and other budgets. Adequate compromise in the area of public and private tax interests is a means of securing on a contractual basis the obligations of taxpayers (to give away a share of private property) and the rights of the state (obtaining a fair share of taxation of income and income).

Key words: *interest, public tax interest, private tax interest, principle of adequacy, tax compromise, adequacy of tax regulation.*

Вступ. Критеріями ефективності компромісного рішення є збереження на тому ж або на вищому рівні здатності до діяльності, в нашому випадку фінансової, а саме податкової, отримання завдяки компромісу просторів і можливостей для дій, розширення умов ефективної діяльності, припинення виснажливої боротьби і можливість зосередити правовий потенціал на вирішенні фундаментальних питань. Податкова наукова література зазначає, що особливість податкових правовідносин полягає в тісному переплетенні в них публічного і приватного інтересів, високої долі економіко-фінансових параметрів, реалізації їх як управлінської функції держави та її місце у світовому господарстві. Одними з перших, котрі висвітлювали проблему співвідношення суспільних, державних, колективних і приватних інтересів, були засновники та прихильники лібералізму (Джон Локк, Адам Сміт, Майкл Фріден, Джон Аткинсон, Гобсон) [1]. В пострадянський період відбувається зміна ролі права у функціонуванні суспільства, що зумовило більшу актуальність проблеми узгодження публічних і приватних інтересів. Серед українських дослідників цієї проблеми цього періоду необхідно виділити насамперед Л.К. Воронову, І.Ф. Заверуху, П.С. Папурківського, М.П. Кучерявенка, А.А. Нечай, О.П. Орлюк, Н.Ю. Пришву, Л.А. Савченко, О.А. Музику; серед російських – Д.В. Вінницького, О.Ю. Грачову, С.В. Запольського, О.І. Худякова, М.В. Карасеву, Ю.О. Крохіну, І.І. Кучерова, А.А. Ялбулганова, І.В. Рукавішнікову, С.Г. Пепеляєва, М.Ф. Івлієву, В.В. Гриценко, О.М. Пастушенко, О.Ю. Бакаєву, О.М. Козиріна, Г.П. Толстопятенко, Н.І. Хімичеву, М.Н. Злобіна та інших. І тому інтерес у податковому праві проявляється в прагненні суб'єктів податкових відносин забезпечити їхню законну реалізацію,

здійснити дії, які спрямовані на задоволення потреб, захист своїх прав, отримання матеріальних та інших благ, і виконання обов'язків, які покладені на них Конституцією України і податковим законодавством. Водночас унаслідок доктринальної нерозробленості немає і чіткого правового регулювання принципу адекватності, зокрема немає правового закріплення цього принципу як найважливішої основи у сфері правового регулювання податкових інтересів. Серед зарубіжних учених концептуальні засади принципу адекватності правового регулювання відносин визначив Б.П. Шлоер, дослідивши, що правове регулювання не можна визначити адекватним, якщо під час його здійснення не враховуються такі аспекти, як: можливе обмеження прав, можливий негативний вплив на ринкові та суспільні механізми саморегулювання, можливі затрати для державного та інших бюджетів [2]. Досліджуючи принципи міжнародно-правового контролю, Е. Устинова визначила принцип адекватності-співрозмірності в регулюванні міжнародного контролю [3]. Російський учений С.Г. Пепеляєв у групі принципів оподаткування, які забезпечують реалізацію та дотримання основних прав і свобод платників податків, виділяє принцип співрозмірності оподаткування конституційно значимим цілям обмеження прав і свобод [4]. Зовсім іншим є стан речей щодо наукового вивчення та застосування принципу адекватності в українському правознавстві та правовій практиці. Цей принцип тут згадується дуже рідко – і майже виключно в галузі європейського та порівняльного права таким ученими, як: В.Б. Авер'янов, І.В. Сервецький, А.П. Заєць, В.Є. Мармазов, П.В. Пушкар, В.М. Кампо, Н.Р. Нижник, С.В. Шевчук.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження податкових інтересів, визначення їхнього співвідношення та взаємозв'язку, а також пошук критеріїв для прийняття адекватного компромісного рішення з метою задоволення як публічних податкових інтересів, так і приватних.

Результати дослідження. Вираження публічного інтересу в податкових нормах залежить від вчасного й об'єктивного виявлення наявних суспільних інтересів у сфері встановлення та справляння податків. Публічний інтерес у податковому праві проявляється в прагненні суб'єктів податкових відносин забезпечити їхню законну реалізацію, здійснити дії, які спрямовані на задоволення потреб, захист своїх прав, отримання матеріальних та інших благ, і виконання зобов'язань, покладених на них Конституцією та податковим законодавством [5]. Якщо основні інтереси не адекватно визначені законодавцем, то це здійснює вплив на весь нормотворчий процес, веде до нестійкої законодавчої політики і до частих змін правових норм.

Інтерес приватного суб'єкта може бути реалізований на власний розсуд, проте в межах закону. В основі виникнення конкретних суб'єктивних прав лежать інтереси держави, але силою, яка їх приводить у дію, є інтереси особистості, які відображені в її цілях [6, с. 79]. Водночас приватний податковий інтерес – це інтерес окремого платника податків, фізичної особи чи організації, який може проявлятися в процесі застосування податкового права.

Не слід забувати, що держава відповідає перед людиною за свою діяльність – права і свободи людини та їхні гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави. Саме інтереси, цінності та цілі, з одного боку, виступають суб'єктивною передумовою і рушійним чинником користування правами та свободами людини, з іншого боку, вони – конституційно вираженим чином – визначають найбільш загальні та одночасно вирішальні межі можливостей цього єдиного у своєму роді основоположного стану – зв'язку особи в суспільстві з державою.

Тому зазначимо, що приватний податковий інтерес виражається як сукупність охоронюваних правом і визнаних законом інтересів, які властиві певному індивідові та полягають у прагненні суб'єктів податкових відносин (платників податків) забезпечити їхню законну реалізацію, здійснити дії, які спрямовані на задоволення потреб, захист своїх прав, отримання матеріальних та інших благ, і одержання належних можливостей для виконання обов'язків, що покладені на них Конституцією України і податковим законодавством.

Однак взаємозалежність публічних і приватних інтересів призводить до того, що іноді не просто або й неможливо чітко визначити конкретного суб'єкта певного відповідного податкового інтересу. Інтерес в ефективному податковому законодавстві полягає в тому, що і приватний, і публічний суб'єкти зацікавлені в простоті, ясності, уніфікованості податкового законодавства; у тому, щоб у ньому знайшли відбиття конституційні принципи й норми. При цьому податкове законодавство не повинно виходити за межі свого предмета регулювання, не повинно містити норми, які регулюють відносини, віднесені до компетенції інших підгалузей та інститутів фінансового права. Підвищенню ефективності податкових законів повинна сприяти регламентація й формалізація законодавчого процесу: від розроблення проєктів податкових законів до їхнього обговорення й прийняття.

Публічний податковий інтерес виражає собою збалансовану сукупність офіційно визнаних і нормативно закріплених об'єктивних потреб і прагнень публічних суб'єктів податкових відносин, які забезпечуються й охороняються державою відповідними способами охорони та правовими гарантіями. Безперечно, що таке визнання можливе як компромісне рішення лише у разі законодавчого закріплення відповідних потреб та інтересів суб'єктів у податкових відносинах.

Податкові системи низки європейських країн демонструють вдалий приклад врахування публічних податкових інтересів. Зокрема, навіть якщо податкове законодавство в момент його прийняття відповідає сутності публічного податкового інтересу, то з часом, у зв'язку зі змінами характеру суспільних відносин, неминуче виникне певне розходження, втрачається вигода. Тому не досить мати засоби для прийняття законів, адекватних публічним інтересам. Необхідні механізми для регулярного аналізу та коригування податкових законів. У зв'язку з цим принцип законодавчого оформлення податку повинен доповнюватися вимогою регулярно переглядати податкові закони, шукати адекватні поступки для сторін. Цей принцип дає змогу законодавцю ефективніше реагувати на зміни в частині публічних податкових інтересів. Зокрема, за французьким правом, затверджений податок повинен щорічно підтверджуватися поточним фінансовим законом [7]. У Норвегії аналогічну функцію виконує обов'язкова процедура підтвердження чи перегляду податкового законодавства після закінчення терміну повноважень парламенту [8, с. 25].

Однак процес «врахування публічних податкових інтересів» і, відповідно, прийняття адекватного компромісного рішення має охоплювати моменти, які передбачаються, насамперед, у внутрішніх межах самої держави. Тому необхідно враховувати особливі застереження до прийняття компромісного рішення. Наявне правове регулювання співвідношення публічного та приватного податкових інтересів не можна визначити адекватним, якщо під час його здійснення не враховуються такі аспекти. Насамперед, це можливе обмеження прав суб'єктів компромісної угоди, оскільки адекватність прийнятого рішення (наприклад, укладення міжнародної угоди про уникнення подвійного оподаткування, угоди про розстрочку чи відстрочку сплати податку, угоди про списання певної частини податкового боргу) надає платникам податків гарантію, що їхні прибутки і капітали не будуть оподатковуватися двічі (під час уникнення подвійного оподаткування), і водночас це дасть гарантію захисту від дискримінаційного оподаткування за кордоном. Крім того, оскільки платники податків не виступають сторонами під час укладення міжнародних податкових угод, то завдяки внутрішньому законодавству про необхідність ратифікації такої угоди парламентом вони (платники податків) можуть контролювати забезпечення своїх інтересів як під час ратифікації податкових угод, так і під час прийняття податкових законів, які необхідні для виконання державою взятих на себе міжнародних зобов'язань, які базуються на принципі адекватності.

Наступним застереженням, яке потребує уваги, є обов'язкове врахування можливого негативного впливу на ринкові та суспільні механізми саморегулювання. Процес розвитку правових форм взаємодії національних податкових систем детермінується такими протиріччями. Розвиток національної економіки здебільшого визначається через її максимально активне включення у світове господарство, використання сучасних засобів комунікацій у бізнесі, можливість інтернаціоналізації прибутків і зняття адміністративних і економічних обмежень для господарюючих суб'єктів, зокрема, у плані географії ведення діяльності. Це вступає у протиріччя з концепцією податкового суверенітету держави, створює межі ефективності та обґрунтованості реалізації суверенного права держави монопольно і автономно визначати умови оподаткування на своїй фіскальній території [9, с. 23]. Господарюючі суб'єкти в умовах «відкритої» економіки завжди можуть, вважаючи такі умови не вигідними, виразити свою незгоду, забрати свої капітали, відповідно, залишити державу без джерел доходів, наказуючи їй за неадекватну податкову політику в міжнародній сфері [10, с. 28].

І на завершення ще одним застереженням під час прийняття адекватного компромісного рішення є необхідність врахування можливих затрат для державного та інших бюджетів. Адекватність правового регулювання публічних і приватних податкових інтересів, втілюючись у компромісних угодах, є засобом закріплення на договірній основі своїх прав на одержання справедливої частки від оподаткування доходів і прибутків, реалізованих платниками податків у сфері міжнародної економічної і фінансової діяльності. Оскільки процес оподаткування вирішується шляхом розподілу прав оподаткування між двома державами (під час укладення міжнародної угоди) чи між суб'єктом публічної адміністрації та платником податків, то зрозуміло, що це призведе до фінансових наслідків. Отже, прийняття адекватного рішення повинно виключити можливість існування затрат для державного бюджету або зробити їхні розміри мінімальними.

Отже, адекватність є основою, фундаментальною ідеєю, принципом прийняття компромісного рішення як способу регулювання податкових відносин, яка забезпечує єдність нормативного змісту такого регулювання і є, з одного боку, фактором, який визначає напрям і подальший розвиток правотворчості, а з іншого – інструментом вирішення неминуче виникаючих протиріч і колізій у сфері правового регулювання податкових відносин.

Висновки. Узагальнюючи зазначені вище риси та особливості адекватності як основоположного критерію щодо прийняття компромісного рішення, можна резюмувати особливості компромісу як адекватної моделі співіснування публічних і приватних податкових інтересів: по-перше, компромісне рішення втілюється через оподаткування суб'єктів, що ведуть міжнародну економічну діяльність (з метою уникнення подвійного оподаткування і, відповідно, задоволення та інтересів держави й інтересів платників податків); по-друге, використання критеріїв адекватності під час укладення компромісної угоди здійснюється для згладження розходжень у нормах національних податкових систем із метою оптимізації оподаткування; по-третє, в правовому регулюванні компроміс діє як необхідний інструмент вирішення конфлікту, що виникає внаслідок пред'явлення різними податковими сторонами ідентичних податкових вимог; по-четверте, як правовий інструмент вирішення проблем оподаткування, компромісний варіант регулювання втілюється як національними законодавствами, так і міжнародно-правовими актами; по-п'яте, поступова гармонізація публічних податкових інтересів і приватних податкових інтересів унаслідок масштабного застосування компромісних рішень – усе це відбувається під впливом адекватності як основоположного принципу.

Отже, одне з головних місць у вирішенні проблеми оподаткування посідає компроміс. Інтенсивність його правового розроблення й ефективність застосування як правового інструментарію регулювання податкових відносин визначаються разом із факторами розвитку міжнародного співробітництва держави та вдосконалення її податкової системи.

Список використаних джерел:

1. Лібералізм : антологія / уряд. О. Проценко, В. Лісовий. Київ : Смолоскип, 2002. 1126 с.
2. Шлоер Б. Принцип адекватності в європейському та українському публічному праві. *Український правовий часопис*. 2004. № 3.
3. Устинова Е. Принципы международно-правового контроля. *Вестник Московского университета. Серия 2 : Право*. № 6. 1994. С. 61–65.
4. Налоговое право : учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. Москва : Юристъ, 2003.
5. Див.: Olejarski A.M. (2011). Public good as public interest? The principle of tangibility in eminent domain legislation. *Public Integrity*. № 13(4). P. 333–352.
6. Экимов А. Интересы и право в социалистическом обществе. Ленинград : Изд-во ЛГУ, 1984. С. 79.
7. DIRECTORATE, Public Finances General; DIRECTORATE, TAX POLICY. The French tax system. 2009. URL: <http://www.attorney-counsel.com/wp-content/uploads/2014/05/French-Tax-System.pdf>.
8. Van den Noord P. (2000). The Tax System in Norway. <https://doi.org/10.1787/18151973>. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-economics-department-working-papers_18151973;
9. Козырин А.Н. Правовое регулирование налогообложения в зарубежных странах. *Финансы*. 1994. № 5. С. 25.
10. Орлов М. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства. *Финансовое право*. 2006. № 2. С. 23.
11. Шахматев А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи. *Финансовое право*. 2006. № 3. С. 28.