

## ВІДОБРАЖЕННЯ ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ У ЇХ ПРАВАХ: ТЕОРЕТИЧНИЙ ТА ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТИ

### REFLECTION OF LEGITIMATE INTERESTS OF TAXPAYERS IN THEIR RIGHTS: THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS

Заверуха О.Б., к.ю.н.,  
Голова

*Восьмий апеляційний адміністративний суд*

У статті досліджується співвідношення законних інтересів платників податків та їхніх прав у податкових відносинах. Це передбачає проведення комплексного аналізу із залученням позицій експертів із різних галузей права. Зіставляються законні інтереси та суб'єктивні права, висвітлюється їх схожість і відмінність. Майновий характер податкових відносин відрізняє їх від інших правовідносин. Наголошується на важливості ефективних механізмів реалізації платниками податків своїх законних інтересів без порушення нормативно-правових актів. Окреслюється участь судів у вирішенні конфліктів і податкових спорів, що виникають через зіткнення інтересів.

У контексті цього розглядається застосування Вищим адміністративним судом та Верховним Судом України правила правового значення у податкових справах. Ця норма допускає відмову в задоволенні позовних вимог платника податків, якщо оскаржувані дії чи рішення не зачіпають їх прав і не мають правових наслідків. Однак його застосування для захисту матеріальних інтересів може бути не ідеальним підходом до судового захисту. Підкреслюється зосередженість судів на відповідності закону, а не на розгляді впливу на права платників податків.

Аргументовано відсутність підстав для задоволення позовних вимог щодо дій податкового органу при проведенні зустрічних звірок. Констатовано, що суд має право оцінити та визначити правове значення таких дій, виходячи з обставин та тлумачення відповідних положень. Проблема полягає в невизначеності правової категорії «законний інтерес платника податків» та труднощах його захисту через відсутність офіційного визначення в законодавстві. Аргументована доцільність застосування поняття «юридичне значення» для ефективного судового захисту, але при цьому залишається невизначеним його адекватність у захисті інтересів платників податків.

**Ключові слова:** законний інтерес, інтерес, оподаткування, платники податків, податковий конфлікт, податковий обов'язок, податковий спір, податок, права платників податків, судовий захист.

The article explores the relationship between the legitimate interests of taxpayers and their rights in tax matters. This entails a comprehensive analysis incorporating expert perspectives from various branches of law. The legitimate interests are compared with subjective rights, highlighting their similarities and differences. The pecuniary nature of tax relations distinguishes them from other legal aspects. Emphasis is placed on the importance of effective mechanisms for taxpayers to pursue their legitimate interests without violating normative legal acts. The involvement of courts in resolving conflicts and tax disputes arising from the clash of interests is outlined.

In this context, the application of the Higher Administrative Court and the Supreme Court of Ukraine in tax cases is examined. This provision allows for the dismissal of a taxpayer's claims if the challenged actions or decisions do not infringe upon their rights and do not have legal consequences. However, its application for protecting material interests may not be the ideal approach to judicial protection. It is evident that courts focus on legal compliance rather than considering the impact on taxpayers' rights.

The absence of grounds for granting claims regarding the actions of the tax authority in conducting cross-checks is justified. However, the court has the right to evaluate and determine the legal significance of such actions based on the circumstances and interpretation of relevant provisions. The problem lies in the uncertainty of the legal category of "legitimate interest of the taxpayer" and the difficulties in its protection due to the lack of an official definition in legislation. Experts propose the application of the concept of "legal significance" for effective judicial protection, but its adequacy in safeguarding the interests of taxpayers remains undefined.

**Key words:** legitimate interest, interest, taxation, taxpayers, tax conflict, tax liability, tax dispute, tax, rights of taxpayers, judicial protection.

**Вступ.** Динаміка реалізації податкових відносин багато у чому обумовлена правовим статусом їх учасників та тими цілями, які перед ними стоять. У якості аксіоми виступає факт неспівпадіння інтересів платників податків, які носять приватний характер, та інтересів держави і територіальних громад, що через діяльність уповноважених органів спрямовуються на задоволення потреб суспільства, тобто мають публічний характер. При цьому варіанти поведінки платників податків, які фактично у податкових відносинах виступають зобов'язаними суб'єктами, переважно обумовлені тим, наскільки у їх правах, закріплених у нормах податкового законодавства, закладено можливість реалізації їх приватних інтересів. Іншими словами, у цьому вбачається проблема співвідношення законних інтересів платників податків із наданими їм чинним законодавством правами.

**Виклад основного матеріалу.** Аналіз проблем співвідношення законних інтересів платників податків і їх прав варто проводити комплексно, зважаючи на майновий характер податкових відносин. Для цього доцільно звернутися до поглядів не лише фінансистів, а й представників інших галузей права. Так, О. І. Чепис в цивільному праві виділяє спільні та відмінні риси між законними інтересами і суб'єктивними правами. До спільних ознак, на його думку, належить їх визнання державою як юридичних

дозволів та їх використання для досягнення цілей цивільного законодавства [14, с. 133]. Обидва поняття у цьому разі є диспозитивними, що кардинально відрізняється від податкового регулювання. Відмінності полягають у більшій рухливості законних інтересів, їх варіативності, нижчому рівні гарантій та різноманітності змісту.

Окреслюючи принципові відмінності між розглядуваними категоріями, правник зазначає, що законний інтерес, на відміну від суб'єктивного права, не є безпосередньо закріпленим нормою права, а лише з нею узгоджується. Він також вважає, що законний інтерес, якщо він не має індивідуально-визначеного характеру, не передбачений правовими нормами. Проте навряд чи можна однозначно погодитися з міркуваннями щодо того, що законний інтерес «в основному не відображений у законодавстві», оскільки у податково-правовому регулюванні термін «в основному» не може мати вирішального значення. Крім того, законні інтереси загалом не відображаються у правових нормах, але вони становлять складник правового статусу платника податків.

Характеризуючи податково-правовий інтерес, що охороняється законом, О. О. Шишов робить наголос на неможливості відділення податково-правового інтересу від суб'єктивного права платника податків [16, с. 10, 11]. Податкове право забезпечує суб'єкту можливість діяти або

не діяти відповідно до його інтересів і потреб у податковій сфері. Інтерес платника податків, який спрямований на задоволення його потреб і отримання певного блага, реалізується через суб'єктивне право, яке передбачається податковою нормою і гарантується державою. Такий зв'язок між суб'єктивним правом і податковим інтересом дозволяє забезпечити охорону і захист прав платників податків у податковій сфері. Крім того, це дозволяє у переважній кількості випадків уникати виникнення податкових спорів.

На думку Н. В. Шевцової, спір у сфері оподаткування є наслідком виникнення конфлікту стосовно порушення як прав осіб, так і їх законних інтересів [15, с. 31]. Ю. П. Битяк вказує на тісний зв'язок між правами та інтересами учасників спорів і зазначає, що вони мають спільні риси, такі як задоволення інтересів особи, правове оформлення цих інтересів, диспозитивний характер, самостійність елементів правового статусу та об'єкти правової охорони та захисту [2, с. 56–57]. Це означає, що при оскарженні актів або бездіяльності органів влади в суді можуть бути предметом захисту не лише порушені суб'єктивні права, а й законні інтереси. Саме протилежність інтересів учасників податкових правовідносин та неможливість їх узгодження в певних життєвих умовах є тим фактором, який часто призводить до виникнення податкових спорів.

Наведені позиції наводять на думку про надзвичайну важливість формування дієвих механізмів, які дозволяють платникам податків реалізовувати їх законні інтереси не порушуючи у процесі своєї практичної діяльності чинні нормативні приписи. При цьому чимало представників правової доктрини звертаються до проблеми визначення сутності законного інтересу. Судові органи також не залишаються осторонь цього процесу, намагаючись використовувати різні критерії для характеристики цього поняття. Зрозуміло, що діяльність судів часто спрямована на вирішення конфліктних ситуацій, коли зіткнення інтересів сторін податкових відносин вийшло за рамки узгодження позицій сторін та податковий спір було формалізовано. Варто проте зазначити, що їхні висновки у деяких випадках також є спірними.

Цікаво, що увагу юристів привернула практика, сформована Вищим адміністративним судом України і підтримана Верховним Судом України, щодо застосування так званого правила юридичної значимості. Згідно з цим правилом, відмова в задоволенні вимог платника податків до суду може бути обґрунтована тим, що спірне діяння або рішення суб'єкта владних повноважень не змінює, не припиняє його суб'єктивних прав і не має для нього обов'язкових юридичних наслідків. Використання такого мотиву не може викликати заперечень у відношенні захисту порушеного або невизнаного суб'єктивного права особи. Але у випадку, коли платник податків звертається до суду з метою захисту саме матеріального інтересу, використання цього мотиву не дозволяє однозначно стверджувати про юридичну бездоганність такого розуміння ефективного та ефективного способу судового захисту.

До появи цього правила, позиція Верховного Суду України з приводу захисту інтересу платника податків була висловлена у постанові від 2 серпня 2003 року за позовом Облспоживспілки до ДПП у м. Чернігові. В цій постанові Верховний Суд зазначив, що облік, контроль і складання звітності щодо платежів, що надходять до бюджету, здійснюються органами державної податкової служби з використанням автоматизованої інформаційної системи. Відповідно до чинного законодавства, на кожний рік відкриваються особові рахунки за кожним платником і за всіма видами платежів, які повинні сплачуватися такими платниками. Картки особових рахунків містять умови сплати платежів, дані про платника податків, терміни подання розрахунків і сплати, інформацію про податкові зобов'язання, стан розрахунків платників з бюджетом та інше. Висновок

Верховного Суду полягав у тому, що ці положення законодавства дають підставу для визнання існування матеріально-правового інтересу платника податків у тому, щоб дані карток особових рахунків правильно відображали фактичний стан платежів до бюджету [5].

Верховний Суд України звернув увагу на те, що законний інтерес платника податків може виявлятися в очікуванні правильного відображення інформації в особових рахунках. Цей висновок є обґрунтованим. Важливо, що всі дії платника податків та податкового органу, які пов'язані з виконанням податкових зобов'язань, відображаються в особовому рахунку платника. При цьому не допускається довільна зміна даних в особовому рахунку без належних підстав та підтверджуючих документів [4, с. 47].

Таким чином, судові органи також працюють над проблемою визначення і характеристики законних інтересів платників податків. Проте вони не завжди чітко акцентують увагу на існуванні законних інтересів платників. Про це свідчить позиція по одній зі справ про визнання неправомірною позапланової комплексної перевірки, де суд наголосив, що діяльність податкової інспекції повинна підпорядковуватися вимогам Конституції України, а право на проведення перевірки підлягає обмеженням і повинно здійснюватися з дотриманням встановленого законом порядку. Суд може захистити право платника податків у разі проведення неправомірної перевірки. Наявність негативних наслідків такої перевірки не є необхідною умовою для звернення до суду. Встановивши порушення вимог законодавства, суд має захистити права та інтереси, обравши спосіб захисту, що гарантує дотримання та захист прав і свобод від порушень з боку суб'єктів владних повноважень. При цьому спосіб захисту може залежати від того, чи було припинено порушення. У разі продовження протиправної поведінки суб'єкта владних повноважень на момент розгляду справи, суд може зобов'язати відповідача припинити протиправні дії [10].

Показовим також є кейс про спір між суб'єктом господарювання та Контрольно-ревізійним управлінням, коли судом було встановлено право цього органу (на час його існування) у судовому порядку стягувати в дохід держави кошти, одержані підконтрольними установами за незаконними угодами без належних підстав та з порушенням законодавства. З цього випливало, що право контрольно-ревізійної служби стягувати кошти, зокрема, кошторисний прибуток і відрядні витрати позивача, мало було реалізовуватися через подання позову до суду. Службові посадовці контрольно-ревізійної служби, як представники органів державної виконавчої влади, зобов'язані виконувати законні вимоги, які є обов'язковими для службових осіб, які перевіряють підконтрольні об'єкти. Проте, такі вимоги не можуть включати в себе стягнення кошторисного прибутку та відрядних витрат від позивача, оскільки для цього передбачений спеціальний порядок. Зазначене дає підставу для висновку, що контрольно-ревізійна служба, ставлячи вимоги щодо усунення порушень фінансової дисципліни та стягнення кошторисного прибутку та відрядних витрат, перевищує свої повноваження та діє не відповідно до передбачених законодавством норм [8].

Спільною ознакою вказаних справ є перевірка судами лише відповідності рішення або дії суб'єкта владних повноважень вимогам закону, у той час як акцент на існуванні будь-якого юридичного значення факту впливу рішення або дії суб'єкта владних повноважень на стан прав, обов'язків та інтересів платника податків – відсутній.

Верховний Суд України у 2014 році продовжив розвиток своєї попередньої правової позиції. Зокрема, судом було зазначено, що «при виявленні збитків, завданих державі чи об'єкту контролю, орган державного фінансового контролю має право визначати їх розмір та звертатися до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог для усунення

виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження й використання активів» [9]. Суд зазначив, що вимога органу державного фінансового контролю спрямована на приведення роботи підконтрольної організації у відповідність до вимог законодавства і є обов'язковою для виконання. Однак, що стосується відшкодування виявлених збитків, завданих державі чи об'єкту контролю, то їх може бути зазначено у вимозі, але вони не можуть бути примусово відшкодовані шляхом вимоги. Такі збитки відшкодовуються на добровільній основі або через звернення органу державного фінансового контролю до суду з відповідним позовом [9]. Подальший розвиток цієї правової позиції можна спостерігати наприкінці 2014 року у справі за позовом суб'єкта господарювання до Державної податкової інспекції. ВСУ встановив, що висновки, зроблені в акті перевірки, який включено до автоматизованих систем інформації про податкові зобов'язання і податковий кредит, не породжують правових наслідків для платника податків і не обтяжують його права. Включення інформації про перевірку до бази даних не створює перешкод для подальшої діяльності платника податків [7].

У постанові ВСУ від 22 грудня 2015 року у справі за позовом фізичної особи-підприємця до Державної податкової інспекції також підтверджується позиція, згідно з якою висновки, зроблені в акті перевірки, самі по собі не породжують правових наслідків для платника податків. Включення інформації про перевірку до бази даних є лише службовою діяльністю працівників податкового органу і не має юридичних наслідків для платника податків, якщо дії з проведення перевірки не визнані протиправними [6].

Отже, ВСУ чітко стверджує, що висновки в акті перевірки, що відображають дії працівників податкового органу, не мають самостійних правових наслідків для платника податків і не порушують його права. Включення інформації про перевірку до бази даних не перешкоджає діяльності платника податків та реалізації ним своїх законних інтересів. Такі дії є лише службовою діяльністю працівників податкового органу для збирання доказової інформації, якщо проведення перевірки не визнане протиправним. Ці дії не мають юридичних наслідків для платника податків, що стосуються зміни чи припинення його прав та обов'язків.

Аналізуючи норми Податкового кодексу України, колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України прийшла до висновку, що відносини, пов'язані зі сплата податків і зборів, врегульовані зазначеним Кодексом. Контролюючі органи здійснюють податковий контроль, використовуючи інформаційно-аналітичне забезпечення своєї діяльності. Висновки, що містяться в акті перевірки, є лише відображенням дій податкових інспекторів і не мають самостійних правових наслідків для платників податків, тому такий акт не порушує їхні права.

В одній з постанов Вищого адміністративного суду України зазначено, що позовні вимоги про визнання протиправними дій контролюючого органу з організації та проведення податкової перевірки не можуть бути предметом розгляду в адміністративному суді. Це пояснюється тим, що судовий захист у порядку адміністративного судочинства може бути наданий лише за порушення суб'єктивного права на момент звернення до суду [11].

Зазначена постанова Вищого адміністративного суду має певні недоліки, які підкреслено М. В. Жернаковим. Він аргументовано стверджує, що якщо припустити, що протиправні дії податкового органу не можуть бути визнані лише в акті перевірки, то особа, щодо якої прийнято такий акт, опиняється у патовій ситуації. Вона не може звернутися до адміністративного суду для захисту свого права на ділову репутацію, а також її контрагенти не можуть повною мірою захистити свої права, оскільки податковий

орган посилається на висновки акта перевірки, які не визнані протиправними. Це фактично виводить діяльність державних органів з-під контролю судової влади, що є неприпустимим і суперечить положенням Конституції України. [3, с. 174]. Тому визнання законного інтересу платника податків у належному оформленні результатів податкової перевірки є необхідним для уникнення порушення відповідних положень Конституції України.

Схожий підхід відображено і щодо реалізації контрольних заходів іншого виду – зустрічних звірок. Зокрема, було зазначено, що дії з оформлення результатів зустрічної звірки актом про неможливість проведення зустрічної звірки є виконанням службових обов'язків. Сам акт, який містить висновки про неможливість проведення звірки, не створює відносин владного підпорядкування, що є ознакою публічно-правових відносин. Проведення зустрічних звірок є лише процедурою для збирання інформації про дотримання платником податкового законодавства в рамках податкового контролю [12]. Це підтверджує, що сам акт про неможливість проведення зустрічної звірки не має юридичної значимості і не породжує правових наслідків для платника податків. Відповідно до цього, немає необхідності надавати правову оцінку змісту такого акта в рамках судового провадження.

Враховуючи це, можна зробити висновок, що немає підстав для задоволення позовних вимог про визнання дій податкового органу, пов'язаних з проведенням оспорюваної зустрічної звірки, як неправомірними. Проте слід зазначити, що суд в кожному конкретному випадку має право здійснити свою правову оцінку і визначити юридичний статус акта про неможливість проведення зустрічної звірки. Таке рішення буде залежати від обставин справи та інтерпретації законодавства судом.

Наведені вище судові акти демонструють проблему, пов'язану з невизначеністю правової категорії «законний інтерес платника податків» і умов його захисту в судовому порядку, а також засобів захисту порушеного інтересу. Відсутність офіційного визначення цього поняття у законодавчих актах ускладнює ситуацію.

Зазначений аналіз підкреслює складність визначення інтересу, оскільки законодавство не надає його конкретного визначення. Офіційне тлумачення поняття інтересу було надане Конституційним Судом України, в якому зазначається, що охоронюваний законом інтерес є прагненням до користування конкретними благами та задоволенням індивідуальних і колективних потреб, що не суперечать законам України та загальним правовим засадам [1].

Фахівці у сфері оподаткування також підкреслюють, що застосування так званого правила юридичної значимості, коли відмовляють у задоволенні вимог платника податків до суду з мотиву, що спірне діяння або рішення не змінює або не припиняє його суб'єктивні права та не має для нього нових юридичних наслідків, не вирішує всіх проблем у вирішенні податкових спорів. А. В. Сліденко наголошує на необхідності застосування на практиці категорії «юридична значимість», особливо у контексті захисту порушеного або невизнаного суб'єктивного права особи [13, с. 59–61]. Однак, коли платник податків звертається до суду для захисту свого законного інтересу, юридичну бездоганність такого розуміння ефективного та дієвого способу судового захисту не можна однозначно стверджувати.

**Висновки.** Законні інтереси загалом не відображаються у правових нормах, але вони становлять складник правового статусу платника податків. Податкове право забезпечує суб'єкту можливість діяти або не діяти відповідно до його інтересів і потреб у податковій сфері. Інтерес платника податків, який спрямований на задоволення його потреб і отримання певного блага, реалізується через суб'єктивне право, яке передбачається податковою нормою і гарантується державою.

Судами сформована практика використання права юридичної значимості, згідно з яким відмова задовольняти вимоги платника податків у суді може бути обґрунтована тим, що спірне діяння або рішення суб'єкта владних повноважень не впливають на його суб'єктивні права і не мають юридичних наслідків для нього. Використання такої конструкції не викликає сум-

нів стосовно захисту порушеного або невизнаного суб'єктивного права особи. Проте, коли платник податків звертається до суду з метою захисту свого матеріального інтересу, використання даного підходу не дає однозначної відповіді на питання щодо юридичної бездоганності такого розуміння ефективності способу судового захисту.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Аналіз практики застосування судами статті 16 Цивільного кодексу України. *Закон і Бізнес*. URL: [https://zib.com.ua/ua/print/88249-analiz\\_praktiki\\_zastosuvannya\\_sudami\\_st16\\_civilnogo\\_kodeksu\\_.html](https://zib.com.ua/ua/print/88249-analiz_praktiki_zastosuvannya_sudami_st16_civilnogo_kodeksu_.html)
2. Битяк Ю.П. Становлення та шляхи забезпечення доступності правосуддя в адміністративному судочинстві. *Вісник Академії правових наук України*. 2003. № 1 (32). С. 51–60.
3. Жернаков М. В. Податкові спори: реформування механізмів вирішення. дис. ... д-ра юрид. наук. Ірпінь, 2015. 396 с.
4. Порохов Е. В., Пуделька Й. Адміністративні процедури в податковому праві: учбов. посіб. Алмати, 2017. 176 с.
5. Постанова Верховного Суду України від 02.08.2003 р. по справі за позовом Облспоживспілки до ДПІ у м. Чернігові. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
6. Постанова Верховного Суду України від 03.11.2015 р. по справі № 21-99а15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
7. Постанова Верховного Суду України від 09.12.2014 р. по справі № 21-511а14. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
8. Постанова Верховного Суду України від 12.11.2013 р. по справі № 21-292а13. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
9. Постанова Верховного Суду України від 15.04.2014 р. по справі № 21-63а14. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
10. Постанова Верховного Суду України від 24.12.2006 р. по справі за позовом АКБ «Мрія» до ДПІ у м. Вінниця. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
11. Постанова Вищого адміністративного суду України від 13.03.2013 р. по справі № 2а-7716/10/2070. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
12. Постанова Вищого адміністративного суду України від 21.10.2015 р. по справі № 810/4538/14. URL: <http://reyestr.court.gov.ua>
13. Сліденко А. В. Захист інтересів платників податків при застосуванні заходів податкового примусу : дис... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Андрій Вікторович Сліденко. Харків 2019. 208 с.
14. Челіс О. І. Охоронюваний законом інтерес в цивільному праві: поняття та структура. *Порівняльно-аналітичне право*. 2013. № 1. С. 118–133.
15. Шевцова Н. В. Диспозитивність та офіційність при вирішенні податкових спорів в адміністративному судочинстві України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Шевцова Наталія Володимирівна. Харків, 2011. 213 с.
16. Шишов О. О. Адміністративно-правовий захист прав платників податків : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. К., 2016. 20 с.