

Сліденко А.В.

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

ДО ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ЗАКОННИХ ІНТЕРЕСІВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ПІД ЧАС ЗАСТОСУВАННЯ ЗАХОДІВ ПОДАТКОВОГО ПРИМУСУ

В статті вказано, що під час реалізації заходів примусу постає необхідність відновлення тих прав та законних інтересів платників податків, що були порушені контролюючими органами, і обумовлює потребу у їх захисті. Права платника, що потребують захисту, мають відповідне закріплення у податково-правових нормах. Законні інтереси платника податків, що мають захищатися у разі їх порушення під час застосування примусових заходів, чіткого формулювання у нормах права не отримали. Підкреслено, що правовий феномен законних інтересів провокує жваві наукові обговорення і обумовлює необхідність проведення співвідношення із суміжними категоріями, зокрема, із суб'єктивним правом.

Встановлено, що законний інтерес платника податків становить собою не включені законодавцем до тексту норми права (Податкового кодексу України), але об'єктивно наявні очікування, обґрунтовані сподівання платника податків з приводу всіх можливих аспектів публічних відносин з контролюючими органами. На підставі аналізу норм Податкового кодексу України виділено сукупність законних інтересів, реалізація яких пов'язана із застосуванням заходів податково-правового примусу.

Ключові слова: *правовий статус платника податків; елементи правового статусу платника податків; суб'єктивні права платника податків, законні інтереси платника податків.*

Постановка проблеми. Наразі конфліктність податкових правовідносин і специфічність їх суб'єктного складу, особливості правової природи податкових платежів, надмірно великий податковий тиск податкових платежів на платника обумовлюють той факт, що платники податків намагаються мінімізувати свої податкові зобов'язання, і доволі часто з цією метою вдаються до порушення норм податкового права. За таких умов саме заходи примусу дозволяють поновити порушені права і законні інтереси держави й територіальних громад на отримання коштів від сплати податків і зборів. Водночас при реалізації заходів примусу на порядок денний виходить й інше питання, що має діаметрально протилежний характер. Йдеться про необхідність відновлення тих прав та законних інтересів платників податків під час застосування заходів податково-правового примусу, що були порушені контролюючими органами. Це, у свою чергу, обумовлює потребу у їх захисті. Зауважимо, що права платника, що потребують захисту, мають відповідне закріплення у податково-правових нормах. Що стосується законних інтересів платника податків, які

мають захищатися у разі їх порушення під час застосування примусових заходів, то наразі їх чіткого формулювання у нормах права не проведено.

Стан дослідження. В умовах сьогодення науковці все частіше вдаються до дослідження правової природи й механізму застосування тих заходів, які забезпечують, спонукають платника податків і зборів до належного виконання його податкового обов'язку (Т.О. Коломоець, В.В. Кириченко, М.П. Кучерявенко, Н.Є. Маринчак, В.В. Серьогіна, Н.А. Сагтарова, А.М. Тимченко та інші). Такий інтерес є цілком закономірний і об'єктивний.

Постановка завдання. На основі аналізу останніх досліджень і публікацій у цій сфері, а також на основі аналізу положень Податкового кодексу України визначити законні інтереси, що наявні у платників податків під час застосування заходів податкового примусу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Зазначимо, що правовий феномен законних інтересів провокує жваві наукові обговорення. І перш за все науковці дискутують про співвідношення із суміжними категоріями, зокрема, із суб'єктивним правом. З огляду на це, ми зупинимося на спів-

відношенні категорій «законний інтерес» та «суб'єктивне право» платника податків. Аналіз наукових доробок правників дозволяє констатувати, що сьогодні сформовано дві протилежні позиції стосовно такого співвідношення. Так, певна група вчених вважає, що інтереси є складовою суб'єктивного права, інша – допускає їх пов'язаними, але окремими категоріями.

На думку Д.І. Євстифєєва «ті інтереси, що не суперечать суспільним засадам, є основою життєдіяльності суспільства. Вони відіграють основну роль у правовідносинах, багато в чому визначаючи їх утворення, зміну та припинення. Право, у свою чергу, може використовуватись як засіб для задоволення і захисту суспільних, групових та інших, охоронюваних законом інтересів» [3, с. 10]. З наведеного вбачається, що науковець розмежовує досліджувані категорії, водночас законний інтерес вчений визначає як такий, що охороняється об'єктивним правом, підлягає правовому захисту зі сторони держави, але не забезпечений конкретним суб'єктивним правом, обов'язком чи іншим правовим засобом [3, с. 10]. Таким чином, на думку Д.І. Євстифєєва, законний інтерес, по-перше, не потребує обов'язкового закріплення в нормах права; по-друге, може бути задоволений поза правовідносинами, його відповідність чинному законодавству трансформує його в окремий самостійний об'єкт правової охорони; по-третє, його реалізація здійснюється через правомірну поведінку суб'єкта.

Д.М. Чечот акцентує увагу на іншому аспекті під час дослідження законних інтересів та суб'єктивних прав. Зокрема, він вказує: реалізація суб'єктивного права призводить до здійснення відповідного інтересу, саме через це захист суб'єктивного права становить собою одночасний захист охоронюваного цим правом інтересу, який став передумовою та метою суб'єктивного права. Водночас існує чимало випадків, коли юридичні інтереси не можуть бути забезпечені суб'єктивним правом і тому, як «законні» чи «охоронювані законом» інтереси, вони здійснюються в особливому порядку, який залежить від характеру та змісту інтересу [12, с. 49]. Безсумнівно, законні інтереси пов'язані із суб'єктивними правами, але одночасно це два окремих елементи правового статусу платника податків. Навіть більше: навряд чи логічно говорити про те, що законний інтерес стає передумовою для суб'єктивного права, оскільки не завжди інтерес суб'єкта правовідносин збігається з його правами, а інтереси стають законними (охоронюваними законом) у разі, коли

не можуть забезпечуватися суб'єктивним правом. Як вбачається, законні інтереси та суб'єктивні права – це різні явища.

Розмірковуючи над співвідношенням досліджуваних категорій, М.Н. Марченко вказує, що законний інтерес, на відміну від суб'єктивного права, становить собою просту дозволеність, що має характер прагнення, в якій немає суворої вказівки діяти відповідно до законодавства й вимагати відповідної поведінки від інших суб'єктів, та яка не забезпечена конкретним юридичним обов'язком [4, с. 238]. Нам імпонує запропонований підхід в частині того, що, законний інтерес визначається через дозволеність та прагнення. Фактично, платник податків бажає настання відповідних подій, вчинення дій чи бездіяльності, що не заборонені законом. Також заслуговує на підтримку твердження автора про відсутність обов'язку за наявності законного інтересу суб'єкта.

Навіть більше, слід відзначити, що у особи, яка має відповідний законний інтерес, кореспондуючого обов'язку немає, проте іноді мають місце випадки, коли такий обов'язок виникає у іншого суб'єкта. Наприклад, у разі застосування до платника податків такого примусового заходу як податкова застава, у нього є законний інтерес щодо забезпечення під час опису майна співрозмірності суми такої застави наявному податковому боргу, а у контролюючих органів є обов'язок визначити співмірність суми податкової застави із сумою боргу платника, а також провести опис майна, що підпадає у податкову заставу, забезпечити співрозмірну та адекватну заставу майна платника податків його заборгованості перед державою.

Нам імпонує підхід, запропонований Р.С. Гукасяном, який наголошує на існуванні нерозривного зв'язку суб'єктивного права та інтересу, однак це зовсім не свідчить про те, що входить до змісту суб'єктивного права [2, с. 23]. Підтримує висловлену думку й В.И. Ремньов. «Право особи та її законний інтерес – це не одне й теж саме», – пише вчений [6, с. 26]. Він вказує, що сутність суб'єктивного права полягає в гарантованій можливості, а сутність законного інтересу – у простій дозволеності певної поведінки [6, с. 26]. Наведене міркування має певний сенс, оскільки законодавець під час визначення прав конкретного учасника правовідносин передбачає відповідні механізми їх реалізації та забезпечення. Говорячи про законні інтереси, маємо зовсім інший підхід законодавця: по-перше, він не визначає їх у нормах права; по-друге – не створює умов для їх подальшої реалізації. Так, якщо платник податків має намір реалізувати будь-яке своє

право (закріплене у нормах податкового законодавства, зокрема у ст. 17 Податкового кодексу України), то у законодавстві закріплені чіткі механізми його реалізації, у тому числі й через наявність у владної сторони податкових правовідносин відповідного обов'язку. А законні інтереси платника податків можуть залишитись нереалізованими, на рівні певних очікувань.

На підтвердження висловлених міркувань вважаємо доречним навести думку В.В. Субочева, який пише: можливості, закладеної у законному інтересі, більшою мірою притаманний абстрактний характер, оскільки не завжди і не в будь-яких умовах вона може реально здійснюватися, реалізовуватися, а відповідно – не завжди відбувається задоволення інтересу [8, с. 84]. Таким чином, констатуємо наявність ще однієї характеристики, яка дозволяє відмежувати суб'єктивне право та законний інтерес. Це відсутність: а) прямих, законодавчо встановлених гарантій для його реалізації; б) причинно-наслідкового зв'язку між наявністю абстрактної можливості (дозволеності) платника податків та реальним її втіленням у життя.

Наполягає на розмежуванні вже зазначених понять й В.А. Горбунов. Він пише: «законний інтерес є більш широкою категорією порівняно з суб'єктивними правами. Суб'єктивне право – це законний інтерес, забезпечений кореспондуючими обов'язками інших суб'єктів. За відсутності необхідних гарантій з боку держави суб'єктивне право фактично лишається законним інтересом» – зазначає науковець [1, с. 6]. Одночасно правник підкреслює можливість законного інтересу переважувати над суб'єктивним правом (мати пріоритет) [1, с. 6]. Навряд чи можна однозначно погодитись із запропонованим підходом. На нашу думку, права й законні інтереси є рівнозначними окремими категоріями, а ступінь їх гарантованості державою виступає ще однією рисою, яка їх розрізняє.

О.І. Чепис виокремлює такі відмінності між суб'єктивним правом і законним інтересом: законні інтереси більш рухливі, їм властива варіативність (можливість змінюватися й доповнюватися, відповідаючи вимогам моменту розвитку процесу); ступінь гарантованості інтересів значно нижче, ніж у суб'єктивних прав; вони мають різний зміст [11, с. 133]. В цілому запропонований підхід є логічним. Дійсно, законні інтереси платників податків можуть змінюватись під впливом різних чинників, у той час як його суб'єктивні права за своєю суттю є, в принципі, статичними, певне їх коригування може мати місце лише у випадку внесення змін до податкового законодавства.

Вказує на принципові відмінності й А.М. Шерієв. На його переконання:

1) законний інтерес, на відміну від суб'єктивного права, конкретно не закріплюється нормою права, а лише їй відповідає;

2) якщо суб'єктивне право носить індивідуально-визначений характер, то законний інтерес, який в основному не відображений у законодавстві, не передбачений правовими приписами [9].

Нам важко підтримати міркування науковця стосовно того, що законний інтерес «в основному не відображений у законодавстві». Дійсно, слово «в основному» не може бути застосоване у розглядуваному контексті податково-правового регулювання. Навіть більше, як ми вже зауважували, законні інтереси взагалі не відображаються у правових нормах, хоча і є складником правового статусу платника податків.

Показово, що офіційне тлумачення поняття інтересу, який підлягає захисту, надано в Рішенні Конституційного Суду України від 1 грудня 2004 року №1-10/2004, яким визначено, що охоронюваний законом інтерес треба розуміти як прагнення до користування конкретним матеріальним та/або нематеріальним благом, як зумовлений загальним змістом об'єктивного і прямо не опосередкований у суб'єктивному праві простий легітимний дозвіл, що є самостійним об'єктом судового захисту та інших засобів правової охорони для задоволення індивідуальних і колективних потреб, які не суперечать Конституції і законам України, суспільним інтересам, справедливості, добросовісності та іншим загально-правовим засадам» [7].

На підставі проведеного аналізу зазначимо, що законні інтереси становлять собою самостійний елемент правового статусу платників податків. Законні інтереси та суб'єктивні права є взаємопов'язаними категоріями, проте виступають різними елементами правового статусу суб'єкта. Вони різняться за:

1) законодавчим закріпленням (суб'єктивні права обов'язково відображаються у нормах права, законні інтереси – не мають законодавчого закріплення);

2) характером (суб'єктивні права є статичними, можуть змінюватися лише за волею законодавця й за спеціальною процедурою внесення змін до актів, якими вони встановлені, законні інтереси – динамічні, змінюються під впливом різних факторів, у тому числі за волею носія такого інтересу);

3) ступенем гарантованості державою (для суб'єктивних прав законодавчо встановлено

гарантії їх реалізації, для законних інтересів таких механізмів немає);

4) наявністю причинно-наслідкового зв'язку між наявністю можливості (дозволеності) та реальним її втіленням у життя;

5) наявністю певного кореспондуючого обов'язку суб'єкта (для суб'єктивних прав такий обов'язок є завжди, для законних інтересів – немає).

Отже наведений підхід дозволяє стверджувати, що законний інтерес платника податків становить собою не включені законодавцем до тексту норми права (Податкового кодексу України), але об'єктивно існуючі очікування, обґрунтовані сподівання платника податків з приводу всіх можливих аспектів публічних відносин з контролюючими органами.

Які ж законні інтереси у правовому статусі платника можна виокремити, і зокрема, під час застосування до нього примусових заходів? Спробуємо надати відповідь на це питання. Так, вчені зазвичай характеризують податково-правовий примус як особливий вид державного примусу, який є встановленою нормами податкового права системою заходів впливу, що застосовуються до зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, які порушують податково-правові норми з метою забезпечення реалізації податкового обов'язку, надходження податків і зборів до публічних грошових фондів [10, с. 8].

Податково-правовий примус реалізується низкою заходів. Останні виконують превентивну, правопоновлюючу, припиняючу або каральну функції. Водночас вчені-фінансисти наводять різні переліки тих заходів, що є примусовими. На наш погляд, аналіз Податкового кодексу України дозволяє виокремити такі заходи податкового примусу: штраф (статті 113, 117–128¹ Податкового кодексу України); пеня (стаття 129 Податкового кодексу України); податкова застава (статті 88, 89 Податкового кодексу України); адміністративний арешт майна платника податків (окрім коштів) за рішенням контролюючого органу з подальшим підтвердженням обґрунтованості рішення контролюючого органу у судовому порядку (підпункт 20.1.9 статті 20, стаття 94 Податкового кодексу України); арешт коштів на рахунку платника податків у банку за рішенням суду (підпункт 20.1.9 статті 20, стаття 94 Податкового кодексу України); зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків у банку за рішенням суду (підпункт 20.1.31 статті 20, підпункт 20.1.32 статті 20, пункт 89.4 статті 89, пункт 91.4 статті 91); арешт товарів (пункт 94.7 статті 94 Податкового кодексу України) [5]. Зупинимося на розгляді декількох із наведених заходів.

З-поміж перелічених заходів податкового примусу найбільш несприятливим для платника податків з точки зору обрання дієвого та ефективного способу захисту порушеного права чи ущемленого інтересу є податкова застава. Відповідно до п. 14.1.155 ст. 14 Податкового кодексу України податкова застава – це спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк. По-перше, на відміну від усіх інших заходів податкового примусу податкова застава виникає поза межами владного волевиявлення контролюючого органу чи-то у формі прийняття власного письмового рішення, чи-то у формі складання процесуального документу для звернення до суду (стаття 88 Податкового кодексу України). По-друге, право податкової застави не потребує документального оформлення. По-третє, під час фактичної реалізації права податкової застави у спосіб складання акта опису майна платника податків у податкову заставу податковий керуючий обмежений лише двома факторами:

– дія податкової застави не поширюється на активи, котрі не можуть бути джерелами погашення податкового боргу платника податків;

– балансова або оціночна вартість активів, котрі описуються у податкову заставу, має відповідати розміру податкового боргу платника податків.

Таким чином, незважаючи на використання у назві зазначеного заходу податкового примусу терміну «застава», закон наділяє абсолютним пріоритетом у виборі предмета податкової застави саме контролюючий орган. Проте платник податків позбавлений будь-яких важелів правового впливу на реалізацію контролюючим органом владної управлінської функції у даному випадку, адже формальна наявність рішення контролюючого органу про опис майна платника податків у податкову заставу (пункт 89.3 статті 89 Податкового кодексу України) не дозволяє платнику податків захистити власні інтереси через відсутність у законодавстві ідентифікуючих конкретне майно ознак.

Аналіз положень Податкового кодексу України дозволяє виокремити наступні форми прояву законного інтересу платника податків під час застосування податкової застави:

– інтерес у встановленні співрозмірності вартості предмету податкової застави з розміром податкового боргу платника податків;

– інтерес у проведенні адекватної оцінки предмету податкової застави;

– інтерес в проведенні опису до податкової застави майна, відчуження якого не створює нездоланих перешкод у продовженні господар-

ської діяльності у звичайних умовах. Наприклад, якщо платник є промисловим товаровиробником, то опис у податкову заставу належних платнику легкових автомобілів є більш сприятливим, ніж можливий опис виробничих потужностей;

- інтерес у дотриманні контролюючим органом строку розгляду заяви платника про узгодження операцій з заставленим майном;

- інтерес у тому, аби контролюючий орган (на підставі заяви платника податків про спрямування суми переоплати по одному податку (збору) на погашення податкового боргу по іншому податку) розглянув і здійснив перерахування протягом розумного строку;

- інтерес у своєчасності вирішення контролюючим органом питання про списання безнадійного податкового боргу;

- інтерес у припиненні дії податкової застави у розумний строк з дня настання відповідної події.

Іншим примусовим заходом є адміністративний арешт майна платника податків. Згідно із ст. 94 Податкового кодексу України він є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом. Арешт майна може бути застосовано за наявності низки підстав, наприклад: платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі; фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон; платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу; відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством; відсутня реєстрація особи як платника податків у контролюючому органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до цього Кодексу, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення, має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам; платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі; платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу; та інші.

Арешт майна може бути повним або умовним. Повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження

або користування його майном. У цьому разі ризик, пов'язаний із втратою функціональних чи споживчих якостей такого майна, покладається на орган, який прийняв рішення про таку заборону. Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, який полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення. Арешт на майно може бути накладено рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом.

Аналіз положень Податкового кодексу України дозволяє виокремити наступні форми прояву законного інтересу платника податків під час реалізації адміністративного арешту майна. Так, оскільки однією з підстав застосування арешту названо відмову платника від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення, то цілком закономірно виділення інтересу платника у законності підстав проведення документальної або фактичної перевірки, а також у визначенні змісту діяння у формі відмови платника податків як від проведення перевірки, так і від допуску посадових осіб контролюючого органу.

Інший аспект пов'язаний із тим, що законодавством не проведено розмежування підстав для застосування умовного чи повного арешту. Зважаючи на це, інтерес платника міститься у першочерговості застосування умовного арешту майна перед повним арештом.

Законний інтерес платника також відбивається у невідкладному вирішенні контролюючим органом питання про наявність підстав для застосування адміністративного арешту майна. Це пов'язано із тим, що на практиці мають місце численні випадки, коли акт не допуску до проведення перевірки складається у певну дату, а подання (службова записка, довідка записка) про факт не допуску на ім'я керівника або заступника керівника складена у іншу календарну дату. У підсумку строк для прийняття рішення про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна обчислю-

ється контролюючим органом не від дати настання події недопуску, а від дати прийняття рішення про застосування адміністративного арешту.

Окрім того, законний інтерес платника також виражається у: врахуванні причин виїзду фізичної особи – платника податків за кордон; вирішенні контролюючим органом питання про надання дозволу на здійснення операцій з арештованим майном у розумний строк; належній фіксації контролюючим органом обставин спроби/реалізації наміру на проведення перевірки (акт відмови має бути складений невідкладно, у той час як на практиці існують випадки

складання цього документу друкарським способом за допомогою офісної техніки).

Висновки. Таким чином, можемо зробити висновки, що у правовому статусі платника податків цілком логічно виділяється низка законних інтересів, реалізація яких пов'язана із застосуванням заходів податково-правового примусу. Такі законні інтереси платника податків не мають законодавчого закріплення і можуть змінюватися під впливом різних факторів. Водночас, відповідно до ч. 1 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України, такі інтереси підлягають судовому захисту у порядку адміністративного судочинства.

Список літератури:

1. Горбунов В.А. Категория законного интереса (личности, общества, государства) в конституционном законодательстве Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук, спец. 12.00.14. Тюмень, 2007. С. 6.
2. Гукасян Р.Е. Избранные труды по гражданскому процессу. Москва. Проспект, 2008. 603 с.
3. Евстифеев Д.И. Конституционно-правовые интересы личности в Российской Федерации (теоретико-правовой аспект): автореф. дис. ... канд. Юрид. Наук. 12.00.02. Екатеринбург, 2007. 28 с.
4. Марченко Н.М. Проблемы теории государства и права. Москва: Юрист, 2001. 656 с.
5. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Ремнев В.И. Право жалобы в СССР. Москва, 1964. С. 26.
7. Рішення Конституційного суду України у справі за конституційним поданням 50 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення окремих положень частини першої статті 4 Цивільного процесуального кодексу України (справа про охоронюваний законом інтерес). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-04>
8. Субочев В.В. Законные интересы: монография. Москва. Норма, 2008. 237 с.
9. Субочев В.В., Шериев А.М. Юридические дозволения и особенности их правового обеспечения в современной России. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/yuridicheskie-dozvoleniya-i-osobennosti-ih-pravovogo-obespecheniya-v-sovremennoy-rossii>
10. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві: дис. ... канд. юрид. наук / А.М. Тимченко. Ірпінь, 2011. 213 с
11. Чепис О.І. Охоронюваний законом інтерес в цивільному праві: поняття та структура. Порівняльно-аналітичне право. 2013. №. 1. С. 129–133.
12. Чечот Д.М. Избранные труды по гражданскому праву. Санкт-Петербург, 2005. 603 с.

К ПРОБЛЕМЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАКОННЫХ ИНТЕРЕСОВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПРИ ПРИМЕНЕНИИ МЕР НАЛОГОВОГО ПРИНУЖДЕНИЯ

В статье указано, что при реализации мер принуждения возникает необходимость восстановления тех прав и законных интересов налогоплательщиков, которые были нарушены контролирующими органами, и обуславливает потребность в их защите. Права плательщика, нуждающегося в защите, имеют соответствующее закрепление в налогово-правовых нормах. Законные интересы налогоплательщика, которые должны защищаться в случае их нарушения при применении принудительных мер, четкой формулировки в нормах права не получили. Подчеркнуто, что правовой феномен законных интересов провоцирует оживленные научные обсуждения и обуславливает необходимость проведения соотношения со смежными категориями, в частности, с субъективным правом.

Установлено, что законный интерес налогоплательщика представляет собой не включенные законодателем в текст нормы права (Налогового кодекса Украины), но объективно существующие ожидания, обоснованные надежды налогоплательщика по поводу всех возможных аспектов публичных отношений с контролирующими органами. На основании анализа норм Налогового кодекса Украины выделено совокупность законных интересов, реализация которых связана с применением мер налогово-правового принуждения.

Ключевые слова: правовой статус налогоплательщика; элементы правового статуса налогоплательщика; субъективные права налогоплательщика; законные интересы налогоплательщика.

**ON THE ISSUE OF DETERMINING THE LEGITIMATE INTERESTS OF TAXPAYERS
WHEN APPLYING MEASURES OF TAX COERCION**

The article states that in the course of enforcement of coercive measures, there is a need to restore the rights and legitimate interests of taxpayers that have been violated by the controlling bodies and it necessitates their protection. The rights of the payer in need of protection are appropriately enshrined in the tax law. The legitimate interests of the taxpayer, who should be protected in case of their violation in the application of coercive measures, have not received a clear wording in the rules of law. It is emphasized that the legal phenomenon of legitimate interests provokes a lively scientific discussion and necessitates a correlation with adjacent categories, in particular, with the subjective law.

It is determined that the legitimate interest of the taxpayer is provisions of law (of the Tax Code of Ukraine) not included by the legislator in the text but objectively existing expectations, justified expectations of the taxpayer on all possible aspects of public relations with the controlling bodies. On the basis of the analysis of provisions of the Tax Code of Ukraine, a set of legitimate interests is allocated, the implementation of which is associated with the application of measures of fiscal coercion.

Key words: *legal status of taxpayer; elements of legal status of taxpayer; subjective rights of taxpayer; legitimate interests of taxpayer.*