

УДК 347.73

Желтобрюх Ирина Леонтьевна –
здобувач Національного університету
Державної податкової служби України

Zheltoabriukh Irina Leontievna –
external Ph.D. student of the National State
Tax Service University of Ukraine
(31, Universytetska Street, Irpin, 08200, Ukraine)

Поняття розсуду в податковому правозастосуванні

Стаття присвячена виведенню дефініції категорії «розсуд» щодо податкового правозастосування, дослідженню ролі та місця розсуду адміністративних та судових органів, платників податків при реалізації приписів податкового законодавства.

Ключові слова: розсуд, правозастосування, податкове правозастосування, контролюючі органи, суд, платник податків.

Статья посвящена определению дефиниции категории «усмотрение» в налоговом правоприменении, исследованию роли и места усмотрения административных и судебных органов, налогоплательщиков при реализации предписаний налогового законодательства.

Ключевые слова: усмотрение, правоприменение, налоговое правоприменение, контролирующие органы, суд, налогоплательщик.

I.L. Zheltobriukh The Concept of Discretion in Tax Enforcement

One of the most urgent problems of modern law enforcement is the issue of discretion powers vested to apply legal norms. These issues are relevant because they are mostly uninvestigated in domestic legal science and as a result they are poorly applied in practice. Insufficient legal regulation, absence of any theoretical developments and studies cause a situation when legal provisions on discretion is implemented arbitrary without taking into account scientific developments. Recent legal literature discusses the convergence of two major legal systems – Continental in which discretion is understood as a strictly limited selection of one of several possible solutions provided, or at least not forbidden by law, and Anglo-Saxon, which is developed by judicial activities. The advantage of the Anglo-Saxon legal system “Case law” is that formal and material aspects of legal rules are provided through the widespread practice of decision-making at the discretion of the court, but can such a system be good for Ukraine? The practice of the rules of the Plenum Assembly of the Supreme Court of Ukraine and the Supreme Administrative Court of Ukraine creates a precedent system that will inevitably cause the expansion of the scope of discretion in tax enforcement. But these issues have not been finally solved, but assessment and study of the issue will help to find answers. Scholar research on tax enforcement discretion is mostly poor, not deep and does not help tax law enforcement practice. As for foreign studies, we should mention that peculiarities of historical development and specific features of national tax systems, limit opportunities to use their experience in Ukraine. Therefore, it is necessary to implement advanced – comprehensive in scope and in terms of general theoretical – analysis of the phenomenon of discretion in tax enforcement.

Keywords: *discretion, law enforcement, tax enforcement, regulatory authorities, the court, the taxpayer.*

Постановка проблеми. Однією з найактуальніших проблем сучасного правозастосування є проблема розсуду суб'єктів владних повноважень наділених правом застосовувати юридичні норми. Актуальність вищенаведеної проблематики детермінована відсутністю у вітчизняній юридичній науці та

значною мірою в практиці наукових обґрунтувань та досвіду застосування цієї, достатньо незвичної для національної правової системи категорії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання розсуду саме в податкових правовідносинах є актуальним. В той же час у

вітчизняній податково-правовій науці дослідженню цього явища практично не приділялося уваги. Разом з цим, аналіз наукових думок закордонних дослідників дозволяє виділити певні праці, які стосуються саме цієї тематики. До таких праць, можна віднести дослідження, які проводилися: А. Бараком, О. О. Березіним, Л. М. Берг, Д. В. Бойко, В. Б. Гончаровим, О. О. Головко, В. М. Дубовицьким, К. І. Комісаровим, Н. М. Лапкіною, П. В. Марковим, О. О. Папковою, М. Б. Рісним, А. М. Сарсеновим, Ю. В. Старих.

Невирішені раніше проблеми.

Недосконалість законодавчого регулювання та фактична відсутність будь-яких теоретичних розробок та обґрунтувань спровокували виникнення ситуації, коли делегований правовими нормами розсуд реалізується радше інтуїтивно, аніж із врахуванням науково-обґрунтованих положень. В той же час сьогодні відсутнє уніфіковане визначення поняття «розсуду» саме щодо сфери податкового правозастосування з урахуванням її імперативності та конфліктності.

Мета. Основна мета даної статті полягає в системному дослідженні наукових думок щодо визначення поняття «розсуду» в правозастосуванні та виведення дефініції щодо розсуду в податковому правозастосуванні.

Виклад основного матеріалу. Останнім часом в науковій юридичній літературі активно обговорюється питання про зближення двох найбільших правових систем – континентальної, в рамках якої розсуд розуміється як суворо обмежений вибір одного з декількох варіантів рішень, передбачених, або принаймні не заборонених законодавством, і англосаксонської, яка розвивалася за рахунок та на основі судової діяльності [8]. Перевага англосаксонської правової системи «казуального права» полягає в пріоритеті не формальної, а матеріальної сторони юридичних норм, яке забезпечується саме за рахунок поширення практики прийняття рішень на розсуд суду, проте чи можливо функціонування подібної системи в Україні? Чи не є практика видання постанов пленумів Верховного суду України та Вищого адміністративного суду України кроком до становлення прецедентної системи, що в підсумку неминуче призведе до розширення

сфери розсуду в податковому правозастосуванні. Дані питання ще не вирішені остаточно, і дослідження проблеми розсуду допоможе знайти відповіді на них.

Наукові дослідження вітчизняних науковців, які тією чи іншою мірою стосуються розсуду в податковому правозастосуванні мають переважно епізодичну, галузеву, вузькопрофільну спрямованість та не відзначаються ґрунтовністю, глибиною та комплексністю у виробленні наукових парадигм розсуду в податковій правозастосовній практиці. Що стосується закордонних досліджень, то вони здійснюються, з урахуванням особливостей історичного розвитку та специфічних ознак і властивостей національних систем оподаткування, а тому можливості для використання їхнього досвіду та отриманих висновків в умовах української державно-правової дійсності є достатньо обмеженими. Таким чином, необхідним є здійснення поглибленого – комплексного за обсягом і загальнотеоретичного за рівнем – аналізу явища розсуду в податковому правозастосуванні.

Імперативний метод правового регулювання податкових правовідносин обумовлює їх сувору нормативно-правову регламентацію. Але правозастосовна практика, вітчизняний та закордонний досвід законодавчого врегулювання та нормування суспільних відносин в податковій сфері показують складність, а точніше неможливість та й недоцільність нормативно-правової регламентації всього конгломерату відносин які виникають при справлянні податків та зборів та загальнообов'язкових платежів. Багатовекторність, об'ємність, складність законодавчого регулювання, інші чинники та умови стали детермінантами появи в податковому правозастосуванні такої категорії, як розсуд. На сьогодні, це є досить перспективним інструментом удосконалення правового механізму оподаткування.

Особливу актуальність дана проблема набула в умовах пострадянської України, в часи коли почала формуватися нова система нормативного регулювання суспільних відносин які виникають в податковій сфері, починаючи від Конституції, потім Податкового кодексу України і закінчуючи незліченними нормативно-правовими актами нижчої юридичної сили (в

тому числі і підзаконними), які часто не узгоджені один з одним. У подібних умовах проблема розсуду в податковому правозастосуванні набуває особливого значення, оскільки в оновленій правовій системі особливо часто зустрічаються прогалини і колізії діючих норм, які судам доводиться долати в процесі вирішення конкретних справ. Вивчення проблеми розсуду в податковому правозастосуванні повинно допомогти відповісти на питання, як суди, державні фіскальні органи та платники податків, зокрема, повинні використовувати наявну у них свободу у прийнятті рішень з метою недопущення зловживання правом.

На початку потрібно звернути особливу увагу на багатозначність самого поняття «розсуду». Найперше, розсуд завжди розуміється як довільне прийняття рішень. Але існують й інші тлумачення цього поняття, які безпосередньо враховують специфіку правової природи даної категорії. Розсуд можна розглядати в аспекті діяльності правозастосовних органів, щодо подолання прогалин і вирішення колізій у діючих формальних джерелах. Також розсуд може розумітися як вибір між різними варіантами тлумачення положень формальних джерел права, та використовуватися як синонім поняття «правотворчість», коли в результаті рішення органу державної влади виникає нова норма [9].

При цьому, обов'язково потрібно розмежовувати використання терміну розсуд щодо осіб приватного права (платники податків) та суб'єктів публічного права в особі державних фіскальних органів. Для такого розмежування є декілька причин. Те що стосується осіб приватного права, то в їхньому випадку розсуд ототожнюється і є адекватним суб'єктивному праву, на протигагу розсуду суб'єктів публічного права, який має зовсім іншу правову природу. Перш за все, розсуд у діяльності правозастосовних органів виникає при здійсненні своїх повноважень по формуванню дохідної частини відповідного бюджету. При цьому, потрібно розуміти та виділяти принципи відмінності які існують між державно-владними повноваженнями і суб'єктивними правами, оскільки наявність повноважень не дає права та можливості діяти в своїх інтересах, на задоволення власних потреб. Крім того, володар

суб'єктивного права сам вирішує, користуватися ним чи ні, в той час як посадова особа, наділена владою в переважній більшості випадків зобов'язана використовувати свої повноваження, наприклад, представник Державної фіскальної служби, повинен здійснити адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску в порядку, встановленому законом, а не на власний розсуд.

При цьому, важко погодитися з поширеною в юридичній науці країн пострадянського простору думкою про те, що розсуд у податковому правозастосуванні являє собою особливе владне повноваження органів державної влади відповідальних за реалізацію державної податкової політики. Таку позицію можна обґрунтувати виходячи з загальних положень теорії держави та права, в яких владне повноваження розглядається як симбіоз, єдність прав та обов'язків. Тому, керуючись тією обставиною, що розсуд не є суб'єктивним правом, то воно не є також і обов'язком відповідного органу. Суб'єкт податкового правозастосування не зобов'язаний використовувати розсуд в силу того, що він існує без мети сприяти забезпеченню чийогось суб'єктивного права. Метою розсуду в податковому правозастосуванні є сприяння фіскальним органам найбільш адекватно, в суворій відповідності до вимог закону, реалізувати свої державно-владні повноваження [11].

При цьому, в теорії права виділяють три основних види розсуду: судовий, законодавчий та адміністративний. Судовий розсуд, являє собою спосіб здійснення повноважень суду по вирішенню справи в цілому. Аналогічний підхід застосовується і до визначення законодавчого розсуду, який відрізняється від судового тим, що він не стосується сфери встановлення та інтерпретації фактів, а завжди спрямований безпосередньо на створення нових норм і має форму веління, а не логічного умовиводу [8]. Адміністративний розсуд, до якого ми відносимо й розсуд контролюючих органів в податковому правозастосуванні, визначається як спосіб здійснення повноважень органами виконавчої влади щодо прийняття рішень, які конкретизують зміст актів органу законодавчої влади, підзаконних нормативно-правових актів, а

також щодо застосування правових норм до конкретних життєвих випадків [10].

Під іншим кутом розгляду розсуд в податковому правозастосуванні являє собою спосіб здійснення владних повноважень та суб'єктивних прав. З точки зору змісту, розуміти розсуд в податковому правозастосуванні тільки як вибір між двома або більше варіантами поведінки, кожен з яких відповідає закону неправильно, розсуд в податковому правозастосуванні може також виступати і виступає засобом подолання недоліків законодавчо встановлених норм – прогалин, колізій. Узагальнивши представлені в науковій літературі точки зору, що стосуються розсуду в податковому правозастосуванні можна виділити його основні ознаки:

- винятковий вид правозастосовної діяльності;

- здійснюється в процесуальному порядку, як і всяка правозастосовна діяльність;

- здійснюється спеціальними суб'єктами учасниками суспільних відносин які виникають у сфері оподаткування;

- здійснюється за відсутності однозначного нормативного регулювання дій суб'єктів податкових правовідносин;

- самостійне, вільне правове рішення приймається на основі вибору варіантів як зазначених у праві, так і сформульованих шляхом інтерпретації правових принципів (аналогії закону і права);

- основними елементами соціально-психологічного механізму, що забезпечує ухвалення рішення в ситуації розсуду в податковому правозастосуванні є професіоналізм, внутрішнє переконання і творчі здібності суб'єкта податкових правовідносин;

- припускає неухильне дотримання основних вимог до правозастосовного рішення: законності, доцільності, обґрунтованості та справедливості;

- гарантією відповідності розсуду в податковому правозастосуванні основним принципам і вимогам права виступає система соціальних і правових засобів і заходів, яка встановлена і функціонує в суспільстві [2].

Розсуд в податковому правозастосуванні, як і всяке складне правове явище, можна визначити як процес і як результат. Як процес, розсуд виступає у вигляді інтелектуально-

вольової діяльності правозастосувача по визначенню найбільш правильного та точного за своєю юридичною природою варіанта вирішення юридичної справи в ситуації відсутності нормативного регулювання (прогалина в праві), або неоднозначного рішення щодо конкретної юридичної справи (правова невизначеність). Розсуд в податковому правозастосуванні як результат – це прийняття рішення на основі наданої законом свободи вибору і свого внутрішнього переконання за відсутності однозначного врегульованого правом варіанта поведінки [11].

З урахуванням виявлених ознак розсуд в податковому правозастосуванні можна визначити як правову можливість державного фіскального органу, або платника податків, керуючись передбаченою законом свободою вибору, прийняти рішення, регулювання якого можливо в обумовлених законом рамках або не передбачено нормою права взагалі, ґрунтуючись на своєму внутрішньому переконанні. Важливе значення при розкритті поняття розсуду в податковому праві має механізм реалізації розсуду в податковому правозастосуванні, під яким слід розуміти – необхідний і достатній для індивідуального правового регулювання поведінки суб'єктів права комплекс юридичних засобів, послідовно організованих, використовуваних поетапно в ситуації відсутності чіткого нормативного варіанта вирішення правових задач [3].

Механізм реалізації розсуду в податковому правозастосуванні складається з декількох етапів, серед яких можна виділити наступні:

- встановлення ситуації відсутності нормативного вирішення виниклої правової проблеми (наявність підстави використання розсуду в правозастосуванні);

- визначення суб'єктом обсягу свого повноваження в рамках наданої йому компетенції;

- пошук доцільного варіанта рішення в рамках законності;

- прийняття рішення про реалізацію своєї компетенції;

- реалізація заходів по втіленню в життя правозастосовного рішення [6].

З точки зору інструментальної цінності розсуд, в податковому правозастосуванні можна

визначити як діяльність компетентного суб'єкта по індивідуально-правовому регулюванню поведінки фізичних та юридичних осіб в умовах правового режиму, який передбачає можливість самостійного визначення порядку, способів і форм використання правових засобів для досягнення зазначеної в законі мети. Тобто, розсуд в податковому правозастосуванні можна розглядати як самостійний прийом правового регулювання суспільних відносин [7].

Сутність розсуду в податковому правозастосуванні полягає у свободі вибору можливого варіанта рішення по юридичній справі як найбільш ефективного та оптимального способу подолання труднощів у роботі механізму правового регулювання. Саме феномен соціальної свободи, будучи складним для формально-правового рівня регулювання відносин, часто є соціально прийнятним варіантом вирішення суспільних проблем. Досить актуальним і мало вивченим залишається питання співвідношення принципу законності та розсуду в податковому правозастосуванні, та наскільки ці антагоністичні категорії можна співвіднести між собою. Вивчивши існуючі в юридичній літературі думки з приводу співвідношення розсуду і законності, можна їх об'єднати в три групи.

Перша група, об'єднує науковців які вважають законність і розсуд протилежними правовими категоріями. Наслідком цих поглядів є висновок про те, що чим більше одного, тим менше іншого, і навпаки. Чим суворіше режим законності, тим менше випадків вирішення правових питань на підставі розсуду. Чим частіше фіскальні органи держави та платники податків при прийнятті рішень послуговуються розсудом, тим відповідно нижче рівень законності.

Друга група вчених, допускає можливість використання і розсуду і законності в процесі суспільних відносин які виникають в сфері оподаткування. В рамках другої групи, можна виділити дві підгрупи. Представники першої підгрупи наголошують на вимушеності та тимчасовості існування розсуду, тому потрібно постійно тримати його під пильним наглядом законності. Прихильники другої підгрупи визнають розсуд абсолютно нормальним і перспективним способом правового регулювання податкових правовідносин. Іншими

словами, розсуд «вбудовано» в законність як його складову частину, що підвищує ефективність правового регулювання суспільних відносин [1].

Представники третьої групи відстоюють позицію про те, що розумний розсуд не суперечить законності, а навпаки, він в складних суспільних ситуаціях, де не можливо передбачити всі можливі варіанти розвитку подій в особливій «творчій» формі фактично забезпечує законність [5]. Але, на нашу думку, в даній ситуації не варто забувати про те, що розсуд можна класифікувати за наслідками його застосування на негативний та розумний (позитивний). За такої класифікації дійсно можна говорити про те, що позитивний розсуд в податковому правозастосуванні дійсно забезпечує існування принципу законності. Але в той же час, категорія розсуду має безумовне похідне значення від суб'єктивних характеристик особи або органу, який його застосовує. В такій ситуації говорити про існування лише позитивного (розумного) розсуду неможливо взагалі.

Багато з висловлених положень беззаперечні. Разом з тим, уявлення про те, що у зміст розсуду входить законність, є некоректним. І логічно, й історично поняття законності характеризує соціально-правовий феномен високого рівня абстракції. Дія принципу законності проявляється в тому, що всі особи приватного та публічного права в процесі правозастосування чітко слідує закону. Розсуд же, проявляючись у складі режиму законності, характеризує особливості правозастосування, точніше в рамках законної правової процедури вибір варіанту поведінки. Тобто, розсуд в податковому правозастосуванні використовується на підставі прямої вказівки в законі в ситуації відсутності або неясності норми, але в рамках податкового законодавства. Тому не законність входить у зміст розсуду, а розсуд може розглядатися як особливість режиму законності в деяких нетипових ситуаціях правозастосування.

Аналізуючи співвідношення понять законності та розсуду, потрібно наголосити на тому, що ефективність їх симбіотичного функціонування можлива лише тоді, коли і законність і розсуд будуть розумітися в контексті сучасних політичних та правових реалій з

урахуванням відповідного рівня розвитку системи податкового законодавства. Якщо проаналізувати негативні явища в податковій сфері, особливо пов'язані з державним управлінням, то можна виділити безліч феноменів, що знаходяться на межі законності та розсуду. Це свавілля фіскальних органів, корупція, бюрократизм. Як правило, вони стають можливими в ситуації неврегульованості меж та механізму реалізації розсуду в податковому правозастосуванні, що дає підставу віднести їх до правозастосовних ризиків.

Але, говорячи про позитивні сторони та властивості слід не забувати про те, що розсуд в податковому правозастосуванні має відкритий характер, який за певних умов може призвести до переходу правових меж і здійснення

антисоціальних і злочинних діянь у вигляді актів свавілля, самоуправства, корупції, бюрократизму, волюнтаризму, нехтування морально-етичними нормами, неефективності управління тощо [4]. Все це вимагає пильної уваги до проблем подолання негативних властивостей розсуду, встановлення чітких меж в його застосуванні, підвищення рівня гарантій законності та встановлення механізмів забезпечення законності розсуду в податковому правозастосуванні.

Список використаних джерел:

1. Бойко Д. В. Гарантии законности в ситуации правоприменительного усмотрения / Д. В. Бойко // Норма. Закон. Законодательство. Право : материалы XI Всерос. науч.-практ. конф. студентов и аспирантов, 23-25 апреля 2009 г. – Пермь : Перм. гос. ун-т, 2009. – С. 11-13.
2. Бойко Д. В. Общетеоретические вопросы правоприменительного усмотрения / Д. В. Бойко // Современные гуманитарные проблемы : сб. науч. тр. : под ред. П. В. Анисимова. – Волгоград : ВА МВД России, 2008. – Вып. 9. – С. 10-17.
3. Бойко Д. В. Объективные причины существования правоприменительного усмотрения / Д. В. Бойко // Вестн. Волгогр. акад. МВД России. – Волгоград : ВА МВД России, 2011. – № 2 (17). – С. 14-17.
4. Бойко Д. В. Влияние правоприменительного усмотрения на развитие негативных государственно-правовых явлений / Д. В. Бойко // Право как ценность и средство государственного управления обществом : сб. науч. тр. : под ред. П. В. Анисимова, В. А. Рудковского. – Волгоград : ВА МВД России, 2010. – Вып. 7. – С. 12-16.
5. Головкин А. А. Допустимо ли совместить законность и усмотрение? (некоторые проблемы теории и практики) / А. А. Головкин // Право и политика. – 2006. – № 3. – С. 24-30.
6. Гончаров В. Б. Проблема усмотрения правоприменяющего субъекта в правоохранительной сфере / В. Б. Гончаров, В. В. Кожевников // Государство и право. – 2001. – № 3. – С. 51-60.
7. Дубовицкий В. Н. Законность и усмотрение в советском государственном управлении / В. Н. Дубовицкий. – Минск : Наука и техника, 1994. – 141 с.
8. Марков П. В. Проблема судебного усмотрения и установление правовых норм / П. В. Марков // Труды Института Государства и Права Российской Академии Наук. – 2010. – № 6. – С. 125-137.
9. Марков П. В. Право и усмотрение: правовое и неправовое усмотрение / П. В. Марков // Труды Института Государства и Права Российской Академии Наук. – 2011. – № 2. – С. 34-42.
10. Марков П. В. О соотношении административного и судебного усмотрения / П. В. Марков // Труды Института Государства и Права Российской Академии Наук. – 2011. – № 5. – С. 85-95.
11. Старых Ю. В. Усмотрение в налоговом правоприменении : автореф. дис. канд. юрид. наук. : 12.00.14 / Ю. В. Старых ; Воронежский государственный университет. – Воронеж, 2006. – 23 с.

References

1. D. V. Boiko Guarantees of Legality in the Situation of Law Enforcement Discretion / D. V. Boiko // Norm. Law. Legislation. Law : materials of XI All Russian Scientific Conference of Students and Ph.D. Students, April 23-25, 2009. – Perm : Perm State University, 2009. – Pp. 11-13.
2. D. V. Boiko General Theoretical Issues of Law Enforcement Discretion / D. V. Boiko // Modern Humanitarian Issues : comp. of papers : under the editorship of P. V. Anisimov. – Volgograd : VA MVD Rossii, 2008. – Issue 9. – Pp. 10-17.
3. D. V. Boiko Objective Reasons of Existence of Law Enforcement Discretion / D. V. Boiko // Vestnik Volgogradskoi akademii MVD Rossii (Bulletin of Volgograd Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia), 2011. – No. 2 (17). – Pp. 14-17.
4. D. V. Boiko Influence of Law Enforcement Discretion on the Development of Negative State Phenomena / D. V. Boiko // Law as a Value and Means of Society State Administration : comp. of papers : under the editorship of P. V. Anisimov, V. A. Rudkovskii. – Volgograd : VA MVD Rossii, 2010. – Issue 7. – Pp. 12-16.
5. A. A. Golovko Is it Possible to Combine Legality and Discretion? (Some Issues of Theory and Practice) / A. A. Golovko // Pravo i politika (Law and Policy). – 2006. – No. 3. – Pp. 24-30.
6. V. B. Goncharov Issues of Discretion of Law Enforcement Subject in Law Enforcement Sphere / V. B. Goncharov, V. V. Kozhevnikov // Gosudarstvo i pravo (State and Law). – 2001. – No. 3. – Pp. 51-60.
7. V. N. Dubovitskii Legality and Discretion in Soviet Public Administration / V. N. Dubovitskii. – Minsk : Nauka i tekhnika, 1994. – 141 p.
8. P. V. Markov Issues of Judicial Discretion and Establishment of Legal Norms / P. V. Markov // Trudy Instituta Gosudarstva i Prava Rossiiskoi Akademii Nauk (Papers of the Institute of State and Law of the Russian Academy of Science). – 2010. – No. 6. – Pp. 125-137.
9. P. V. Markov Law and Discretion: Law-Based and Non Law-Based Discretion / P. V. Markov // Trudy Instituta Gosudarstva i Prava Rossiiskoi Akademii Nauk (Papers of the Institute of State and Law of the Russian Academy of Science). – 2011. – No. 2. – Pp. 34-42.
10. P. V. Markov On Correlation between Administrative and Judicial Discretion / P. V. Markov // Trudy Instituta Gosudarstva i Prava Rossiiskoi Akademii Nauk (Papers of the Institute of State and Law of the Russian Academy of Science). – 2011. – No. 5. – Pp. 85-95.
11. Yu. V. Sarykh Discretion in Tax Law Enforcement : synopsis of a thesis for a candidate of juridical sciences : 12.00.04 / Yu. V. Sarykh ; Voronezh State University. – Voronezh, 2006. – 23 p.