

## ЛІТЕРАТУРА:

1. Див. докладніше: Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 № 1112/11/13-10 // Все про бухгалтерський облік від 17.12.2010. — № 116. — Стр. 5.
2. Додаток до інформаційного листа Вищого адміністративного суду України від 05.10.2009 № 1294/13/13-09 // [Електронний ресурс]. — Верховна Рада України. Законодавство України. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>
3. Закон України від 5 травня 1999 року № 619-XIV «Про металобрухт» // Відомості Верховної Ради України від 25.06.1999. — № 25. — Ст. 212.
4. Постанова Верховного Суду України від 17 лютого 2009 року // [Електронний ресурс]. — Єдиний державний реєстр судових рішень. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/7046232>
5. Постанова Верховного Суду України від 30 вересня 2009 року // [Електронний ресурс]. — Єдиний державний реєстр судових рішень. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/4970769>

УДК 347.73

Желтобрюх І. Л., здобувач Національного університету  
Державної податкової служби України

## Правозастосування та розсуд при імперативному регулюванні податкового обов'язку

Стаття присвячена дослідженню меж застосування розсуду у податково-правовому регулюванні. Автор визначає характерні ознаки розсуду та акцентує увагу на обмеженості випадків застосування розсуду з огляду на специфічні особливості податкових правовідносин.

**Ключові слова:** правозастосування, податковий обов'язок, податкові правовідносини, розсуд, податковий розсуд.

Статья посвящена исследованию пределов применения усмотрению в налоговом-правовом регулировании. Автор определяет характерные признаки усмотрения и акцентирует внимание на ограниченности случаев применения усмотрения, учитывая специфические особенности налоговых правоотношений.

**Ключевые слова:** правоприменение, налоговый долг, налоговые правоотношения, усмотрение, налоговое усмотрение.

The article investigates the application limits discretion in tax-legal regulation. The author defines the characteristics of discretion and focuses on the cases of limited discretion given the specifics of tax relations.

**Keywords:** law enforcement, tax debt, tax relations, discretion, tax discretion.

Імперативні засоби регулювання податково-правових відносин обумовлюють використання безпосередньо владних наказів. Безумовно, цьому є всі підстави. Перш за все, вони полягають в тому, що організує таку діяльність, забезпечує надходження податкових коштів до бюджетів власник цих коштів. Тому складно знайти аргументи об'єктивності впорядкування цих відносин на засадах диспозитивності, в умовах коли особи, що протистоять одне одному в податковому правовідношенні можуть домовлятися, мають зустрічні права та обов'язки. В переважній більшості випадків податкові органи нічого не винні платнику податків, бо вони є спеціально уповноваженим власником коштів органами, які і мають контролювати своєчасність. повноту формування цих

коштів. Правосуб'єктність же платника формується в переважній більшості шляхом закріплення обов'язку при мінімалізації прав.

Принциповість цього підходу до відносин оподаткування обумовлює обмеженість випадків, коли може йтися про застосування розсуду в податково-правовому регулюванні. Неможна вважати, що його немає взагалі. Дещо узагальнений підхід до цієї проблеми дозволяє визначити декілька можливих сфер прояву розсуду в податковому праві:

1. Розсуд на стадії законотворчості. В цій ситуації подібна ініціатива закріплюється виключно за суб'єктом, який готує проект відповідного акту та закріплює саме ту редакцію, яку вважає найбільш слушною та своєчасною. Безумовно та чи інша конструкція відповідної норми утворюється на підставі аналізу чинних норм, за допомогою реалізації прогностичної функції права.

2. Розсуд платників податків. Вихідними засадами цього аспекту є правова свідомість та правова культура користувачів нормами податкового законодавства. Йдеться про правозастосування особами, щодо поведінки яких безпосередньо і спрямовані податково-правові норми. Але в цій ситуації зміст такого припису може принципово відрізнятися від розуміння зобов'язаної особи, використання загальної спрямованості цього припису відносно конкретних життєвих обставин, коли загальний характер податково-правової норми набуває конкретних правових наслідків.

3. Розсуд контролюючих органів. Подібний різновид розуміння та застосування податково-правових норм має подвійний характер. З одного боку, йдеться про оцінку, розуміння правової поведінки зобов'язаних осіб. З іншого боку, цей різновид розсуду стосується розуміння меж та можливостей реалізації власних контролюючих повноважень.

4. Розсуд на рівні судового вирішення податкових спорів обумовлюється появою особи, яка має бути незалежною та незацікавленою в протистоянні інтересів власника коштів та особи, за рахунок якої такі кошти утворюються. При цьому судові рішення в цьому аспекті мають спиратися не лише на чинні законодавчі норми, але і на судову практику, яка набула відповідної формалізації — рішення та листи судів вищих інстанцій. Безумовно, останні не набувають характеру нормативних приписів, але без них складно виробити єдині критерії до оцінки однотипних ситуацій та вирішення єдиних за формою конфліктів між владним та зобов'язаним суб'єктом.

Глибинною підставою необхідності застосування власного розуміння та прийняття відповідного рішення є протиріччя, колізії чинного законодавства. Вони обумовлені низкою обставин:

а) недосконалістю чинного податкового законодавства, необхідністю його реформування як з середини, так і на межі із іншими інституційними та галузевими законами, які стосуються податкових відносин на межі з іншими правовими інститутами;

б) активним розвитком відповідних суспільних відносин, які мають бути врегульовані слушними сучасними засобами. Навіть якщо виходити з того, що ми змогли досягти найдосконалішої форми законодавчого припису, таким чином його можна оцінювати досить стислий термін часу. Законодавча оцінка певного різновиду суспільних відносин може і не встигати за їх розвитком. Чим мінімальніший розрив буде між ними — тим менше об'єктивних підстав буде для використання розсуду;

в) рівним правовою обізнаності та правосвідомості, коли учасники правових відносин не лише розуміють зміст відповідної законодавчої норми, але і мають бажання, що формує об'єктивну необхідність будувати свою поведінку виключно так, як вимагає того закон.

Податкові відносини відрізняються дуже напруженим конфліктним характером. Безумовно, в будь-якій галузі права можна знайти підстави виникнення конфлікту та негативні наслідки щодо учасників цих відносин внаслідок цього. Але в переважній більшості випадків конфлікт характеризує певну протиправну поведінку, коли стає логічним та зрозумілим покарати вбивцю, злодія і т.д. Податкові відносини характеризуються конфліктом інтересів на стадії виконання припису податкової норми. Відповідне правове оформлення набуває процес відчуження грошей юридичних та фізичних осіб та передача їх публічному суб'єкту. Саме це зіткнення приватного та публічного інтересу і обумовлює принципову конфліктність податкових відносин.

Це обумовлює намагання законодавця виключно чітко, детально врегулювати вимоги щодо виконання обов'язків зобов'язаними особами та реалізації повноважень владними. Виходячи з цього, податкове законодавство передбачає необхідність реалізації правозастосовної діяльності виключно в межах компетенції кожного контролюючого органу. Особливо болючою в цій ситуації стає межа повноважень таких органів, накладання або змінення їх компетенції.

Реалізація відповідних повноважень представників владного суб'єкту не може здійснюватись поза межами або у відриві від відповідної процедури. Тобто вона має забезпечуватись спеціальними процесуальними податково-правовими нормами. Це і обумовлює законність дій контролюючих органів на стадії правозастосування лише у випадку, коли вони діють в межах та у спосіб, передбачений законодавством, дотримуються порядку розгляду справ, винесення індивідуального податково-правового акту.

Правозастосуванню при регулюванні податкових відносин притаманні всі характерні ознаки та особливості правозастосування в цілому. В той же час, податкове правозастосування відрізняється і певними рисами, які не лише підкреслюють її підгалузеву специфіку, але і обумовлюють характерні процедури реалізації норм. По-перше, йдеться про специфічну сферу податкових процедур, які охоплюють як процесуальне забезпечення поведінки зобов'язаних осіб при справлянні податкового обов'язку з дотриманням вимог податково-правових норм, так і процедури вирішення конфлікту на стадії адміністративного апеляційного оскарження та судового розгляду податкового спору. По-друге, податкове правозастосування стосується специфічного об'єкту при розгляді справ – справляння податкового обов'язку. Саме в контексті цього і вирішується законність, доцільність здійснення податкового контролю, розгляд скарг платників та притягнення до відповідальності осіб, які порушили припис податково-правової норми. По-третє, характеризується участю спеціальних органів, які утворені виключно для контролю за сферою оподаткування (органи державної податкової служби, митні органи і т.д.). По-четверте, характеризується прийняттям індивідуальних податково-правових актів застосування права.

В той же час, неможна вважати, що абсолютно всі обставини та варіанти поведінки на стадії правозастосування можуть бути передбачені законодавцем. Детально визначити всі варіації реалізації прав та обов'язків платників та відповідно до цього дій контролюючих органів неможливо. Саме тому відповідне коло органів, що представляють владного суб'єкта в податкових правовідносинах, набуває певних можливостей на стадії правозастосування, які об'єктивно поєднують їх владні повноваження із правом на здійснення виконавчо-розпорядчих дій на власний розсуд.

Не всі рішення, які стосуються власного розуміння та вибору владного органу при застосуванні податково-правових норм здійснюється в режимі реалізації розсуду. В деяких роботах звертається увага на необхідність розмежування розсуду та свавілля на стадії правозастосування [1, с.14]. Свавілля може характеризувати таку поведінку владного

суб'єкту, коли він або виходить за межі законодавчого припису, або хоча і реалізує своє повноваження відповідно до нього, але надає йому такого сенсу, що не співпадає із правовою природою явища, вступає в суперечку із змістом податкового законодавства.

Розсуд в податково-правовому регулюванні пов'язується, перш за все, з можливостями конкретної реалізації повноважень контролюючих органів та органів, які приймають участь в вирішенні податкового спору. Податковий розсуд характеризується низкою ознак: 1) межа застосування податково-правової норми при прийнятті рішення контролюючим органом має бути забезпечена відповідними нормами податкового законодавства; 2) уповноважений орган реалізує свободу вибору при прийнятті відповідного рішення лише в межах, наданих законодавцем; 3) свобода вибору уповноваженого органу обумовлюється конкретними життєвими обставинами, які характеризують випадок, якого стосується правозастосування на розсуд такого органу; 4) прийняття рішення в податковому правозастосуванні уповноваженим органом передбачає вибір із декількох варіантів, кожний із яких має законні підстави та може бути реалізований; 5) при реалізації податкового розсуду рішення приймається на підставі обставин, які характеризують виключно цю ситуацію та цих учасників відносин.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2006. – 24 с.

УДК 347.73

**Жернаков М. В.**, к.ю.н., суддя Вінницького окружного адміністративного суду

## Адміністративні справи за зверненням фіскальних органів: захист прав особи чи легітимація рішень виконавчої влади?

Стаття присвячена дослідженню питання розширення кола адміністративних справ за зверненнями суб'єктів владних повноважень. Автор визначає певну невідповідність розгляду адміністративними судами звернень суб'єктів владних повноважень завданням адміністративного судочинства.

**Ключові слова:** адміністративні справи за зверненнями суб'єктів владних повноважень, публічно-правовий спір, завдання адміністративного судочинства.

Статья посвящена исследованию вопроса расширения круга административных дел по обращениям субъектов властных полномочий. Автор определяет определенное несоответствие рассмотрения административными судами обращений субъектов властных полномочий задачей административного судопроизводства.

**Ключевые слова:** административные дела по обращениям субъектов властных полномочий, публично-правовой спор, задачи административного судопроизводства.

The article investigates the issue of increasing management cases treated subjects powers. The author defines a certain discrepancy review by the administrative courts of appeals authority subjects task administrative proceedings.

**Keywords:** administrative cases on appeals subjects of authority, public and legal dispute, the problem of administrative proceedings.