

## **Підстави використання розсуду при регулюванні податкових відносин та обмеження негативного розсуду**

*Стаття присвячена дослідженню сутності та особливостей категорії розсуду при регулюванні податкових відносин. Автором виділяються та аналізуються чотири підстави використання розсуду у податкових відносинах. Аргументується позиція щодо позитивних та негативних наслідків розсуду у податковому праві. Автор статті наводить шляхи скорочення негативного впливу розсуду.*

**Ключові слова:** розсуд, підстави застосування розсуду, презумпції, фікції, судове тлумачення

*Статья посвящена исследованию сущности и особенностей категории усмотрения при регулировании налоговых отношений. Автором выделяются и анализируются четыре основания использования усмотрения в налоговых отношениях. Аргументируется позиция относительно позитивных и негативных последствий усмотрения в налоговом праве. Автор статьи называет пути сокращения негативного влияния усмотрения.*

**Ключевые слова:** усмотрению, основания применения усмотрению, презумпции, фикции, судебное толкование.

*The article is devoted to the research of the essence and peculiarities of the category of discretion during regulation of tax relations. The author separates out and analyzes four backgrounds for using discretion in tax relations. A position on positive and negative consequences of discretion in tax law is formed. The author names ways to reduce negative impact of discretion.*

**Keywords:** discretion, backgrounds of discretion, the presumptions, fictions, judicial construction.

**Постановка проблеми.** Природа податкових відносин передбачає імперативність у регулюванні, яка обумовлюється суворою законодавчою регламентацією. Проте, практика свідчить про неможливість нормативно-правового закріплення всього спектру податкових відносин. В умовах надзвичайної багатогранності та об'ємності податкових відносин, в податковому праві існує категорія розсуду.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам, пов'язаним із розсудом увагу було приділено як з боку теоретиків права, так і зі сторони науковців з фінансового, серед них: Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, Ю.В. Старих, П.В. Куфтирєв, І.Є. Криницький, Ю.О. Крохіна, В.С. Канцір, О.Г. Глухий та ін.

**Невирішені раніше проблеми.** Не зважаючи на приділену увагу даному питанню в наукових працях, дослідження категорії розсуду в податковому праві на сьогодні є достатньо поверхневим та не ґрунтовним.

**Мета.** Метою нашої статті є з'ясування природи, сутності та підстав застосування

категорії розсуду при регулюванні податкових відносин.

**Виклад основного матеріалу.** Розсуд в податковому правозастосуванні виникає в умовах поєднання сфери впливу правових норм та розуміння можливостей їх використання. Виходячи з цього, законодавець може навмисно виділяти певні сфери суспільних відносин, в яких уповноважена особа має діяти самостійно, обираючи більш зручний варіант застосування норми або більш зручну норму, користуючись власним уявленням. Здійснюється це на підставі конкретних обставин та факторів, які характеризують цю ситуацію. Фактично, в цій ситуації йдеться про об'єктивні, планові умови та обставини застосування податкового розсуду. В той же час, необхідність розсуду в податковому регулюванні може виникати і раптово, коли на стадії правозастосування виявляються колізії, прогалини в чинному законодавстві, яке відстає або навпаки випереджає розвиток суспільних відносин.

Застосування розсуду посідає на певні підстави, з якими пов'язується можливість та

необхідність прийняття рішення уповноваженим суб'єктом. В деяких випадках їх характеризують як джерела та включають до цієї системи: уповноважуючи правові норми; оціночні поняття; колізії та невизначеність мови податково-правової норми [1, с. 9]. Нам здається не зовсім переконливим визначати ці обставини як джерела податкового розсуду. По-перше, джерела все ж таки асоціюються з формами нормотворчості. По-друге, в якості окремих різновидів джерел розсуду їх розглядати складно, бо вони певним чином дублюють одне одного. Оціночні поняття закріплюються правовими нормами, а не існують поза межами правового регулювання, саме тому незрозуміло, як вони співвідносяться з уповноважуваними правовими нормами – збігаються чи ні. Колізії також пов'язані із співставленням певних правових норм, певним їх дублюванням. І нарешті, невизначеність мови податково-правової норми також стосується саме норми, яка регулює податкові правовідносини.

Таким чином, підстави використання розсуду в податковому праві включають:

1. Податково-правові норми. В деяких випадках в цій ситуації наголошують виключно на уповноважуваних нормах, за допомогою яких органам, що здійснюють контроль, надається можливість винаходу оптимального рішення та з'ясування конкретних обставин ситуації [1, с. 15]. В той же час, навряд чи можна не враховувати і низку зобов'язуючих норм, які в податковому регулюванні формують низку обов'язків як платників, так і контролюючих органів. Податково-правовими нормами не лише закріплюються межі дозволеної поведінки, але і визначаються варіанти її реалізації як сукупність послідовних процедур, що забезпечать виконання такої норми.

Визначаючи межі дозволеної поведінки, уповноважений орган користується кордонами своїх повноважень, вивчаючи конкретні обставини, що характеризують відповідну ситуацію. Межі можливих рішень такого органу ґрунтуються на відповідних законодавчих нормах, орієнтованих щодо вирішення конкретної справи та відображення цього в індивідуальному акті застосування права. Податковий орган може прийняти рішення щодо розстрочки чи відстрочки. Ця можливість

ґрунтується на законодавчо закріпленому повноваженні зміни строків сплати податку.

Перелік можливих варіантів поведінки, низка податкових процедур забезпечує реалізацію розсуду, який ґрунтується на нормі матеріального права у відповідній процесуальній формі. В основу акту, який свідчить про здійснення низки процедурних етапів реалізації повноважень уповноваженого органу, покладається один із варіантів рішення, яке відповідає фактичним обставинам справи. Так, посадова особа податкового органу може прийняти рішення про проведення додаткових заходів податкового контролю, якщо це надасть змогу підтвердити факт скоєння правопорушення (витребування первинної документації, проведення експертиз тощо). Особливі обставини характеризують ситуацію з застосуванням податкового розсуду у випадках, коли повноваження або обставини визначені відкритим переліком. Тоді в уповноваженого органу з'являється можливість діяти відповідно до загальних приписів податково-правових норм, не обмежуючи себе виключно позиціями, що увійшли до такого переліку.

2. Колізії податково-правових норм. Подібна підстава розсуду в податково-правовому регулюванні обумовлюється протиріччями або неузгодженістю в формуванні цілісної системи податкових законодавчих приписів. Серед підстав податкового узгодження колізії відіграють досить суттєву роль. Особливість їх пов'язується з виключенням комплексного, сумісного застосування правової норми, коли дві або більше норм спрямовані на регулювання одного і того ж відношення. Наслідком цього є обрання тієї норми, якій на розсуд уповноваженого органу віддається перевага. Найбільш зручний шлях подолання колізій – це зміна чинного законодавства, вирішення конфлікту між нормами шляхом відміни або принципової зміни однієї із них.

3. Оціночні поняття. Окремою підставою виникнення та застосування податкового розсуду є формально невизначені поняття, які залишають можливість, а іноді і обов'язковість використання свободи вибору при визначенні їх змісту. При цьому застосування оціночних понять обумовлює як позитивні наслідки, коли вони виступають як засіб позитивного розсуду, так і як форма

розсуду, що породжує негативні наслідки і для учасників відносин, і для корегування законодавства.

Позитивні наслідки використання оціночних понять дають змогу розширити можливість застосування податкової норми в тих ситуаціях, коли безпосередньо це законом не передбачено, але за змістом правового регулювання передбачає саме таке упорядкування відносин. Прикладом цього є використання такого поняття як «достатні підстави». Оціночні поняття можуть також породжувати і негативні наслідки. Неконкретизованість змісту податково-правової норми, відсутність вказівок на ті випадки, коли їх можна застосовувати, обумовлюють власний погляд на зміст цієї норми особи, яка її застосовує. Таке вирішення набуває засад суб'єктивізму, перекирення тієї ідеї, на реалізацію якої за задумкою спрямовувалась дія норми права.

Нам здається, що для використання оціночних понять як підстави податкового розсуду не може бути змістовних перспектив. Податкове регулювання суттєво деталізовано, воно не може бути приблизним та залишати для учасників відносин варіанти для власного розсуду. Саме тому може бути слушним доповнення або деталізація оціночного поняття переліком складових, які формують його зміст. Навряд чи у всіх випадках такий перелік має бути вичерпним, але в будь-якому разі відповідні критерії ним можуть і повинні закладатись.

4. Мова податкового законодавства. Цей аспект податкового розсуду пов'язується не виключно з юридичною технікою, мовою закону, а в більшому сенсі з правовою культурою та правосвідомістю. І на рівні законотворчості, і на стадії правозастосування мають використовуватись однакові критерії, орієнтуватись на однаковий зміст правових категорій. Окремим напрямком вдосконалення раціональності реалізації податкового розсуду, виходячи із мови законодавства є процедура тлумачення. Безумовно, перш за все, йдеться про реалізацію компетенції Конституційного суду України – офіційне тлумачення. В той же час, неможна не враховувати і акти Верховного суду України, вищих спеціалізованих судів. Не набуваючи сили нормативних актів, вони тим не менш впливають як на оцінку тих чи інших

обставин справи, так і на зміст рішень, якими оцінюється поведінка учасників податкових правовідносин.

Застосування розсуду в регулюванні податкових відносин може як спростувати процедуру узгодження інтересів зацікавлених осіб, так і навпаки ускладнювати. В першому випадку йдеться про подолання певного протиріччя, яке пов'язано з недосконалістю або суперечностями норм податкового законодавства відповідно до правової природи, змісту правової справедливості, яке відображається в діях уповноваженої особи. В іншому випадку податковий розсуд може набувати варіант свавільного використання повноважень контролюючого органу, виходячи із їх власного розуміння. Серед основних засобів обмеження негативного розсуду можна виокремити декілька: презумпції, фікції, судове тлумачення.

Використання презумпції дуже часто збігається із застосуванням принципів в податковому регулюванні, але ставити знак рівності між ними навряд чи послідовно. Презумпції застосовуються як один із засобів законодавчої техніки, який використовується для обмеження негативного розсуду на стадії правозастосування. Наприклад, презумпція правоти платника є однією із вихідних засад при вирішенні податкових спорів в умовах, коли є змістовні сумніви або незрозумілість змісту податкової законодавчої норми складно подолати без відповідної її зміни. При цьому окрема презумпція необов'язково закріплюється єдиним приписом, вона може пов'язуватись із низкою похідних як презумпцій, так і принципів. Наприклад, обов'язок доведення законності власної позиції органом державної податкової адміністрації при вирішенні судового спору безпосередньо витікає саме із презумпції правоти платника. До подібного типу презумпцій можна віднести і презумпцію сумлінності платника податку. Незважаючи на те, що вона безпосередньо не закріплена податковим законодавством, її розглядають як важливу гарантію захисту прав зобов'язаних осіб. Таким чином, презумпції при податковому розсуді виступають певними обмежувачими важелями щодо застосування негативного розсуду в податковому регулюванні.

Самостійним засобом обмеження негативного розсуду виступають також фікції,

які спрямовані на подолання невизначеності, нечіткості податкового правозастосування. Фікції, обмежуючи розповсюдження правового регулювання на невизначену кількість випадків та обставин (на розсуд уповноваженого органу) встановлюють певні кордони, спрощують процедуру застосування нормативно-правових норм, забезпечують реалізацію законних інтересів платників податків. Наприклад, при поданні податкової звітності днем надання необхідних документів вважається дата поштового відправлення або день відправки електронним засобом. При цьому до необхідних документів включаються всі документи, які мають правостановлюючий характер (свідцтво про власність на об'єкти, які породжують податкові обов'язки, трудові договори, договори оренди тощо).

Судове тлумачення спрямовується також на усунення невизначеності, протиріччя, що містяться в чинних актах податкового законодавства. Шляхом цього засобу уточнюється зміст норми, оціночні поняття, якими вона користується і відповідно до цього формується практика правозастосування. Безумовно, треба розмежовувати офіційне тлумачення податково-правових норм та судове тлумачення. Якщо в першому сенсі йдеться про реалізацію повноважень Верховної Ради України та Конституційного Суду України, то в другому – про можливості, які надані та реалізуються Верховним судом України та вищими спеціалізованими судами. Безумовно, постанови, інформаційні листи Верховного суду України та вищих спеціалізованих судів не мають нормативного характеру. В той же час,

складно доводити, що вони взагалі ніяк не впливають на врегулювання поведінки учасників податкових відносин. Особливо це стосується стадії судового вирішення податкового спору. Обов'язковість врахування та дотримання судами перших та апеляційних інстанцій позицій вищих судів обумовлює підстави формування єдиної практики розуміння та використання податково-правових норм, а відповідно до цього пристосовується і поведінка всіх суб'єктів, які потенційно можуть бути учасниками податкового конфлікту. В той же час, такими ненормативними актами формуються і межі розуміння перспектив податкового конфлікту безпосередньо уповноваженим органом, що впливає на його варіантне рішення.

**Висновки.** Таким чином, не зважаючи на імперативний характер податкових відносин, роль розсуду у них досить значна. На нашу думку, підставами для застосування розсуду треба вважати: 1) уповноважуючі та зобов'язуючі на застосування розсуду податково-правові норми; 2) колізії податково-правових норм; 3) оціночні поняття; 4) мову законодавства. На нашу думку, для використання оціночних понять як підстави податкового розсуду не може бути змістовних перспектив. Саме тому може бути слушним доповнення або деталізація оціночного поняття переліком складових, які формують його зміст. Застосування розсуду у податковому праві може мати як позитивні, так і негативні наслідки. Основними засобами обмеження негативного розсуду, на нашу думку, є: презумпції, фікції, судове тлумачення.

#### Список використаних джерел:

1. Старых Ю. В. Усмотрение в налоговом правоприменении: автореф. дисс. канд. юрид. наук.: спец.: 12.00.14 / Ю.В. Старых. – Воронеж, 2006. – 23 с.