

## ПРЕЗУМПЦІЯ ПРАВОМІРНОСТІ РІШЕНЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ ЯК УНІВЕРСАЛЬНИЙ МЕХАНІЗМ ПОДОЛАННЯ КОЛІЗІЙ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

### PRESUMPTION OF LEGALITY OF DECISIONS OF THE TAXPAYER AS A UNIVERSAL MECHANISM TO OVERCOME THE CONFLICTS OF TAX LAW

Форсюк В.Л.,

здобувач кафедри фінансового права  
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

У статті підіймається та досліджується одне з найактуальніших питань правового регулювання оподаткування, а саме важливість застосування принципів та презумпцій права під час вирішення проблеми суперечливості податкового закону. Проаналізовано підходи до визначення поняття презумпції, можливостей реалізації правових презумпцій, також надано їх детальну класифікацію. Крім того, обґрунтовано необхідність практичної реалізації «презумпції правомірності рішень платника податку», що має велике значення для ефективного тлумачення закону та правозастосовної практики.

**Ключові слова:** податкове законодавство, платник податків, презумпція, принцип, колізія.

В статье поднимается и исследуется один из самых актуальных вопросов правового регулирования налогообложения, а именно важность применения принципов и презумпций права при решении проблемы противоречивости налогового закона. Проанализированы подходы к определению понятия презумпции, возможностей реализации правовых презумпций, также предоставлена их подробная классификация. Обоснована необходимость практической реализации «презумпции правомочности решений налогоплательщика», что имеет большое значение для эффективного толкования закона и правоприменительной практики.

**Ключевые слова:** налоговое законодательство, налогоплательщик, презумпция, принцип, коллизия.

The article highlights one of the most urgent issues of legal regulation of taxation, namely the importance of the principles and presumptions of law in order to overcome the inconsistency of the tax law. In addition, approaches to the definition of the presumption, feasibility of legal presumptions, and their detailed classification analyzed. The necessity of practical implementation of the "presumption of legality of decisions of the taxpayer" is proven as an important measure for effective interpretation of the law and law enforcement.

**Key words:** tax legislation, taxpayer, presumption, principle, conflict.

**Постановка проблеми.** Аналіз розвитку податкового законодавства України останніх років свідчить про безсумнівно негативну динаміку законодавчих змін, що здійснюються за відсутності єдності загальної концепції та економічного прорахунку та характеризуються непродуманістю та недостатньою їх апробацією, що, як наслідок, призводить до виникнення значного обсягу правових колізій, які нерідко унеможливають практичне застосування положень відповідних норм права.

Водночас універсальні правила тлумачення є не завжди ефективними у випадку необхідності подолання колізії між нормами рівної юридичної сили.

З метою вирішення вказаної проблеми в межах статті 4 Податкового кодексу України «Основні засади податкового законодавства України» законодавцем було закріплено важливий правовий механізм подолання суперечливості податкового закону – презумпцію правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Однак на практиці як фіскальними, так і судовими органами вказаному вище принципу не лише не надається належної уваги, алей нерідко він просто ігнорується, що, наш погляд, пов'язано з недостатністю наукової розробки концепту «презумпція правомірності рішень платника податків».

**Стан дослідження.** До дослідження проблем правових презумпцій у податковому праві у своїх роботах звертались І. Бабін, О. Демін, Д. Смірнов, Д. Щокін та інші.

Спроба комплексного дослідження поняття «презумпції правомірності рішень платника податків» була зроблена в дисертації М. Мірошнеченка.

**Мета статті** – дослідити одне з найактуальніших питань правового регулювання оподаткування, а саме важливість застосування принципів та презумпцій права під час вирішення проблеми суперечливості податкового закону.

**Виклад основного матеріалу.** Д. Щокін, досліджуючи проблему презумпції в податковому праві, визначає поняття юридичної презумпції «як прямо чи опосередковано закріплене в законодавстві та детерміноване цілями правового регулювання обов'язкове судження (що має імовірну природу) про наявність або відсутність певного юридичного факту за наявності іншого» [9, с. 14].

Він класифікує презумпції на такі групи: фактичні та юридичні, спростовні й неспростовні, матеріально-правові й процесуальні. На думку науковця, «фактична відсутність у правовій доктрині єдиного погляду на зміст правової фікції і презумпції зумовлена їх зв'язком із моделювання абстрактних явищ. Процес моделювання має метод формальної логіки, згідно з яким правову презумпцію доцільно розглядати як складне умовне припущення з високим ступенем імовірності, чия структура та особливості реалізації можна відтворити за допомогою апарату логіко-структурного та формально-логічного підходів. Таке припущення може бути прямо чи опосередковано закріплене нормою права (юридична презумпція) або бути наявним, звичайним, пов'язаним з існуванням об'єктивних явищ (фактична презумпція)» [9, с. 15–16].

І. Бабін під податково-правовою презумпцією розуміє прямо чи непрямо закріплене в податковому законодавстві обов'язкове судження, що має ймовірну природу, про наявність чи відсутність нормативних чи фактичних підстав для виникнення, зміни чи припинення прав і обов'язків, спрямованих на досягнення мети правового регулювання [2, с. 74].

Тобто правова презумпція – це логічний умовивід, який формується у вигляді конструкції «якщо наявні (відступні) обставини А, то припускається наявність юридичного факту Б».

Принцип податкового законодавства, закріплений у підпункті 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (далі – ПК України), безумовно є зразком правової презумпції податкового права, про що неодноразово наголошувалось і в науковій літературі [7, с. 26].

Вказаний принцип покликаний вирішити правозастосовчий конфлікт щодо встановлення норми права, що підлягає застосуванню, у випадках неможливості її обрання за допомогою звичайних методів тлумачення податкового закону.

Якщо розглядати проблему обрання правил тлумачення податкового закону, то особливістю такого тлумачення є застосування, в першу чергу, пандектного мислення, тобто буквального тлумачення та недопущення розширеного тлумачення податкового законодавства таким чином, аби податок підлягав сплаті, в тих випадках, коли це прямо не передбачено законом.

Зокрема, Верховний Суд США в справі *Gould v. Gould* (1917) зауважив: «Під час тлумачення податкових законів (*taxing statutes*) усталеним є правило (*established rule*) не поширювати їх положення за межі явного змісту тексту, що використовується, та не розширювати сферу їх дії таким чином, щоб у неї потрапляло те, що прямо не вказано. За наявності сумнівів рішення приймається проти уряду (*Doubts are resolved against the government*)» [10].

Проблема множинності трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів виникає в тих випадках, коли податковий закон не відповідає критеріям визначеності, зрозумілості та створює правові колізії під час врегулювання відносин.

Видатний цивіліст Й.О. Покровський у своїй праці «Основні проблеми цивільного права» зауважував, що закон, навіть той, який представляє досить повну кодифікацію, все рівно має прогалини, оскільки, не дивлячись на всі намагання, він не може охопити всієї нескінченної різноманітності життєвих відносин. Він вбачав причину такого явища в тому, що закон, навіть найдосконаліший, відстає від життя, а одного разу виданий, він залишається непорушним, тоді як життя постійно йде вперед, створюючи нові потреби та нові відносини [8, с. 94–95].

Потреба в застосуванні презумпції правомірності рішень платника податків виникає в тих випадках, коли податковий закон не відповідає «принципу визначеності».

Як наголошує С. Погребняк, «..вимога визначеності правових норм – одна з перших і найсуттєвіших вимог, що пред'являються людиною до права» [3, с. 187].

Принцип правової визначеності визнається і Європейським Судом із прав людини, що неодноразово відстоював у своїх рішеннях необхідність відповідності закону критеріям доступності.

Згідно з практикою Суду критерієм доступності закону є усвідомлення особою того, які саме дії або бездіяльність карає або дозволяє норма, тобто її суб'єктивна оцінка закону [5, с. 45].

Однак критерій доступності закону вимагає від особи активної поведінки. Як зазначає С. Погребняк, «..під час формування своєї суб'єктивної оцінки особа не повинна проявляти недбалість і має докласти належних зусиль для усвідомлення змісту закону: зокрема, отримати в разі необхідності юридичну консультацію, ознайомитися з відповідною судовою практикою. Іншими словами, особа має бути розсудливою та обачною. При цьому особлива завбачливість очікується від осіб, які виконують закони, що стосуються їх професійної діяльності» [3, с. 179].

Активна поведінка платника податків щодо пізнання змісту закону тісно пов'язана з положеннями частини 2 статті 68 Конституції України, відповідно до якої незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності. У межах податкового законодавства вказане положення трансформується в більш жорстку формулу «*Ignorantia juris non excusat*» (незнання закону не вибачається) та «*nemo censetur ignorare legem*» (лат. «ніхто не розглядається як такий, що не знає закон»). Тобто в разі конфлікту з податковим органом платник податків може апелювати не до необізнаності щодо загального змісту норми, а до іншої позиції її тлумачення.

Принцип правової визначеності та тлумачення на користь невадлого суб'єкта не є новелою Податкового кодексу України. Так, згідно з частиною 7 статті 4 Закону України «Про основні засади державного нагляду контролю у сфері господарської діяльності» від 5 квітня 2007 року № 877-VI у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого відповідно до закону, припускає неоднозначне тлумачення прав і обов'язків суб'єкта господарювання або органу державного нагляду (контролю)

та його посадових осіб, рішення приймається на користь суб'єкта господарювання.

Аналогічна вимога була закріплена також і в пп. 4.4.1 п. 4.1 ст. 4 Закону України «Про порядок оподаткування зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року № 2181-III, яким було закріплено презумпцію правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

На думку О. Уварової, вимога щодо надання у випадку суперечливості приписів чинного законодавства тлумаченню на користь невідного суб'єкта може бути обґрунтована через звернення до статті 57 Конституції України, яка гарантує кожному право знати свої права і обов'язки. Як зауважує дослідниця, суперечливе й недостатньо чітке формулювання нормативних приписів нівелює таку гарантію [4, с. 114].

За загальним правилом, що встановлено в пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України, підставою для застосування презумпції правомірності рішень платників податків є випадки допущення нормами різних законів чи різних нормативно-правових актів неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів.

Водночас пункт 3.1 статті 3 ПК України визначає, що податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи в частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій із переміщення товарів через митний кордон України (далі – законами з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів із питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом.

Згідно з пунктом 3.2 вказаної статті Податкового кодексу України встановлюється пріоритет правил міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України над аналогічними правилами Податкового кодексу України.

Також Податковий кодекс України здійснює чітке розмежування між обсягом правового регулювання норм Податкового кодексу України та Митного кодексу України та інших законів із питань митної справи в частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій із переміщення товарів через митний кордон України.

Зокрема, згідно з п. 1.2 ст. 2 ПК України правила оподаткування товарів, що переміщуються через митний кордон України, визначаються цим Кодексом, крім правил оподаткування товарів митом, які встановлюються Митним кодексом України та іншими законами з питань митної справи.

Тобто у випадку колізії з міжнародними договорами та законами з питань митної справи в частині справляння мита Податковий кодекс України буде вважатись законом, що має нижчу юридичну силу.

Іншою є ситуація, коли суперечності виникають між нормами Податкового кодексу України та іншими нормативно-правовими актами податкового законодавства чи іншого галузевого законодавства. У цьому випадку законодавець закріпив чіткий пріоритет норм Податкового кодексу України, як за допомогою відповідного уточнення в ст. 3 ПК України («прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу») та «прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом»), так і за допомогою прямої вказівки колізійної норми, як у статті 5 ПК України.

Так, відповідно до п. 5.2 ст. 5 ПК України в разі, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу.

Як наслідок, про реальну необхідність застосування презумпції правомірності рішень платника податків внаслідок неоднозначного (множинного) тлумачення ми можемо вести мову лише у випадках, коли відповідні суперечності виникли між нормами права однакової юридичної сили, та їх, по суті, неможливо вирішити за допомогою так званих колізій принципів: *lex specialis derogat generalis* (лат. «спеціальний закон відмінняє (витісняє) загальний закон»); *lex posterior derogat priori* (лат. «пізнішим законом відмінняється більш ранній»); та *lex posterior generalis non derogat priori speciali* (лат. «наступний загальний закон не скасовує більш ранній спеціальний закон аналогічної юридичної сили»).

Правова колізія між нормами Податкового кодексу України в процесі буквального застосування норми податкового законодавства зумовлює виникнення істотних правових сумнівів у можливості обрання однозначного варіанту правовірної поведінки для платника податку чи здійснення однозначного висновку щодо наявності в нього податкового обов'язку, і, як наслідок, виникає потреба у внутрішній визначеності права.

Прикладом такої ситуації може слугувати колізія між п. 287.8 ст. 287 ПК України, відповідно до якої на власника нежилого приміщення (його частини) у багатоквартирному жилому будинку покладається обов'язок зі сплати до бюджету земельного податку за площі під такими приміщеннями (їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно та положеннями загальних норм: статті 270 ПК України, яка передбачає, що об'єктами оподаткування земельним податком є земельні ділян-

ки, які перебувають у власності або користуванні, та земельні частки (паї), які перебувають у власності; та статті 269 ПК України, згідно з якою платниками податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі.

Вказані вище норми Податкового кодексу України, на перший погляд, дають підґрунтя для висновку, що будь-які землекористувачі можуть бути платниками земельного податку.

Однак пп. 14.1.72 п. 14.1 ст. 14 ПК України визначає земельний податок як обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів (далі – податок для цілей розділу XII цього Кодексу).

Тобто права дефініція відповідного обов'язкового платежу уточнює, що в якості землекористувачів у межах положень, що регулюються справляння земельного податку, маються на увазі саме постійні землекористувачі.

Як наслідок, застосувавши принцип «презумпції правомірності рішень платника податків», можна дійти висновку, що, хоча підпункт 287.8 статті 287 ПК України імперативно покладає на власника нежилого приміщення (його частини) в багатоквартирному жилу будинку необхідність сплати податку, в силу положень статей 269 та 270 ПК України у вказаній особи не виникає обов'язку зі сплати земельного

податку в силу відсутності в межах даних правовідносин таких обов'язкових елементів податку, як суб'єкта оподаткування та об'єкта оподаткування.

Тобто принцип «презумпції правомірності рішень», що закріплений в пп. пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України, є не лише універсальним способом «деконструкції» податкового законодавства у випадку необхідності подолання внутрішніх колізій між нормами Податкового кодексу України, але й механізмом забезпечення балансу між публічними фіскальними інтересами держави та приватними інтересами у вигляді захисту права власності та «правомірності очікувань».

**Висновки.** Закріплення принципу «презумпції правомірності рішень платника податків» у межах підпункту 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України наділило вказаний принцип абсолютним характером, тобто він застосовується за наявності будь-яких колізій між нормами Податкового кодексу України.

Водночас колізії між нормами Податкового кодексу України та нормами інших нормативно-правових актів мають вирішуватись за правилами статті 3 Податкового кодексу України.

Як наслідок, положення підпункту 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 та статті Податкового кодексу України в сукупності утворюють єдиний універсальний механізм подолання колізій податкового законодавства.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011 р. – № 13 / № 13-14, № 15-16, № 17. – С. 556. – Ст. 112.
2. Бабін І.І. Податкове право України / І.І. Бабін ; Чернів. нац. ун-т ім. Юрія Федьковича. – Чернівці : Рута, 2012. – 503 с.
3. Погребняк С.П. Основоположні принципи права (змістова характеристика) / С.П. Погребняк ; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Х. : Право, 2008. – 240 с.
4. Уварова О.О. Принципи права у правозастосуванні: загальнотеоретична характеристика / О.О. Уварова ; Нац. ун-т «Юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого». – Х. : Друкарня МАДРИД, 2012. – 194 с.
5. Хорольський Р. Застосування закону з нечітким змістом (досвід США та європейських судів і можливість його застосування в Україні) / Р. Хорольський // Український правовий часопис. – 2004. – Вип. 6(11). – С. 43–47.
6. Демин А.В. Нормы налогового права / А.В. Демин. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2010. – 410 с.
7. Конюшко К. К вопросу о финансово-правовой природе налоговых споров и роли административных судов в их рассмотрении в Украине / К. Конюшко // *Legeagivaga*. – February 2014. – С. 25–29.
8. Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права / И.А. Покровский. – 5-е изд. – М. : Статут, 2009. – 353 с.
9. Щекин Д.Е. Юридические презумпции в налоговом праве / Д.Е. Щекин. – М. : Академический правовой университет, 2002 – 253 с.
10. *Gould v. Gould*, 245 U. S. 151 (1917) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://supreme.iustia.com/us/245/151/case.html>.