

Ірина Войтенко

Університет Державної фіскальної служби України,
кандидат юридичних наук, доцент,
професор кафедри адміністративного права і процесу та безпеки
irynavojtenko@ukr.net

ПРЕЗУМПЦІЯ ПРАВОМІРНОСТІ ДІЙ ТА РІШЕНЬ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ

© *Войтенко І., 2017*

Вирішується питання щодо визначення поняття презумпції правомірності дій та рішень державних органів, проаналізовано правову природу вказаних презумпцій, досліджено проблеми законодавчого регулювання презумпції правомірності платників податків та обґрунтовано перспективи впровадження презумпції правомірності дій та рішень державних органів у податкове законодавство України.

Ключові слова: правова презумпція; державні органи; презумпція правомірності; платники податків; контролюючі органи.

Ірина Войтенко

ПРЕЗУМПЦИЯ ПРАВОМЕРНОСТИ ДЕЙСТВИЙ И РЕШЕНИЙ КОНТРОЛИРУЮЩИХ ОРГАНОВ

В статье решается вопрос об определении понятия презумпции правомерности действий и решений государственных органов, анализируется правовая природа указанной презумпции, исследуются проблемы законодательного регулирования презумпции правомерности налогоплательщиков и обосновываются перспективы внедрения презумпции правомерности действий и решений государственных органов в налоговое законодательство Украины.

Ключевые слова: правовая презумпция; государственные органы; презумпция правомерности; налогоплательщики; контролирующие органы.

Iryna Vojtenko

University of the State Fiscal Service of Ukraine
Ph. D., Associate Professor

PRESUMPTION OF ELIGIBILITY FOR CONDUCTS AND ACTIONS OF OVERSIGHT AUTHORITY

In the article the question on the definition of the presumption of legality of actions and decisions of public bodies, analyzed the legal nature of these presumptions, the problems of legal regulation of the presumption of legality taxpayers and prospects justified the introduction presumption of legality of actions and decisions of public authorities in tax legislation Ukraine.

Key words: legal presumption; public authorities; the presumption of legitimacy; taxpayers regulatory authorities.

Постановка проблеми. Кожна галузь права в Україні має своє коло презумпцій. Так, у податковому праві існує законодавчо закріплена у п. 4.1.4 ст. 4 Податкового кодексу України від 2

грудня 2010 року [10] (далі – ПК України) презумпція 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.

Проте цими положеннями сутність правових презумпцій у податковому та митному праві не вичерпується. Існує така презумпція, як презумпція правомірності дій та рішень органів ДФС України, хоча вона поки що недостатньо розроблена у літературі. Річ у тім, що хоча діяльність фіскальних органів України спрямована на захист прав і свобод людини і громадянина, ця діяльність повинна бути законодавчо врегульована. Для належного виконання своїх завдань органи ДФС України мають бути захищеними законодавчо – вони повинні мати відповідні повноваження, а громадяни зобов'язані виконувати їхні законні вказівки. Тобто вимоги органу ДФС України як суб'єкта владних повноважень повинні вважатися правомірними, поки інше не установить уповноважений суб'єкт у результаті розгляду та вирішення справи. Інакше кажучи, вступає у дію презумпція правомірності дій та рішень органів ДФС України. Проте дотепер ці положення повною мірою не реалізуються у практиці органів ДФС України. Тому сьогодні наукове дослідження вказаної презумпції залишається актуальним та потребує подальшого дослідження. Корисним для забезпечення дії презумпції правомірності дій та рішень органів ДФС України є і вивчення та з'ясування можливості запровадження досвіду зарубіжних країн у цій сфері.

Аналіз дослідження проблеми. Дослідження питань, пов'язаних з проблемами реалізації правових презумпцій у теорії права, у різних галузях права проводили такі вчені, як В. К. Бабаєв, О. В. Баганець, О. М. Ванжула, І. Г. Васильєва, І. О. Грибок, І. П. Зеленко, Р. Д. Ляшенко, В. О. Попелюшко, Т. М. Супрун, Д. С. Суханова, Я. Л. Штутін, С. С. Яценко та інші. Проте необхідно зазначити, що комплексних досліджень презумпції саме правомірності дій та рішень органів ДФС України все-таки ще недостатньо, хоча певні питання досліджували такі автори, як Ю. І. Аністратенко, І. І. Бабін, В. Т. Білоус, З. Н. Будько, Р. М. Гринюк, І. Л. Желтобрюх, С. Г. Зицик, А. Й. Іванський, М. В. Мірошніченко, О. В. Пабат, О. В. Ракул, О. Ф. Скакун, Є. М. Смичок, В. І. Удяк, Д. М. Щокін та інші. Отже, сьогодні засади презумпції правомірності дій та рішень органів ДФС України потребують ґрунтовного аналізу з урахуванням, зокрема, Конституції України, ратифікованих Україною міжнародних актів про захист прав людини, міжнародно-правових актів, чинного законодавства України, що і обґрунтовує актуальність та доцільність цієї роботи.

Метою дослідження є комплексний аналіз правових, теоретичних, прикладних проблем засад презумпції правомірності дій та рішень органів ДФС України.

Виклад основного матеріалу. Взагалі презумпції [від лат. *praesumptio* – припущення, основане на вірогідності [14, с. 396] – це такі ідеї або принципи, які припускають їх істинність без доведення, або це правові припущення [3, с. 406]. Проблеми визначення поняття презумпції невинуватості постійно були предметом для дискусій. На погляд О. Ф. Скакун, презумпції – це "...закріплені в нормах права припущення про наявність чи відсутність певних фактів, які мають юридичне значення, тобто презумпції – це узагальнення не достовірні, факти умовні, але можливі" [13, с. 406]. П. М. Рабінович вважає, що правова презумпція – це "...закріплене в законодавстві припущення про наявність або відсутність певних юридичних фактів, яке може призвести до виникнення, зміни або припинення правовідносин" [12, с. 85].

На наш погляд, правову презумпцію можна визначити так – це прямо чи побічно закріплене у нормах права або нормах законодавства детерміноване цілями правового регулювання ймовірнісне судження про наявність чи відсутність певних юридичних фактів.

Що стосується безпосередньо презумпції правомірності, зокрема й дій та рішень державних органів, то цей термін вживається доволі рідко. Так, у ст. 4 ПК України як одна з основних засад

(принципів) податкового законодавства України визначена у п. 4.1.4 презумпція правомірності рішень платника податку, яка застосовується у 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.

Відповідно до пояснення, наданого у одному з Науково-практичних коментарів до ПК України, принцип об'єднання інтересів держави, органів місцевого самоврядування й платника податків, що в правовому регулюванні оподаткування є тим юридичним принципом, який органічно властивий будь-якій податковій системі й будь-якій системі податкового законодавства. Цей принцип впливає із сукупності норм Конституції України, податкових та інших нормативних актів та передбачає нерівність суб'єктів оподаткування. Зокрема, ця нерівність виявляється в нерівноправному становищі платників податків щодо стягнення недоплат і штрафів і повернення переплачених сум податків із бюджету. Право платника податків на захист переплітається із презумпцією невинуватості. Тобто стосовно фінансової відповідальності діє презумпція вини (це не суперечить ст. 62 Конституції України, яка проголошує презумпцію невинуватості лише щодо кримінального покарання). Водночас, якщо під час розгляду конкретного податкового правопорушення буде встановлено, що фізична особа допустила порушення з вини інших осіб або під впливом обставин непоборної сили (наприклад, несвоєчасне подання податкової звітності внаслідок стихійного лиха), відповідальність такої особи має бути виключена [8, с. 26–27, 496].

Аналізуючи вказану презумпцію, І. Л. Желтобрюх відзначає, що "...наведена презумпція закладає певну диспозитивність щодо виконання податкового обов'язку платником податків і водночас сприяє обмеженню дискреційних повноважень контролюючих (адміністративних) та судових органів. Поряд із цим аналіз змісту презумпції правомірності рішень платників податків дозволяє говорити і про те, що платнику податків як зобов'язаній стороні податкових правовідносин надається право на власний розсуд застосовувати ту чи іншу норму, у випадках їх колізій. З огляду на викладене можна цілком логічно та обґрунтовано наголошувати на тому, що суб'єктами розсуду саме в податковому правозастосуванні є не лише контролюючі – адміністративні та судові органи, а й платник податків, якому чинним податковим законодавством надається таке право" [2, с. 11–12].

На погляд дослідників, урахування інтересів платника під час застосування п. 4.1.4 ст. 4 ПК України допускається податковим законом насамперед з метою забезпечення законності й, за можливості, справедливості податкових вилучень [16, с. 75–76], посилення їхньої регулятивної функції, а також заохочення добросовісних платників [4, с. 57].

Можна зазначити, що термін "презумпція" у ПК України вжито лише тут, більше згадок про правові презумпції у цьому Кодексі немає.

Термін "презумпція правомірності" у ПК України свого часу був предметом розгляду Міністерства юстиції України, Державної податкової служби України, Державної служби України з питань регуляторної політики і підприємництва, а також у літературі.

Зокрема, у листі Міністерства юстиції України "Щодо терміна "презумпція правомірності" від 6 квітня 2011 року № 3192-0-4-11-19 [17] констатовано, що сьогодні відсутній нормативно-правовий акт, який містив би визначення терміна "презумпція правомірності". Міністерство юстиції України пояснює презумпцію правомірності через норми Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 року [15], ПК України та коментаря до ПК України.

У листі Державної служби України з питань регуляторної політики і підприємництва "Презумпція правомірності" від 11 вересня 2013 року № 8322/0/20-13 [11] зазначено, що, якщо розглядати презумпцію правомірності у контексті податкового законодавства та практики його застосування, можна зробити висновок, що у разі відсутності норми податкового законодавства або у разі колізії між ними, що дає право неоднозначного тлумачення положень податкового законодавства, рішення податкового органу або суду має бути прийняте на користь платника податків.

На наш погляд, ключовим у вказаній нормі є питання про критерії (ознаки) сумлінності платників податків. Проте до сьогодні ці критерії в ПК України саме для платників податків не закріплені, вони є оцінювальними (найчастіше – суб’єктивними). Про сумлінність платників податків якраз і вказано лише у п. 4.1.4 ПК України, а, з іншого боку, цим Кодексом передбачено жорсткі міри відповідальності платників податків за несумлінне виконання своїх обов’язків. Наприклад, у главі 11 “Відповідальність” передбачено значні види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи контролю: штрафні (фінансові) санкції (штрафи) (ст. 113-128-1), пеня (глава 12).

Хоча, з іншого боку, в ПК України доволі багато сказано про “неправомірність” дій контролюючих органів, зокрема, шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб цих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам (ст. 21 ПК України); у разі якщо в установленому законодавством порядку буде встановлено факт неправомірної відмови контролюючим органом (посадовою особою) у прийнятті податкової декларації, остання вважається прийнятою у день її фактичного отримання цим органом (ст. 49 ПК України); під час процедури адміністративного оскарження обов’язок доведення того, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених цим Кодексом, або будь-яке інше рішення цього органу є правомірним, покладається на контролюючий орган. Обов’язок доведення правомірності нарахування або прийняття будь-якого іншого рішення контролюючим органом у судовому оскарженні встановлюється процесуальним законом (ст. 56 ПК України) тощо.

На відміну від сумлінності платників податків, сумлінність посадових осіб контролюючих органів визначена законодавчо. Так, згідно зі ст. 21 ПК України посадові особи контролюючих органів зобов’язані, поряд з іншим, забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій; відповідно до ст. 352 ПК України громадяни України, яких вперше зараховують на службу до податкової міліції на посади начальницького і рядового складу, складають присягу, якою передбачено сумлінне виконання своїх обов’язків.

З наведеного наочно видно, якими випадковими критеріями (вони не закріплені на законодавчому рівні) керується законодавець для визначення сумлінності суб’єктів податкового процесу. Якщо припустити, що несумлінність є одним з проявів зловживання платником податків своїми податковими правами, то неважко виявити, що чинне податкове законодавство України, всупереч презумпції правомірності рішень платника податку, має вагомні засоби впливу на такого платника.

На наш погляд, закріплення лише такої засади (принципу) податкового законодавства України, як презумпція правомірності рішень платника податку (п. 4.1.4 ст. 4 ПК України), без закріплення засади (принципу) презумпції правомірності дій та рішень контролюючих органів (органів ДФС України) порушує насамперед конституційні принципи рівності суб’єктів права власності перед законом (ст. 13), рівності усіх людей (ст. 21), та, найважливіше, рівності конституційних прав і свобод та рівності перед законом (ст. 24), а також податковий принцип недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (п. 4.1.2 ст. 4 ПК України).

Це підтверджується і працями деяких дослідників. Так, Л. А. Васютинська та М. О. Слатвінська зазначають, що принцип презумпції правомірності рішень платника податку “...впливає із сукупності норм Конституції України, податкових і інших нормативних актів. Ним передбачено нерівність суб’єктів оподаткування, яка проявляється в нерівноправному положенні платників податків при стягненні недоплат і штрафів та поверненні переплачених сум податків з бюджету” [9, с. 50].

І. Львова, аналізуючи принцип презумпції правомірності рішень платника податків, зазначає: “...Принцип цей, безперечно, є корисним для платника податків. Але, повторюючи і цитуючи його щоразу, коли йдеться про колізії норм права, не слід забувати, що є загальноприйняті в

юриспруденції правила їх вирішення, відомі з теорії права. Зокрема, в тому випадку, якщо є розбіжності між загальним і спеціальним нормативним актом, і перевага надається спеціальному, якщо він не скасований виданим пізніше загальним актом” [6, с. 27].

Тобто за яким колізійним правилом необхідно вирішувати ситуацію, коли загальна та спеціальна норми суперечать одна одній, все ще не визначено. Адже питання про те, яку саме норму слід застосовувати, можна вирішити відповідно до п. 4.1.4 ст. 4 і п. 56.21 ст. 56 ПК України, застосувавши правило конфлікту інтересів, коли суперечність вирішується на користь платника податків. Проте можна звернутися до теорії права і вирішити конфлікт між спеціальною нормою і загальною нормою на користь норми спеціальної [1], яка може передбачати не тільки правомірність рішень платника податків, але і правомірність дій та рішень органів ДФС України. В цьому аспекті можна навести позицію А. М. Луцик, яка, аналізуючи адміністративні процедури у сфері оподаткування в Україні, пропонує виділити не презумпцію правомірності платника податків, а загальну презумпцію правомірності дій і вимог особи [5, с. 11, 29–30].

Висновки. Отже, для платника податків природними є мінімізація витрат праці й захист його власності, а також небажання підкорятися нерозумним вимогам фіскальних органів. Проте, зі свого боку, для органів ДФС України природно забезпечувати ефективну роботу та виконання завдань відповідно до повноважень, не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій (ст. 21 ПК України), забезпечувати правильне застосування, неухильне дотримання та запобігання невиконанню вимог законодавства України з питань державної митної справи, забезпечувати виконання зобов’язань, передбачених міжнародними договорами України з питань державної митної справи, укладеними відповідно до закону, здійснювати митний контроль, забезпечувати справляння митних платежів, контроль правильності обчислення, своєчасності та повноти їх сплати, застосування заходів щодо їх примусового стягнення у межах повноважень (ст. 544 Митного кодексу України від 13 березня 2012 року [7]) тощо.

Отже, можна стверджувати, що поняття “презумпція правомірності рішень платника податку” не повністю розкриває рівність суб’єктів податкових та митних відносин та потребує доповнення такою презумпцією, як “презумпція правомірності дій та рішень контролюючих органів”.

1. Бойко В. В. *Загальнотеоретична характеристика спеціальної правової норми та її конкуренції із загальною нормою [Електронний ресурс] / В. В. Бойко // Часопис Національного університету “Острозька академія”. – 2013. – № 1. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Choasp_2013_1_7.pdf.* 2. Желтобрюх І. Л. *Розсуд в податковому правозастосуванні [Текст]: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / І. Л. Желтобрюх; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2016. – 201 с.* 3. Котюк В. О. *Основи держави і права [Текст]: [навч. посіб.] / В. О. Котюк. – [3-тє вид., допов. і переробл.]. – К.: Атіка, 2001. – 432 с.* 4. Кустова М. В. *Налоговое право России. Общая часть [Текст]: [учебник] / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева; отв. ред. Н. А. Шевелева. – М.: Юристъ, 2001. – 490 с.* 5. Луцик А. М. *Адміністративні процедури у сфері оподаткування в Україні [Текст]: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / А. М. Луцик; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2015. – 192 с.* 6. Львова І. *Принцип презумпції правомірності рішень платника податків [Текст] / І. Львова // Бухгалтерія. – 2012. – № 35. – С. 27.* 7. *Митний кодекс України від 13 березня 2012 року [Текст] // Офіційний вісник України. – 2012. – № 32. – Ст. 1175.* 8. *Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України [Текст]: В 3-х т. Т. 1 / [Б. В. Колесніков, О. В. Клименко, Т. І. Єфименко та ін.]; заг. ред. М. Я. Азарова, кер. авт. кол. Ф. О. Ярошенко]. – [2-ге вид., доп. та перероб.]. – К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2011. – 590 с.* 9. *Податкова система [Текст]: [навч. посіб.] / [В. Г. Баранова, О. Ю. Дубовик, В. П. Хомутенко та ін.]; за ред. В. Г. Баранової. – Одеса: ВМВ, 2014. – 344 с.* 10. *Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16. – Ст. 112.* 11. *Презумпція правомірності [Текст]: Лист Державної служби України з питань регуляторної політики і підприємництва від 11 вересня 2013 року № 8322/0/20-13 // Бухгалтерія: Право. Податки. Консультації. – 2013. –*

№ 44. – С. 34. 12. Рабінович П. М. Основи загальної теорії права та держави [Текст]: [навч. посіб.] / П. М. Рабінович. – [9-те вид., змін.]. – Львів: Край, 2007. – 192 с. 13. Скакун О. Ф. Теорія права і держави [Текст]: [підручник] / О. Ф. Скакун. – [2-ге вид.]. – К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. – 520 с. 14. Словарь иностранных слов [Текст] / [А. Я. Абрамович, Г. А. Афанасьева, Г. П. Барсанов и др.]; под ред. А. Г. Спиркина, И. А. Акчурина, Р. С. Карпинской. – [12-е изд., стереотип.]. – М.: Русский язык, 1985. – 608 с. 15. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – Ст. 356. 16. Шишов О. О. Адміністративно-правовий захист прав платників податків [Текст]: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.05 / О. О. Шишов; Донець. юрид. ін-т МВС України. – К, 2016. – 222 с. 17. Щодо терміна “презумпція правомірності” [Текст]: Лист Міністерства юстиції України від 6 квітня 2011 року № 3192-0-4-11-19 // Дебет-Кредит (Галицькі контракти). – 2011. – № 24. – С. 55.

REFERENCES

1. Bojko V. V. Zahal'noteoretychna kharakterystyka spetsial'noyi pravovoyi normy ta yiyi konkurentsii iz zahal'noyu normoyu [Segalntersettle feature special legal rules and its competition with the General rule]. Chasopy`s Nacional`nogo universy`tetu “Ostroz`ka akademiya”, 2013, Vol. 1. Available at: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Choasp_2013_1_7.pdf. 2. Zheltobryux I. L. Rozsud v podatkovomu pravozastosuvanni. Diss. kand. yury`d. nauk [Discretion in tax enforcement. Cand. legal. sci. diss.]. Irpen, 2016. 201 p. 3. Kotyuk V. O. Osnovy` derzhavy` i prava (The basics of state and law) Kyiv, Atika Publ., 2001. 432 p. 4. Kustova M. V. Nalogovoe pravo Rossii. Obshhaja chast' (Tax law in Russia. The General part) Moscow, Yurist Publ., 2001. 490 p. 5. Lucy`k A. M. Administraty`vni procedury` u sferi opodatkuvannya v Ukrayini. Diss, kand.yury`d. nauk [Administrative procedures in the field of taxation in Ukraine. Cand. legal. sci. diss.]. Kharkov, 2015. 192 p. 6. L`vova I. Pry`ncy`p prezumpciyi pravomirnosti rishen` platny`ka podatkov [The principle of the presumption of legality of taxpayer's decisions]. Buxgalteriya, 2012, vol. 35, p. 27. 7. My`tny`j kodeks Ukrayiny` [Customs code of Ukraine]. The official Bulletin of Ukraine on March 13, 2012. 8. Naukovo-prakty`chny`j komentar do Podatkovogo kodeksu Ukrayiny` [Scientific-practical commentary to the Tax code of Ukraine]. 2011, 590 p. 9. V. G. Baranova, O. Yu. Dubovy`k V. P. Xomutenko ta in. Podatkova sy`stema (The tax system) Odessa: WWII Publ., 2014. 344 p. 10. Podatkovy`j kodeks Ukrayiny` [Tax code of Ukraine]. The official Bulletin of Ukraine on December 02, 2010. 11. Prezumpciya pravomirnosti [The presumption of legitimacy]. Letter of the State service of Ukraine for regulatory policy and entrepreneurship on September 11, 2013. 12. Rabinovy`ch P. M. Osnovy` zagal`noyi teoriiy prava ta derzhavy` [The tax syste General theory of law and state m[Lviv, Region Publ., 2007. 192 p. 13. Skakun O. F. Teoriya prava i derzhavy` (The theory of law and state) Kiev, Alpine; CST; CELJE Publ., 2010. 520 p. 14. Abramovich A. Ja., Afnas`eva G. A., Barsanov G. P. i dr. Slovar' inostrannyh slov (Dictionary of foreign words) Moscow, Russian language Publ., 1985. 608 p. 15. Cy`vil`ny`j kodeks Ukrayiny` [The civil code of Ukraine]. The official Bulletin of Ukraine on January 16, 2003. 16. Shy`shov O. O. Administraty`vno-pravovy`j zaxy`st prav platny`kiv podatkov. Diss, kand. yury`d. nauk [Administrative-legal protection of the rights of taxpayers. Cand. legal. sci. diss.]. Kiev, 2016. 222 p. 17. Shhodo termina “prezumpciya pravomirnosti” [Regarding the term "presumption of legality"]. Letter of the Ministry of justice of Ukraine on April 06, 2011.

Дата надходження: 18.03.2017 р.