

ХАНОВА Н. О.,
здобувач кафедри
адміністративного та митного права
(Університет митної справи
та фінансів)

УДК 342.9

ПІДСТАВИ РЕАЛІЗАЦІЇ РОЗСУДУ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

У статті проаналізовано підставу розсуду як специфічну легітимуючу основу дискреції. Проаналізовано визначення такого поняття, як «підстава розсуду», сучасними дослідниками та запропоновано таке визначення даного поняття: підстави розсуду – це зумовлене приписами чинного законодавства (прямо або опосередковано) та фактичними обставинами підґрунтя для реалізації міри свободи під час прийняття рішень, вчинення дій чи конструювання алгоритмів юридично-значущої поведінки.

Автор звертає увагу на той аспект, що можливість реалізації розсуду може бути прямо детермінована в конкретній нормі (нормах) або ж виводитися опосередковано (зумовлюватися колізійністю нормативних положень, прогалинами у праві, наявністю оціночних понять).

Ключові слова: підстави розсуду, колізійність нормативних положень, оподаткування, податкове законодавство.

В статье проанализировано основание усмотрения как специфическая легитимирующая основа дискреции. Проанализированы определения такого понятия, как «основание усмотрения», современными исследователями, и предложено такое определение данного понятия: основание усмотрения – это обусловленная предписаниями действующего законодательства (прямо или косвенно) и фактическими обстоятельствами основа для реализации степени свободы при принятии решений, совершении действий или конструировании алгоритмов юридически-значимого поведения.

Автор обращает внимание на тот аспект, что возможность реализации усмотрения может быть прямо детерминирована в конкретной норме (нормах) или же выводиться опосредованно (обуславливаться коллизионностью нормативных положений, пробелами в праве, наличием оценочных понятий).

Ключевые слова: основания усмотрения, коллизионность нормативных положений, налогообложение, налоговое законодательство.

The article analyzes the basis of discretion as a specific legitimate basis of discretion. The definitions of such a concept as “basis for discretion” by modern researchers are analyzed and the following definition of this concept is proposed: grounds for discretion are due to the prescriptions of the current legislation (directly or indirectly) and factual circumstances, the basis for implementing the degree of freedom in making decisions, performing actions or designing algorithms legally is significant behavior.

The author draws attention to the aspect that the possibility of exercising discretion can be directly determined in a specific norm (s) or indirectly deduced (due to the collisionality of regulations, gaps in the law, the presence of evaluative concepts).

Key words: grounds of discretion, conflict of laws, taxation, tax legislation.



Вступ. Реалізація розсуду контролюючих органів не може бути безпідставною. Безпідставний розсуд контролюючого органу може визначатися як свого роду свавільний акт, який не може породжувати жодних правових наслідків. У даному випадку мова йде про підставу розсуду як специфічну легітимуючу основу дискреції.

Необхідність наявності підстав для розсуду зумовлюється в тому числі й приписами Конституції України. Мова йде про ч. 2 ст. 19 Конституції України, де зазначається, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [6]. Із відповідної норми вбачається, що будь-який орган державної влади, в тому числі й контролюючий орган, може діяти лише на підставі, що передбачена законом. Незважаючи на той аспект, що дискреція завжди пов'язується з таким термінами, як «свобода вибору», «вільне обрання алгоритму поведінки», ми повинні чітко усвідомлювати, що без нормативно визначених підстав реалізація дискреції є неможливою.

З огляду на викладене вбачається за необхідне надати визначення такому поняттю, як «підстава розсуду». Так, В.В. Вапнярчук говорить, що підстава розсуду – це нормативно закріплене підґрунтя, що надає суб'єкту правозастосування можливість дискреційного застосування нормативних приписів [3]. М.Б. Рісний відмічає, що підстави розсуду – це об'єктивно визначені складові елементи правової системи, за посередництвом яких виникає можливість обрання одного з нормативно-допустимих варіантів правозастосовного, публічно-владного рішення [16, с. 185].

Результати дослідження. Наведені підходи до розуміння підстав розсуду дозволяють виділити нам власні теоретичні аспекти їх застосування. Так, наведені дефініції не включають у себе моменти, які стосуються фактичних обставин, без наявності яких розсуд не може бути реалізований. Такого роду підхід зумовлюється тим, що дискреція не є синтетичною категорією, а отже, вона завжди має прив'язку до об'єктивних реалій. Крім цього, ми в жодному випадку не заперечуємо той факт, що можливість реалізації розсуду впливає з приписів законодавства.

При цьому хотілося б звернути увагу на той аспект, що можливість реалізації розсуду може бути прямо детермінована в конкретній нормі (нормах) або ж виводитися опосередковано (зумовлюватися колізійністю нормативних положень, прогалинами у праві, наявністю оціночних понять). Відповідно, ми пропонуємо таке визначення даного поняття: розсуд – це зумовлене приписами чинного законодавства (прямо або опосередковано) та фактичними обставинами підґрунтя для реалізації міри свободи під час прийняття рішень, вчинення дій чи конструювання алгоритмів юридично-значущої поведінки. Відповідна загальна дефініція поняття «підстав розсуду» може бути в рівній мірі застосована також у контексті визначення підстав розсуду контролюючого органу.

Із вищезазначеного вбачається, що підстави розсуду можуть бути підрозділені на:

- 1) фактичні підстави;
- 2) правові підстави.

При цьому потрібно відмітити, що реалізуються відповідні підстави тільки у своїй єдності. Так, фактичними підставами розсуду є конкретні життєві обставини (суспільні відносини на певному конкретному етапі їх розвитку), з якими закон пов'язує можливість реалізації розсуду. У той же самий час фактичні обставини не можуть автоматично формувати підставу розсуду – для цього повинна бути наявною відповідна нормативна основа. Без прямої вказівки в законі або ж опосередковано встановленої нормативної підстави розсуд бути реалізований не може. Таким чином, тільки єдність (одночасний збіг) фактичної та нормативної підстави забезпечують валідність розсуду.

У даному випадку більш послідовним є зосередження уваги саме на нормативних підставах застосування розсуду. Так, О.І. Рарог та Ю.В. Грачова визначають можливість застосування розсуду тільки у зв'язку із чітко сформульованою волею нормотворця про наявність дискреції [15, с. 90]. Тобто акцент науковців було зміщено в бік прямо встановлених нормативних підстав розсуду. Відмінну позицію займає М.Б. Рісний, який визначає такі підстави реалізації розсуду:



- 1) прогалини в нормативному регулюванні;
- 2) колізійність нормативних приписів;
- 3) наявність відносно визначених нормативних приписів [16, с. 185].

Вищезазначена позиція зосереджена на підставах, які, хоча й зумовлені нормативним регулюванням, проте їх зумовленість має опосередкований характер. Фактично акцент ставиться на певній мірі дефектності нормативного регулювання (колізії та прогалини) або ж наявності недостатньо нормативно визначених понять як підстав реалізації розсуду. Визначає наявність як прямо встановлених у нормативних приписах, так і опосередковано-зумовлених підстав розсуду В.В. Вапнярчук, який відмічає, що підставами розсуду можуть бути:

- 1) диспозитивні норми права;
- 2) відносно визначені нормативні приписи;
- 3) наявність оціночних понять [3].

А.О. Березін пов'язує підстави розсуду виключно з дефектами права, до яких вчений відносить прогалини в праві та колізії нормативних положень [1, с. 56–62]. Такого роду підхід не можна визначити послідовним у силу його фрагментарності. Як уже відмічалось, дефекти нормативного регулювання також можуть розглядатися в якості підстав розсуду, однак не потрібно забувати про пряму чи опосередковану вказівку в праві на можливість реалізації розсуду, яка, втім, не має жодних ознак дефектності.

Фактично нормативно обумовлені підстави реалізації розсуду можна поділити на:

- 1) позитивні підстави;
- 2) негативні підстави.

Позитивними підставами є підстави, які впливають із позитивного правозастосування (коли можливість дискреції визначається нормативно правовим приписом як право суб'єкта діяти на власний розсуд). Тобто позитивна підстава розсуду завжди пов'язується із правом приймати рішення на власний розсуд. Ключовим у даному випадку є слово «право». Відповідне право прямо встановлено в законі або ж впливає із системного тлумачення нормативних приписів. Що ж стосується негативних підстав реалізації розсуду, то вони пов'язані з певною недосконалістю нормативного регулювання.

Такі підстави також впливають із приписів права, проте природа їх походження є відмінною від позитивних підстав. Відповідні підстави мають місце у зв'язку з необхідністю впорядкування правозастосовної практики. Тобто їх мета – виправлення наслідків недосконалості нормотворчої техніки для забезпечення послідовного розвитку правозастосовної практики. У рамках податково-правового регулювання відповідна група підстав розсуду має неабияке значення в силу положень принципу-презумпції правомірності рішень платника податків, що якраз і спрямований на утвердження права платника податків проявити розсуд для подолання негативних наслідків непослідовності нормативного конструювання положень податкового законодавства.

До негативних підстав розсуду ми відносимо:

- 1) колізійність приписів законодавства;
- 2) прогалини в нормативному регулюванні;
- 3) наявність оціночних понять.

У подальшому вбачається за доцільне розглянути відповідні негативні підстави розсуду та проаналізувати їх значення в податковому правозастосуванні.

Колізійність приписів податкового законодавства як підстава розсуду. У першу чергу, потрібно зазначити, що колізії у праві є безумовно негативним явищем, а для їх подолання суб'єкт правозастосування повинен здійснити вияв розсуду, який пов'язаний із конструюванням власних алгоритмів поведінки в умовах такої колізійності. Колізії отримують свій вияв у тому числі й у сфері оподаткування, що призводить до необхідності пошуку суб'єкта таких відносин шляхів їх подолання. Перед тим як перейти до розгляду даної проблематики, потрібно надати визначення поняттю «правова колізія».

Етимологічно поняття слово «колізія» походить від латинського «collisio», що означає «протиріччя», «зіткнення», «розбіжність» [4, с. 554]. Д.Д. Лилак визначає поняття «правова



колізія» з позицій широкого підходу. Так, під правовою колізією науковець розуміє будь-які протиріччя та розбіжності, що мають місце у правовій системі конкретного суспільства, які отримують свій вияв у правових теоріях, концепціях, правосвідомості, правових поглядах, у сфері правозастосування тощо [9, с. 34].

У свою чергу, Б.В. Малишев пропонує вузький підхід до розуміння такого поняття, як «правова колізія». Вчений визначає правову колізію як специфічне правове протиріччя, яке виникає щонайменше між двома нормативними приписами, що регламентують тотожні суспільні відносини, проте в силу розбіжності закріплених в їх рамках механізмів нормативного регулювання не можуть бути одночасно застосовані, у зв'язку із чим в цілях правозастосування виникає об'єктивна необхідність обрати одну конкретну норму [11, с. 92]. Більш послідовним, на нашу думку, є вузький підхід до розкриття змісту поняття «правова колізія». У зв'язку із цим пропонуємо лаконічно сформульовану дефініцію: правова колізія – це суперечність, яка виникає між нормами права, що регламентують однакові суспільні відносини, та має своїм наслідком звернення до колізійних принципів права та/або колізійних норм із метою привнесення визначеності у правозастосовну практику.

Подолання колізій у праві можливе за посередництвом:

- 1) колізійних норм;
- 2) колізійних принципів.

Із позитивістської точки зору пріоритетність у правозастосовному аспекті належить колізійним нормам перед колізійними принципами. Відповідний підхід обумовлюється тим, що колізійні норми є нормативним явищем. Відповідні норми отримують свою фіксацію в межах нормативно-правових актів та визначають спеціальний порядок подолання колізій, які виникають у тій чи іншій сфері суспільних відносин. В окремих випадках колізійні норми можуть прямо суперечити колізійним принципам, встановлюючи правила відмінні від тих, що визначаються такими принципами.

Щодо колізійних принципів, то вони є категорією доктринального характеру. Колізійні принципи є стійкими загально визнаними правилами подолання колізій у праві, які були розроблені правозастосовною практикою та отримали своє обґрунтування в рамках правової доктрини. Доктринальність таких принципів зумовлюється тим, що відповідні принципи функціонують поза межами формалізованих джерел права. Вони є загально визнаними аксіомами, якими повинен керуватися суб'єкт правозастосування у випадку колізійності правових положень. До колізійних принципів відносять такі правила:

- 1) спеціальний закон має перевагу над загальним законом («*lex specialis derogat generalis*»);
- 2) новий закон має перевагу над старим законом («*lex posterior derogat priori*»);
- 3) новий загальний закон не має переваги над старим спеціальним законом («*lex posterior generalis non derogat priori specialis*» [12];
- 4) нормативний акт вищої юридичної сили (закон) має пріоритет над нормативним актом нижчої юридичної сили (підзаконний нормативний акт) («*lex superior derogate legi inferiori*») [14].

Безумовно, такі колізійні принципи можуть лягати в основу колізійних норм, проте за відповідної ситуації принцип виступає тільки своєрідним «ідейним джерелом» такої норм. Сам же колізійний принцип знаходиться ніби «над» нормативним регулюванням. Проте це не означає пріоритетності положень колізійних принципів над нормативно-встановленими правилами колізійних норм. Звичайно, з точки зору юснатуралізму колізійні принципи розглядаються як такі, що мають превалююче значення перед колізійними нормами.

Однак дотримуючись вимог юридичного формалізму, ми не можемо однозначно підтримати таку точку зору. Абсолютизація колізійних принципів за рахунок применшення ролі колізійних норм права, безумовно, не може розглядатися як позитивна практика. У той же самий час ми не заперечуємо в окремих випадках можливість послідовного, одночасного застосування як колізійних норм, так і колізійних принципів. Зокрема, така ситуація можлива



у сфері податкового правозастосування. Крім того, потрібно зауважити, що вона прямо пов'язана з реалізацією розсуду.

На наше переконання, саме принцип-презумпція правомірності рішень платника податків є тим нормативним приписом, який дозволяє органічно поєднувати вимоги колізійних принципів та прямий припис колізійної норми, в рамках якої і отримує своє формалізоване закріплення дане презумптивне положення. Так, відповідно до пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України 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, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, презюмується правомірність рішень саме платника податків [13].

Фактично вищезазначене правило надає платнику податків право розсуду в тому випадку, коли норми права не встановлюють однозначного алгоритму поведінки. За відповідної ситуації платник податків за власним розсудом може обрати найбільш оптимальний для нього алгоритм поведінки. Положення пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України певною мірою є колізійною нормою, яка опосередковано встановлює в тому числі й правило подолання колізій у податковому правозастосуванні.

Так, відповідне колізійне правило можна сформулювати таким чином: «неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів зумовлює можливість вибору платником податків алгоритму власної поведінки». При цьому дана норма є загальною за своїм характером, оскільки не ґрунтується на жодному із загальних принципів подолання колізій. У ній відсутня будь-яка колізійна пріоритетність (не має прив'язки ані до критерію спеціалізації, ані до темпорального критерію, ані до критерію юридичної сили). Такого роду стан справ нібито дозволяє зробити висновок, що у випадку колізій нормативних положень податкового законодавства платник податків може не зумовлювати вибір алгоритму власної поведінки загальними правилами колізійних принципів.

Однак ми все ж таки наголошуємо на доцільності з боку платника податків обирати той порядок реалізації власних прав або ж виконання обов'язків, який би відповідав вимогам колізійних принципів. Таким чином, реалізація відповідної колізійної норми органічно взаємодіяла б із колізійними принципами.

Прогалини в податковому праві як підстава реалізації розсуду. Специфічною підставою розсуду є прогалина в нормативному регулюванні конкретного аспекту суспільних відносин. Прогалини у правовому регулюванні слід детермінувати як негативне явище у праві. Відсутність нормативного регулювання ставить перед суб'єктом правозастосування необхідність обирати той чи інший алгоритм поведінки, спираючись, зокрема, на загальні або ж галузеві принципи права. При цьому прогалина в праві має місце тільки тоді, коли відповідне нормативне регулювання є об'єктивно необхідним, проте в силу недосконалості нормотворчої техніки таке регулювання відсутнє.

Як відмічає О.Т. Боннер, прогалини у праві усунути можна тільки шляхом нормотворчості, що ж стосується правозастосування, то там прогалини можуть бути тільки подолані [2, с. 66]. Щодо підходів до визначення такого поняття, як прогалина в праві, то вони є відносно уніфікованими. Так, В.В. Лазарєв визначає прогалину у праві як повну або ж часткову відсутність нормативно-детермінованого регулювання суспільних відносин, доцільність регулювання яких зумовлюється розвитком суспільних відносин [8, с. 37].

О.О. Красавчиков розглядав прогалини у праві як відсутність прямо встановленої нормативної регламентації конкретної сфери суспільних відносин [7, с. 63–65]. У своєму Листі від 30.01.2009 р. № Н-35267-18 (далі – Лист) Міністерство юстиції України навіть робило спробу надати офіційне тлумачення даного поняття. В абз. 4 п. 4 Листа визначалося, що прогалини у праві – це повна або часткова відсутність у чинних нормативно-правових актах необхідних юридичних норм [10]. У свою чергу, ми пропонуємо визначати прогалини у праві як зумовлену недосконалістю нормотворчої техніки повну або ж часткову відсут-



ність правового регулювання конкретної сфери суспільних відносин, яка об'єктивно потребує належної нормативної регламентації.

Долаються прогалини у праві шляхом застосування:

- 1) аналогії права;
- 2) аналогії закону.

Аналогія права полягає в застосуванні загальних принципів права задля подолання прогалини в нормативній регламентації певної сфери суспільних відносин. Що ж стосується аналогії закону, то вона отримує свій вияв у застосуванні до нормативно неврегульованих суспільних відносин нормативних приписів, що регулюють подібні суспільні відносини. У даному випадку потрібно відмітити, що аналогія закону в більшій мірі (проте не виключно) є характерною для приватних за своїм характером галузей права.

Висновки. Що ж стосується публічних галузей права, то в окремих випадках у їх межах може бути застосовано аналогію права. В аспекті податкових відносин потрібно зауважити, що застосування аналогії права не є поширеним. У рамках податкового законодавства відступні норми, які б прямо дозволяли або ж забороняли застосування аналогії права або аналогії закону. Аналогія закону навряд чи може мати місце в податково-правовій сфері в силу публічної природи даної галузі та основоположності імперативного регулювання податкових відносин. Що ж стосується аналогії права, то, однозначно, вона не може бути реалізована контролюючим органом, оскільки він є суб'єктом владних повноважень, а отже, повинен діяти тільки на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачений законом (ч. 2 ст. 19 Конституції України). Якщо ж закон не дозволяє застосування аналогії права (хоча й прямо не забороняє її застосування), то відповідно, контролюючий орган не може звертатися до неї як до механізму подолання прогалин у нормативному регулюванні. Що ж стосується платника податків, то він, реалізуючи розсуд, спираючись на приписи тієї ж презумпції правомірності рішень платника податків, може конструювати алгоритм власної поведінки, виходячи із загальних або ж галузевих принципів права (аналогія права).

Наявність оціночних понять як підстава реалізації розсуду. Ще однією підставою застосування розсуду є наявність оціночних понять. При цьому слід відмітити, що такого роду підстава тільки умовно може бути детермінована як негативна. У даному випадку акцент робиться на тому аспекті, що нечіткість змісту поняття не дозволяє його застосовувати в однозначно-визначеному порядку. У сферу правової науки таку терміносполуку, як «оціночні поняття», ввів С.І. Вільнянський, який визначав оціночні поняття як явища правової дійсності, які з урахуванням конкретного випадку та нормативних положень дають змогу суб'єкту правозастосування здійснювати вільну оцінку фактів [5, с. 15]. У свою чергу, І.А. Тітко під оціночними поняттями розглядає нормативно закріплені поняття, які змістовно не мають чітко встановленої та однозначно зрозумілої системи ознак, що дає можливість їх конкретизації з боку суб'єкта правозастосування [17, с. 155]. У сфері оподаткування оціночні поняття також мають місце. При цьому їх наявність дає підстави розсуду як платнику податків, так і контролюючому органу.

Список використаних джерел:

1. Березин А.А. Пределы правоприменительного усмотрения : дис... канд. юрид. наук : спец. 12.00.01. Н. Новгород, 2007. 200 с.
2. Боннер А.Т. Применение нормативных актов в гражданском процессе. Москва : Юрид. лит., 1980. 160 с.
3. Вапнярчук В.В. Підстави застосування судового розсуду в кримінальному провадженні. URL : <http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/8311/1/22.pdf>.
4. Великий тлумачний словник сучасної української мови [Текст] : 250 000 сл. та словосполучень з дод. та доп. / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. Київ, Ірпінь : ВТФ «Перун», 2009. 1736 с.
5. Вильнянский С.И. Применение норм советского права. Уч. Записки Харьк. юрид. ин-та. Вып. 7. Харьков, 1956. С. 13–32.



6. Конституція України в редакції від 30.09.2016 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр/ed20160930>.
7. Красавчиков О.А. Советское гражданское право. Том I : [учебник : в 2 т.]. Москва : «Высшая школа», 1985. 544 с.
8. Лазарев В.В. Пробелы в праве и пути их устранения : монография. Москва : Юридическая литература, 1974. 184 с.
9. Лилак Д.Д. Проблеми колізій у законодавстві України (теорія і практика) : дис. канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. Київ, 2004. 175 с.
10. Лист Міністерства юстиції України від 30.01.2009 р. № Н-35267-18. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v3526323-09>.
11. Малишев Б. В. Застосування норм права (теорія і практика) : навч. посіб. / за заг. ред. Б.В. Малишева. Київ : Реферат, 2010. 260 с.
12. Москалюк О.В. Співвідношення колізійних норм і колізійних принципів при подоланні колізій між нормами рівної юридичної сили. URL : http://www.vru.gov.ua/content/article/visnik08_09.pdf.
13. Податковий кодекс України в редакції від 01.01.2017 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20170101>.
14. Пугачов О.М. Поняття, види та способи усунення колізій у конституційному праві. URL : https://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=2ahUKEwiH6oqksZDhAhUStosKHZLxCIwQFjABegQIBRAC&url=http%3A%2F%2Fwww.irbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Ffirbis_nbuv%2Fcgiiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2Fbmju_2012_7_7.pdf&usg=AOvVaw29ZBkygCfKeqVR6BCaVjOc.
15. Рапог А.И., Грачева Ю.В. Понятие, основание, признаки и значение судейского усмотрения в уголовном праве. *Государство и право*. 2001. № 11. С. 90–98.
16. Рісний М.Б. Правозастосувальний розсуд у юридичній практиці (загальнотеоретичне дослідження). *Праці Львівської лабораторії прав людини і громадянина Науково-дослідного інституту державного будівництва та місцевого самоврядування Академії правових наук України. Серія 1. Дослідження та реферати. Випуск 10*. Львів, 2007. 191 с. Бібліогр. : С. 177–186.
17. Тітко І.А. Оцінні поняття в кримінально-процесуальному праві України : моногр. Харків : Право, 2010. 216 с.

