

Ханова Н. О.,  
здобувач кафедри адміністративного та митного права  
Університету митної справи та фінансів

## ПІДСТАВИ РЕАЛІЗАЦІЇ РОЗСУДУ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

### REASONS FOR THE DISCRETION OF THE CONTROLLING BODIES IN THE SPHERE OF TAXATION

У статті проаналізовано підстави розсуду контролюючих органів у сфері оподаткування як специфічну легітимуючу основу дискреції. Автор розкриває визначення понять «підстава розсуду», «правова колізія». Зазначено, що колізії у праві є негативним явищем, а для їх подолання суб'єкт правозастосування повинен здійснити вияв розсуду, пов'язаний із конструюванням власних алгоритмів поведінки в умовах такої колізійності.

**Ключові слова:** підстава розсуду, правова колізія, оціночні поняття, податкове законодавство, оподаткування, платник податків.

В статье проанализированы основания усмотрения контролирующих органов в сфере налогообложения как специфическая легитимирующая основа дискреции. Автор раскрывает определение понятий «основание усмотрению», «правовая коллизия». Отмечено, что коллизии в праве являются негативным явлением, а для их преодоления субъект правоприменения должен осуществить проявление усмотрения, связанное с конструированием собственных алгоритмов поведения в условиях такой коллизийности.

**Ключевые слова:** основание усмотрения, правовая коллизия, оценочные понятия, налоговое законодательство, налогообложение, налогоплательщик.

The article analyzes the reasons for the discretion of the controlling bodies in the sphere of taxation as a specific legitimate basis of discretion. The author, based on the analysis of the works of scientists, reveals the definition of such concepts as “the basis for discretion”, “legal collision”. It is noted that collisions in the law are definitely a negative phenomenon, and in order to overcome them, the subject of law enforcement must exercise the discretion expressed in the design of his own behavior algorithms under such collision.

**Key words:** basis of discretion, legal conflict, appraisal concepts, tax legislation, taxation, taxpayer.

Реалізація розсуду контролюючих органів не може бути безпідставною. Безпідставний розсуд контролюючого органу може визначатися як своєрідний свавільний акт, який не може породжувати жодних правових наслідків. У цьому разі йдеться про підставу розсуду як специфічну легітимуючу основу дискреції.

Необхідність наявності підстав для розсуду зумовлюється в т. ч. й приписами Конституції України. Йдеться про ч. 2 ст. 19 Конституції України, де зазначається, що органи державної влади й 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]. З відповідної норми вбачається, що будь-який орган державної влади, в т. ч. й контролюючий орган, може діяти лише на підставі, що передбачена законом. Незважаючи на той аспект, що дискреція завжди пов'язується з таким терміном, як «свобода вибору», «вільне обрання алгоритму поведінки», ми все ж таки повинні чітко усвідомлювати, що без нормативно визначених підстав реалізація дискреції є неможливою.

З огляду на викладене вбачаємо 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 відзначає, що підстави розсуду – це об'єктивно визна-

чені складові елементи правової системи, за посередництвом яких виникає можливість обрання одного з нормативно допустимих варіантів правозастосовного, публічно-владного рішення [16, с. 185–186].

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. Такий 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 разі не заперечуємо той факт, що можливість реалізації розсуду впливає з приписів законодавства.

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 поняття: підстави розсуду – це зумовлене приписами чинного законодавства (прямо або опосередковано) та фактичними обставинами підґрунтя для реалізації міри свободи у разі прийняття рішень, вчинення дій чи конструювання алгоритмів юридично значущої поведінки. Загальна дефініція поняття «підстав розсуду» може бути рівною мірою застосована також у контексті визначення підстав розсуду контролюючого органу.

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

- а) фактичні підстави;
- б) правові підстави.

Потрібно відзначити, 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. Водночас фактичні обставини не можуть автоматично формувати підставу розсуду – для цього повинна бути 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.

Більш послідовним є зосередження уваги саме на нормативних підставах застосування розсуду. Так, О.І. Рарог і Ю.В. Грачова визначають можливість застосування розсуду тільки у зв'язку з 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, котрий визначає такі підстави реалізації розсуду:

- а) прогалини у нормативному регулюванні;
- б) колізійність нормативних приписів;
- в) наявність відносно визначених нормативних приписів [16, с. 185–186].

Вищезазначена позиція зосереджена на підставах, які хоч і 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 й опосередковано зумовлених підстав розсуду В.В. Вапнярчук вказує, що підставами розсуду можуть бути:

- а) диспозитивні норми права;
- б) відносно визначені нормативні приписи;
- в) 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]. Такий підхід не можна визначити послідовним через його фрагментарність. Як уже відзначалося, дефекти нормативного регулювання також можуть розглядатися як підстави 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 зумовлені підстави реалізації розсуду можна поділити на:

- а) позитивні підстави;
- б) негативні підстави.

Позитивними підставами є підстави, які впливають із позитивного правозастосування (коли можливість дискреції визначається нормативно право-

вим приписом як право суб'єкта діяти на власний розсуд). Тобто позитивна підстава розсуду завжди пов'язується з правом приймати рішення на власний розсуд. Ключовим у цьому разі є слово «право». Відповідне право прямо встановлено в законі або ж випливає із системного тлумачення нормативних приписів. Що ж стосується негативних підстав реалізації розсуду, то вони пов'язані з певною мірою 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 межах податково-правового регулювання відповідна група підстав розсуду має неабияке значення в силу положень принципу-презупції правомірності рішень платника податків, що якраз і направлений на утвердження права платника податків проявити розсуд для подолання негативних наслідків непослідовності нормативного конструювання положень податкового законодавства.

До негативних підстав розсуду ми відносимо:

- а) колізійність приписів законодавства;
- б) прогалини у нормативному регулюванні;
- в) наявність оціночних понять.

Надалі вбачаємо за доцільне розглянути відповідні негативні підстави розсуду та проаналізувати їхнє значення в податковому правозастосуванні.

**Колізійність приписів податкового законодавства як підстава розсуду.** Насамперед потрібно зазначити, що колізії у праві є безумовно негативним явищем, а для їх подолання суб'єкт правозастосування повинен здійснити вияв розсуду, пов'язаний із конструюванням власних алгоритмів поведінки в умовах такої колізійності. Колізії отримують свій вияв у т. ч. й у сфері оподаткування, що призводить до необхідності пошуку суб'єкту таких відносин шляхів їх подолання. Перш ніж перейти до розгляду цієї проблематики, потрібно дати визначення поняття «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].

Б.В. Малишев пропонує вузький підхід до розуміння такого поняття, як «правова колізія». Вчений визначає її як специфічне правове протиріччя, що виникає щонайменше між двома нормативними приписами, які регламентують тотожні суспільні відносини, проте в силу розбіжності закріплених у їх межах механізмів нормативного регулювання не можуть бути одночасно застосовані, у зв'язку з чим у 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 з цим пропонуємо таку 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 з метою привнесення визначеності у правозастосовну практику.

Подолання колізій у праві можливе за посередництвом:

- а) колізійних норм;
- б) колізійних принципів.

З позитивістської позиції пріоритетність у правозастосовному аспекті належить колізійним нормам перед колізійними принципами. Відповідний підхід зумовлюється тим, що колізійні норми є нормативним явищем. Відповідні норми отримують свою фіксацію в межах нормативно-правових актів і 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.

Що ж до колізійних принципів, то вони є категорією доктринального характеру. Колізійні принципи є стійкими загальновизнаними правилами подолання колізій у праві, розроблені правозастосовною практикою й обґрунтовані в межах правової доктрини. Доктринальність таких принципів зумовлюється тим, що відповідні принципи функціонують поза межами формалізованих джерел права. Вони є загальновизнаними аксіомами, якими повинен керуватися суб'єкт правозастосування у разі колізійності правових положень. До колізійних принципів відносять такі правила:

- а) спеціальний закон має перевагу над загальним законом (*lex specialis derogat generalis*);
- б) новий закон має перевагу над старим законом (*lex posterior derogat priori*);
- в) новий загальний закон не має переваги над старим спеціальним законом (*lex posterior generalis non derogat priori specialis*) [12, с. 106];
- г) нормативний акт вищої юридичної сили (закон) має пріоритет над нормативним актом нижчої юридичної сили (підзаконний нормативний акт) (*lex superior derogat eley inferiori*) [14, с. 39].

Безумовно, такі колізійні принципи можуть лягати в основу колізійних норм, проте за відповідної ситуації принцип виступає тільки своєрідним «ідейним джерелом» такої норми. 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 погляду юснатуралізму, колізійні принципи розглядаються як такі, що мають превалююче значення перед колізійними нормами.

Однак, дотримуючись вимог юридичного формалізму, ми не можемо однозначно підтримати таку думку. Абсолютизація колізійних принципів за рахунок применшення ролі колізійних норм права, безумовно, не може розглядатися як позитивна практика. Водночас 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 і прямий припис колізійної норми, у межах якої й отримує своє формалізоване закріплення це 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, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, презумується правомірність рішень саме платника податків [13].

Фактично вищезазначене правило надає платнику податків право розсуду в тому разі, 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 т. ч., і 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». Така норма є загальною за своїм характером, оскільки не ґрунтується на жодному із загальних принципів подолання колізій. У ній відсутня будь-яка колізійна пріоритетність (немає прив'язки ані до критерію спеціалізації, ані до темпорального критерію, ані до критерію юридичної сили). Такий стан справ нібито дозволяє зробити висновок, що у разі колізій нормативних положень податкового законодавства платник податків може не зумовлювати вибір алгоритму власної поведінки на основі загальних правил колізійних принципів.

Однак ми все ж таки наголошуємо на доцільності з боку платника податків якраз 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 з колізійними принципами.

**Прогалини у податковому праві як підстава реалізації розсуду.** Специфічною підставою розсуду є прогалина у 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. 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 відзначає 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 в 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 в праві як відсутність прямо встановленої нормативної регламентації конкретної сфери суспільних відносин [7, с. 63–65]. У своєму Листі від 30 січня 2009 р. № Н-35267-18 (далі – Лист) Міністерство юстиції України навіть робило спробу дати офіційне тлумачення такого поняття. В абз. 4 п. 4 Листа визначалося, що прогалини в праві – це повна або часткова відсутність у чинних нормативно-правових актах необхідних юридичних норм [10]. У свою чергу, ми пропонуємо визначати прогалини в праві як зумовлену недосконалістю нормотворчої техніки повну або ж часткову відсутність правового регулювання конкретної сфери суспільних відносин, яка об'єктивно потребує належної нормативної регламентації.

Долаються прогалини у праві шляхом застосування:

- а) аналогії права;
- б) аналогії закону.

Аналогія права полягає у застосуванні загальних принципів права задля подолання прогалини у нормативній регламентації певної сфери суспільних відносин. Що ж стосується аналогії закону, то вона виявляється у застосуванні до нормативно неврегульованих суспільних відносин нормативних приписів, що регулюють подібні суспільні відносини.

У цьому разі потрібно зазначити, що аналогія закону більш (проте не виключно) притаманна приватним за своїм характером галузям права.

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 відсутні норми, які б прямо дозволяли або ж забороняли застосування аналогії права або аналогії закону. З приводу аналогії закону, то вона навряд чи може мати місце у податково-правовій сфері через публічну природу цієї галузі й основоположність 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, 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, основуючись на приписах тої ж таки презумпції правомірності рішень платника податків, може конструювати алгоритм власної поведінки, виходячи із загальних або ж галузевих принципів права (аналогії права).

**Наявність оціночних понять як підстава реалізації розсуду.** Ще однією підставою застосування розсуду є наявність оціночних понять. Така підстава тільки умовно може бути детермінована як негативна. 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, котрий визначав оціночні поняття як явища правової дійсності, що 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 й 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. Їх наявність дає підстави розсуду як платнику податків, так і контролюючому органу.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Березин А.А. Пределы правоприменительного усмотрения : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Нижний 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 / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. Київ, Ірпінь : ВТФ «Перун», 2009. 1736 с.
5. Вильнянский С.И. Применение норм советского права. *Ученые Записки Харьковского юридического ин-та*. 1956. Вып. 7. С. 13–32.

6. Конституція України в редакції від 30 вересня 2016 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр/ed20160930>.
7. Красавчиков О.А. Советское гражданское право : учебник : в 2 т. / О. Красавчиков, Т. Илларионова, М. Кириллова ; ред. О. Красавчиков. Москва : «Высшая школа», 1985. Т. 1. 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 : 12.00.01 / Інститут-держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. Київ, 2004. 175 с.
10. Лист Міністерства юстиції України від 30 січня 2009 р. № Н-35267-18. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v3526323-09>.
11. Малишев Б.В., Москалюк О.В. Застосування норм права (теорія і практика) : навчальний посібник / 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](http://www.vru.gov.ua/content/article/visnik08_09.pdf).
13. Податковий кодекс України в редакції від 01 січня 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&trct=j&q=&esrc=s &source=web&cd=2&ved=2ahUKEwiH6oqksZDhAhUStosKHZLxCIwQFjABegQIBRAC&url=http%3A%2F%2Fwww.irbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Firis\\_nbuv%2Fegiirbis\\_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD%3D1%26Image\\_file\\_name%3DPDF%2Fbmju\\_2012\\_7\\_7.pdf&usg=AOvVaw29ZBkygCfKqVR6BCaVjOc](https://www.google.ru/url?sa=t&trct=j&q=&esrc=s &source=web&cd=2&ved=2ahUKEwiH6oqksZDhAhUStosKHZLxCIwQFjABegQIBRAC&url=http%3A%2F%2Fwww.irbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Firis_nbuv%2Fegiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF%2Fbmju_2012_7_7.pdf&usg=AOvVaw29ZBkygCfKqVR6BCaVjOc).
15. Парог А.И., Грачева Ю.В. Понятие, основание, признаки и значение судебного 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*. Львів, 2007. Вип. 10. 191 с.
17. Тітко І.А. Оцінні поняття в кримінально-процесуальному праві України : монографія. Харків : Право, 2010. 216 с.