

6. Комзюк А. Державно-владний аспект адміністративного примусу / А. Комзюк // Вісн. Акад. прав. наук України. – 2000. – № 4. – С. 129–137.
7. Лукашева А.Е. Социалистическое право и коммунистическое воспитание трудящихся / А.Е. Лукашева // Проблемы советского социалистического государства и права в современный период. – М., 1969. – С. 46–50.
8. Лунев А.Е. Административная ответственность за правонарушения / А.Е. Лунев. – М. : Госюриздат, 1961. – 186 с.
9. Еропкин М.И. Административное принуждение (методы и формы государственного управления) / М.И. Еропкин. – М.: Юрид. лит., 1977. – 215 с.
10. Озолин В.А. Формы и методы внутриорганизационной работы органов внутренних дел / В.А. Озолин // Материалы к лекциям. – Волгоград : Высшая следственная школа МВД СССР, 1970. – 75 с.
11. Попов Л.Л. Убеждение и принуждение / Л.Л. Попов. – М. : Московский рабочий, 1968. – 160 с.
12. Про Службу безпеки України : Закон України від 25.03.1992 р. № 2229-ХІІ // Відом. Верхов. Ради України. – 1992. – № 27. – Ст. 382.
13. Самощенко И.С. Охрана режима законности Советским государством / И.С. Самощенко. – М. : Госюриздат, 1960. – 196 с.
14. Лейст О.Э. Санкции в советском праве / О.Э. Лейст. – М. : Госюриздат, 1962. – 238 с.
15. Фіночко Ф.Д. Еволюція поглядів щодо класифікації адміністративного примусу / Ф.Д. Фіночко // Правова держава Україна : короткі тези доповідей та наукових повідомлень Республіканської науково-практичної конференції. – Х. : Націон. Юрид. акад. України, 1995. – С. 134.

ЖЕЛТОВБРИХ І. Л.,
здобувач
(Національний університет
державної податкової служби України)

УДК 347.73

СУБ'ЄКТИ РОЗСУДУ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВОЗАСТОСУВАННІ

У статті науково обґрунтовано зарахування до суб'єктів розсуду в податковому правозастосуванні всіх суб'єктів податкових правовідносин, охарактеризовано їхній правовий статус при реалізації владної компетенції, власних прав та обов'язків.

Ключові слова: податки, податкове правозастосування, платник податків, контрольні органи, розсуд, дискреційні повноваження.

В статье научно обосновано отнесение к субъектам усмотрения в налоговом правоприменении всех субъектов налоговых правоотношений, охарактеризован их правовой статус при реализации властной компетенции, своих прав и обязанностей.

Ключевые слова: налоги, налоговое правоприменение, налогоплательщик, контролирующие органы, усмотрение, дискреционные полномочия.



The article is scientifically justifiable allocation to the subjects of discretion in the tax enforcement of all subjects of tax relations, characterized by their legal status in the implementation of the ruling of competence, their rights and responsibilities.

Key words: *taxes, tax enforcement, taxpayer, regulatory authorities, discretion, discretionary powers.*

Вступ. До сьогодні в загальній теорії права точиться жвава дискусія щодо того, які саме суб'єкти можуть вдаватися до розсуду в правозастосуванні. На нашу думку, даючи відповідь на це питання, передусім потрібно чітко визначити, який суб'єктний склад притаманний саме правозастосуванню як детермінуючій категорії щодо застосування розсуду. Аналіз наукової думки щодо розглядуваного питання не дає змоги дійти остаточного висновку щодо того, хто саме може брати участь у правозастосуванні, чи включати до таких учасників фізичних і юридичних осіб як суб'єктів реалізації законодавчих приписів.

Одноставність думок вітчизняних та закордонних дослідників спостерігається лише в питанні зарахування до суб'єктів розсуду адміністративних і судових органів. Фактично мова йде про тих суб'єктів, які реалізують норми права на підставі спеціального визначення таких повноважень у законах та інших нормативно-правових актах. Питання щодо суб'єктів розсуду наразі є актуальним і для податкового правозастосування. Досліджуючи податково-правову сферу, ми можемо наголосити на тому, що відносини, які виникають між платником податків як зобов'язаною стороною й контрольними органами як владною стороною податкових правовідносин априорі є нерівними. Можна стверджувати, що така нерівність є логічною з погляду того, що сфера оподаткування є системоутворювальною складовою в питанні побудови та функціонування будь-якої держави.

Постановка завдання. Від повноти і своєчасності надходження податків та зборів залежать практично всі видаткові частини бюджетів різних рівнів. Саме з огляду на таку особливість законодавцем і запроваджується імперативне врегулювання сфери оподаткування загалом. Разом із цим така законодавчо передбачена нерівність суб'єктів податкових правовідносин нерідко призводить до порушення балансу їхніх інтересів. Мова йде про те, що з урахуванням імперативності податкового права досить часто владні суб'єкти податкових правовідносин вдаються до порушення приватних інтересів платників податків. Одним із яскравих прикладів такого порушення може бути й застосування негативного розсуду при реалізації приписів податкового законодавства. Отже, питання щодо захисту прав та інтересів платників податків знаходиться в конфронтації із забезпеченням державного-публічного інтересу. У такій ситуації виникає необхідність певного вирівнювання порушеного балансу.

Результати дослідження. Одним із засобів, який сприяє вирівнюванню балансу приватних і публічних інтересів саме в податковому правозастосуванні, є презумпція правомірності рішень платника податків. Так, відповідно до пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, презумпція правомірності рішень платника податків полягає в тому, що 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 контрольних органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контрольного органу, рішення приймається на користь платника податків [9].

Отже, наведена презумпція закладає певну диспозитивність щодо виконання податкового обов'язку платником податків і водночас сприяє обмеженню дискреційних повноважень контрольних (адміністративних) та судових органів. Поряд із цим аналіз змісту презумпції правомірності рішень платників податків дає змогу говорити й 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, ми можемо логічно й обґрунтовано наголошувати на тому, що суб'єктами розсуду саме в податковому



правозастосуванні є не лише контрольно-адміністративні та судові органи, а й платник податків, якому чинним податковим законодавством фактично надається таке право.

Цікавим при дослідженні питання щодо суб'єктного складу розсуду в податковому правозастосуванні є вивчення закордонного досвіду розгляду цієї проблеми. Однозначно можна наголосити, що на сьогодні вектор щодо порівняльно-правових досліджень у податковій сфері суворо сформований на розгляд законодавства західних країн. Водночас відкритими і практично недослідженими залишаються процедурні особливості оподаткування в східних країнах, зокрема Китайській Народній Республіці. Так, певну зацікавленість викликає повноваження окремих владних суб'єктів у Китайській Народній Республіці на тлумачення законів та інших нормативно-правових актів. В аспекті дослідження проблеми щодо розсуду в податковому правозастосуванні виникає необхідність щодо співвідношення вказаних категорій.

Як відомо, і в Україні окремі владні суб'єкти наділені повноваженнями щодо законодавчого тлумачення. Наприклад, відповідно до ст. 13 Закону України «Про Конституційний Суд України» від 16 жовтня 1996 року № 422/96-ВР (зі змінами й доповненнями) [6], до повноважень суду належить офіційне тлумачення Конституції та Законів України. Поряд із цим, повертаючись до сфери податкового правозастосування, увагу на себе звертає досить цікавий інститут податкових консультацій. Згідно зі ст. 52 Податкового кодексу України, до компетенції контрольних органів належить надання безоплатних консультацій з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства. Такі консультації надаються контрольним органом лише за зверненням платників податків [9].

Фактично, розглядаючи диспозицію наведеної статті Податкового кодексу України ми можемо говорити про специфічний режим розсуду та тлумачення норм податкового законодавства контрольними органами. Водночас такий підхід законодавця щодо врегулювання імперативних податкових правовідносин викликає деякий подив. Насамперед це стосується того, що на контрольні органи фактично покладаються повноваження, які їм належати не можуть.

Повертаючись до розгляду законодавства Китайської Народної Республіки щодо тлумачення законодавства, певну зацікавленість викликає той факт, що право на таке тлумачення належить Постійному комітету Загальнокитайського зібрання народних представників. У свою чергу, указаний орган наділений правом і на прийняття законів. Виходить, що в руках одного владного суб'єкта зосереджені фактично необмежені повноваження щодо прийняття й тлумачення самостійно прийнятих законів. Така ситуація, безумовно, не відповідає демократичним уявленням про забезпечення балансу інтересів. Варто відзначити й те, що компетенція Постійного комітету Загальнокитайського зібрання народних представників прямо впливає із законодавчих приписів, зокрема із розділу 4 глави 2 Закону Китайської Народної Республіки «Про законодавство». Підставами для проведення такого тлумачення, відповідно до ст. 47 Закону Китайської Народної Республіки «Про законодавство», є такі випадки:

- потребується більш чітке та конкретне розуміння сенсу положень закону;
- після прийняття закону виникли нові обставини, які потребують чіткого застосування закону [11].

Проблема визначення кола суб'єктів розсуду в податковому правозастосуванні, як впливає із вищенаведеного, не є суто українською. У найбільш розвинених у громадянському розумінні країнах право розсуду суб'єктів владних повноважень, особливо в податковому правозастосуванні, – предмет постійної турботи законотворчих органів. Якщо презюмувати суто ідеологічний критерій розмежування права на публічне та приватне, то можна дійти висновку, що розсуд посадової особи спрямований на осіб, їй підпорядкованих, мало чим відрізняється від правомірного розсуду приватноправової особи [2]. Оскільки розсуд обох дозволяється й забезпечується єдиними для всіх вимогами законності, яким вони однаковою мірою підпорядковані та яких зобов'язані дотримуватися, то, відповідно, суб'єктом розсуду в податковому правозастосуванні може бути будь-який суб'єкт, незалежно від того, є він публічно-правовим чи приватноправовим.



Якщо ж виділяти як суб'єкта розсуду лише осіб публічного права, то логічно постає питання про їх співвідношення із працівниками адміністративного апарату державних установ та організацій. На нашу думку, немає видимих перешкод для розширення кола суб'єктів розсуду в податковому правозастосуванні, оскільки будь-який суб'єкт, незалежно від того, чи наділений він державно-владними повноваженнями, чи ні, має право в установленому законом порядку оскаржити рішення, дії або бездіяльність протилежної сторони. Платник податків опосередковано у своїх правомірних домаганнях настільки ж владний над посадовою особою, наскільки остання є владною над ним. Оскільки правові норми, якими регламентується правовий статус посадових осіб державних фіскальних органів, не мають юридичного пріоритету над правовими нормами, що закріплюють права й обов'язки осіб приватного права, це дає підстави припускати відсутність будь-яких особливих форм реалізації права, внаслідок відсутності особливих у зазначеному сенсі суб'єктів права [5].

При цьому обов'язково потрібно розмежовувати використання терміна «розсуд» щодо осіб приватного права (платники податків) і суб'єктів публічного права в особі державних фіскальних органів. Для такого розмежування є кілька причин. Що стосується осіб приватного права, то в їхньому випадку розсуд ототожнюється і є адекватним суб'єктивному праву, на протигагу розсуду суб'єктів публічного права, який має зовсім іншу правову природу. Передусім розсуд у діяльності правозастосовних органів виникає при здійсненні своїх повноважень щодо формування дохідної частини відповідного бюджету, стягнення із зобов'язаних суб'єктів податків та зборів. При цьому потрібно розуміти й виділяти принципові відмінності, наявні між державно-владними повноваженнями та суб'єктивними правами, оскільки наявність повноважень не дає права й можливості діяти у своїх інтересах на задоволення власних потреб [1]. Крім того, особа, яка реалізує суб'єктивні права, самотійно вирішує, користуватися ними чи ні, тоді як посадова особа, наділена владою, у більшості випадків зобов'язана використовувати свої повноваження. Наприклад, представник Державної фіскальної служби повинен здійснити адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску в порядку, установленому законом, а не на власний розсуд.

Поширеною серед вітчизняних науковців є думка про те, що суб'єкт розсуду в податковому правозастосуванні повинен застосовувати розсуд при вирішенні тієї чи іншої правової проблеми, у випадках, передбачених законом і суворо відповідно до нього [4]. У контексті проведення наукового аналізу проблеми суб'єктів розсуду в податковому правозастосуванні варто погодитися з думкою В.В. Лазарева про те, що «осмисленим теоретично повинен бути й той факт, що норми права та фактичні обставини становлять основу правозастосовного акта через доволі своєрідного посередника – через особистість людини, яка застосовує право, її психіку» [7]. Досить важко не погодитися з істинністю такого твердження в силу тієї обставини, що апіорі особистість суб'єкта розсуду в податковому правозастосуванні, його моральні, особисті якості, правосвідомість, наявність загальнолюдських, цивілізаційних принципів та устоїв має важливе, якщо не вирішальне значення у процесі прийняття владного рішення й наповнення його певним правовим змістом.

Суб'єкт розсуду повинен урахувати при прийнятті рішення в певній справі не лише фактичні обставини, а й інші реалії конкретної ситуації, в умовах якої він опинився та вимушений здійснювати свої повноваження або реалізовувати суб'єктивні права. Урахування цієї категорії обставин дає змогу досягти найбільш правильного, доцільного та справедливого застосування правових норм відповідно до фактичних обставин, у яких опинилися сторони-учасники правозастосовного процесу. Досить цікавим і доречним з цього приводу є зауваження П.Е. Недбайла про те, що «доцільність у застосуванні й виконанні правових норм є такою їх реалізацією, за якої не лише досягається мета закону, котра полягає у відомих матеріальних і соціально-культурних результатах, але ця мета досягається якнайповніше в конкретно-історичних визначених умовах часу й місця» [8].

При цьому важко погодитися із поширеною в юридичній науці країн пострадянського простору думкою про те, що розсуд у податковому правозастосуванні являє собою особливе владне повноваження органів державної влади, відповідальних за реалізацію державної



податкової політики. Таку позицію можна обґрунтувати виходячи із загальних положень теорії держави та права, у яких владне повноваження розглядається як симбіоз, єдність прав і обов'язків. Тому, керуючись тією обставиною, що розсуд не є суб'єктивним правом, воно не є також і обов'язком відповідного органу. Суб'єкт податкового правозастосування не зобов'язаний використовувати розсуд в силу того, що він існує без мети сприяти забезпеченню конкретного суб'єктивного права. Мета розсуду в податковому правозастосуванні – це забезпечення найбільш сприятливого режиму реалізації фіскальними органами їхніх державно-владних повноважень [10].

У приватноправовій сфері розсуд правозастосовного суб'єкта публічного права значною мірою обмежений в силу того, що суб'єктивні права фізичних і юридичних осіб перебувають під більшим захистом, і правозастосовувач, який належить до системи державних фіскальних органів, має право втрутитися у приватноправове поле лише у випадках, прямо передбачених законом. Публічно-правова сфера є більш відкритою для застосування його розсуду, відповідно, такий суб'єкт отримує широке правове поле дії, і тут обмежень для його розсуду значно менше [3].

Висновки. У контексті вищенаведеного важливого значення набуває більш чітке визначення на законодавчому рівні суб'єктивних прав і повноважень суб'єктів розсуду в податковому правозастосуванні, що буде основною гарантією законності при реалізації прав та застосуванні дискреційних повноважень. Це надасть можливість розподілити компетенцію в межах повноважень системи державних фіскальних органів, установити межі діяльності суб'єктів розсуду в податковому правозастосуванні, цілі, предмет їх відання, конкретні правові засоби реалізації розсуду, а також відповідальність за незаконні або недоцільні рішення, дії або бездіяльність.

Список використаних джерел:

1. Антропов В.Г. Правоприменительное усмотрение: понятие и формирование (логико-семантический аспект) : дисс. ... канд. юрид. наук / В.Г. Антропов ; Волгоградский юридический институт МВД России. – Волгоград, 1995. – 180 с.
2. Барак А. Судейское усмотрение / А. Барак ; перевод с английского. – М. : НОРМА, 1999; Holmes. The Path of the Law // Harv. L. Rev. – 1897. – № 10. – P. 457; Friedman. Legal Philosophy and Judicial Lawmaking // Colum. L. Rev. – 1961. – № 61. – P. 821.
3. Березин А.А. К вопросу о пределах усмотрения правоприменителя / А.А. Березин // Актуальные вопросы юриспруденции и юридического образования в современных условиях : сборник статей / под ред. В.А. Мухачева. – Киров : МФЮА, 2006. – С. 5–13.
4. Боннер А.Т. Применение закона и судебное усмотрение / А.Т. Боннер // Советское государство и право. – 1979. – № 6. – С. 36–41.
5. Гончаров В.Б. Проблема усмотрения правоприменяющего субъекта в правоохранительной сфере / В.Б. Гончаров, В.В. Кожевников // Государство и право. – 2001. – № 3. – С. 51–60.
6. Про Конституційний Суд України : Закон України від 16 жовтня 1996 р. № 422/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 49. – Ст. 272.
7. Лазарев В.В. Социально-психологические аспекты применения права / В.В. Лазарев. – Казань, 1982. – 143 с.
8. Недбайло П.Е. Применение советских правовых норм / В.В. Лазарев. – М., 1960. – С. 199.
9. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248.
10. Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 / Ю.В. Старых ; Воронежский государственный университет. – Воронеж, 2006. – 23 с.
11. Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: источники и субъекты / Р.А. Шепенко. – М. : Статут, 2004. – 414 с.

