

III. АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС. ФІНАНСОВЕ ПРАВО

УДК: 347.73

Боксгорн А.В.,
аспірант кафедри адміністративного права
та адміністративного процесу
Одеського державного університету внутрішніх справ,
викладач кафедри державно-правових дисциплін
Одеського державного університету внутрішніх справ

ТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ РОЗСУДУ У ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

У статті розглянуто питання сутності розсуду через призму податкового права. Автором було проаналізовано доктринальні підходи до визначення дискреції та її особливості у податкових правовідносинах, що зумовлено їх специфічними рисами (різним правовим положенням суб'єктів та необхідністю дотримання балансу між публічними та приватними інтересами). Автор звертає увагу на існування розсуду не тільки у процесі правореалізації, а й в локальній нормотворчості на місцевому рівні в цій сфері.

Ключові слова: розсуд у податковому праві, податкові правовідносини, дискреція.

Abstract. The article deals with the issue of the discretion essence through the prism of Tax law. The author analyzed the doctrinal approaches of the discretion as the definition and its peculiarities in tax legal relations, caused by their peculiar features (different legal positions of subjects and the need to balance between public and private interests). The author draws attention to the existence of discretion not only in the process of rights realization, but also in local rule-making at the district level of this sphere.

Key words: discretion in tax law, tax relations, discretion.

Постановка проблеми. Розсуд у правовій доктрині являє собою дискусійну проблему, яка з кожним роком набуває все більшої актуальності та є предметом значної кількості наукових досліджень. Існування розсуду, визначення його меж та місця у системі правового регулювання утворюють сферу, яка є однією з найменш досліджених у праві. Крім того, розвиток законодавства зумовлює більш прискіпливе вивчення вихідних категорій задля уникнення прогалин у праві та можливості зловживання правом.

Окремі аспекти цього феномену знайшли відображення у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних дослідників, які належать до різних наукових напрямів на кшталт соціології, філософії, юриспруденції тощо. Такі вчені, як В.Г.Антропов, М.В.Багрій, Є.В.Білозьоров, В.Ф.Бохан, І.Л.Желтобрюх, О.П.Коренев, М.П.Кучерявенко, В.В.Лазарев, П.І.Люблінський, А.С.Макаренко, В.М.Манохіна, А.А.Музика, О.А.Панасюк, А.С.Петрова, Г.Ф.Шершеневич та інші внесли неоціненний вклад у розвиток правової думки з цього питання. В той же час, аналізуючи наукові роботи, присвячені цьому явищу правової реальності можна зазначити, що величезна кількість питань залишаються відкритими та потребують подальшого, більш глибокого вивчення. Серед них можна виокремити не тільки співвідношення розсуду із такими категоріями як «зловживання правом», «дискреція», «лобізм», а й сам факт існування розсуду в контексті його межування із свавіллям тощо. Характеризування «розсуду» є вкрай складним, оскільки зачіпає як тлумачення із позиції лексичного значення і має об'єктивну природу, так і торкається суб'єктивної природи та психологічно-вольових особливостей суб'єкта, який його застосовує.

Метою статті є дослідження сутності розсуду у податковому праві.

Виклад основного матеріалу. Доктринальні підходи до визначення розсуду характеризуються багатоманітністю та неоднозначністю, враховуючи його існування у різних сферах життя. Нас цікавить саме розуміння розсуду в площині правової сфери. З цієї позиції варто зазначити, що суть розсуду в праві багато в чому обумовлена самою природою суб'єктивного права.

Нами підтримується позиція О. П. Коренева, який вважає, що під час прийняття рішення на власний розсуд державному органу чи посадовій особі надається вибір (можливість, міра свободи) для відшукування і прийняття найкориснішого, найдоцільнішого, на їх думку, рішення, вчинення або невчинення того чи іншого діяння. Такий вибір не повинен виходити за межі правових норм, а коли вони відсутні, – то за межі загального духу права [7, с.73]. Розсуд не є безмежним. Він є певним важелем, який гарантує досягнення поставлених державою цілей, балансу в суспільстві, стабільності та впорядкованості взаємовідносин і застосовуються завдяки використанню законодавцем такої юридичної техніки, яка характеризується наявністю оціночних категорій, відносно визначених норм тощо. Однією з таких категорій виступає свобода, яка неодноразово згадується вченими у контексті визначення сутності розсуду. Свобода дійсно уявляє собою складний предмет для розуміння його сутності, що є причиною існування значної кількості поглядів і думок, які нерідко є суперечливими. Аби характеризувати правові явища через призму свободи важливим є вивчення не тільки законодавства та його практичного втілення у життя, а й філософських підстав, що є проявом ідеологічної функції права. На нашу думку, цілком логічно визначати свободу як контамінацію вибору та необхідності. А.Барак пише: «Для мене розсуд - це повноваження, надане особі, яка володіє владою обирати між двома і більше альтернативами, коли кожна із альтернатив законна» [2, с.81]. В. Г. Антропов відносить до предмету розсуду вибір між прийняттям рішення або утриманням від його прийняття. Зазначена теза використовується для обґрунтування твердження про присутність розсуду у будь-якому випадку правозастосування [1, с. 13].

Переміщуючи вектор дослідження у площину податкового права, перш за все варто дослідити особливості відносин, які воно регулює. В цілому податкове право не є тією галуззю, де, на перший погляд, можливе та доцільне застосування розсуду. На перший план виступає необхідність кореляції між публічними та приватними інтересами, адже мова

йде про фінансову діяльність держави та місцевого самоврядування, з одного боку метою якої є акумуляція грошових коштів в дохід бюджетів всіх рівнів, а з іншого пов'язана із наявністю податкового тиску на платників податків та їх небажанням відчуження власності на користь держави. Податкові відносини є одними з найбільш конфліктних у плані обрання оптимальних форм правового регулювання. Слушним є зауваження М.П.Кучерявенко. Вчений зазначає, що нормативне регулювання має об'єктивно обґрунтувати логічність, доцільність і, відповідно, законність вилучення частини грошей у особи, яка чесно заробила (отримала) певну суму, в дохід держави або її окремого адміністративно-територіального утворення. У платника виникає питання: чому частина того, що я заробив своїми зусиллями, я повинен комусь віддати? Ще більш посилюється подібне протиріччя при зіставленні в регулюванні суспільних доходів і витрат [8]. Виходячи із того, що конфліктність є об'єктивною ознакою таких правовідносин, прагнення законодавця мінімізувати можливість розсуду у праві та якомога чіткіше і зрозуміліше викласти норми є зрозумілим. Однак, як підкреслює Едвард Морс (Edward Morse), деяка дискреція в сфері оподаткування неминуча як через лінгвістичну невизначеність законодавства (linguistic indeterminacy) і його різні інтерпретації зацікавленими особами, так і через об'єктивну неможливість охопити податковими нормами кожен ситуацію, яка потребує законодавчої регламентації [15]. Т. В. Кашаніна зазначає, що: «Бувають випадки, коли законодавець вважає недоцільним давати вичерпну детальну регламентацію суспільних відносин, він вдається до узагальненого, «широкого» програмування конкретних казусів у нормах права за допомогою оціночних категорій, надаючи суб'єктам правовідносин самим наповнити їх змістом і врегулювати конкретну ситуацію. Таким чином, оціночні поняття у процесі їх застосування дають можливість здійснити індивідуальну регламентацію суспільних відносин [6].

Також правове положення учасників характеризується нерівністю. Юридична нерівність як риса податково-правового регулювання базується на нееквівалентній природі фінансових

відносин, що відображається в змісті і структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового права, коли одні суб'єкти мають юридично владні повноваження стосовно інших [9]. Не дивлячись на тенденцію зближення публічного права із приватним у різних площинах правової матерії, основним методом правого регулювання у сучасних умовах є метод владних приписів, хоч із цивільно-правовим “вкрапленням” та трансформацією в більш “лояльний” метод [14]. Однак, все ж таки правове положення учасників податкових правовідносин не є рівним.

Проте існують певні важелі, за рахунок яких правове положення платника податків та контролюючого органу в певному сенсі вирівнюються. Одним із них є закріплення принципу презумпції правомірності рішень платника податків, який покликаний захистити його інтерес та діє у разі можливості прояву дискреції. І.Л.Желтобрюх у дисертаційному дослідженні “Розсуд в податковому правозастосуванні” зазначає, що він є певним засобом обмеження негативного розсуду в податковому правозастосуванні саме щодо контролюючих органів, але стосовно платників податків, навпаки, дозволяє діяти з урахуванням їх власних інтересів для досягнення найбільш сприятливих правових та економічних наслідків [5, с. 3]. Адже розсуд уявляє собою правовий механізм, що покликаний не тільки усунути недоліки неправильного застосування юридичної техніки та подолати колізії та прогалини у праві, що виникають внаслідок цього, а й має сприяти можливості вирішення того чи іншого питання максимально враховуючи всі особливості, що мають місце у кожній окремій ситуації. Дискреція при використанні правових принципів проявляється двояко: по-перше, у виборі принципу, релевантного в конкретній ситуації, і по-друге - в інтерпретації його змісту. Принципи виступають не тільки джерелом розсуду, але і важливим засобом (критерієм) її легітиматії: вони обмежують дискрецію податкових органів, виступаючи одним з меж дискреційного розсуду [3].

Існування розсуду обумовлено необхідністю в динамізмі права та його гнучкості. Як правило у традиційній науці розсуд

розглядається як прерогатива суб'єкта владних повноважень, спрямована на застосування норм права. Одним із прикладів дискреції у податкових відносинах є можливість уповноваженої особи прийняти рішення про застосування такого виняткового способу забезпечення виконання зобов'язань платником податків, як адміністративний арешт майна платника податків. Крім того, контролюючий орган, як має право обрати чи не обирати цей спосіб, так і визначити який саме різновид (умовний чи повний) є доцільним для застосування, оцінивши всі можливі ризики [13]. Однак, деякими вченими обґрунтовується позиція наявності дискреційної складової у рішеннях платників податку, наприклад при виборі переходу на спрощену систему оподаткування при наявності такої можливості. Така позиція також пояснюється існуванням вищезгаданого принципу [5].

Розглянувши поняття, ознаки та сутність розсуду можна наголосити на присвяченні уваги тільки деяким його аспектам, а саме місцю розсуду у судовій діяльності та його загальнотеоретичному визначенню, як правозастосовної діяльності. Нами підтримується точка зору О.О. Нікітіна, який зазначає, що такі підходи безпідставно звужують категорію «розсуд у праві» виключаючи з неї, наприклад, розсуд законодавця або розсуд суб'єктів права при виборі можливих варіантів поведінки» [12]. Схожої позиції дотримується і П. Лебедев, на думку якого існування розсуду найчастіше пов'язано із необхідністю конкретизації нормативно-правових актів або з проблемами так званої «виконавчої нормотворчості» [11]. Одним із прикладів такої локальної нормотворчості є встановлення місцевих податків, зборів та їх розмірів місцевими радами у межах, передбачених Податковим кодексом України (далі – ПК України). У ст.10 ПК України визначено, що місцеві ради обов'язково установлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю, крім земельного податку за лісові землі), а також вирішують питання щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних

засобів, туристичного збору та земельного податку за лісові землі у межах передбачених законодавством [13]. Тобто, місцевим радам надається право приймати рішення щодо необхідності встановлення деяких податків та визначенні окремих їх елементів, у межах передбачених ПК України. Такі рішення є результатом здійснення владних повноважень уповноважених осіб. З одного боку, ці особи виконують приписи законодавства, застосовуючи норми права, а з іншого вони є суб'єктами нормотворчої діяльності і тут мова йде вже про розсуд законодавця. Деякі вчені таку діяльність не розглядають як нормотворчу, а лише акцентують увагу на тому, що державні органи та органи місцевого самоврядування, уповноважені давати владні приписи, самі “пов'язані” імперативними вимогами законодавства про податки та збори.

Ми погоджуємося із О.В. Дьомінім, який під час аналізу обмежень підзаконної нормотворчості у сфері податків і зборів виокремлює лише такі причини як: загальний характер актів податкового законодавства, який вимагає їх подальшої конкретизації; оперативність підзаконної нормотворчості, яка дозволяє своєчасно усувати прогалини та суперечності податкового права; вирішення питань організаційного та юридико-технічного характеру, які недоцільно регулювати на рівні закону [4, с. 31]. Ю.В. Старих також звертає увагу на існування розсуду у законотворчій діяльності в контексті встановлення податків та зборів суб'єктів РФ та муніципальних утворень. Вчена розмежовує встановлення податків і зборів на два етапи: первинний (базовий), який здійснюється на федеральному рівні та вторинний (похідний), який має місце на місцевому рівні [5, с. 18]. Таким чином, розсуд присутній не тільки у процесі правореалізації. У контексті наукового аналізу проблеми суб'єктів розсуду в податковому правозастосуванні, слід погодитися з В. В. Лазаревим, який стверджує, що осмисленим теоретично повинен бути і той факт, що норми права та фактичні обставини складають основу правозастосовного акту через доволі своєрідного посередника – через особистість людини, яка застосовує право, її психіку [10, с. 22].

Висновки. Варто констатувати, що процес прийняття управлінських рішень залежить від низки як об'єктивних, так і суб'єктивних факторів. Якщо об'єктивна складова є більш-менш зрозумілою і уявляє собою історичний аспект виникнення та розвитку державності, місце держави на міжнародній арені, стан розвитку правової науки, юридичної техніки тощо, то із суб'єктивною складовою все набагато складніше. Тут має місце не тільки обізнаність суб'єкта правозастосування у певній галузі законодавства чи здатність до аналізу інформації, що є в наявності, емоційні якості, а й можлива зацікавленість у прийнятті тих чи інших рішень, яка може ґрунтуватися на власному інтересі або бути результатом корупційної схеми. Делегування повноважень на місця з одного боку створює умови для децентралізації влади та приведення законодавства до міжнародних норм та стандартів, а з іншого дає можливість приймати зручні для себе рішення органами влади. Питання обсягу та напрямків дискреції, обмеження розсуду на рівні муніципальної нормотворчості, лобізму та гіпотетичної можливості зловживання правом у діяльності місцевих рад залишаються неврегульованими законодавством і потребують більшої уваги з боку науковців та практичних діячів. Однак виникає питання: які обмеження будуть адекватними сьогодишнім реаліям? Відповідь на це питання вкрай важко надати, оскільки для кожного окремого податку критерій адекватності буде своїм.

Література:

1. Антропов В. Г. Правоприменительное усмотрение: понятие и формирование (логико-семантический аспект): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук [текст] / В. Г. Антропов. – Волгоград, 1995. – 20 с.
2. Барак А. Судейское усмотрение текст/ А.Барак / Пер. с англ. А.Ю. Лисин. – М.: Изд-во НОРМА, 1999. – 246 с.
3. Демин А. В. Дискреция в налоговом праве // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. Вып. 35. С. 42-55.
4. Демин А.В. К вопросу об ограничении подзаконного нормотворчества в сфере налогов и сборов // Финансовое право, 2009, №11. С. 30-33.

5. Желтобрюх І. Л. Розсуд у податковому правозастосуванні : дис. ...канд. юрид. наук : 12.00.07 / Желтобрюх Ірина Леонтіївна – Ірпінь, 2016. – 199 с.
6. Кашанина Т. В. Оценочные понятия в советском праве / Т.В. Кашанина // Правоведение, 1976. – № 1. – С. 25, с. 76–77.
7. Коренев А. П. Нормы административного права и их применение [текст] / А. П. Коренев. – М.: Юрид. лит., 1978. – 141 с.
8. Кучерявенко М. П. Особливості розсуду у податково-правовому регулюванні [Електронний ресурс] // Journal «ScienceRise: Juridical Science». – 2017. – Режим доступу до ресурсу: <file:///C:/Users/ods-office/Downloads/111208-238319-1-PB.pdf>
9. Кучерявенко М. Податковий обов'язок: зміст, структура, засоби забезпечення [Електронний ресурс] // Вісник академії правових наук України. – 2001. – Режим доступу до ресурсу: http://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/4597/1/Kuheryavenk_122.pdf
10. Лазарев В. В. Социально-психологические аспекты применения права / В. В. Лазарев. – Казань, 1982. – 143 с.
11. Лебедев П. Н. Применение права в управленческом процессе [текст] / П. Н. Лебедев // Советское государство и право. – 1969. – № 4. – С. 51–54.
12. Никитин А. А. Усмотрение в праве и его признаки [Електронний ресурс] / А. А. Никитин // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2012. – Режим доступу до ресурсу: <https://cyberleninka.ru/article/n/usmotrenie-v-prave-i-ego-priznaki>.
13. Податковий кодекс України: Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI / Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011. № 13-14. - № 15-16. - № 17. – Ст. 112.
14. Тихомиров Ю.А. Публичное право: падения и взлеты // Государство и право. 1996. №1.
15. Morse E. A. Reflections on the Rule of Law and «Clear Reflection of Income»: What Constrains Discretion? Cornell Journal of Law and Public Policy. 1999. Vol. 8. Issue 3. Pp. 445–459. (In Eng.).