

**АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС;
ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО**

УДК [347.73 : 336.22] (477)

БАЇК О.І.

**ПРЕЗУМПЦІЯ ТА ФІКЦІЯ У ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНОМУ АПАРАТІ
ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ**

Статтю присвячено аналізу понять правової презумпції та фікції, які існують як у теорії права загалом, так і у податковому праві зокрема, характеристиці правових презумпцій та визначенню важливості правових фікцій у податковому законодавстві України, а також формулюванню висновків щодо їх місця у податковому праві України.

Ключові слова: податкове право, податкове законодавство, правова презумпція, правова фікція, юридичні факти.

Статья посвящена анализу понятий правовой презумпции и фикции, которые существуют как в теории права в целом, так и в налоговом праве в частности, характеристике правовых презумпций и определению важности правовых фикций в налоговом законодательстве Украины, а также формулировке выводов относительно их места в налоговом праве Украины.

Ключевые слова: налоговое право, налоговое законодательство, правовая презумпция, правовая фикция, юридические факты.

The article analyzes concepts of legal presumption and fiction, which exist both in the theory of law and in the tax law. The author characterizes legal presumptions and determinate the importance of legal fictions in the tax legislation of Ukraine, as well as formulates conclusions regarding their place in the tax law of Ukraine.

Key words: tax law, tax legislation, legal presumption, legal fiction, judicial facts.

Вступ. Вважаємо, що сьогодні у теорії права не втрачає своєї актуальності проблема виокремлення серед юридичних фактів презумпцій та фікцій. Серед теоретиків податкового права також тривають обговорення з цього питання, однак єдиного підходу щодо віднесення правових презумпцій та фікцій до юридичних фактів не вироблено, тому вважаємо за доцільне детальніше розглянути вказану проблематику.

Останнім часом розгляд правових презумпцій та правових фікцій, зокрема як підстав виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, є предметом дослідження як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, серед яких І. Бабін, С. Бондаренко, О. Дьомін, І. Желтобрюх, Ю. Крохіна, О. Пилипенко, Є. Смичок, В. Форсюк, В. Яновський та інші. Однак, враховуючи важливість їх наукових досліджень, вважаємо, що сьогодні порушене питання залишається відкритим для розгляду.

Постановка завдання. Метою дослідження є аналіз правових презумпцій та фікцій у податковому праві України.

Результати дослідження. Вчення про юридичні факти було об'єктом дослідження науковців радянського періоду. Про це свідчать їх наукові праці з даної проблематики, які слугують підґрунтям для подальших наукових досліджень. О. Віхров, досліджуючи проблему юридичних фактів як підстав виникнення правових відносин, прийшов до висновку, що варто враховувати

© БАЇК О.І. – кандидат юридичних наук, доцент кафедри цивільного права та процесу (Навчально-науковий інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка»)

наявність правових презумпцій і фікцій [1, с. 55]. З огляду на це ми вважаємо, що застосування правових презумпцій і фікцій можливе і під час зміни та припиненні правовідносин, зокрема й податкових.

У теорії права презумпції і фікції розглядають з різних поглядів з метою аргументації таких положень: 1) для виникнення юридичних наслідків у деяких випадках мають значення не тільки самі явища дійсності, а й припущення про настання фактів, або так званих презумпцій, які мають значення одного з допустимих способів судження про факти, але не є самостійними юридичними фактами [2, с. 336]; 2) презумпції в певних випадках можуть бути своєрідними юридичними фактами (проте не є юридичними фактами) [3, с. 75]; 3) презумпції характеризуються тим, що вони не можуть бути індивідуалізовані в актах застосування норм права і використовуються винятково в нормативних актах [4, с. 133].

Однак на противагу цьому пропонуємо звернутися до відокремлення презумпцій, запропонованого І. Поляковим, який зазначає, що правові презумпції – це припущення про наявність обставин, які мають силу юридичних фактів [5, с. 229]. Як слушно відзначають М. Кельман та О. Мурашин, правові презумпції можуть бути юридичними фактами. На їх думку, презумпція не є достовірним фактом, а фактом, що припускається з високим ступенем імовірності і застосовується в юридичній практиці як засіб, що полегшує досягнення істини у вирішенні справи. Правова презумпція – це закріплене в законодавстві припущення про наявність або відсутність певних юридичних фактів [6, с. 388–389].

Заслужовує особливої уваги наукова позиція П. Рабіновича, який презумпції визначає як факти, які обґрунтовані інтелектуальними обставинами. У цьому разі юридична презумпція – це закріплене в юридичній нормі припущення про наявність або відсутність певних юридичних фактів, яке може призвести до виникнення, зміни або припинення юридичних відносин [7, с. 136].

Загальноправовими презумпціями у законодавстві України є такі: презумпція невинуватості, добросовісності, знання законів та інших нормативно-правових актів та презумпція законності правового акту. Вони поширюються на більшість галузей права [8, с. 130].

У контексті дослідження правової презумпції у податковому праві заслуговують на увагу окремі їх визначення. Отже, у податковому праві під правовою презумпцією розуміють такі положення:

– безпосередньо закріплене в податково-правових нормах чи зрозуміле з їх змісту припущення про наявність чи відсутність певних юридичних фактів, що мають значення для оподаткування (І. Бабін) [9, с. 55];

– припущення різного ступеня ймовірності, прямо або побічно закріплене в податковому законодавстві, про наявність чи відсутність одного юридичного факту при наявності іншого юридичного факту, що діє до його офіційного спростування державним органом (О. Пилипенко) [10, с. 44];

– прямо або побічно закріплене в джерелі податкового права можливе судження про умовну (тобто прийняту без доказування) наявність або відсутність презюмуючого об'єкта (факта, події, правовідносин) при встановленні наявності (відсутності) пов'язаного з ним факта-основи (О. Дьомін) [11, с. 300].

Тож наведені дефініції ми вважаємо прийнятними і такими, що достатньо відображають розуміння правової презумпції у податковому праві. Як цілком слушно зазначає Є. Смичок, презумптивне оподаткування є процесом, який сприяє збільшенню кількості податкових надходжень, але водночас такий процес зменшує точність визначення податкових зобов'язань платника податків. На його думку, сьогодні презумптивне оподаткування в Україні ототожнюється з інститутом спеціальних податкових режимів й існуванням спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності [12, с. 125].

У сфері податкового права діють загальноправові презумпції невинуватості, добросовісності, знання закону, законності правових актів (нормативно-правових, індивідуально-правових) і судових рішень. Підключаючись до регулювання податкових відносин, кожна з них трансформується, набуваючи нових змістовних елементів [11, с. 301]. Презумпція невинуватості, як наголошує В. Яновський, втілена в нормах податкового законодавства настільки суперечливо, що де-факто є всі підстави стверджувати про наявність презумпції суб'єктів платника податків. Однією з підстав є те, що зобов'язання доведення невинуватості – відсутності складу правопорушення в діях або бездіяльності в адміністративній процедурі оскарження податкових рішень покладено на платника податків, а не на відповідний податковий орган [13, с. 120]. Презумпція невинуватості спрямована не лише на захист прав та законних інтересів платників податків, а

й на спонукання контролюючих органів до активних законних способів збирання доказів щодо особи, яка притягується до фінансової, адміністративної чи кримінальної відповідальності. Водночас презумпція невинуватості впливає і на процес доказування в справах щодо порушення норм податкового законодавства. Контролюючі органи повинні діяти з позиції презумпції невинуватості платника податків і дотримуватися належного процесу доказування вини платника податків у відкритому, гласному та змагальному судовому процесі [14, с. 170].

Як вбачається із п.п. 17.1.8 п. 17.1 ст. 17 Податкового кодексу України (далі – ПК України), платник податків має право вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків [15]. С. Бондаренко слушно пропонує на цю норму «подивитися» по-іншому, а саме: платник податків вважається невинуватим у скоєнні податкового правопорушення, доки не буде за його вимогою проведена перевірка відомостей та фактів, що можуть свідчити на його користь. Такі факти можуть надавати як самі платники податків, податкові агенти, так й інші суб'єкти [16, с. 33].

Презумпція правомірності рішень платника податку застосовується 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 (п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України) [15; 17]. Зміст презумпції правомірності рішень платника податків розкривається також і в п. 56.21 ст. 56 ПК України. Як зазначає Є. Смичок, презумпція правомірності рішень платника податків є відмінною від презумпції добросовісності учасників цивільного обігу [14, с. 166–167].

На відміну від інших галузей права в податковому праві презумпція знання закону є спростовною. Як зазначає І. Желтобрюх, платник податків визнається таким, що знає податкове законодавство, поки не доведе, що виконував вимоги закону, керуючись письмовими роз'ясненнями щодо питань його застосування даними компетентними органами. Тягар доведення незнання закону покладається на платника податків, який повинен надати суду відповідні роз'яснення. Платник податків, який недобросовісно виконує вказаний обов'язок, даючи неповний опис ситуації, що може призвести до невірних податкових роз'яснень, втрачає можливість використання такого роз'яснення в порядку, передбаченому ст. 53 ПК України [18, с. 80].

Активна поведінка платника податків щодо пізнання змісту закону тісно пов'язана з положеннями ч. 2 ст. 68 Конституції України, відповідно до якої незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності. У межах податкового законодавства вказане положення, яке, на думку В.Форсюк, трансформується у те, що в разі конфлікту з податковим органом платник податків може апелювати не до необізнаності щодо загального змісту норми, а до іншої позиції її тлумачення [19, с. 59].

В податковому праві також є презумпція законності правових актів і судових рішень. Презумпція законності правового акту означає, що всі правові акти, які видаються органами державної влади, повинні відповідати вимогам законності, поки не буде встановлено протилежне у визначеному законом порядку [20, с. 12].

Презумпція законності судового рішення, що набрало законної сили, є різновидом загальної презумпції законності правового акту та слугує виконанню завдань, що стоять перед державою і виконуються судовою гілкою влади. Рішення суду після набрання законної сили залишається індивідуальним актом застосування норм права [21, с. 22]. Презумпція законності судового рішення, що набрало законної сили, виводиться зі змісту ст. 129–1 Конституції України, ст. 18 Цивільного процесуального кодексу України, ст. 241 Господарського процесуального кодексу України, ст.ст. 14, 242 Кодексу адміністративного судочинства України, ст.ст. 9, 370 Кримінального процесуального кодексу України.

Явищем, схожим на презумпцію та однієї юридичної природи з нею, на думку І. Шутак та І. Онишук, є фікція. Однак вони розмежовують презумпції та фікції за такими ознаками: а) соціальною (ступенем їх імовірності); б) юридичною [22, с. 296–297].

Також слід відзначити, що необхідно розмежовувати фікцію як прийом юридичної техніки й інші фіктивні прояви в праві [11, с. 283]. У сучасному тлумачному словнику української мови термін «фікція» визначається як те, що не відповідає дійсності, не існує; вигадка, підробка, а термін «фіктивний» – який є фікцією; несправжній, вигаданий, фальшивий [23, с. 882].

На переконання Я. Сімутіної, самі фікції не є юридичними фактами, а лише заміщують їх у тих випадках, коли динаміка правовідносин очікує наявності факту, а реальна дійсність у цьому

зв'язку припускається прогаліни [24, с. 41]. Однак протилежної думки дотримується О. Явор, стверджуючи, що юридичні фікції – це юридичні факти, яких немає в дійсності, але вони визнаються як реально існуючі з відповідними їм правовими наслідками [25, с. 303]. Юридичні фікції розуміють як неіснуючі обставини, які на основі визнання їх в установленому законом порядку існуючими стають обов'язковими для врахування при вирішенні певних суперечок [5, с. 229].

Зауважимо, що у науковій літературі поняття «юридичні фікції» та «правові фікції» отожденося. Наведемо їх окремі термінологічні визначення. Як зазначають Ю. Ведерніков та А. Папірна, правові фікції – це закріплені у правових актах нормативні приписи, що умовно проголошують факт (обставину), який не є встановленим [4, с. 133–134].

З погляду О. Ул'яновської, правовою фікцією є 1) формально визначена, категорична та неспростовна, уявна юридична конструкція різних ступенів складності, яка використовується в доктрині права та правотворчості з метою заповнення певного сегменту у правовому полі; 2) нормативно виражене положення, яке закріплює у правовій системі неіснуюче існуючим або існуюче неіснуючим, має загальнообов'язкове значення і викликає певні правові наслідки [26, с. 186].

А. Іванський, досліджуючи правові фікції у правовому регулюванні фінансових правовідносин, зазначає, що юридична фікція є винятковим прийомом юридичної техніки, який застосовується у випадках, коли іншими засобами досягти цілей, поставлених законодавцем, неможливо [27, с. 241]. А на переконання І. Бабіна, в податковому праві юридичні фікції використовуються як засіб формалізації деяких механізмів, з метою встановлення додаткового контролю з боку держави над деякими об'єктами та предметами оподаткування. На його думку, надмірне використання законодавцем фікцій в податковому законодавстві свідчить про втрату визначеності податкового законодавства [9, с. 105]. Ми підтримуємо дане твердження і вважаємо, що у податковому законодавстві сьогодні дійсно достатньо широко використовуються юридичні фікції.

У контексті аналізованої проблематики заслуговує уваги й думка Ю. Крохіної про те, що презумпції і фікції як юридичні факти мають велике значення [28, с. 101]. Це твердження нам видається слушним.

Висновки. З огляду на викладене вважаємо, що правові презумпції та фікції залишаються актуальними для дослідження з позицій як теорії права загалом, так і податкового права зокрема, яке перебуває у постійному розвитку. Ми переконані, що у податковому праві їх слід визнавати юридичними фактами, підтримуючи при цьому теоретичний поділ за ознакою реальності факту, який пропонує А. Луць [29, с. 269]. Зважаючи на те, що крім реальних юридичних фактів, настання яких передбачено нормами податкового законодавства України, існують й інші, пропонуємо правові презумпції у податковому праві визнавати умовними юридичними фактами, а правові фікції – уявними юридичними фактами, неможливими для виконання, які можуть впливати на виникнення, розвиток та припинення податкових правовідносин.

Список використаних джерел:

1. Віхров О. Юридичні факти як підстави виникнення, зміни і припинення господарських правовідносин. Право України. 2008. № 7. С. 53–57.
2. Бережнов А.Г., Воротилин Е.А., Кененов А.А. и др. Теория государства и права: учебник для вузов / под ред. Марченко М.Н. М.: «Зерцало», 2004. 800 с.
3. Бабаев В.К. Презумпции в советском праве. Горький: Горьковская высшая школа МВД СССР, 1974. 124 с.
4. Ведерніков Ю.А., Папірна А.В. Теорія держави і права: навч. посіб. К.: Знання, 2008. 333 с.
5. Поляков И.И. Теория государства и права: учебник. Одеса: Фенікс, 2011. 542 с.
6. Кельман М. С., Мурашин О. Г. Загальна теорія держави та права: підручник. К.: Кондор, 2005. 609 с.
7. Рабінович П.М. Основи загальної теорії права і держави: навч. посібник. Вид 9-е, зі змінами. Львів: Край, 2007. 192 с.
8. Ляшенко Р.Д. Презумпції у праві: питання теорії та практики: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.01. Київ, 2011. 234 с.
9. Бабін І.І. Презумпції та фікції в податковому праві: навчальний посібник. Чернівці: Рута, 2009. 320 с.
10. Пилипенко А.А. Налогово-правовая презумпция в системе средств регулирования налоговых отношений. Проблемы правопонимания и правоприменения в прошлом, настоящем и

будущем цивилизации: сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. (Минск, 27 апр. 2016 г.). Минск: Междунар. ун-т «МИТСО», 2016. Ч. 2. С. 42–45.

11. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дисс. ... докт. юрид. наук: спец. 12.00.04. Екатеринбург, 2014. 452 с.

12. Смычок Е. Юридические презумпции и их влияние на налогообложение. *Legea și viața*. 2015. № 6/3. С. 122–125.

13. Яновський В.С. Презумпція невинуватості в податкових правовідносинах. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2013. № 6–3. Том. 1. С. 119–121.

14. Смичок Є.М. Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2015. 190 с.

15. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

16. Бондаренко С.О. Особливий прояв презумпції невинуватості платників податків. Вороновські читання (Фінансове право: сучасний стан та перспективи): матеріали міжнар. наук.-практ. кон. (Київ, 5 жовтня 2016 р.). Київ: Асоціація фінансового права України, 2016. С. 31–34.

17. Щодо терміна «презумпція правомірності»: Лист Міністерства юстиції України від 06 квітня 2011 р. № 3192-0-4-11-19. *Бізнес – Бухгалтерія - Право. Податки. Консультації*. 2011. № 24. С. 36.

18. Желтобрюх І.Л. Розсуд у податковому правозастосуванні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Ірпінь, 2016. 201 с.

19. Форсюк В.Л. Презумпція правомірності рішень платника податків як універсальний механізм подолання колізій податкового законодавства. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2016. Вип. 40. Том 2. С. 58–61.

20. Ляшенко Р.Д. Презумпція законності правового акту. Актуальні проблеми громадянського суспільства в Україні: зб. матеріалів наук.-практ. конф.(Житомир, 27–28 травня 2010 р.). Житомир, 2010. С.10–12.

21. Ляшенко Р.Д., Власюк М.В. Презумпція законності судового рішення. Вісник Запорізького національного університету. 2013. № 3. С. 19–24.

22. Шутак І.Д., Онищук І.І. Юридична техніка: навчальний посібник для вищих навчальних закладів. Івано-Франківськ, 2013. 496 с.

23. Щукіна І.А. Сучасний тлумачний словник української мови. Донецьк: ТОВ «ВКФ «БАО», 2012. 960 с.

24. Сімутіна Я.В. Взаємозв'язок правових презумпцій та фікцій з юридичними фактами у трудовому праві України. Міждисциплінарні гуманітарні студії. 2014. Вип. 1. С. 36–43.

25. Явор О. А. Юридичні факти в сімейному праві України: усталені підходи і новітні тенденції: монографія. Х.: Право, 2016. 352 с.

26. Ул'яновська О. Сутність правової фікції. *Право України*. 2011. № 1. С. 184–186.

27. Іванський А. Правові фікції як прийом юридичної техніки у правовому регулюванні фінансових правовідносин. *Право України*. 2011. № 3. С. 236–242.

28. Крохина Ю.А. Налоговое право: Учебник для студентов вузов, обучающихся по направлению «Юриспруденция» и по специальностям «Юриспруденция», «Правоохранительная деятельность». Серия «Dura lex, sed lex». М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 463 с.

29. Луць Л.А. Загальна теорія держави та права: навчально-методичний посібник (за кредитно-модульною системою). К.: Атіка, 2008. 412 с.