

13. Mannik E. Terrorism: its past, present and future prospects URL: https://www.ksk.edu.ee/wp-content/uploads/2011/03/KVUOA_Toimetised_12-M%C3%A4nnik.pdf (дата звернення: 02.05.2018).
14. Архірейський Д., Бажан О., Бикова Т. та ін. Політичний терор і тероризм в Україні. XIX – XX ст. Історичні нариси. К.: Наук. думка, 2002. 952 с.
15. Файтельберг-Бланк В. История терроризма в Одессе. URL: <http://odesskiy.com/chisto-fakti-iz-zhizni-i-istorii/istorija-terrorizma-v-odesse.html> (дата обращения: 26.04.2018)/
16. Дудар О. Тероризм як метод діяльності чорносотенних організацій (1905–1917 pp.). URL: <http://studentam.net.ua/content/view/7189/97/> (дата звернення: 26.04.2018).
17. Волна терроризма в ФРГ (1961–1989). URL: <http://iforplanet.ru/?p=650> (дата обращения: 28.04.2018).
18. Hezbollah: a history of terrorism URL: <https://www.aipac.org/-/media/publications/policy-and-politics/fact-sheets/hezbollah/hezbollah-timeline.pdf> (дата звернення: 29.04.2018).

УДК 342.9

МАМАЛУЙ О.О.

ПРАВОРЕАЛІЗАЦІЙНЕ ЗНАЧЕННЯ ПРИНЦИПУ-ПРЕЗУМПЦІЇ ПРАВОМІРНОСТІ РІШЕНЬ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

У статті доведено, що принцип-презумпція правомірності рішень платника податків відіграє важливу роль у податковому правозастосуванні. Визначено природу презумпцій у праві: на сьогодні склалися два підходи до розуміння презумпцій: а) презумпція як загальносуспільне явище; б) презумпція як категорія виключно правового характеру. Прибічники першого підходу визначають презумпції як категорії універсального характеру, які можуть отримувати своє безпосереднє застосування в різних сферах суспільної взаємодії. Згідно з другим підходом презумпція пов'язується з такими категоріями, як «правове припущення», «припущення юридичного характеру» тощо.

Ключові слова: принцип-презумпція, податки, податкове право, правова презумпція.

В статье доказано, что принцип-презумпция правомерности решений налогоплательщика играет важную роль в налоговом правоприменении. Определена природа презумпций в праве: на сегодняшний день сложились два подхода к пониманию презумпции: а) презумпция как общественное явление; б) презумпция как категория исключительно правового характера. Сторонники первого подхода определяют презумпцию как категорию универсального характера, которая может получать свое непосредственное применение в различных сферах общественно-взаимодействия. В соответствии со вторым подходом презумпция связывается с такими категориями, как «правовое предположение», «предположение юридического характера» и др.

Ключевые слова: принцип-презумпция, налоги, налоговое право, правовая презумпция.

The article proves that the principle-presumption of the legitimacy of the taxpayer's decisions plays an important role in tax enforcement. The nature of the presumptions in law is determined: today there are two approaches to understanding the presumption:

© МАМАЛУЙ О.О. – кандидат юридичних наук, суддя (Верховний Суд України)

a) the presumption as a general civil phenomenon; b) presumption as a category of exclusively legal nature. Proponents of the first approach define presumptions as categories of a universal nature, which can be directly applied in various spheres of social interaction. In accordance with the second approach, the presumption is associated with such categories as «legal assumption», «assumption of a legal nature», etc.

Key words: *presumption principle, taxes, tax law, legal presumption.*

Вступ. Принцип-презумпція правомірності рішень платника податків відіграє неабияку роль у податковому правозастосуванні. Так, відповідне вихідне положення слугує своєрідним інструментом подолання колізій та прогалин у податковому праві. У силу процесів постійної модернізації приписів податкового законодавства непоодинокими є випадки колізійності новел із старими положеннями податкового прав, неоднозначності тлумачення таких норм або ж виникнення прогалин. Саме принцип-презумпція правомірності рішень платника податків дозволяє привнести визначеність у порядок реалізації норм як процедурного, так і матеріального права.

Ключовим в аспекті даного вихідного положення є його детермінація як презумпції. У зв'язку із цим вбачається за доцільне первинно визначити змістовне наповнення такого поняття, як «правова презумпція». Етимологічно поняття презумпції (латинською «praesumptio») походить від латинського слова «praesumere», що означає «передчувати», «передбачати», «вгадувати». Саме ж поняття «presumptio» детермінується як «припущення» [14, с. 112]. На сьогодні не було вироблено єдиних підходів до визначення поняття «правова презумпція». Так, О.М. Шаргородський та О.С. Іоффе визначають презумпцію як категорію, що являє собою або заміняє собою конкретний юридичний факт [5, с. 262]; В.М. Горшенков детермінує презумпцію як нормативне положення «нетипового характеру» [4, с. 115]; В.Б. Ісаков розглядає презумпцію як специфічний техніко-юридичний прийом [6, с. 90]; С. Венегас відмічає, що презумпція є засобом юридичної техніки [1, с. 13].

У рамках вищезазначених підходів мова йшла саме про визначення природи презумпцій у праві. Проте специфіка даної категорії зумовлює необхідність дослідження змістовних аспектів самого поняття «презумпція». Зокрема, важливим є встановлення витоків даної категорії та її місце в системі загальносуспільних явищ. Так, сьогодні склалися два підходи до розуміння презумпцій: а) презумпція як загальносуспільне явище; б) презумпція як категорія виключно правового характеру.

Прибічники першого підходу визначають презумпції як категорії універсального характеру, які можуть отримувати своє безпосереднє застосування в різних сферах суспільної взаємодії. Презумпції за відповідного підходу розглядаються як поняття, що функціонують на основах загальних законів логіки. Такий підхід до розуміння змістовної природи презумпцій підтримується В.К. Бабаєвим [2, с. 5], О.А. Кузнєцовою [10, с. 13], Р.Д. Ляшенко [11].

Іншого підходу дотримуються науковці, які розглядають презумпцію як виключно правове явище. У відповідності з другим підходом презумпція пов'язується з такими категоріями, як «правове припущення», «припущення юридичного характеру» тощо. Тобто презумпція, на думку відповідних правників, є явищем юридичної дійсності, яке виникло в правовій площині та отримало свій подальший розвиток у правовій сфері. Прихильниками даного підходу є такі науковці, як В.А. Ойгензіхт [12, с. 9], О.В. Смірнов [15, с. 60], Н.С. Караніна [8, с. 37], М.М. Цуканов [16, с. 30].

З одного боку, презумпції у праві засновуються на логічних взаємозв'язках, які походять зі сфери суспільної взаємодії (необов'язково такої, що має виключно правовий характер). З іншого боку, значна частина чинних презумпцій у праві виникла у сфері права, отримала свою фіксацію виключно в джерелах права та має значення тільки для правового регулювання конкретних суспільних відносин. Тобто логічні взаємозв'язки впливають тільки на конструкцію таких презумпцій, при цьому не визначаючи їх загальносоціальне (неправове) походження. У зв'язку із цим ми повинні констатувати, що презумпції можуть бути як такими, що мають своїм джерелом загальносуспільні процеси (наприклад, презумпція батьківства), так і такими, що мають виключно правову природу (наприклад, презумпція знання закону).

Результати дослідження. Презумпція батьківства отримала свій розвиток із загальних основ функціонування сім'ї: якщо дитина народжувалася в шлюбі, то презюмувалося, що вона є дитиною чоловіка її матері. Що ж стосується презумпції знання закону, то вона має виключно правовий характер, адже суспільні реалії свідчать про протилежне: рівень правової

культури переважної більшості громадян не дозволяє говорити про їх цілковиту обізнаність із діючими нормативними положеннями, однак із метою забезпечення правопорядку, обґрунтування можливості притягнення осіб до юридичної відповідальності та гарантування реалізації обов'язку із знання законів відповідна презумпція набула статусу принципу права, який ефективно функціонує у всіх правових державах. Таким чином, можна вести мову про те, що жоден із відповідних підходів (як загальносоціальний, так і правовий) не може претендувати на абсолютну виключність.

Потрібно зазначити, що на сьогодні не було сформульовано єдиної уніфікованої дефініції поняття «правова презумпція». Так, Н.Ф. Качур розглядає презумпцію як нормативно закріплене припущення, що є передумовою встановлення конкретного юридичного факту за наявності інших юридичних фактів [9, с. 7]. Я.Л. Шутін визначав правову презумпцію як законне припущення, що являє собою логічний прийом, за посередництвом якого юрисдикційний орган може визнати дійсним існування або ж неіснування факту, який підлягає встановленню, без необхідності отримання відповідних доказів від суб'єкта, що посилається на такий факт [17, с. 86].

В.І. Камінська детермінує правову презумпцію як прямо або ж побічно виражене за посередництвом правової норми становище, що визначає звичайним, нормальним та постійним певний порядок явищ, який не потребує яких-небудь специфічних доказів [7, с. 3]. Є.В. Васковський визначає правову презумпцію як встановлені законом та обов'язкові до застосування припущення, які містять висновки щодо доведеності окремих фактів у силу наявності інших фактів [3].

Тобто визначальним у характеристиці поняття «презумпція» є така категорія, як «припущення». Аналізуючи вищезначені дефініції, пропонуємо таке визначення поняття «правова презумпція»: правова презумпція – це встановлене приписами чинного законодавства припущення про існування конкретного факту за наявності інших фактів. При цьому слід відмітити, що, як правило, презумптивні висновки мають характер первинного судження, яке в порядку юрисдикційних процедур може бути спростовано. Тобто презюмований факт не завжди є дійсним. Він є фактом імовірним, який підтверджується закономірностями соціальної практики (у випадку з презумпція ми, які мають джерелом свого походження суспільні відносини (не тільки правові)) або ж має юридичну значущість для належного функціонування суспільних відносин (у випадку з презумпціями, що мають виключно правовий характер свого походження).

В аспекті податкового права потрібно відмітити, що переважна більшість презумпцій має виключно правовий характер свого походження. Не стала виключенням у даному випадку презумпція правомірності рішень платника. В силу основоположності даного презумптивного положення воно отримало статус вихідного положення національного податкового права – принцип-презумпція правомірності рішень платника податків (отримав свою формалізацію в межах приписів пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України).

Змістовно презумпція правомірності рішень платника податків полягає в тому, що 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 платника податків.

Реалізація відповідного принципу-презумпції пов'язується з наявністю специфічних, визначених приписами податкового законодавства умов. Презумпція правомірності рішень платника податків може мати місце тільки у випадку, якщо норми чинного законодавства припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платника податків. При цьому такого роду множинність трактувань може бути пов'язана з такими негативними явищами у праві:

- 1) наявністю колізії нормативно-правових приписів;
- 2) у випадку прогалин у правовому регулюванні.

Ще однією причиною неоднозначного трактування нормативних приписів, яка, втім, не може бути охарактеризована як негативне явище в аспекті класичного розуміння відповідного поняття, є наявність оціночних понять, зміст яких не може бути однозначно детермінований суб'єктами правозастосування. За відповідної ситуації множинність трактувань оціночних понять пов'язується з нетотожним розумінням змісту таких оціночних понять учасниками податкових відносин, що закономірно породжує варіативність виконання відповідними суб'єктами покладених на них обов'язків та реалізації належних їм суб'єктивних прав. Так, саме колізійність правових положень, наявність прогалин у праві або ж нетотожне розуміння оціночних понять може слугувати підставою реалізації презумпції правомірності рішень платника податків.

У рамках Податкового кодексу України презумпція правомірності рішень платника податків вирізняється дуалізмом свого закріплення:

- 1) як принцип-презумпція (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України);
- 2) як юрисдикційна норма (п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України).

Потрібно зазначити, що загалом, як принцип-презумпція, так і відповідна юрисдикційна норма можуть реалізовуватися в рамках юрисдикційних проваджень. При цьому презумпція, що отримала свою фіксацію в межах пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, є в першу чергу принципом податкового права, що має визначальне значення для всієї системи оподаткування. Що ж стосується презумпції правомірності рішень платника податків як юрисдикційної норми, то вона отримує свою реалізацію виключно в рамках адміністративних юрисдикційних процедур із вирішення податкових спорів, що дозволяє визначити її як спеціальну норму.

Для послідовного розуміння самої презумпції правомірності рішень платника податків вбачається за доцільне визначити сферу її реалізації та застосування. Відповідне презумптивне положення може реалізовуватися як у рамках неюрисдикційних процедур, так і в рамках юрисдикційних проваджень. Так, у процесі позитивного правозастосування платник податків у випадку неоднозначного (множинного) трактування положень податкового законодавства може обирати алгоритм власної поведінки на свій розсуд. Тобто неоднозначність тлумачення нормативних приписів породжує ситуацію, за якої у платника податків виникає два або більше можливих алгоритмів поведінки. При цьому платник податків, спираючись на принцип-презумпцію правомірності рішень платника податків, самостійно обирає один із можливих (рівнозначних) алгоритмів поведінки. Під рівнозначністю алгоритмів поведінки слід розуміти таку ситуацію, за якої, до прикладу, невизначеність у правозастосуванні, що виникає на основі колізійності нормативних положень, не може бути подолана шляхом застосування правил подолання колізій (темпоральних, ієрархічних, чи змістовних колізій). Таким чином, дане презумптивне положення дозволяє обрати суб'єкту правозастосування конкретні нормативні приписи матеріального та/або процедурного характеру, які підлягають застосуванню. З вищезазначеного випливає, що презумпція правомірності рішень платника податків може отримувати свою реалізацію також у межах позитивного (безспірного) правозастосування.

У тому випадку, якщо контролюючий орган за результатами реалізації контрольних заходів прийде до висновку, що платник податків помилково обрав алгоритм поведінки, відповідні податкові відносини, які первинно ґрунтувалися на позитивному правозастосуванні, можуть перейти у форму спірних проваджень. Якщо платник податків не погоджується з позицією контролюючого органу, він може ініціювати процедури вирішення податкових спорів: адміністративні процедури вирішення податкових спорів та/або судові процедури з вирішення податкових спорів. У той самий час потрібно відмітити, що у випадку ініціювання судового спору такий платник податків позбавляється права звертатися зі скаргами (з приводу того самого питання) в порядку адміністративного оскарження. Тобто алгоритм розвитку спірних податкових проваджень є чітким та лінійним: спочатку може бути ініційоване адміністративне провадження з вирішення податкового спору, а потім – судовий розгляд відповідного спору.

Адміністративні процедури з вирішення податкових спорів реалізуються в порядку, визначеному приписами ст. 56 Податкового кодексу України («Оскарження рішень контролюючих органів»). У межах відповідних адміністративних процедур отримує свою реалізацію нормативний припис, який, дублюючи зміст принципу-презумпції правомірності рішень платника податків, детермінує специфічне правило, застосування якого має місце в рамках таких адміністративних проваджень.

Так, відповідно до приписів пп. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України в разі, коли норма Податкового кодексу України чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі Податкового кодексу України, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать одна одній та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого виникає можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, – рішення приймається на користь платника податків [13].

З одного боку, зміст даного правила є тотожним змісту принципу-презумпції правомірності рішень платника податків, що логічно наводить на думку про нелогічність повторного дублювання вихідних положень даного принципу. З іншого боку, повторне закріплення змісту відповідного принципу в якості специфічного правила, яке повинно застосовуватися в рамках адміністративних процедур із вирішення податкових спорів, дозволяє підвищити правореаліза-

ційні гарантії досліджуваного принципу податкового права. Після завершення реалізації адміністративних процедур із вирішення податкового спору платник податків може оскаржити рішення контролюючого органу у відповідних адміністративних судах (саме адміністративним судам підюрисдикційні податкові спори).

У свою чергу, адміністративні суди під час вирішення податкових спорів також застосовують презумпцію правомірності рішень платника податків. У рамках судових спорів застосуванню підлягає саме принцип-презумпція правомірності рішень платника податків як вихідне положення, що поширює свою дію на всю варіативність податкових відносин. Потрібно відмітити, що в адміністративному судочинстві тягар доведення правомірності оскаржуваного рішення покладається на суб'єкта владних повноважень – на контролюючий орган. Тобто якщо в основі спору лежить застосування платником податків принципу-презумпції правомірності рішень платника податків, то суд повинен здійснити перевірку належності обраного платником податків алгоритму поведінки. Ключовим у даному випадку є перевірка наявності колізії, яка не може бути подолана, обґрунтованість позиції платника податків із приводу обраного алгоритму поведінки за наявності колізії, прогалин або ж оціночних понять у податковому праві тощо.

У контексті дослідження принципу-презумпції правомірності рішень платника податків (презумпція податкового права) вбачається за доцільне розглянути її взаємозв'язок із:

1) презумпцією правомірності рішень суб'єкта владних повноважень (загальноправова презумпція);

2) презумпцією неправомірності рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень (презумпція адміністративного судочинства).

У даному випадку потрібно відмітити, що відповідні презумпції можуть отримувати свою почергову реалізацію в межах податкових відносин. Реалізація одного презумптивного положення не припиняє дію іншого. В окремих випадках вони можуть діяти паралельно.

Розглянемо специфіку взаємодії відповідних презумпцій більш предметно. Так, під час вибору алгоритму власної поведінки у випадку неоднозначності (множинності) тлумачення змісту нормативних приписів платник податків звертається до такої специфічної податково-правової презумпції, як презумпція правомірності рішень платника податків. Дане презумптивне положення є вихідним положенням галузевого характеру – принципом податкового права.

У подальшому контролюючий орган може розцінити такий алгоритм поведінки як невірний, що отримує своє оформлення в рішенні даного органу. Після прийняття контролюючим органом даного рішення починає діяти презумпція правомірності рішень суб'єкта владних повноважень, що, однак, не скасовує дію презумпції правомірності рішень платника податків. Дві вищезазначені презумпції починають діяти паралельно до моменту узгодження грошових зобов'язань платника податків. Зміст презумпції правомірності рішень суб'єкта владних повноважень полягає в тому, що рішення органу публічної влади є законним, допоки зворотне не буде встановлено судом.

Дане презумптивне положення є непрямо закріпленою презумпцією. Вона виводиться із системного тлумачення приписів публічного права та логіки розвитку регламентованих правом суспільних відносин. Дія презумпції правомірності рішень суб'єкта владних повноважень зумовлюється необхідністю забезпечення послідовного розвитку суспільних відносин та гарантування авторитету рішень органів публічної влади. У той же самий час, якщо платник податків оскаржує таке рішення контролюючого органу в суді (адміністративному), починає діяти презумпція неправомірності рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень. Вже відповідна презумпція на час судових проваджень обмежує дію презумпції правомірності рішень суб'єкта владних повноважень.

У той же самий час потрібно констатувати «локальність» дії презумпції неправомірності рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень. Її дія поширюється виключно на судові процедури з вирішення податкових спорів. Відповідна презумпція являє собою презумптивне положення адміністративного судочинства. Засновується вона на вимозі доведення контролюючим органом у рамках судових проваджень правомірності прийнятого ним рішення.

Висновки. Джерелом даної презумпції є судова практика (отримала своє формалізоване закріплення в Ухвалі Вищого адміністративного суду України від 04.04.2017 р. (справа № 823/576/14)). Вже за результатами судового розгляду податкового спору можливі дві ситуації:

1) суд підтверджує правомірність обраного платником податків алгоритму поведінки, тим самим підтверджуючи належність застосування платником принципу-презумпції правомірності рішень платника податків;

2) суд встановлює неправомірність обраного платником алгоритму поведінки, тим самим утверджуючи в дії презумпцію правомірності рішень суб'єктів владних повноважень.

Список використаних джерел:

1. Venegas S. A. Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México. México: Universidad nacional autonoma de México, 2007. 492 p.
2. Бабаев В.К. Презумпции в советском праве. Учебное пособие. Горький: Изд-во ГВШ МВД СССР, 1974. 124 с.
3. Васильковский Е.В. Учебник гражданского процесса / Под ред., с предисл.: Томсинов В.А. М.: Зерцало, 2003. 464 с.
4. Горшенев В.М. Нетипичные нормативные предписания. Советское государство и право. 1978. № 3. С. 113–118.
5. Иоффе О.С. Вопросы теории права. М.: Госюриздат, 1961. 381 с.
6. Исаков В.Б. Фактический состав в механизме правового регулирования. Саратов: Изд-во Саратов. ун-та, 1980. 128 с.
7. Каминская В.И. Учение о правовых презумпциях в уголовном процессе. Москва: Изд-во АН СССР, 1948. 132 с.
8. Каранина Н.С. Правовые презумпции в теории права и российском законодательстве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. М., 2005. 164 с.
9. Качур Н.Ф. Презумпции в советском семейном праве: дис. ... канд. юрид. наук. Свердловск, 1982. 216 с.
10. Кузнецова О.А. Презумпции в гражданском праве. СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2004. 347 с. (Серия «Теория и практика гражданского права и гражданского процесса»).
11. Ляшенко Р.Д. Презумпції у праві: питання теорії та практики: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/3858/1/Lyashenko_2011_234.pdf.
12. Ойгензихт В.А. Презумпции в советском гражданском праве. Душанбе: Изд-во Ирфон, 1976. 190 с.
13. Податковий кодекс України в редакції від 01.01.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
14. Романчук Т. Презумпція конституційності та презумпція законності актів Президента України. Юридичний журнал. 2008. № 10. С. 112–116.
15. Смирнов А.В. Презумпции и распределение бремени доказывания в уголовном процессе. Государство и право. 2008. № 1. С. 60–68.
16. Цуканов Н.Н. Правовые презумпции в административной деятельности милиции: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. Омск, 2001. 205 с.
17. Штутин Я.Л. Предмет доказывания в советском гражданском процессе. М. Издательство юрид. лит., 1963. 187 с.