

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
імені ЯРОСЛАВА МУДРОГО**

**СМИЧОК ЄВГЕН МИХАЙЛОВИЧ**

УДК 347.73

**ЮРИДИЧНІ ПРЕЗУМПЦІЇ  
В ПОДАТКОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;  
фінансове право; інформаційне право

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

**Харків – 2015**

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України.

*Науковий керівник:* кандидат юридичних наук, доцент  
**Кобильнік Дмитро Анатолійович**,  
Національний юридичний університет  
імені Ярослава Мудрого,  
доцент кафедри фінансового права.

*Офіційні опоненти:* доктор юридичних наук, професор  
**Орлюк Олена Павлівна**,  
Науково-дослідний інститут інтелектуальної  
власності Національної академії правових наук  
України, директор, член-кореспондент  
Національної академії правових наук України;


кандидат юридичних наук  
**Ханова Раїса Федорівна**,  
Донецький апеляційний адміністративний суд,  
голова суду.

Захист відбудеться «23» лютого 2016 року о 13<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 64.086.01 у Національному юридичному університеті імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого за адресою: 61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 70.

Автореферат розіслано «21» січня 2016 року.

**Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради**



**В.Ю. Шепітько**

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Кодифікація податкового законодавства України, проведена у 2010 році, стала важливим етапом розвитку вітчизняного податкового права. З прийняттям Податкового кодексу України відбулася не лише нормативна трансформація законодавства про податки та збори, а й об'єктивне вдосконалення прийомів юридичної техніки. У свою чергу, це дозволило підвищити якість податкового законодавства, норми якого набули чіткого формулювання й визначеності. Зазначене сприяє не тільки позитивним змінам у правозастосовній практиці у сфері податкових відносин, а й у процесі вирішення податкових спорів. Не останню роль у цьому відіграють юридичні презумпції як один із прийомів юридичної техніки, який дозволяє ефективніше вибудовувати захист платника податків, обмежуючи дискреційні повноваження контролюючих органів. Презумпції дозволяють більш точно визначити роль та значення принципів податкового права та інших правових приписів, усувати невизначеність при застосуванні норм права.

Зважаючи на підвищену конфліктність податкових відносин, податково-правові презумпції водночас виступають і певним засобом забезпечення балансу приватних та публічних інтересів у податковій сфері. Особливого значення з огляду на даний аспект набуває презумпція правомірності рішень платника податків, яка завдяки нормативному закріпленню серед основних принципів податкового законодавства України дозволяє уникати неточностей та колізійних моментів у податковому правозастосуванні. Правова природа презумпції правомірності рішень платника податків має дуалістичний характер: з одного боку, розглядувану презумпцію можна охарактеризувати як матеріально-правову презумпцію; з другого боку, виходячи зі змісту положень чинного Податкового кодексу України, вона виступає певним регулятором процесуальних правовідносин, вступаючи у тісний зв'язок і з процедурами вирішення податкових спорів.

Певною специфікою сфери податково-правового регулювання є те, що поряд із конкретно визначеними податково-правовими презумпціями діють і загальноправові, до яких можна віднести презумпцію невинуватості, презумпцію добросовісності, презумпцію знання законодавства та деякі інші. У свою чергу, зміст і функції зазначених презумпцій конкретизуються податковими нормативно-правовими актами, аналіз яких, як убачається, дасть можливість класифікувати загальноправові презумпції з урахуванням особливостей сфери податково-правового регулювання. З огляду на викладене проблема використання

юридичних презумпцій в податково-правовому регулюванні видається актуальною і такою, що потребує детального дослідження, опрацювання й удосконалення.

На написання даної дисертації та формулювання в ній висновків значний вплив мали роботи М. Алле, В. К. Бабаєва, О. В. Дьоміна, М. В. Карасьової, Н. Ф. Качур, М. Коллета, Я. Б. Левєнталя, Ф. Лоїка, Д. О. Мейера, М. П. Проніної, К. Сано, Д. М. Щокіна.

Теоретичним підґрунтям дисертації стали праці із загальної теорії держави та права, а також інших правових наук, а саме: С. С. Алексєєва, Л. Л. Богачової, О. М. Гаргат-Українчука, С. О. Голунського, М. А. Гурвіча, Г. В. Дегтерьової, Г. Ф. Дормідонтова, В. І. Камінської, Н. С. Караніної, О. Д. Кейліна, О. Ф. Клейнмана, Н. О. Колоколова, Л. Д. Кокорєва, О. О. Кочеткова, С. В. Курильова, В. В. Лазарєва, О. В. Левченка, Т. О. Лілуашвілі, Г. Н. Манова, В. В. Масюка, Н. І. Матузова, Ю. М. Оборотова, В. А. Ойгензіхта, І. Л. Петрухіна, М. О. Плюхіної, І. В. Решетнікової, О. В. Салогубової, Т. В. Сахнової, Ю. О. Серікова, І. І. Сіліча, О. Ф. Скакун, М. С. Строговича, Д. С. Суханової, Т. Г. Тамазян, В. Д. Ткаченко, О. В. Ульяновської, В. П. Фенніч, М. В. Цвіка, Н. Н. Цуканова, Я. Л. Штутіна та ін.

Низка положень спирається на дослідження вчених галузі фінансового права, зокрема: Е. Ахмада, І. І. Бабіна, Н. Л. Бартунаївої, К. І. Байгозіна, Л. Р. Барашян, Т. Д. Бекренєвої, О. В. Бризгаліна, З. М. Будьков, В. С. Бурова, С. В. Буряка, Ж. Ф. Васкеза, Г. Г. Ветторі, Я. В. Вольвача, А. де Купіса, У. Зельхаста, Н. П. Каменської, М. П. Кучерявенка, Д. Ларо, Д. Н. Лизлова, К. Д. Лог, П. А. Лоуї, О. А. Лук'янцева, С. А. Мосіна, С. М. Морана, Е. М. Нагорної, С. Г. Пепеляєва, С. В. Савсеріса, Н. І. Сальтцмана, К. А. Сасова, Є. Ю. Сафарової, Н. Стерна, Є. В. Тарібо, В. В. Тильчика, В. Туроньї, Л. В. Трофімової, О. А. Угрєнінової, Є. А. Усенко, П. Форієрса, Н. В. Шевцової, К. Шон та ін.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Тема дисертаційного дослідження затверджена на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 5 від 26.12.2014 р.).

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційного дослідження є визначення природи, сутності, особливостей становлення в Україні, зарубіжних державах юридичних презумпцій у податково-правовому

регулюванні, виділення та характеристика окремих податково-правових презумпцій, визначення їх ролі при формуванні елементів правового механізму податку, виконанні податкового обов'язку та вирішенні податкових спорів, а також розробка рекомендацій щодо вдосконалення презумптивних методів оподаткування.

Відповідно до мети роботи поставлено такі завдання:

- з'ясувати особливості правової природи юридичних презумпцій;
- визначити критерії для класифікації юридичних презумпцій у податково-правовому регулюванні та визначити їх види;
- довести неможливість застосування в податково-правовому регулюванні презумпції добросовісності учасників цивільних відносин;
- охарактеризувати вплив публічних та приватних інтересів у сфері оподаткування на реалізацію податково-правових презумпцій;
- з'ясувати роль інституту податкових консультацій в аспекті його впливу на презумпцію знання законодавства;
- сформувати правову позицію щодо співвідношення презумпції правомірності рішень платника податків та поняття «конфлікт інтересів»;
- визначити місце презумптивного оподаткування у вітчизняній системі оподаткування;
- навести аргументи щодо важливості юридичних презумпцій, як дієвого інструменту юридичної техніки;
- встановити вплив процедури податкового компромісу на презумпцію невинуватості в податково-правовому регулюванні;
- охарактеризувати дію негативного розсуду в податковому правозастосуванні на податково-правові презумпції;
- з'ясувати зміст поняття «дискреційні повноваження в податково-правовому регулюванні»;
- розробити пропозиції щодо усунення колізій податкового законодавства;
- надати правову характеристику презумпції невинуватості при вирішенні податкових спорів.

*Об'єктом дослідження* виступають суспільні відносини, що виникають у процесі застосування юридичних презумпцій у податково-правовому регулюванні.

*Предметом дослідження* є юридичні презумпції у податково-правовому регулюванні.

**Методи дослідження.** Методологічну основу дисертаційного дослідження становить сукупність загальних та спеціальних методів наукового пізнання, використання яких дозволило досягти поставленої мети й забезпечити наукову достовірність та коректність отриманих теоретичних результатів. Усі методи були застосовані у взаємозв'язку, що

в кінцевому підсумку сприяло всебічності, повноті й об'єктивності наукових висновків.

При здійсненні дисертаційного дослідження основним був діалектичний метод, який забезпечив об'єктивне та всебічне пізнання правової дійсності, визначення суті досліджуваних явищ в єдності їх матеріального змісту та юридичної форми. Структурний та функціональний аналізи, завдяки врахуванню таких якостей системи, як інтегративність, компонентність, співвідношення цілого і частини, структури і функцій, сприяли поглибленому вивченню категорій «юридичні презумпції», «правові презумпції», «презумпції у податково-правовому регулюванні», «податково-правові презумпції» (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3).

Дослідження чинного вітчизняного та зарубіжного податкового законодавства проведено порівняльно-правовим методом, що дало змогу узагальнити наукові концепції провідних учених щодо теоретичних та практичних проблем застосування податково-правових презумпцій не лише в Україні, а й за її межами, проаналізувати різні підходи щодо врегулювання процесу доказування в податкових спорах з урахуванням презумпції правомірності рішень платника податків (підрозділи 1.1, 2.1, 2.2, 2.3). За допомогою порівняльно-правового методу проаналізовано співвідношення категорії «презумпція» з категоріями «фікція», «преюдиція», «аксіома» в аспекті податково-правового регулювання (підрозділ 1.3).

Історико-правовий метод забезпечив можливість проаналізувати розвиток вітчизняного та зарубіжного податкового законодавства, наукової думки щодо формування та динаміки застосування податково-правових презумпцій, їх впливу на процес встановлення податків та зборів, правозастосування (підрозділи 1.1, 2.2, 2.3). Спеціально-юридичний метод дав змогу детально проаналізувати сучасний стан законодавчих приписів із питань використання юридичних презумпцій у податково-правовому регулюванні, завдяки чому було досліджено теоретико-правові суперечності, колізії у законодавчих актах із розглядуваного питання (підрозділи 1.2, 1.3, 2.2, 2.3).

**Наукова новизна одержаних результатів.** Наукова новизна полягає в тому, що дисертація є одним із перших комплексних досліджень юридичних презумпцій у податково-правовому регулюванні.

Наукова новизна цього дослідження виражена, насамперед, у таких положеннях, що виносяться на захист:

*уперше:*

- встановлено особливості впливу презумптивних методів оподаткування на визначення податкових зобов'язань платника податків,

до яких пропонується відносити механізми визначення податкового обов'язку платників податків, які користуються спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності;

- охарактеризовано вплив розсуду (дискреції) в податковому правозастосуванні на податково-правові презумпції, які, з одного боку, виступають засобом обмеження негативного розсуду (дискреції) контролюючих органів, а з другого, сприяють розширенню розсуду платників податків;

- обґрунтовано взаємозв'язок презумпції правомірності рішень платника податків з забезпеченням балансу приватних та публічних інтересів у сфері оподаткування та виведено формулу балансу приватного та публічного інтересів у процесі реалізації презумпції правомірності рішень платника податків;

*удосконалено:*

- наукову позицію, відповідно до якої пропонується розглядати презумпцію правомірності рішень платника податків з урахуванням стадійності її застосування: при встановленні податків та зборів (тобто в процесі нормотворчості діяльність владних суб'єктів повинна впорядковуватися саме презумпцією правомірності рішень платника податків, яка визначена законодавцем одним із основоположних принципів податкового законодавства); при виконанні податкового обов'язку (таке виконання може бути як деліктним, коли застосуванню підлягає презумпція правомірності рішень платника податків, так і безделіктним – впорядкування таких відносин повинно відбуватися з використанням принципу-презумпції правомірності рішень платника податків); при вирішенні податкових спорів (сторони податкових відносин при цьому можуть використовувати презумпцію правомірності рішень платника податків);

- положення щодо класифікації податково-правових презумпцій з урахуванням факту їх правового закріплення: а) матеріальні податково-правові презумпції (визначені виключно нормами матеріального права); б) процесуальні податково-правові презумпції (визначені виключно нормами процесуального права); в) матеріально-процесуальні податково-правові презумпції (нерозривно пов'язують в єдиний механізм норми матеріального та процесуального права);

- підхід щодо впливу процедури податкового компромісу на презумпцію невинуватості в податково-правовому регулюванні, у межах якої податковий компроміс розглядається як режим звільнення від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності платників податків або їх посадових (службових) осіб, якщо такі особи самі визнають себе винними, з подальшим підтвердженням винності виключно

рішенням контролюючого органу, а не відповідного судового рішення, в умовах чого відбувається вихід за межі класичного розуміння презумпції невинуватості, відповідно до якої особа не може вважатися винною, доки не буде доведено зворотного;

*набули подальшого розвитку:*

- положення, згідно з якими врегулювання податкових відносин потребує чіткої кореспонденції права платника податків відповідному обов'язку контролюючого органу і навпаки, що дозволить забезпечити стабільність та одноманітність податкового правозастосування, сприятиме подоланню колізійності податкового законодавства;

- твердження щодо доцільності запровадження та використання в податковому законодавстві України позитивного зарубіжного досвіду впорядкування податкових відносин за допомогою презумптивних методів оподаткування, зокрема увага звертається на те, що у зарубіжних державах вказані методи, як правило, використовуються для визначення бази оподаткування конкретного платника податків або їх певної групи, що потребує розширення цих підстав за рахунок визначення не лише бази, але й об'єкта та предмета оподаткування;

- теза щодо взаємозв'язку презумпції знання законодавства з інститутом податкових консультацій і з несприятливими наслідками для платника, якого не можна притягнути до відповідальності, якщо він діяв відповідно до податкової консультації, наданої йому в письмовій або електронній формі, а також узагальнюючої податкової консультації.

**Практичне значення одержаних результатів.** Розроблені в дисертації положення та пропозиції можуть бути використані:

- у науково-дослідницькій сфері – для подальшого опрацювання питань, пов'язаних із дослідженням юридичних презумпцій у податково-правовому регулюванні;

- у правотворчій діяльності – при розробці проектів нормативно-правових актів та законів про внесення змін до податкового законодавства України;

- у правозастосовній практиці – при проведенні науково-практичних конференцій, семінарів тощо, присвячених застосуванню норм податкового права;

- у навчальному процесі – при розробці навчальних та навчально-методичних матеріалів та викладанні дисципліни «Податкове право», спецкурсів з оподаткування, при підготовці студентами, аспірантами наукових робіт тощо.

**Апробація результатів дослідження.** Дисертація виконана й обговорена на кафедрі фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Основні наукові положення й



висновки дисертаційної роботи, а також практичні рекомендації щодо вдосконалення податкового законодавства України викладено у доповідях на наукових і науково-практичних конференціях, круглих столах та інших наукових заходах, зокрема, на: Міжнародній науково-практичній конференції «Удосконалення місцевого самоврядування в аспекті конституційної реформи» (м. Полтава, 27 червня 2013 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Правове життя сучасної України» (м. Одеса, 16-17 травня 2013 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Юридична осінь 2013 року» (м. Харків, 14 листопада 2013 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції молодих учених «Конституційна реформа в Україні» (м. Харків, 26 червня 2014 р.); Науково-практичному круглому столі «Проблемні питання застосування Податкового кодексу України при вирішенні податкових спорів адміністративними судами» (м. Краматорськ, 12 грудня 2014 р.).

**Публікації.** Ключові й окремі наукові положення та висновки дисертації знайшли своє відображення в одинадцяти публікаціях (шести статтях, опублікованих у фахових виданнях, і тезах п'яти доповідей на науково-практичних конференціях).

**Структура дисертації** визначається її метою, завданнями та предметом дослідження і композиційно складається зі вступу, двох розділів, що містять шість підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Загальна кількість сторінок дисертаційного дослідження – 190, з них 170 – основний текст. Кількість використаних джерел – 202.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** розкривається актуальність обраної теми дисертації, визначається ступінь наукової розробки, об'єкт і предмет дослідження, методологічна основа, наводиться апробація наукових результатів, визначається практичне значення отриманих результатів, а також формулюються положення наукової новизни, які виносяться на публічний захист та відображають особистий вклад дисертанта у розроблення проблеми.

**Розділ 1 «Природа юридичних презумпцій у податковому праві»** складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 1.1 *«Поняття та класифікація юридичних презумпцій»* основна увага зосереджена на визначенні поняття юридичних презумпцій через аналіз як вітчизняних, так і зарубіжних законодавчих актів та наукових позицій.

Зазначається, що на правове положення, що є презумпцією, може вказувати або наявність терміна «презумпція» в тексті нормативно-правового акта, або норма права безпосередньо містить презумптивне положення. Часто в таких нормах вживають вирази на зразок «поки не доведено інше», «вважається», «якщо не доведе», «припускається», «в разі, якщо» тощо. Разом із цим зауважується, що наразі через низький рівень законодавчої техніки може відбуватися підміна або ототожнення юридичних презумпцій з принципами права. Продовжуючи розгляд юридичних презумпцій, відзначається доволі велика кількість наукових поглядів щодо формування дефініції такого поняття. Водночас увага акцентується на тому, що в більшості випадків юридична презумпція характеризується через поняття «припущення», «судження» або «висновки».

На підставі аналізу існуючих наукових поглядів щодо класифікації юридичних презумпцій робиться висновок про те, що на сучасному етапі розвитку юридичної науки класифікацію презумпцій доцільно здійснити за декількома підставами. По-перше, за фактом правового закріплення. За цим критерієм юридичні презумпції поділяються на правові та фактичні. По-друге, за можливістю спростування презумпції. Залежно від такої можливості юридичні презумпції слід розділити на ті, що підлягають спростуванню, та спростування яких неможливе. По-третє, за їх роллю в правовому регулюванні. Визначення такої ролі дозволяє поділити юридичні презумпції на матеріально-правові та процесуальні. По-четверте, за сферою дії юридичних презумпцій, що дозволяє виділити презумпції загальноправові, міжгалузеві та галузеві. Подальша класифікація юридичних презумпцій можлива і на підставі інших критеріїв. Так, її можна продовжити, наприклад, за елементом юридичної конструкції податку, при формуванні якого використовуються презумпції; за стадіями правозастосовного процесу; за суб'єктами, на захист інтересів яких спрямована презумпція.

Підрозділ 1.2 «*Функції податково-правових презумпцій*» є логічним продовженням попереднього підрозділу, в якому проведено більш поглиблене дослідження наукових тверджень щодо підгалузевої специфіки юридичних презумпцій та з'ясовано природу податково-правових презумпцій.

Констатується, що податково-правові презумпції допомагають полегшити швидкий та належний збір податків. Доводиться, що за допомогою застосування презумпцій при оподаткуванні (презумптивне оподаткування) збільшується кількість податкових надходжень, але водночас такий процес зменшує точність визначення податкових зобов'язань платника податків. Наразі в Україні презумптивне

оподаткування ототожнюється з інститутом спеціальних податкових режимів, зміст якого складає спрощена система оподаткування, обліку та звітності. Разом із тим податково-правові презумпції виступають певним регулятором в питаннях балансу інтересів у сфері оподаткування. За такого підходу презумпції дозволяють зменшувати кількість податкових спорів, знижувати кількість судових справ, сторонами яких виступають платник податків та контролюючий орган.

Відзначається важлива роль податково-правових презумпцій при обмеженні негативного розсуду в податковому правозастосуванні, обмеженні дискреційних повноважень контролюючих органів. Увага акцентується і на тому, що функції окремих податково-правових презумпцій виходять за межі матеріальних податкових правовідносин та розкриваються при вирішенні податкових спорів. Презумпція невинуватості та презумпція правомірності рішень платника податків спрямовані не лише на захист прав та законних інтересів платників податків. Вони спонукають контролюючі органи до активних законних способів збирання доказів щодо особи, яка притягається до фінансової, адміністративної чи кримінальної відповідальності, виконання обов'язку щодо доказування при вирішенні податкових спорів як в адміністративному (досудовому), так і в судовому порядку.

У підрозділі 1.3 *«Податково-правові презумпції та їх співвідношення з суміжними податково-правовими категоріями»* розкривається зміст та значення таких категорій, як: принципи оподаткування, аксіоми, преюдиції та фікції.

Слід зазначити, що податково-правова аксіома як правове явище, суміжне з податково-правовою презумпцією, на відміну від останньої не підлягає спростуванню за жодних обставин. Це зумовлено, насамперед, об'єктивністю природи правової аксіоми. Безспірність її правової природи зумовлена сферою її правового регулювання, а саме об'єктино дійсних, логічно-неспростовних суспільних реалій. Формалізовані в чинному податковому законодавстві податково-правові аксіоми забезпечують регулювання податкових відносин та визначають змістовну основу принципів податкового права. Яскравими прикладами правових аксіом податкового права є такі положення: «зміна положень Податкового кодексу України може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до такого кодексу», «в Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори».

Проведено змістовно-системний аналіз поняття «податково-правова фікція», під якою слід розуміти спеціально-юридичний прийом, що визначає неіснуючі положення (відносини) як такі, що фактично існують в рамках правової системи, внаслідок чого вони стають обов'язковими для

регулювання податкових відносин. У контексті вищесказаного, як приклад, можна навести загальновідому фікцію – «юридична особа», під якою слід розуміти штучно синтезований суб'єкт суспільних відносин. Спільність податково-правових фікцій та податково-правових презумпцій полягає в тому, що вони є техніко-юридичними прийомами конструювання податково-правових норм, змістовною основою яких є неспростовне (податково-правова фікція) та вірогідне (податково-правова презумпція) припущення.

Формалізоване закріплення податково-правової презумпції у правових положеннях податкового законодавства свідчить про юридичну чинність такої правової категорії. Також цікавим є співвідношення податково-правових презумпцій та податково-правових преюдицій. Їх спільність виявляється в тому, що в основу їх конструювання покладено загальнонауковий метод індукції. Що ж до їх відмінності, то вона полягає в тому, що податково-правова презумпція, на відміну від податково-правової преюдиції, в окремих випадках може бути спростованою. Неспростовність податково-правової преюдиції зумовлена тим, що на її основі припускаються достовірні висновки у справі. Ведучи мову про незаперечність податково-правової преюдиції, ми звертаємо увагу, що спростуванню може підлягати тільки юридичний факт, що був покладений в основу преюдиціального рішення, у зв'язку з його недостовірністю, проте аж ніяк не сама преюдиція. У разі спростування преюдиціального факту податково-правова преюдиція, якою припускалося його існування, просто припиняє свою дію. За вищезазначеної ситуації спростування преюдиціального факту призведе до визнання попереднього рішення помилковим. Що ж до правила преюдиції, то воно і надалі продовжуватиме діяти як явище об'єктивної правової дійсності.

**Розділ 2 «Реалізація податково-правових презумпцій»** складається з трьох підрозділів.

Підрозділ 2.1 *«Податково-правові презумпції при встановленні податків та зборів»* присвячений дослідженню процедури встановлення податків та зборів, визначенню законодавцем елементів правового механізму податку.

Аналізуються ускладнення юридичних механізмів, якими регулюється процес оподаткування, орієнтування держави на персоніфікацію податкового тягара кожного окремого платника податків або їх консолідованої групи. Така ситуація призводить до необхідності застосування нових прийомів юридичної техніки, до яких відносяться податково-правові презумпції. Наголошується на важливості впорядкування сучасного механізму оподаткування податком на майно.

До його складу, як зазначається в ст. 265 Податкового кодексу України, входить: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок; плата за землю. При оподаткуванні зазначеним податком, який включає три самостійні платежі, державою презюмується факт оподаткування саме майна особи. Проте наявність у власності платника податків транспортних засобів або нерухомості ще не означає, що такий платник податків буде отримувати з такого майна певний дохід. Отже, фактично ми стикаємося із ситуацією, в якій платник повинен сплачувати суму цього обов'язкового платежу з коштів, які були отримані ним з інших джерел, та, можливо, були вже оподатковані іншими податками.

Відзначається важлива роль податково-правових презумпцій при закріпленні елементів правового механізму податку. У ст. 7 Податкового кодексу України передбачено обов'язкові елементи правового механізму податку. Такі елементи, як зазначається в диспозиції статті, повинні бути обов'язково визначені щодо кожного окремого податку або збору. Наголошується, що на сучасному етапі реформування податкового законодавства зустрічаються поодинокі випадки порушення цього вкрай важливого положення. Так, одним із прикладів такого порушення може бути запровадження у 2014 році військового збору.

У підрозділі 2.2 *«Податково-правові презумпції при виконанні податкового обов'язку»* розкриваються особливості окремих податково-правових презумпцій при взаємодії платника податків та контролюючого органу на стадії сплати податків та зборів, виконання обов'язку з податкового обліку та податкової звітності.

Дається визначення поняття «дискреційні повноваження контролюючих органів». Так, під дискреційними повноваженнями слід розуміти можливість контролюючого органу обирати з кількох юридично допустимих рішень те, яке він вважає найкращим за даних обставин. Проаналізовано зміст поняття «негативний розсуд контролюючих органів у податковому правозастосуванні», вказано на обмеження таких явищ презумпцією правомірності рішень платника податків.

Значна увага приділяється запровадженню у вітчизняному податковому законодавстві такої процедури, як податковий компроміс, в аспекті його впливу на презумпцію невинуватості в податково-правовому регулюванні. Так, презумпція невинуватості в податковому праві має неспростовний характер. Однак із запровадженням у вітчизняну практику процедури податкового компромісу наведені положення зазнали значних змін. Через те, що податковий компроміс розглядався як режим звільнення від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності платників податків або їх посадових (службових) осіб, такі особи

фактично визнавалися винними на підставі рішення контролюючого органу, а не відповідного судового рішення. Іншими словами, відбувався вихід за межі класичного розуміння презумпції невинуватості відповідно до якої, особа не може вважатися винною, доки не буде доведено зворотного. Безумовно, доведення винності особи має відбуватися з дотриманням чітко визначених процедур та підсумовуватися відповідним судовим рішенням.

Підрозділ 2.3 «Податково-правові презумпції при вирішенні податкових спорів» присвячений детальному дослідженню кожної стадії вирішення податкових спорів. Звертається увага на вплив презумпції правомірності рішень платника податків та презумпції невинуватості на обов'язок доказування та формування предмета доказування в податкових спорах.

Аргументується актуальність підходу законодавця щодо надання платнику податків права на оскарження рішень, дій (бездіяльності) контролюючих органів (посадових осіб), наданих контролюючими органами податкових консультацій. Таке право платника податків набуває подальшого розвитку в процедурах оскарження, які ним використовуються. Сучасна законодавча конструкція порядку оскарження рішень контролюючих органів, закріплена в положеннях Податкового кодексу України, дозволяє виділити адміністративний та судовий порядок такого оскарження.

Визначено, що 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. Разом із тим презумпція невинуватості має вплив і на процес доказування в справах щодо порушення норм податкового законодавства. Так, контролюючі органи під впливом презумпції невинуватості платника податків повинні дотримуватися належного процесу доказування вини платника податків у відкритому, гласному та змагальному судовому процесі.

## **ВИСНОВКИ**

При дослідженні проблем, що розглядались у дисертації, відповідно до поставленої мети і завдань здійснено теоретичне узагальнення і вирішено наукове завдання, що полягає у визначенні природи, сутності, особливостей становлення в Україні, зарубіжних державах юридичних презумпцій у податково-правовому регулюванні, виділенні та характеристиці окремих податково-правових презумпцій, визначенні їх

ролі при формуванні елементів правового механізму податку, виконанні податкового обов'язку та вирішенні податкових спорів, а також розробці рекомендацій щодо вдосконалення презумптивних методів оподаткування. На підставі дослідження зроблено такі висновки:

1. Юридичні презумпції прямо або побічно закріплюються в праві. У будь-якому разі юридична презумпція має значення для правового регулювання; вона викликає правові наслідки, якщо є неспростовною через закон або не спростована в процесі вирішення справи. Юридична презумпція – це завжди вірогідне припущення, причому вірогідність його істинності може бути як відносно високою, так і наближатися до абсолютного нуля.

2. На сучасному етапі розвитку юридичної науки в основу класифікації презумпцій може бути покладено наступні підстави. По-перше, це факт правового закріплення. За цим критерієм презумпції поділяються на правові та фактичні. По-друге, це можливість спростування презумпції. Залежно від такої можливості презумпції можна розділити на ті, які підлягають спростуванню, та спростування яких неможливе. По-третє, класифікація презумпцій залежить від їх ролі в правовому регулюванні. Визначення такої ролі, дозволяє поділити презумпції на матеріально-правові та процесуальні. По-четверте, сфера дії презумпції дозволяє виділити презумпції: загальноправові, міжгалузеві та галузеві.

3. Презумпція правомірності рішень платника податків жодним чином не пов'язана з презумпцією добросовісності учасників цивільного обороту. На нашу думку, їх порівняння взагалі неможливе. По-перше, презумпція правомірності платника податків є юридичною (законною) презумпцією, зміст якої розкривається в спеціальному акті законодавства – Податковому кодексі. По-друге, перенесення будь-яких правових конструкцій з однієї, диспозитивної, галузі права (цивільне право) до іншої, імперативної, галузі (податкове право) є не зовсім логічним.

4. І презумпція невинуватості, і презумпція правомірності рішень платника податків існують та реалізуються платниками податків незалежно від волі владного суб'єкта податкових правовідносин – податкового, контролюючого органу. Презумпції, на нашу думку, взагалі не можуть обмежуватися суб'єктивними інтересами або уявленнями певного суб'єкта, ким би він не був. Поряд з цим контролюючим органом не можуть визначатися і умови застосування тієї чи іншої презумпції. Така ситуація дозволяє говорити про певну автономію існування презумпцій, про їх безумовність.

5. На сьогоднішній день в податковому праві України дозволяється відступ від поняття неспростовності презумпції знання

закону. Інакше кажучи, загально-правова презумпція знання закону є презумпцією яка може бути спростована саме в податково-правовому регулюванні. Ця теза знаходить своє підтвердження в положеннях чинного Податкового кодексу України, які регулюють інститут податкових консультацій і де зазначається, що не може бути притягнуто до відповідальності платника податків, який діяв відповідно до податкової консультації, наданої йому в письмовій або електронній формі, а також узагальнюючої податкової консультації, зокрема, на підставі того, що в майбутньому така податкова консультація або узагальнююча податкова консультація була змінена або скасована.

6. Презумпція правомірності рішень платника податків за своїм змістом схожа на правову конструкцію конфлікту інтересів, визначення якого було наведено у Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III. Так, пп. 4.4.1. п. 4.4. ст. 4 вказаного Закону містив такі положення: «У разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли 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, рішення приймається на користь платника податків». Аналіз вказаного положення дозволяє говорити про зміну назви терміна, але не його суті.

7. Презумптивне оподаткування можна розглядати як процес, що сприяє збільшенню кількості податкових надходжень, але водночас зменшує точність визначення податкових зобов'язань платника податків. В Україні презумптивне оподаткування ототожнюється з інститутом спеціальних податкових режимів та існуванням спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

8. На правове положення, що є презумпцією, може вказувати або наявність терміна «презумпція» в тексті нормативного акта, або норма права містить у собі безпосередньо презумптивне положення. Часто в таких нормах можна вживаються вирази на зразок «поки не доведено інше», «вважається», «якщо не доведе», «припускається», «в разі, якщо» тощо. У свою чергу, певну зацікавленість викликає законодавче закріплення презумпції правомірності рішень платника податків, де поряд із посиланням на термін «презумпція» міститься також презумптивне положення.

9. Вбачається доцільним розгляд запровадженої у вітчизняному податковому законодавстві процедури податкового компромісу в аспекті



її впливу на презумпцію невинуватості в податково-правовому регулюванні. Так, презумпція невинуватості в податковому праві має неспростовний характер. Разом з тим із запровадженням у вітчизняну практику такої процедури як податковий компроміс, положення щодо презумпції невинуватості зазнали значних змін. Через те, що податковий компроміс розглядається як режим звільнення від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності платників податків або їх посадових (службових) осіб, такі особи фактично визнаються винними на підставі рішення контролюючого органу, а не відповідного судового рішення. Отже, відбувається вихід за межі класичного розуміння презумпції невинуватості, відповідно до якої особа не може вважатися винною, доки не буде доведено зворотного. Безумовно, доведення вини особи має відбуватися з дотриманням чітко визначених процедур та підсумовуватися відповідним судовим рішенням.

10. Розсуд у податково-правовому регулюванні пов'язується, перш за все, з можливостями конкретної реалізації повноважень контролюючих органів та органів, які беруть участь у вирішенні податкового спору. Податковий розсуд характеризується низкою ознак: 1) межа застосування податково-правової норми при прийнятті рішення контролюючим органом має бути забезпечена відповідними нормами податкового законодавства; 2) уповноважений орган реалізує свободу вибору при прийнятті відповідного рішення лише в межах, визначених законодавцем; 3) свобода вибору уповноваженого органу обумовлюється конкретними життєвими обставинами, що характеризують випадок, якого стосується правозастосування на розсуд такого органу; 4) прийняття рішення в податковому правозастосуванні уповноваженим органом передбачає вибір із декількох варіантів, кожний із яких має законні підстави та може бути реалізований; 5) при реалізації податкового розсуду рішення приймається на підставі обставин, які характеризують виключно цю ситуацію та цих учасників відносин.

11. Дискреційні повноваження контролюючих органів не повинні сприйматися як безмежний простір для зловживань. Причому така позиція повинна мати дуалістичну спрямованість. Це означає, що контролюючі органи повинні діяти в межах чинного законодавства України; в разі якщо законодавство передбачає можливість обрання не одного варіанта поведінки, а декількох, надати можливість платнику податків обрати найбільш вигідний для нього варіант поведінки. В даному разі, можна говорити про певну кореспонденцію права платника податків та обов'язку контролюючого органу.

12. Практично всі колізії норм податкового права, пов'язані з реалізацією прав та обов'язків платників податків, у процесі

правозастосування вирішуються шляхом звернення до презумпції правомірності рішень платника податків. В такому випадку, постає питання про колізії податково-правових норм у сфері оподаткування, з точки зору недосконалої юридичної техніки їх викладення.

13. 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. Так, 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.

### **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ РОБІТ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

1. Смичок Є. М. Досудовий порядок вирішення податкових спорів / Є. М. Смичок // Право і суспільство. – 2012. – № 6. – С. 77 – 82.

2. Смичок Є. М. Практика Європейського суду з прав людини при вирішенні податкових спорів відносно прав платника податку на додану вартість на бюджетне відшкодування / Є. М. Смичок // Університетські наукові записки: часопис Івано-Франк. ун-ту права ім. Короля Данила Галицького. – 2012. – № 6. – С. 198 – 201.

3. Смичок Є. М. Презумпція знання законів в податковому праві та її використання в спорах з контролюючими органами / Є. М. Смичок // Митна справа. – 2013. – № 3 (87) – Ч. 2. – Кн. 1. – С. 316 – 323.

4. Смичок Є. М. Презумпція правомірності рішень платника податків при оподаткуванні прощених (анульованих) процентів, пені, штрафних санкцій за банківським кредитом / Є. М. Смичок // Журнал східноєвропейського права – 2015. – № 16. – С. 115 – 120 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2015/06/smychok\\_16.pdf](http://easternlaw.com.ua/wp-content/uploads/2015/06/smychok_16.pdf).

5. Смычок Е. М. Юридические презумпции и их влияние на налогообложение / Е. М. Смычок // *Leges et vita* – июнь 2015. – С. 122 – 125.

6. Смичок Є. М. Європейський досвід боротьби з агресивним податковим плануванням / Є. М. Смичок // Науковий вісн. Ужгород. нац. ун-ту. – Серія право. – Вип. 22. – Т. 2. – 2015. – С. 74 – 76.

7. Смичок Є. М. Юридичні презумпції в податковому праві та їх використання в спорах з контролюючими органами / Є. М. Смичок // Правове життя сучасної України: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф (м. Одеса, 16-17 травня 2013 р.) Т. 2 / відп. за випуск д.ю.н., проф. В.М. Дьомін; Націон. ун-т «Одеська юридична академія». – Одеса: Фенікс, 2013. – С. 205 – 207.

8. Смичок Є. М. Правова природа юридичних презумпцій в податковому праві / Є. М. Смичок // Юридична осінь 2013 року: зб. тез доп. та наук. повідомл. учасників Всеукр. наук.-практ. конф. молодих учених та здобувачів (Харків, 14 листопада 2013 р.). – Харків : Право, 2013. – С. 202 – 205.

9. Смичок Є. М. Класифікація юридичних презумпцій в податковому праві та її значення / Є. М. Смичок // Удосконалення місцевого самоврядування в аспекті конституційної реформи: зб. наук. ст. та тез повідомл. за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 27 черв. 2013 р.) / редкол.: С. Г. Серьогіна, О. П. Бушан, О. Р. Дашковська. – Полтава: НДІ держ. буд-ва та місц. самоврядування, 2013. – С. 148 – 150.

10. Смичок Є. М. Дискреційні повноваження контролюючих органів в аспекті реформування податкової системи / Є. М. Смичок // Конституційна реформа як вимога сучасності: зб. тез доп. та наук. повідомл. учасників наук.-практ. Інтернет-конф. (м. Харків, 25 черв. 2014 р.) / за заг. ред. А. П. Гетьмана. – Харків: Нац. юрид. акад.. України ім.. Ярослава Мудрого, 2014. – С. 53 – 55.

11. Смичок Є. М. Преюдиції при розгляді податкових спорів адміністративним судом / Є. М. Смичок // Проблемні питання застосування Податкового кодексу України при вирішенні спорів адміністративними судами : матеріали наук.-практ. «кругл. столу» (м. Краматорськ, 12 груд. 2014 р.) / за ред. В. Я. Тація, Р. Ф. Ханової. – Харків: Право, 2014. – С. 76 – 79.

## АНОТАЦІЯ

**Смичок Є. М. Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні.** – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2015.

У роботі розкривається сутність та особливості юридичних презумпцій в податково-правовому регулюванні. З'ясовується поняття

«юридичні презумпції» та наводиться їх класифікація. Досліджено й охарактеризовано податково-правові презумпції при встановленні податків та зборів, виконанні податкового обов'язку та вирішенні податкових спорів. Визначаються функції податково-правових презумпцій. На основі наукового аналізу доводиться вплив податково-правових презумпцій на забезпечення балансу приватних та публічних інтересів у сфері оподаткування, а також на обмеження негативного розсуду в податковому правозастосуванні. Окрему увагу приділено правовій характеристиці механізму податкового компромісу в аспекті його впливу на презумпцію невинуватості зобов'язаної сторони податкових правовідносин. Надано характеристику таким податково-правовим категоріям, як принципи оподаткування, податково-правові аксіоми, фікцій та преюдиції. Сформульовано висновки та розроблено пропозиції щодо вдосконалення підходів застосування юридичних презумпцій у податково-правовому регулюванні.

**Ключові слова:** презумпції, інтерес, розсуд, податково-правове регулювання, правозастосування, оподаткування.

## АННОТАЦІЯ

**Смычок Е. М. Юридические презумпции в налогово-правовом регулировании.** – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого, Министерство образования и науки Украины, Харьков, 2015.

В работе раскрывается сущность и особенности юридических презумпций в налогово-правовом регулировании. Дано определение понятия «юридическая презумпция», предложена классификация её видов. Исследованы и охарактеризованы налогово-правовые презумпции при установлении налогов и сборов, выполнении налоговой обязанности и разрешении налоговых споров. Определяются функции налогово-правовых презумпций. Разграничены налогово-правовые презумпции и их смежные понятия: принципы налогообложения, фикции, аксиомы и преюдиции.

Раскрыта роль и значение кодификации налогового законодательства Украины в вопросе закрепления и функционирования налогово-правовых презумпций. Утверждается, что презумпции являются одним из методов юридической техники. В частности, презумпция правомерности решений налогоплательщика

рассматривается как один из вариантов устранения коллизий налогового законодательства, ограничения дискреционных полномочий контролирующих органов. С учетом применения в налоговом праве императивного метода правового регулирования, налогово-правовые презумпции способствуют соблюдению интересов обязанной стороны налоговых отношений. В тоже время, акцентируется внимание на том, что участники налоговых отношений не могут злоупотреблять применением налогово-правовых презумпций при реализации собственных прав и обязанностей.

Рассматривается влияние процедуры налогового компромисса на реализацию презумпции невиновности обязанного субъекта налоговых правоотношений. Исследуется актуальное и действующее ранее налоговое законодательство Украины на предмет сопоставления презумпции правомерности решений налогоплательщика и категории «конфликт интересов». Характеризуется презумптивное налогообложение в аспекте его влияния на полное и своевременное наполнение бюджетов различных уровней. Сделан вывод о том, что к презумптивному налогообложению в Украине может быть отнесен институт специальных налоговых режимов, включающий упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности.

Посредством применения сравнительно-правового метода производится сопоставление презумпции добросовестности плательщика налогов и презумпции добросовестности участников гражданских правоотношений. Рассматривается возможность применения диспозитивных методов правового регулирования при администрировании налогов и сборов. Изучается влияние публичного интереса на реализацию отдельных налогово-правовых презумпций. Определяется значение института налоговых консультаций для применения юридической презумпции знания законодательства. На основе анализа исследуется влияние налогово-правовых презумпций на обеспечение баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения, а также на ограничение негативного усмотрения в налоговом правоприменении. Сформулированы выводы и разработаны предложения по совершенствованию подходов применения юридических презумпций в налогово-правовом регулировании.

**Ключевые слова:** презумпции, интерес, усмотрение, налогово-правовое регулирование, правоприменение, налогообложение.

## SUMMARY

**Smychok I. M. Juridical presumption in tax-legal regulation.** – The manuscript.

Thesis for the degree of legal specialty 12.00.07 - administrative law and procedure; financial law; informational law. – National Law University, Yaroslav the Wise, the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kharkiv, 2015.

The paper reveals the essence and peculiarities of legal presumptions in the tax and legal regulation. It turns out the concept and classifies all legal presumptions. Research and characterization are also subject to tax and legal presumptions separately in determining taxes and fees, the implementation of tax obligations and tax litigation. Defines the function of tax and legal presumptions. On the basis of in-depth scientific analysis examines the impact of tax and legal presumptions at balancing private and public interests in the field of taxation, as well as to limit the negative discretion in tax enforcement. Special attention is paid to the legal characterization of the mechanism of tax compromise in terms of its impact on the presumption of innocence obliged the tax relations. The characteristics of such a tax and legal categories such as: principles of taxation, fiscal and legal axiom, fiction and prejudice. Formulate conclusions and proposals for improving the approach to the use of legal presumptions of tax and legal regulation.

**Keywords:** presumption, interest, convenience, tax-legal regulation, law enforcement, taxation.

Відповідальний за випуск  
доктор юридичних наук, професор Лукашев О.А.

Підписано до друку 04.01.2016 р. Формат 60x90/16  
Папір офсетний. Віддруковано на різнографі.  
Умовн. друк. арк. 0,7. Облік.-вид. Арк. 0,9.  
Тираж 100 прим. Зам. № 2

---

Віддруковано у друкарні ФОП Леонов

Тел. (057) 717-28-80

61000, м. Харків, вул. Весніна, б. 12, оф. 41.