

УДК 347.73

<https://doi.org/10.34142/23121661.2024.40.21>

orcid. org / 0000-0003-2509-865X

© Головань Т.Г., 2024

**Т.Г. Головань****ПРЕЗУМПЦІЯ ПРАВОМІРНОСТІ  
РІШЕНЬ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ:  
ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ  
ПРАВЗАСТОСУВАННЯ****T. Holovan****PRESUMPTION OF LEGALITY OF  
TAXPAYERS' DECISIONS: PROBLEM  
ASPECTS OF LAW ENFORCEMENT**

*Анотація.* Метою статті є характеристика презумпції правомірності рішень платників податків як принципу податкового законодавства в контексті актуальних питань правозастосування. Автор зазначає, що актуальною проблемою в умовах євроінтеграції є належне та ефективне врегулювання суспільних відносин. Оскільки в системі юридико-технічних засобів правового регулювання важливе місце займають правові презумпції, дослідження їхньої ролі та впливу на забезпечення правової визначеності, стабільності та справедливості набуває особливої актуальності. Презумпції, як інструмент правозастосування, сприяють гармонізації національного законодавства з європейськими стандартами, допомагаючи вирішувати правові конфлікти та забезпечувати баланс між інтересами держави та громадян.

Питання презумпцій в податковому праві знаходяться в центрі уваги науковців вже тривалий час і є однією з найпроблемніших в контексті правозастосування. Автор звертає увагу на дуалістичність нормативно-правового регулювання зазначеної презумпції. Така дуалістичність викликає постійні дискусії практиків та науковців. Проте використання такої юридичної техніки свідчить про бажання законодавця додатково наголосити на основоположності презумпції у рамках юрисдикційних проваджень із врегулювання податкових спорів.

Автор проводить аналіз висновків Верховного Суду у складі суддів Касаційного адміністративного суду та робить висновок про те, що презумпція правомірності рішень платника податків, яка повинна сформувати поле для захисту інтересів платника податків та надати йому певний рівень правової безпеки, змістовно наповнюється через судову практику. Зазначене є маркером недосконалості нормативно-правового регулювання. Адже систематичність формування правових позицій Верховного Суду щодо застосування презумпції правомірності рішень платника податків підтверджує наявність колізій, проблеми та довільність у правозастосуванні, що породжує порушення прав платників податків.

**Ключові слова:** презумпції, податкове право, засади податкового законодавства, податкове законодавство, презумпція правомірності рішень платників податків, платник податків, правозастосування, юридична техніка, колізія.

**Abstract.** The purpose of the article is to characterize the presumption of legality of taxpayers' decisions as a principle of tax legislation in the context of current law enforcement issues. The author notes that the urgent problem in the conditions of European integration is the proper and effective regulation of social relations. Since legal presumptions play an important role in the system of juridical and technical means of legal regulation, the study of their role and impact on ensuring legal certainty, stability, and justice becomes especially relevant. Presumptions, as a tool of law enforcement, contribute to the harmonization of national legislation with European standards, helping to resolve legal conflicts and ensure a balance between the interests of the state and citizens.

The issue of presumptions in tax law has been in the center of attention of scientists for a long time and is one of the most problematic in the context of law enforcement. The author draws attention to the duality of the normative and legal regulation of the said presumption. Such dualism causes constant discussions among practitioners and scientists. However, the use of such a legal technique indicates the legislator's desire to additionally emphasize the fundamental nature of the presumption in the framework of jurisdictional proceedings for the settlement of tax disputes.

The author analyzes the conclusions of the Supreme Court as part of the judges of the Administrative Court of Cassation and concludes that the presumption of legality of the taxpayer's decisions, which should form a field for the protection of the interests of the taxpayer and provide him with a certain level of legal security, is meaningfully filled through judicial practice. This is a marker of the imperfection of regulatory and legal regulation. After all, the systematicity in the formation of the legal positions of the Supreme Court regarding the application of the presumption of legality of the taxpayer's decisions confirms the presence of conflicts, problems and arbitrariness in the application of the law, which gives rise to the violation of the rights of taxpayers.

**Key words:** presumptions, tax law, principles of tax legislation, tax legislation, presumption of legality of taxpayers' decisions, taxpayer, law enforcement, legal technique, collision.

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день в Україні євроінтеграційні та реформаційні процеси постійно прискорюються та стають більш динамічними. Правотворча та правозастосовна діяльність активно впливає на формування правової політики будь-якої держави. Актуальною проблемою на шляху євроінтеграції є належне та ефективне врегулювання суспільних відносин. Оскільки в системі юридичних засобів правового регулювання важливе місце займають правові презумпції, дослідження їхньої ролі та впливу на забезпечення правової визначеності, стабільності та справедливості набуває особливої актуальності.

Презумпції, як інструмент правозастосування, сприяють гармонізації національного законодавства з європейськими стандартами, допомагаючи вирішувати правові конфлікти та забезпечувати баланс між інтересами держави та громадян. Зазначене підтверджує необхідність та актуальність проведення

наукових досліджень з проблемних питань нормативно-правового регулювання та застосування презумпцій. В рівній мірі це стосується й сфери оподаткування, яка є критично важливою для України.

*Аналіз останніх досліджень.* Презумпції в податковому праві тривалий час знаходяться в центрі наукового дискурсу. Наукові дослідження проблем правових презумпцій у податковому праві проводили І. Бабін [11], Р. Ляшенко [1], Є. Смичок [4] та інші.

Однак неоднозначність правозастосування свідчить про необхідність проведення комплексних досліджень в даній сфері з метою подальшого удосконалення чинного законодавства.

*Формулювання мети статті (постановка завдання).* Метою статті є характеристика презумпції правомірності рішень платників податків як принципу податкового законодавства в контексті актуальних питань правозастосування.

*Виклад основного матеріалу.* На підставі аналізу наукових досліджень проблемних питань оподаткування можна констатувати, що увагу науковців та практиків привертають презумпції, зокрема презумпція правомірності рішень платників податків.

Адже доволі часто виникають ситуації, коли неоднозначність у трактуванні змісту правових норм та підходів до правозастосування призводить до конфліктів між платниками податків і контролюючими органами. Зазначене зумовлює актуальність проведення наукових досліджень проблемних питань, пов'язаних з нормативно-правовим регулюванням та реалізацією презумпції в податковому праві.

Удосконалення чинного законодавства є невід'ємною складовою євроінтеграційних процесів, становлення та розвитку правової, соціальної, демократичної держави, формування громадянського суспільства. Зазначене пов'язано з переосмисленням та опрацюванням правових категорій, які відіграють важливу роль в системі засобів правового регулювання. Однією з таких категорій є презумпції. Адже саме вони виступають специфічним засобом правового регулювання. Презумпції, які вже нормативно визначені, тобто закріплені нормами права, можуть здійснювати ефективний вплив на суспільні відносини. У такий спосіб презумпції стають формалізованими та загальнообов'язковими. «Окремі з презумпцій мають загальноправове значення та виконують роль принципів права, а саме: презумпція невинуватості, знання законів та інших нормативно-правових актів, добросовісності, законності правового акту та інші. Необхідність загальнотеоретичного дослідження і узагальнення проблем, пов'язаних з дією презумпцій у сфері права, пояснюється їх важливим значенням у правовідносинах» [1].

Термін презумпція має латинське походження і в перекладі означає припущення. Припущення ґрунтується «на ймовірності, або нормативно закріп-

лене припущення щодо конкретного факту, наявність якого розглядається як істинне та не зумовлює необхідності його доказування» [2].

В науці податкового права сформувались різні підходи до розуміння сутності презумпцій. Перший підхід пов'язаний із визначенням презумпції як виключно правового явища. Другий підхід характеризується більш розширеним визначенням та розумінням презумпції як універсального явища, що може бути використане в різних сферах життєдіяльності. «З цих позицій права презумпція виділяється як особливий різновид презумпції, що характеризується своїм впливом у сфері права. Крім того, в основі презумпцій лежить всезагальний принцип причинності. В умовах невизначеності, масових випадкових подій виникає необхідність керуватися в праві припущеннями, що ґрунтуються на вірогідності» [1].

Відповідно до ст.4 Податкового кодексу України податкове законодавство України ґрунтується, зокрема, на принципі презумпції правомірності рішень платника податку. Сутність презумпції правомірності рішень платника податків полягає в тому, що «в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу» [3].

В регулюванні податкових правовідносин вагому роль відіграють принципи податкового законодавства. Закріплення презумпції правомірності рішень платника податків в якості принципу є свідченням основоположності даної презумпції.

Характеризуючи дану презумпцію варто відзначити дуалістичність її нормативно-правового регулювання. Адже в Податковому кодексі України презумпції правомірності рішень платника податку визначається в пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та в п. 56.21 ст. 56.

«Важливо зазначити той аспект, що в рамках пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України закріплений загальний принцип-презумпція, який має системоутворювальне значення. Що ж стосується приписів п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України, то вони мають спеціальне призначення, а саме встановлення відповідного презумптивного правила для адміністративних проваджень із вирішення податкових спорів» [4, с. 55].

Така дуалістичність викликає постійні дискусії серед практиків та науковців. Проте використання такої юридичної техніки свідчить про бажання законодавця додатково наголосити на основоположності презумпції правомірності рішень платника податків у рамках юрисдикційних проваджень із врегулювання податкових спорів.

Правове навантаження презумпції правомірності рішень платника податків доволі схоже на правову конструкцію конфлікту інтересів. Положення щодо конфлікту інтересів було закріплено у Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [5].

Відповідно до п.п. 4.4.1. п. 4.4. ст. 4 зазначеного Закону: «у разі, коли 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 прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків» [5]. Схожа позиція міститься й в постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10 лютого 2021 року по справі №380/671/20, в якій суд, вирішуючи питання щодо застосування презумпції правомірності рішень платника зазначив, що в даному випадку по суті вирішується ситуація, де виник конфлікт між інтересами платника податків та контролюючого органу.

На підставі аналізу юридичної конструкції п.56.21 ст.56 Податкового кодексу України можна стверджувати, що презумпція правомірності рішень платника податків може бути застосована в рівній мірі як у процесі прямої суперечності норм, так і в процесі правозастосування, коли наявна ситуація невизначеності.

Для застосування зазначеної презумпції необхідно визначити два чи більше варіанти правомірної поведінки платника податків, який може обрати той, що виявляється найбільш ефективним для нього і «почуватиметься захищеним від можливих негативних наслідків як з боку контролюючого органу, так і суду» [6]. Зазначена позиція була висловлена Верховним Судом у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у постанові від 5 жовтня 2023 року по справі №300/2906/22 [7].

Варто відзначити, що в процесі розгляду податкових спорів по суті обов'язком суду є здійснення судового контролю. Відтак суд повинен надати оцінку діям платника податків та предмет розумності, добросовісності, обачливості тощо. Зазначені критерії є оціночними, їх зміст визначається судом на підставі системного судового тлумачення.

Практика застосування оціночних понять в судовій практиці є доволі суперечливою, оскільки правова природа таких понять на сьогоднішній день є невизначеною. Крім того, існує доволі тонка межа між забезпеченням індивідуального підходу при розгляді справ по суті та непередбачуваністю судових рішень. Проте, за допомогою використання оціночних понять найбільш повно охоплюються суспільні відносини.

Науковці відзначають, що інтерес також викликає позиція Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду, яка висловлена в постанові від 21 січня 2020 року по справі №820/11382/15 [10]. «У рамках відповідного судового рішення Судом було здійснено посилання на доповідь Європейської комісії за демократію через право (Венеціанська комісія) щодо верховенства права від 4 квітня 2011 р. № 512/2009. У даному рішенні національного суду зазначена важливість принципу правової визначеності й ідеї передбачуваності (очікуваності) суб'єктом суспільних відносин правових наслідків (правовий результат) своєї поведінки. Після аналізу положень відповідного акта «м'якого» права Суд резюмує, що відповідні вимоги втілені і в національному податковому законодавстві, а саме у змісті презумпції правомірності рішень платника податків» [4, с.56].

Також на увагу заслуговує позиція Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду, яка міститься в постанові від 10 лютого 2021 року по справі №380/671/20 і яка наразі широко використовується судами.

Привертає увагу те, що презумпція правомірності рішень платника податків, яка повинна сформулювати поле для захисту інтересів платника податків та надати йому певний рівень правової безпеки, змістовно наповнюється через судову практику.

Зазначене є маркером недосконалості нормативно-правового регулювання. Адже систематичність формування правових позицій Верховного Суду щодо застосування презумпції правомірності рішень платника податків підтверджує наявність колізій, проблеми у правозастосуванні, що породжує порушення прав платників податків.

*Висновки дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі.* Беззаперечно, податкове законодавство України є динамічним. Проте така динаміка не завжди є позитивною. Це пояснюється відсутністю єдиного доктринального підходу до окремих інститутів податкового права, дуалістичністю нормативно-правового регулювання, наявністю колізій, наявністю проблем у правозастосуванні.

Презумпція правомірності рішень платника податків сформульована як принцип у ст.4 Податкового кодексу України. Таким чином законодавцем встановлено найвищий ступінь її імперативності. Крім того, зазначена презумпція також закріплена як спеціальна норма у п. 56.21 ст.56 Податкового кодексу України саме для цього виду правовідносин, що означає безумовне її врахування при вирішенні спорів, що регулюються означеною статтею.

Судова практика та систематичне формування позицій Верховного Суду з питань, пов'язаних із реалізацією презумпції правомірності рішень платника податків свідчить про неоднозначність правозастосування.

Відтак зазначена сфера потребує проведення додаткових досліджень для вдосконалення нормативно-правового регулювання презумпції правомірності рішень платників податків, з метою забезпечення правової визначеності та справедливості у податкових відносинах. Це дозволить знизити забезпечити належну правову захищеність платників податків, що є важливим кроком на шляху до стабільного та передбачуваного податкового регулювання в Україні.

### Література

- 1.Ляшенко Р.Д. Презумпції у праві: питання теорії та практики. автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Київ: Інститут держави і права імені В.М. Корецького, 2011. 21 с.
2. Новий тлумачний словник української мови. Київ: Аконіт, 2008. Т. 2. 928 с.
3. Податковий кодекс України. Закон України №2755-VI від 02.12.2010р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#top>
- 4.Смичок Є.М. Презумпція правомірності рішень платників податків у практиці адміністративних судів. URL: [http://pjuv.nuoua.od.ua/v3\\_2020/13.pdf](http://pjuv.nuoua.od.ua/v3_2020/13.pdf)
5. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами. Закон України №21841-III від 21.12.2000р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text>
6. Верховний Суд висловився щодо застосування презумпції право мірності рішень платника податків. URL: <https://sud.ua/uk/news/publication/291576>
7. Постанова Верховного суду від 5 жовтня 2023 року у справі №300/2906/22. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/113967135>
8. Постанова Верховного суду від 10 лютого 2021 року по справі №380/671/20. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/94904871>
9. Судді ВС обговорили проблемні питання щодо інституту вини в податковому праві. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/1612563/>
10. Постанова Верховного суду від 21 січня 2020 року у справі №820/11382/15. URL: <https://verdictum.ligazakon.net/document/87478109>
11. Бабін І.І. Податкове право України. Чернівці : Рута, 2012. 503 с.