

*Яновський В. С.,
старший викладач кафедри
адміністративного та господарського права
економіко-правового факультету
Одеського національного університету імені І. І. Мечникова*

ПРЕЗУМПЦІЯ НЕВИНУВАТОСТІ В ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ

Анотація. Статтю присвячено дослідженню поняття презумпції невинуватості та його втіленню в нормах вітчизняного податкового законодавства.

Ключові слова: податкові правовідносини, презумпція невинуватості, фінансове право.

Постановка проблеми. Потреба в дослідженні особливостей реалізації презумпції невинуватості в податкових правовідносинах зумовлена, з одного боку, впливом податкового законодавства на ефективність державного регулювання розвитку підприємництва в Україні, а з іншого боку – невизначеністю поняття і змісту цієї правової категорії.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Презумпція невинуватості як одне з ключових понять правозастосовної практики є досить поширеним об'єктом дослідження. Його вивченню присвячували свої праці такі науковці, як А. Арямов, С. Кравченко, О. Кузнецова, О. Скакун, С. Гусева, Ю. Серіков, Г. Юдківська та багато інших. Специфіка реалізації презумпції невинуватості в податкових правовідносинах перебуває в фокусі досліджень таких науковців, як І. Бабін, З. Будько, Д. Гетьманцева, А. Іванський, Н. Нікіташина, О. Ульяновська та ін.

Виділення невирішених раніше частин проблеми. Віддаючи належне внеску попередників в розробку даної проблематики, відзначимо, що залишаються недостатньо дослідженими окремі питання щодо тлумачення змісту поняття презумпції невинуватості, формування структури в галузях публічного права, зокрема, в законодавчому регулюванні податкових правовідносин, а також співвідношення цієї категорії з іншими презумпціями фінансового та податкового законодавства, зокрема, добросовісності дій платника податків, правомірності рішень платника податків тощо.

Мета статті полягає в формулюванні принципів введення категорії презумпції невинуватості в нормативне поле регулювання податкових правовідносин між платником та фіскальним органом.

Виклад основного матеріалу дослідження. Правова презумпція – це прямо або побічно закріплене в законодавстві судження, яке має ймовірнісну природу, про наявність або відсутність нормативних або фактичних підстав для виникнення, зміни або припинення прав і обов'язків, яке спрямоване на досягнення цілей правового регулювання [1, с. 26].

В теорії права презумпція невинуватості визнана одним із найважливіших здобутків громадянського суспільства. Разом з тим, ця категорія не є виключно досягненням демократичного світогляду: прообраз презумпції невинуватості використовувався в римському приватному праві,

і полягав у тому, що кожен учасник цивільно-правових відносин вважався таким, що діє добропорядно; у разі ж, якщо опонент стверджував протилежне, то саме останній був зобов'язаний обґрунтувати підстави такого твердження. Таким чином реалізовувався принцип: хто стверджує – той і доводить.

Існує багато поглядів на визначення дефініції презумпції невинуватості, але всі дослідники погоджують з одним поняттям: це положення, згідно з яким обвинувачений вважається невинним, доки його провини не було доведено у встановленому законодавством порядку. Презумпція – це гарантія захисту прав особи від необґрунтованого обвинувачення. В її основі лежить повторюваність життєвих ситуацій.

Презумпція невинуватості є категорією, що визнана міжнародним правом. Так, Європейська конвенція з прав людини містить формулювання поняття в ст. 6.2: «Кожен, кого обвинувачено у вчиненні кримінального правопорушення, вважається невинуватим, доки його вину не буде доведено в законному порядку» [2].

Зважаючи на той факт, що презумпція невинуватості міститься у більшості міжнародних нормативних актів, які стосуються прав людини, можна було б дійти висновку, що вона є найбільш безсумнівним принципом. Але насправді зміст її гарантій викликає багато суперечок між вченими-юристами [3, с. 65]. Презумпція невинуватості, що визначена у значній кількості міжнародних актів на рівні кримінальної відповідальності, безумовно, повинна бути імплементована в інші галузі права, особливо у фінансове, де на сьогодні існує значна кількість прогалин у досліджуваному контексті.

У вітчизняному законодавстві презумпція невинуватості, як правило, розглядається юридичною наукою як галузевий принцип кримінального судочинства [4 с. 142]. Так, ст. 62 Конституції України передбачено презумпцію невинуватості в кримінальному праві: «Особа вважається невинуватою у вчиненні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду». В ч. 2 цієї ж статті міститься застереження: «Ніхто не зобов'язаний доводити свою невинуватість у вчиненні злочину» [5].

Відповідно, за аналогією права вказане положення Конституції є застосовним до податкових правовідносин, які перебувають поза межами презумпцій, передбачених Податковим кодексом. Зокрема, у п. 4.1.4 ст. 4 Кодексу одним із принципів податкового законодавства є презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо нор-

ма 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.

Безпосередньо презумпцію невинуватості законодавцем не передбачено, а віднесення презумпції невинуватості до загально-правових або міжгалузевих принципів гостро дискутується в юридичній науці [6, с. 157].

В контексті необхідно відмітити, що аналогічний законодавчий акт Російської Федерації міститься формулювання: «Особа вважається невинуватою у вчиненні податкового правопорушення, поки її винуватість не буде доведено в передбаченому федеральним законом порядку. Особа, яка притягається до відповідальності, не зобов'язана доводити свою невинуватість у вчиненні податкового правопорушення. Обов'язок щодо доведення обставин, які свідчать про факт податкового правопорушення і винність особи в його вчиненні, покладається на податкові органи. Непереборні сумніви у винуватості особи, яка притягається до відповідальності, тлумачаться на користь цієї особи» [7, с. 142]. Із зазначених положень можна зробити наступні висновки:

- презумпція невинуватості – це вихідне припущення, відповідно до якого платник податків вважається невинуватим у вчиненні того чи іншого податкового правопорушення, поки податковим органом не буде доведено зворотне;

- обов'язок з доведення вини платника податків у вчиненні конкретного податкового правопорушення покладається на податковий орган.

Для того, щоб діяння платника податків могло бути кваліфікованим як податкове правопорушення, необхідним є рішення суду. З цього випливає, що перед винесенням рішення вина повинна бути доведена шляхом повного і всебічного розгляду. Таким чином, презумпція невинуватості – це виключно процесуальне явище, так як тільки процес забезпечує дану презумпцію. Тільки беручи участь у процесі можна довести невинність особи.

У вітчизняному законодавстві ситуація є значно складнішою. Факт здійсненого особою фінансового правопорушення може бути констатованим лише судом. Винесене компетентним фінансовим органом рішення (наприклад, органом Державної податкової служби про притягнення до відповідальності за податкове правопорушення) не є неспростовним доказом, однак не обмежує особу, яка притягається до відповідальності, у праві добровільно сплатити штрафні (фінансові) санкції. Але добровільне виконання особою рішення фінансового органу щодо застосування санкцій не означає, що особа визнана винною, оскільки вина цієї особи не була предметом судового розгляду [8, с. 159].

Труднощі правозастосування полягають у тому, що до суб'єкта податкових правовідносин можуть бути застосовані санкції коли він не є винним у скоєнні податкового правопорушення. В такому випадку відсутність вини (скорочений склад податкового правопорушення) виявляє себе не як виняток, а як основа припису. Презумпція невинуватості, втілена в нормах податкового законодавства

настільки суперечливо, що де-факто є всі підстави стверджувати про наявність презумпції винуватості суб'єктів платника податків. Однією з підстав, наприклад, є те, що зобов'язання доведення невинуватості – відсутності складу правопорушення в діях (або бездіяльності) в адміністративній процедурі оскарження податкових рішень покладено на платника податків, а не на відповідний податковий орган.

Навіть поверховий аналіз юридичної практики дає змогу констатувати, що проголошена у вітчизняному праві презумпція невинуватості ані за своїми правовими підставами, ані за механізмом юридичної дії та функціями презумпцією бути не може. Розглянуті чинники за своїми основними ознаками відповідають іншому юридичному інструменту – фікції, коли про явно неіснуюче явище говоримо як про існуюче [8, с. 165].

На нашу думку, посилення ваги презумпції невинуватості в українському законодавстві є необхідним кроком його розвитку, а також для забезпечення прав і свобод учасників суспільних правовідносин. Впровадження цієї категорії необхідно здійснити шляхом нормативного закріплення основних принципів:

- до платника податків, факт порушення яким податкового законодавства не доведений у встановленому законом порядку, не може бути притягнутий до юридичної відповідальності;

- презумпція невинуватості поширюється як на юридичну оцінку дій платника податків, так і на оцінку доказів вчинення податкового правопорушення;

- вина є обов'язковим елементом складу податкового правопорушення. Вину платника податків має бути доведено уповноваженим органом державної влади в суді;

- обов'язок доведення вини платника податків покладається на сторону обвинувачення;

- всі сумніви у винуватості особи тлумачаться на її користь. Дотримання даного принципу сприяє встановленню об'єктивної істини у справі, оскільки правомірність застосування санкцій засновується на безсумнівних доказах. Тлумачення сумнівів на користь платника податків забезпечує відкидання непевних доказів його вини з ланцюжка доказування.

Висновки. Узагальнюючи все вищевикладене, зазначимо, що механічне переміщення правової категорії «презумпція невинуватості» в податкове законодавство є неприпустимим, оскільки може призвести до кризи податкової системи, яка виявлялася б у неспроможності держави забезпечити ефективне адміністрування податків.

Для раціонального введення презумпції невинуватості в законодавче регулювання податкових правовідносин необхідним є створення відповідної бази та інфраструктури, які дозволили б зберегти ефективність реалізації фіскальної функції держави та забезпечити своєчасність здійснення правосуддя. Крім того, ця система має виключити можливість зловживань зі сторони платників податків.

Поряд із вдосконаленням технічних засобів адміністрування податків необхідно створити можливість для належного правового та інформаційного забезпечення адміністративного процесу з розгляду податкових спорів. Вбачається, що подальший розвиток податкового законодавства має відбуватися саме в цьому напрямку.

Література:

1. Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.14 / Щекин Д. М. ; Российская академия наук. Ин-т государства и права. – М., 2001. – 200 с.
2. Європейська конвенція з прав людини [Електронний ресурс] // European Court of Human Rights : [сайт] / Convention Official texts Publications. – 2013. – Режим доступу: http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_UKR.pdf (13.12.2013). – Назва з екрану.
3. Ashworth A. Four Threats to the Presumption of Innocence // South African Law Journal. – 2006. – № 123. – р. 62-91.
4. Будько З.М. Презумпція невинуватості в податковому праві // Форму права. – 2011. – № 1. – С. 142-148.
5. Конституція України : станом на 20.03.2012 р. – Відповідає офіц. тексту. – К. : Право-Інформ, 2012. – 48 с.
6. Кучеров И.И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. ; под ред. И.И. Кучерова. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2001. – 256 с.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая по состоянию на 25 сентября 2012 г. С учетом изменений, внесенных Федеральными законами [Текст]. – М. : Проспект КноРус, 2012. – 848 с.
8. Іванський А. Презумпція невинуватості у публічних фінансових правовідносинах // Право України. – 2010. – № 12. – С. 159-167.

Яновский В. С. Презумпция невиновности в налоговых правоотношениях

Аннотация. Внимание уделено исследованию понятия презумпция невиновности и его воплощению в нормах отечественного налогового законодательства.

Ключевые слова: налоговые правоотношения, презумпция невиновности, финансовое право.

Yanovskiy V. Presumption of innocence in the tax legal

Summary. Attention is devoted to investigation of the concept of presumption of innocence and its implementation in the norms of domestic tax laws.

Key words: tax legal, presumption of innocence, finance law.