

3. The Stockholm Programme – An open and secure Europe serving and protecting the citizen. URL: https://ec.europa.eu/anti-trafficking/sites/antitrafficking/files/the_stockholm_programme_-_an_open_and_secure_europe_en_1.pdf (дата звернення: 14.01.2019).

4. Internal security strategy for the European Union (Towards a European security model). URL: <https://www.consilium.europa.eu/media/30753/qc3010313enc.pdf> (дата звернення: 14.01.2019).

5. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the regions. The European Agenda on Security COM (2015) 185 final. URL: https://ec.europa.eu/home-affairs/sites/homeaffairs/files/e-library/documents/basic-documents/docs/eu_agenda_on_security_en.pdf (дата звернення: 14.01.2019).

6. Regulation (EU) 2015/2219 of the European Parliament and of the Council of 25 November 2015 on the European Union Agency for Law Enforcement Training (CEPOL) and replacing and repealing Council Decision 2005/681/JHA. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015R2219&from=BG> (дата звернення: 14.01.2019).

7. Decision of the Management Board 32/2018/MB on the CEPOL single programming document 2019-2021 adopted by the Management Board on 14 December 2018. URL: <https://www.cepol.europa.eu/sites/default/files/32-2018-MB.pdf> (дата звернення: 14.01.2019).

УДК 342.9

ЗМІСТ ПОНЯТТЯ «ДИСКРЕЦІЯ» В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Ханова Надія Олександрівна,
здобувач кафедри
адміністративного та митного права
(Університет митної справи та фінансів,
м. Дніпро, Україна)

У статті проаналізовано зміст поняття «дискреція» в податковому праві. Зазначено, що такі категорії, як «дискреція» та «розсуд», розглядаються в праві як категорії, що є змістовно тотожними. Проаналізовано доктринальні підходи до визначення самої дефініції поняття «розсуд» («дискреція») та визначено основні ознаки розсуду як загальнотеоретичного явища. Автором статті зазначено, що реалізація розсуду є комплексним мисленнево-аналітичним актом (інтелектуальна складова), реалізація якого можлива за посередництвом активних та свідомих дій суб'єкта правозастосування (вольовий складник). При цьому автором підтверджено думку, що реалізацію розсуду часто пов'язують саме зі здійсненням дискреційних повноважень. У контексті розуміння терміна «повноваження» більш доцільним убачається говорити про те, що розсуд пов'язаний саме із таким їх складником, як права органу державної влади. Автор звертає увагу на формулювання нормативно закріплених дефініцій поняття «дискреційні повноваження». Зазначено, що поняття «дискреційні повноваження» отримало свою формалізацію в межах приписів Рекомендації Комітету Міністрів Ради Європи № R(80)2 стосовно здійснення адміністративними органами влади дискреційних

повноважень від 11.03.1980 р. У межах національного законодавства таке поняття, як «дискреційні повноваження», також отримало свою формалізацію в межах приписів п. 1.6 Методології проведення антикорупційної експертизи, затвердженої Наказом Міністерства юстиції України від 24.04.2017 р. № 1395/5. Автором статті виокремлено риси поняття «дискреційні повноваження» та окреслено низку вимог, яким має відповідати розсуд органу державної влади. Зазначено, що терміносполука «дискреційні повноваження» містить у собі логічну помилку, адже реалізація дискреції є правом суб'єкта, проте не стосується другого складника поняття «повноваження» – обов'язків, тому, на думку автора, більш доцільно було б говорити про поняття «дискреційні права», а не про «дискреційні повноваження», а також окреслити умовність використання поняття «повноваження» в цій терміносполуці.

Ключові слова: податки, податкове право, оподаткування, розсуд, дискреція, дискреційні повноваження.

ESSENCE OF CONCEPT “DISCRETION” IN TAX LAW

Khanova Nadiia Oleksandrivna,
Degree Seeking Applicant at the Department
of Administrative and Customs Law
(University of Customs and Finance,
Dnipro, Ukraine)

The article analyzes the meaning of the concept of “discretion” in the tax law. It is noted that such categories as “discretion” and “discretion” are considered in the law as categories that are materially identical. The doctrinal approaches to the definition of the very definition of “discretion” (“discretion”) are analyzed and the main features of discretion as general theoretical phenomenon are defined. The author of the article states that the realization of discretion is a complex thought-analytical act (intellectual component), the realization of which is possible through the active and conscious actions of the subject of law enforcement (volitional component). At the same time, the author confirmed the idea that implementation of discretion is often associated with the exercise of discretionary powers. In the context of understanding the term “power” it is more appropriate to say that discretion is related precisely to such an element as the right of a state authority. The author draws attention to the wording of the normatively-defined definitions of the concept of “discretionary powers”. It is noted that the concept of “discretionary powers” was formalized within the framework of the provisions of the Recommendation of the Committee of Ministers of the Council of Europe No. R (80) 2 concerning the exercise of discretionary powers by administrative authorities of 11.03.1980. Within the framework of national legislation, such a concept as “discretionary powers” also received its formalization as part of the requirements of clause 1.6 of the Methodology of Anticorruption Expertise, approved by the Order of the Ministry of Justice of Ukraine dated April 24, 2017, No. 1395/5. The author of the article outlines the features of the concept of “discretionary powers” and outlines a number of requirements that should be consistent with the discretion of the state authority. It is noted that the term “discretionary powers” contains a logical error, since the implementation of discretion is the right of the subject, but has nothing to do with the second component of the concept of “authority” – the responsibilities, therefore, in the author’s opinion, it would be more appropriate to speak about the notion of “discretionary rights”, and not about “discretionary powers”, or in some way to outline the notion of the use of the term “powers” in this term.

Key words: taxes, tax law, taxation, discretion, discretionary powers.

Сьогодні залишається актуальним питання щодо доцільності застосування дискреції в податково-правовому регулюванні. Чи можливо взагалі у сфері правового регулювання, в якій діє позитивний принцип правового регулювання («дозволено тільки те, що передбачено законом») ухвалювати рішення, базуючись на власному розсуді?

Відповідне питання має неабияке значення через те, що, діючи за розсудом, суб'єкт владних повноважень (орган контролю) ухвалює обов'язкові до виконання рішення, які прямо впливають на права та обов'язки зобов'язаного учасника податкових відносин (платника податків). При цьому межі самого розсуду та можливість перевірки належності реалізації розсуду є доволі релевантними питаннями. У межах податкових відносин розсуд органу контролю, з одного боку, має забезпечити реалізацію публічного інтересу, а з іншого – може впливати на економічний інтерес платників податків. Зважаючи на це, важливим є досягнення розумного балансу (в аспекті реалізації розсуду) між публічним та приватним інтересом та забезпечення досягнення завдань податково-правового регулювання.

Перед тим, як перейти до розгляду відповідної проблематики, потрібно визначити зміст самого поняття «дискреція». Спочатку потрібно зазначити, що такі категорії, як «дискреція» та «розсуд» розглядаються в праві як категорії, що є змістовно тотожними. Етимологічно поняття «дискреція» походить від латинського слова “discretion”, що перекладається як «розподіл» [7, с. 132]. Цікавим є також такий французький еквівалент відповідного слова, як “discretionnaire”, що означає «той, що залежить від власного розсуду» [15, с. 195]. Ю.Г. Барабаш зазначає, що для сучасного розуміння відповідної категорії потрібно звернутися до її англійського варіанта “discretion”, що перекладається як «здоровий глузд» або ж «свобода розсуду» [2, с. 50]. У цьому разі не можемо не погодитися з тим, що розсуд завжди повинен реалізовуватися на основі «здорового глузду» (тобто бути обґрунтованим та відповідати об'єктивним обставинам справи), а його реалізація є проявом нормативно-обрамленої свободи у реалізації органами державної влади відповідних повноважень.

У подальшому вбачається за доцільне проаналізувати доктринальні підходи до визначення самої дефініції поняття «розсуд» («дискреція»). В.М. Дубовицький говорить про те, що відповідне поняття можна розглядати як у широкому, так і у вузькому аспектах. Так, широкий підхід науковець пов'язує із загальносоціальним розумінням розсуду як рішення або ж висновку (неправове розуміння). Що ж стосується вузького підходу, то він якраз і є спеціально-юридичним, відповідно до якого ним є «розсуд, що є зв'язаний правом» [6, с. 49]. У цьому разі правник робить акцент на тому, що розсуд не може бути довільним і нічим не обмеженим, адже його межі та цілі детермінуються правом.

К. Девіс визначає розсуд можливістю посадової особи органу державної влади діяти на основі свободи обрання конкретного алгоритму поведінки з-поміж низки можливих дій або ж бездіяльності [17]. О.О. Папкова говорить, що під розсудом потрібно розуміти регламентований нормативними положеннями, реалізований у процесуальній (процедурній) формі різновид діяльності, яка змістовно полягає у наданні органу державної влади повноважень для самостійного вирішення спірних питань, базуючись на цілях та принципах, ураховуючи об'єктивні обставини справи. Крім цього, науковець говорить про необхідність ухвалення дискреційних рішень, виходячи з критеріїв справедливості, розумності та загальновизнаних основ моралі [10, с. 107]. У такому разі варто зазначити, що розсуд реалізується не тільки в межах проваджень із вирішення правових спорів. Він може також реалізовуватися в межах позитивних (безспірних) процедур.

Ю.О. Тихомиров зазначає, що під розсудом потрібно розуміти можливість владного суб'єкта здійснити мотивований вибір під час ухвалення конкретного рішення чи

вчинення дій із метою виконання поставлених завдань [14, с. 72]. Цікавою є дефініція розсуду, що була запропонована А. Бараком. Так, науковець зазначає, що розсуд слід розуміти, як повноваження, що надається владному суб'єктові та полягає в можливості вибору між двома або ж більше альтернативними алгоритмами поведінки, коли будь-який із відповідних алгоритмів є законним [3, с. 13].

О.П. Коренев розглядає розсуд як встановлену нормативними межами свободи органу державної влади під час вирішення конкретної індивідуальної справи, що надається такому органу з метою забезпечення ухвалення найбільш оптимального рішення [8]. Р. Краутхаузен визначає розсуд як свободу органів державної влади діяти в межах, які чітко встановлені законом. При цьому вчений наголошує на тому, що розсуд повинен реалізовуватися для досягнення нормативно-детермінованої мети [18].

Й. Пуделька говорить, що під розсудом потрібно розуміти вчинення або ж утримання від вчинення суб'єктом владних повноважень певної дії, визначення способів таким органом реалізації наданих йому владних повноважень [12]. І.І. Поляков визначає розсуд як акт вибору органом державної влади конкретної мети та відповідно до способу досягнення такої мети, ухвалення владним суб'єктом рішення безвідносно до волі інших суб'єктів. До ознак розсуду як загальнотеоретичного явища науковець зараховує:

а) легальний характер (суб'єктивний розсуд реалізується на основі об'єктивного права);

б) інтелектуальний та вольовий характер;

в) наявність дієздатності та правоздатності суб'єкта, що реалізує розсуд;

г) телеологічна спрямованість розсуду [11].

Про інтелектуальну та вольову характеристику розсуду говорить також Ю.Г. Барабаш. Так, інтелектуальний складник зумовлюється необхідністю використання дискреції на основі «здорового глузду», тоді як вольова, полягає у вільній реалізації розсуду [2, с. 50]. У цьому разі потрібно погодитися з тим, що реалізація розсуду є комплексним мисленнево-аналітичним актом (інтелектуальний складник), реалізація якого можлива за посередництвом активних та свідомих дій суб'єкта правозастосування (вольовий складник).

Як уже зазначалося, такі категорії, як розсуд та дискреція, вживаються як такі, що є тотожними за своїм змістом. При цьому реалізацію розсуду часто пов'язують саме зі здійсненням дискреційних повноважень. У контексті розуміння терміна «повноваження», мабуть, більш доцільно говорити, що розсуд пов'язаний саме із таким їх складником, як права органу державної влади.

В.І. Ремньов визначає дискреційні повноваження як право суб'єкта владних повноважень ухвалювати рішення на основі власного розсуду [13, с. 13]. Г.М. Бребан говорить, що під дискреційними повноваженнями потрібно розуміти свободу оцінки органом державної влади ситуації та можливість на власний розсуд ухвалювати рішення, діяти або ж не діяти в конкретному разі [4, с. 192]. Що ж стосується В.Б. Авер'янова, то він детермінує такі дискреційні повноваження, як повноваження, що стосуються реалізації розсуду, тобто такий стан справ, за якого орган державної влади не має обов'язку узгоджувати власні рішення із жодним іншим суб'єктом владних повноважень [1, с. 265, 268].

Крім того, потрібно звернути увагу на формулювання нормативно закріплених дефініцій поняття «дискреційні повноваження». У цьому разі потрібно зазначити, що поняття «дискреційні повноваження» отримало свою формалізацію в межах приписів Рекомендації Комітету Міністрів Ради Європи № R(80)2 стосовно здійснення адміністративними органами влади дискреційних повноважень від 11.03.1980 р. (далі –

Рекомендація) [16] (потрібно зауважити, що положення Рекомендації не є обов'язковими до застосування).

У Рекомендації зазначається, що дискреційними (мовою оригіналу англ. "discretionary power") є повноваження, які орган державної влади в процесі ухвалення рішення може реалізовувати з певною мірою свободи розсуду, тобто ситуація, за якої суб'єкт владних повноважень може обирати з декількох допустимих рішень саме те, що, на його думку, є найбільш оптимальним за відповідних обставин.

У межах національного законодавства також отримало свою формалізацію таке поняття, як «дискреційні повноваження». Відповідно до приписів п. 1.6 Методології проведення антикорупційної експертизи, затвердженої Наказом Міністерства юстиції України від 24.04.2017 р. № 1395/5 [9], дискреційні повноваження – це сукупність прав та обов'язків органів державної влади та місцевого самоврядування, осіб, уповноважених на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, що надають можливість на власний розсуд визначити повністю або частково вид і зміст управлінського рішення, яке ухвалюється, або можливість вибору на власний розсуд одного з декількох варіантів управлінських рішень, передбачених нормативно-правовим актом, проектом нормативно-правового акта.

Так, ми можемо виокремити такі риси поняття «дискреційні повноваження»:

- 1) є специфічним правом суб'єкта, який реалізує розсуд;
- 2) невіддільно пов'язана з поняттям «свобода» (розсуд реалізується вільно суб'єктом);
- 3) межами у реалізації розсуду є чинні нормативні вимоги та відповідні принципи права;
- 4) обов'язковим у реалізації розсуду є дотримання телеологічних вимог (розсуд реалізується з тією ж метою, з якою він був наданий);
- 5) пов'язаний з ухваленням рішень (учиненням дій) або ж із утриманням від ухвалення рішень чи здійснення конкретних дій.

У межах наведеної вище Рекомендації встановлюється низка вимог, яким має відповідати розсуд органу державної влади. Відповідні рекомендаційні вимоги полягають у такому:

- 1) дискреційні повноваження мають реалізовуватися суто з метою, з якою вони надані;
- 2) дискреція органу державної влади має відповідати вимогам об'єктивності та неупередженості шляхом взяття до уваги тих факторів, що мають стосуватися конкретної справи;
- 3) у реалізації повноважень дискреційного характеру має бути додержано вимог принципу недискримінації;
- 4) важливим у реалізації дискреції є дотримання балансу між потенційно можливими негативними наслідками, які може мати рішення суб'єкта владних повноважень щодо прав та інтересів особи та відповідної мети, з якою і реалізується дискреція;
- 5) дискреційні повноваження повинні реалізовуватися в розумні строки, що не позбавляє необхідності відповідний орган брати до уваги складність питання, що ним вирішується;
- 6) у реалізації дискреції повинні братися до уваги особливості конкретної справи, для вирішення якої й має місце дискреція.

Як уже зазначалося, відповідні рекомендаційні положення не є обов'язковими до застосування. Водночас Україна є членом Ради Європи, а тому слідування приписам Рекомендації має розглядатися як таке, що є концептуально правильним.

У такому разі потрібно зазначити, що в загальнотеоретичному розумінні поняття «розсуд» та «дискреція» є тотожними за своїм змістом. Що ж стосується терміносполуки

«дискреційні повноваження», то синонімічною їй за змістом буде теоретична конструкція «повноваження із реалізації розсуду». При цьому ми повинні усвідомлювати, що категорії дискреції (розсуду) та дискреційних повноважень (повноважень із реалізації розсуду) не є змістовно тотожними.

А.А. Грінь зауважує, що дискреційні повноваження та розсуд співвідносяться як право та безпосередній спосіб його реалізації органом державної влади [5, с. 99]. У цьому разі й справді потрібно зазначити, що дискреційні повноваження є нормативно закріпленим правом органу обирати алгоритм поведінки, тоді як сама дискреція є мисленнево-аналітичною діяльністю, в межах якої й отримує свою реалізацію відповідне право.

При цьому хотілося б зосередити увагу на специфіці самої конструкції «дискреційні повноваження». Саме поняття «повноваження» інтегрує в собі такі складники, як «права» та «обов'язки» (у формульному виразі: повноваження = права + обов'язки). Чи може сама дискреція бути пов'язаною з поняттям «обов'язок»? Як уже зазначалося, під дискрецією розуміють право суб'єкта владних повноважень ухвалювати рішення, базуючись на власному розсуді або ж виходячи з того ж таки розсуду бездіяльності. Водночас такий складник досліджуваної категорії, як «повноваження», логічно вміщує не тільки права, але й обов'язки.

На наше переконання, обов'язок здійснити розсуд не є сумісним із правовою природою відповідного поняття. Тобто здійснення дискреції не може бути поставлено в обов'язок органу державної влади. Не є обов'язком реалізація дискреційних повноважень органами контролю. Так, наприклад, ухвалення рішення про продовження строків перевірки не може розглядатися як обов'язок органу контролю. Після закінчення основного строку перевірки орган контролю може ухвалити рішення про продовження такого строку, проте воно в жодному разі не є його обов'язком.

Так, терміносполука «дискреційні повноваження» містить логічну помилку, адже реалізація дискреції є правом суб'єкта, проте не стосується другого складника поняття «повноваження» – обов'язків. Зважаючи на вищезазначене, мабуть, було б більш доцільно говорити про поняття «дискреційні права», а не про «дискреційні повноваження», а також певним чином окреслити умовність використання поняття «повноваження» в цій терміносполуці (за відповідного підходу термін «повноваження» розглядається в «усіченому» вигляді, ураховуючи такий його складник, як права, при цьому нехтуючи таким його елементом, як обов'язки).

Також цікавим є застосування синонімічними таких понять, як «дискреція» та «розсуд». З одного боку, вони за своїм змістовним наповненням є тотожними, а з іншого – вони все ж таки мають формальні відмінності. Так, коли йдеться про «дискрецію», то вона стосується суто реалізації розсуду суб'єктом владних повноважень. Дискреція не реалізується суб'єктом, який не наділений владними повноваженнями. Застосування терміна розсуд (у сфері оподаткування) є можливим як щодо владного суб'єкта, так й зобов'язаного учасника податкових відносин.

У цьому разі йдеться про більш широкий зміст поняття «розсуд» порівняно з такою категорією, як «дискреція». Наприклад, коли платник податків у межах звернення до правового механізму, що отримав своє закріплення в межах презумпції правочинності рішень платника податків, обирає один із декількох альтернативних алгоритмів поведінки, то він фактично реалізує розсуд. При цьому ми не можемо позначити такий розсуд, як дискреція, адже в межах правової доктрини дискреція завжди розглядалася як поняття, що стосується реалізації публічної влади.

Список використаних джерел:

1. Адміністративне право України. Академічний курс: підруч.: у 2 т. / редкол.: В.Б. Авер'янов (голова). Київ: Видавництво «Юридична думка», 2004. Т. 1. Загальна частина. 584 с.
2. Барабаш Ю.Г. Дискреційні повноваження вищих органів влади: правова природа та умови ефективного застосування. URL: <http://www.univer.km.ua/visnyk/1414.pdf>
3. Барак А. Судейское усмотрение. Перевод с англ. Москва: Изд-во НОРМА, 1999. С. 13.
4. Бребан Г. Французское административное право. Москва: Прогресс, 1988. 512 с.
5. Грінь А.А. Дискреція як особливий елемент повноважень органів виконавчої влади. *Часопис Київського університету права*. 2014. № 3. С. 97-100. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Chkur_2014_3_24
6. Дубовицкий В.Н. Законность и усмотрение в советском государственном управлении. Минск, 1984. С. 49.
7. Конституционное право: Словарь. Москва: Юристъ, 2001. С. 132.
8. Коренев А.П. Нормы административного права и их применение. Москва, 1978. С. 73-74.
9. Методологія проведення антикорупційної експертизи, затверджена Наказом Міністерства юстиції України від 24.04.2017 р. № 1395/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v1395323-17>
10. Папкова О.О. Понятие судейского усмотрения. *Журнал российского права*. 1997. № 12. С. 107.
11. Поляков І.І. Розсуд у праві: поняття, ознаки і види [Текст] / ред. С.В. Ківалов, Л.І. Кормиш, Ю.П. Алєнін та ін. *Актуальні проблеми політики*. 2009. Вип. 38. С. 233-239.
12. Пуделька Й. Адміністративний розсуд : поняття та розмежування із судовим розсудом [Текст]. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 6. С. 197-199.
13. Ремнёв В.И. Социалистическая законность в государственном управлении. Москва, 1979. 301 с.
14. Тихомиров Ю.А. Административное усмотрение и право. *Журнал российского права*. 2000. № 4. С. 72.
15. Юридична енциклопедія. Київ: Вид-во «Українська енциклопедія» імені М.П. Бажана, 1999. Т. 2. С. 195.
16. Council of Europe Committee of Ministers Recommendation No. R (80) 2 OF THE COMMITTEE OF MINISTERS CONCERNING THE EXERCISE OF DISCRETIONARY POWERS BY ADMINISTRATIVE AUTHORITIES [Digital source]. URL: <https://rm.coe.int/16804f22ae>
17. Davis K. Diskretionary Justice. 1969.
18. Krauthausen R. Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff. 1955. С. 10.