

ЩОДО ПРОГАЛИН ПРАВА ЯК ДЕТЕРМІНАНТ ВИНИКНЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ГОСПОДАРСЬКОГО СПОРУ, ЇХ ВИЯВЛЕННЯ ТА ПОДОЛАННЯ

Вячеслав Пригоцький,

здобувач Національного університету Державної податкової служби України

У статті розглядаються причини виникнення прогалин у праві та законі, що зумовлюють адміністративно-господарські спори, узагальнюється порядок їх подолання.

Ключові слова: прогалини права і закону; кваліфіковане мовчання; технічна помилка; податковий борг.

Прогалини властиві кожній системі (галузі) законодавства, оскільки з'являються, як правило, в результаті бурхливого соціально-економічного розвитку, формування нових суспільних відносин. Разом із тим несуперечність законодавства є важливою умовою функціонування будь-якої його галузі. Але, мабуть, найбільш актуальною ця умова буде для податкового законодавства, оскільки будь-яка прогалина у ньому здатна створити дисбаланс у механізмі правового регулювання оподаткування, що може призвести до істотних обмежень прав і свобод.

Твердження щодо можливості відсутності прогалин права не раз піддавалися справедливій критиці. Одним із перших це питання з критикою порушив В. Лазарев [1, с. 93–97]. О. Скакун стверджує, що порушення прав і свобод особи є наслідком існування прогалин у праві [2, с. 198], а М. Нересеянц вказує на неможливість безпрогалинної регламентації життя та превентивного контролю за нею [3, с. 91].

Загальновизнано, що відсутність правової норми, яка регулює відносини сторін, може означати одне з двох (за відсутності помилки): наявність прогалини в чинному законодавстві або свідоме бажання законодавця не регулювати певні обставини. Прикладом прогалини податкового закону є норма підпункту «г» п. 9.8 ст. 9 Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР щодо визначення права податкового органу прийняти самостійне рішення про анулювання реєстрації платника цього податку та врахування у ній квартальних платників. Іншим прикладом прогалини податкового закону є відсутність у законодавстві права податківців на проведення інвен-

таризації у платника податків і права перевірки його первинних бухгалтерських документів (окрім зведених реєстрів) під час перевірки.

Технічною помилкою законодавця може бути, наприклад, наявність двох сьомих частин у ст. 11¹ Закону «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 р. № 509-ХІІ, які суперечать восьмій.

Бажання законодавця не регулювати певні відносини й утворити прогалину має місце, наприклад, у випадку залишення ним диспозиції правової норми невизначеною (відкритою). До такого бажання також відносять випадки, коли закон містить абстрактні посилення на фактори, що лежать поза межами його регулюванням (добросовісність, справедливість, розумність) і не є юридичними. У цьому випадку правозастосовчим органам надається право конкретизувати абстрактні поняття закону.

Одним із випадків небажання законодавця регулювати певні суспільні відносини є «кваліфіковане мовчання». Його прикладом може бути норма п. 5.4.4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 № 334/94-ВР у частині відсутності переліку рекламних заходів, що можуть бути включені до валових витрат.

Метою цієї статті є аналіз загальних підходів до визначення, виявлення та подолання прогалин податкового законодавства. Предметом розгляду є основні ознаки й елементи прогалин податкового закону як детермінанти виникнення адміністративно-господарських спорів.

Проблема прогалин у праві є актуальною вже давно і була предметом дослідження знач-

ної кількості вчених. Це, зокрема, І. Михайловський, Є. Васьковський, В. Лазарев, Н. Вовченко, С. Алексєєв, С. Кечек'ян, В. Леушин та ін.

У науковій літературі в різний час існували різні підходи до проблеми визначення прогалин у праві. Так, О. Скакун зазначає, що прогалина у праві – це повна або часткова відсутність у чинних нормативно-правових актах необхідних юридичних норм, яку не можна ототожнювати з «помилкою в праві», що є результатом неправильної оцінки об'єктивних умов і вияву не тієї законодавчої волі, які слід було втілити в нормативно-правовому акті [2, с. 400]. Аналогічно визначає прогалину права А. Шульга [4, с. 91], П. Рабінович [5, с. 125] та ін. Більшість авторів обґрунтовано здійснює поділ прогалин на дві категорії – *прогалини права та прогалини закону*.

Правова позиція, якої дотримуються А. Шульга [4, с. 93], В. Леушин [6, с. 407], О. Венгеров [7, с. 267], З. Незнамова [8, с. 12] та ін. полягає в тому, що *прогалина у законі* є там, де нормативний акт, регулюючи суспільні відносини в загальній формі, залишає якісь аспекти цих відносин без правового регулювання, у той час як вони повинні бути врегульовані саме в цьому нормативному акті. За повної відсутності нормативного акта, тобто там, де навіть у загальній формі певні відносини не отримали свого закріплення правом, наявна *прогалина у праві*.

Значна кількість авторів визнає такий поділ умовним. Зокрема, В. Лазарев зазначає, що «прогалини у законах, у законодавстві є прогалинами в праві та навпаки» [1, с. 8]. Підтримують таку точку зору М. Вовченко [9, с. 24], С. Алексєєв [10, с. 261] та ін.

Разом із тим різні дослідники виокремлюють різні сторони й елементи прогалин. Так, В. Нерсесянц вважає, що прогалини в праві можуть бути наслідком неминучого відставання законодавства від динамічних суспільних відносин або результатом помилок законодавця тощо [11, с. 490], а О. Венгеров, на розвиток цієї тези, вказує, що прогалини в праві мають об'єктивну та суб'єктивну природу. *Об'єктивні прогалини* – це прогалини при виникненні нових суспільних відносин – правовий вакуум; *суб'єктивні* – це прогалини недосконалості законодавства, юридичної техніки тощо [7, с. 268].

З. Незнамова визначає прогалину права як дефект системи права, що виражається у відсутності конкретного нормативного припису відносно фактичних обставин, що перебувають у сфері правового регулювання [8, с. 14], а А. Черданцев поділяє прогалини на *первісні та похідні* (прогалини еволюції) [12, с. 251].

Основною та визначальною спільною ознакою визначень прогалин є загальна вказів-

ка на відсутність правових норм для регулювання існуючих суспільних відносин. Подібний підхід до визначення прогалин у праві висловлювався правознавцями давно. Ще у XIX ст. І. Михайловський визначав прогалину у праві як ситуацію, у якій фактичні обставини випадку не відповідають ні одній із описових частин (припущень) діючих юридичних норм [13, с. 712]. Як варіант зазначеного висловлювалося твердження, що прогалина права наявна й у тому випадку, коли існує повна чи часткова відсутність нормативних правил у загальному та конкретному випадку, тобто без прив'язування суспільних відносин до обов'язкового правового їх регулювання. Такої позиції, зокрема, дотримувався Є. Васьковський, який стверджував, що прогалина у праві виражається в повній або частковій нерегульованості суспільних відносин правовими нормами [14, с. 127].

Синтез наведених визначень свідчить про те, що сама собою відсутність правової норми може ще і не свідчити про наявність прогалини, оскільки теорією права передбачається, що правове регулювання не охоплює й не повинно охоплювати собою всього розмаїття суспільних відносин. Ознакою існування прогалини права є відсутність норми лише у сфері суспільних відносин, що підлягають обов'язковому правовому регулюванню.

Оскільки прогалина у правовому регулюванні є дефектом системи права, він повинен бути усунутий. При цьому усунути прогалину може тільки законодавець, а у правозастосовчому процесі права лише долаються. Практична правозастосовча робота виробила конкретні підходи до подолання прогалин. Так, вони можуть долатися роз'ясненням, інструкцією чи положенням (далі – роз'яснення) органу управління.

Характерною особливістю роз'яснень, як зазначає С. Погребняк, є те, що за загальним правилом вони мають зворотну силу, адже вони виходять пізніше, ніж коментовані нормативно-правові акти. Це повністю узгоджується з тим, що роз'яснення не містять нових правил поведінки, а лише вносять ясність і чіткість у розуміння існуючих норм [15, с. 46]. При цьому існує небезпека, що роз'яснення може спотворювати закон, створювати нові правові норми й як результат мати невідповідне, суперечливе тлумачення норм податкового законодавства. Такий стан справ безпосередньо стосується і Державної податкової адміністрації України (далі – ДПАУ), яка час від часу визнає невідповідність деяких своїх податкових роз'яснень.

Прикладом суперечливого тлумачення податкового законодавства державними органами завдяки наявній прогалині закону може бути ситуація, яка складається у бан-

ківській сфері з платежами під час кризи. Так, через брак ліквідності виникла гостра проблема вчасного перерахування коштів платників податків до бюджету. На подолання цього явища Національний банк України (далі – НБУ) зобов'язав банки проводити платежі протягом двох днів у межах одного банку, і трьох – поза межами (постанови від 11.10.2008 р. № 319 та від 16.10.2008 р. № 328). Іншими словами, може відбутися затримка чи повне ненадходження коштів до бюджету при подачі платником платіжного доручення в останній день легітимного строку. Це, у свою чергу, тягне за собою застосування до платника податків фінансової відповідальності за ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III (далі – Закон № 2181-III).

ДПАУ у своєму роз'ясненні положень підпункту 16.5.1 Закону № 2181-III [16] та листі від 14.01.2008 р. № 412/7/24-0117 [17] вказує, що за порушення строків зарахування податків до бюджету з вини банку платник податків звільняється від відповідальності. Але норма підпункту 16.5 Закону № 2181-III не звільняє платника податків від обов'язку сплатити суму податкового зобов'язання. Таку позицію підтримує Вищий арбітражний суд [18].

Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва у листі від 05.03.2002 р. № 5-532/1273 вказує на те, що є неправомірними дії працівників податкових органів щодо повторного стягнення сум податків із суб'єктів підприємницької діяльності, які у встановлені законодавством строки подали до банку платіжні доручення для своєчасного та повного внесення податку. З цим погоджуються Комітет Верховної Ради з питань фінансів і банківської діяльності, Вищий адміністративний суд та Верховний Суд України [19].

Отже, на підставі тлумачення однієї норми, а саме п. 16.5 Закону № 2181-III, державними органами зроблені протилежні висновки. Це є підтвердженням, по-перше, наявності прогалини закону, по-друге, невідповідного суперечливого тлумачення права юридичних норм.

Щодо сутності наведеної проблеми, то найбільш адекватною, на нашу думку, є позиція ДПАУ, оскільки вона ґрунтується на системному тлумаченні податкового законодавства, легальному визначенні податку та податкового зобов'язання. До аргументів, використаних податковою службою, додамо, що, оскільки визначаючи дефініцію «податкове зобов'язання» законодавець використав дієслово «сплатити» у закінченій формі, то словосполучення «зобов'язання платника

податків сплатити» набуває сенсу тільки після надходження коштів до бюджету.

Загалом слід зазначити, що відсутність у законодавстві визначення «сплата обов'язкового платежу» та невизначення моменту, з якого обов'язковий платіж вважається сплаченим, дає можливість для їх різного тлумачення.

Для усунення (заповнення) зазначеної прогалини пропонуємо доповнити ч. 1 ст. 1 Закону № 2181-III пунктом 1.21 такого змісту: «сплата податку (обов'язкового платежу) – фактичне надходження коштів до бюджету після реєстрації обслуговуючим банком платіжного доручення на переказ грошових коштів для погашення податкового зобов'язання чи податкового боргу».

Заповнення чи подолання прогалин у праві є логічним продовженням діяльності з їх виявлення і здійснюється у процесі правотворчості шляхом внесення змін і доповнень до законів. Заповнення прогалин здійснюється шляхом видання норми, подолання прогалин – шляхом аналогії [1, с. 182].

Правила тлумачення є особливою наукою – юридична герменевтика, тобто наука про тлумачення, відповідно до якого аналогія закону чи права опосередковує тлумачення відповідних норм або загальних принципів, основних засад права.

Застосування аналогії починається із з'ясування змісту норми, оскільки абстрактність правових норм, стислість і лаконічність тексту її, як наслідок, двозначність формулювань, може призвести до різного її розуміння. Тому процес тлумачення норми права розпочинається з лінгвістичного аналізу тексту нормативно-правового акта, а потім – аналізу логіки мислення. Після цього досліджується місце норми в системі права, нормативно-правовому акті, а також місце даного нормативно-правового акта в системі законодавства. Здійснюється аналіз умов економічного та політичного життя, які зумовили видання даного нормативно-правового акта, встановлюється мета його видання тощо. Воля сторін підлягає з'ясуванню лише у випадку, коли буквальне тлумачення не дозволяє визначити зміст договору. При цьому тлумачення повинно здійснюватися з урахуванням принципу сумлінності, розумності та справедливості.

Узагальнюючи різні позиції щодо визначення прогалин, доцільно підтримати недиференційований підхід, оскільки податки – це та галузь позитивного права, де неврегульованість відносин може призвести до значних соціальних зрушень. У зв'язку з цим пропонується таке формулювання прогалини закону: *це повна або часткова відсутність у системі законодавства правової норми, необхідної для повноцінного вирішення питання,*

що є предметом правового регулювання; це юридичний факт відповідно до якого законом не передбачене конкретне вирішення спірного питання повністю або у частині.

Проведений аналіз дозволяє зробити висновок, що причинами виникнення прогалин у податковому праві є:

невміння законодавця врегулювати все розмаїття життєвих ситуацій і передбачити появу нових суспільних відносин;
технічні помилки;
кваліфіковане мовчання.

Для подолання прогалини закону доцільно використовувати інші існуючі правові норми, які з урахуванням правил тлумачення та логіки можуть бути застосовані до конкретних випадків. Це – найбільш правильний і доцільний спосіб, оскільки правозастосовці, по-перше, залишаються в межах діючого права, по-друге, керуються прийомами загальноприйнятої логіки.

Література

1. Лазарев В. В. Пробелы в праве. Вопросы понятия пробелов и критика теорий беспробельности права. – Казань, 1969. – 125 с.
2. Скакун О. Ф. Теория держави і права / Пер. з рос. – Х., 2001. – 656 с.
3. Нерсесянц В. С. Философия права. – М., 1997. – 652 с.
4. Шульга А. М. Теория государства и права. – Х., 2000. – 91 с.
5. Рабинович П. М. Основы загалної теорії права та держави. – Х., 2002. – 160 с.
6. Теория государства и права / С. С. Алексеев, С. И. Архипов, Г. В. Игнатенко и др. – М., 2000. – 595 с.

Is this article the reasons of appearing of gaps of the right and law are esteemed, as foundations of originating of administrative dispute, and the order of their overcoming is extended.

В статтє рассматриваются причины возникновения пробелов в праве и законе, которые обуславливают административно-хозяйственные споры, обобщается порядок их преодоления.



7. Венгеров А. Б. Теория государства и права. – М., 2000. – 528 с.

8. Незнамова З. А. Коллизии в уголовном праве. – Екатеринбург, 1994. – 284 с.

9. Волленко Н. Н. Официальное толкование норм права. – М., 1976. – 119 с.

10. Алексеев С. С. Проблемы теории права: В 2 т. – Свердловск, 1973. – Т. 2. – 401 с.

11. Нерсесянц В. С. Общая теория права и государства. – М., 1999. – 552 с.

12. Черданцев А. Ф. Теория государства и права. – М., 2000. – 432 с.

13. Михайловский И. В. Очерки философии права // Хропанюк В. Н. Теория государства и права. – М., 1998. – 922 с.

14. Васильковский Е. В. Руководство к толкованию и применению законов. – М., 1913. – 171 с.

15. Погребняк С. Машина времени и налоговые разъяснения (письма) // Бухгалтер. – 2002. – № 37. – С. 46–47.

16. Податкове роз'яснення положень підпункту 16.5.1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами й державними цільовими фондами» у випадку несплати платежу в бюджет (державний цільовий фонд) з вини банку у випадку ліквідації такого банку: Наказ Державної податкової адміністрації від 17.01.2002 р. № 29 // Бухгалтер. – 2002. – № 4. – С. 12–13.

17. Лист Державної податкової адміністрації України від 14.01.2008 р. № 412/7/24-0117 // Правова інформаційна система «ЛІГА-ЗАКОН».

18. Вищий арбітражний суд України: Роз'яснення від 12.05.1995 р. № 02-5/451 // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2007. – № 11.

19. Узагальнення судової практики вирішення спорів, пов'язаних із застосуванням законодавства про оподаткування суб'єктів підприємництва: Постанова Президії Верховного Суду України від 23.12.2003 р. № 44 // Господарське судочинство в Україні. – 2004.