

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73

DOI [https://doi.org/10.32837/pyuv.v2i4\(29\).439](https://doi.org/10.32837/pyuv.v2i4(29).439)

Я. В. Греца

orcid.org/0000-0002-7643-3502

кандидат юридичних наук,

доцент кафедри господарського права

ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

МОЖЛИВІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ ПРАВОВОЇ ПОЗИЦІЇ ВЕРХОВНОГО СУДУ ЯК ДЖЕРЕЛА ПРАВА В КОНТЕКСТІ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

Постановка проблеми. Недосконалість податкового законодавства, неузгодженість його норм і нестабільність, розбіжності в позиціях, які виникають між платниками податків і податковими органами, часто призводять до виникнення податкових спорів. Конфліктні ситуації щодо застосування податкового законодавства платники податків і податкові органи найчастіше вирішують у судах, які ставлять у них остаточну крапку. Оскарження рішень контролюючих органів у судовому порядку можна розглядати, по-перше, як спосіб узгодження податкового зобов'язання, по-друге, як спосіб вирішення податкового спору, по-третє, як гарантію захисту прав і свобод платників податків [1, с. 116]. У таких ситуаціях зростає роль судового прецеденту, який для платника в неоднозначних правових ситуаціях може стати певним орієнтиром у правозастосуванні. Разом із тим сьогодні дискусійним залишається питання, чи може рішення суду використовуватися як джерело права, зокрема, у податкових правовідносинах.

Стан дослідження. Питання щодо можливості застосування судового рішення як джерела права досліджувалося багатьма українськими вченими, зокрема М. Білак, О. Волоховим, В. Ільковою, Д. Цвіра та іншими. У наукових працях погляди науковців розходяться, а дослідженню особливостей цієї проблематики через призму податкового планування не приділено достатньої уваги.

Метою статті є визначення ролі й значення правових позицій Верховного Суду під час вирішення податкових спорів для здійснення податкового планування, а також формування позиції щодо можливості використання судових рішень як джерела права.

Виклад основного матеріалу. У визначенні значення судової практики під час здійснення

податкового планування дискусійними серед науковців і практиків є питання, чи може позиція суду в податковому спорі розглядатися як норма права, обов'язкова до застосування, наскільки такі позиції враховуються суб'єктами податкових правовідносин у діяльності на практиці, якою мірою платник податків може використовувати правові позиції судів під час здійснення податкового планування?

Правова система України не визнає судові рішення національних судів як джерело права. Однак, на думку деяких науковців, правова ідея, сформульована в правовій позиції суду, має юридичне значення, як правило, повторюваний характер і в силу забезпечення єдності судової практики є ні чим іншим як нормою права, хоча й незаконодавчого рівня [2, с. 113].

Верховний Суд, виходячи з особливостей податкових правовідносин, застосування положень податкового законодавства уповноваженими органами, змісту порушених прав та інтересів фізичних і юридичних осіб, може здійснити тлумачення податкової норми й надати висновки щодо застосування цієї норми суб'єктом владних повноважень і судом. Надані висновки щодо застосування податкової норми повинні бути обов'язковими до застосування судами під час вирішення аналогічних податкових спорів. На цій підставі В. Ільков стверджує, що, виходячи з наслідків застосування висновків, які містяться в тлумаченнях-висновках Верховного Суду, створюється нове джерело права, яке може бути застосоване судом. Отже, у разі його незастосування суб'єктом владних повноважень під час прийняття рішення це призводитиме до скасування такого рішення в судовому порядку [3, с. 119–120].

Відповідно до частини 5 статті 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів», висновки щодо

застосування норм права, викладені в постановах Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права. Європейський суд з прав людини (далі – ЄСПЛ) неодноразово наголошує, що не можна недооцінювати завдання вищих судів у забезпеченні уніфікованого та єдиного застосування права (пункти 29–30 рішення у справі «Тудор Тудор проти Румунії» (Tudor Tudor v. Romania; заява № 21911/03) від 24 березня 2009 року) [4]. Високо оцінюючи роль і значення висновків і правових позицій судових органів, ми вважаємо дискусійним твердження, що їх можна розглядати безпосередньо як джерело права, адже, незважаючи на те що в згадуваній нами нормі Закону України «Про судоустрій і статус суддів» дійсно закріплена імперативність висновків Верховного Суду для інших суб'єктів, вона стосується саме порядку застосування норм права, тобто правил поведінки, які вже встановлені у відповідних джерелах права. Тут не йдеться про встановлення судовим рішенням нових правил поведінки, тобто нових правових норм.

Власне, ні в нормах Конституції України, ні в Законі України «Про судоустрій та статус суддів» не встановлено нормотворчої функції судів, що є ще одним аргументом на користь висновку, що рішення суду (мова йде про національні суди) не може безпосередньо розглядатися як джерело права. У цьому контексті очевидно є відмінність із рішеннями ЄСПЛ, адже в статті 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23.02.2006 № 3477-IV закріплено, що суди мають застосовувати під час розгляду справ конвенцію та практику ЄСПЛ як джерело права [5]. Указівки на те, що практика національних судів може застосовуватися як джерело права, не міститься в жодному законі. На думку деяких науковців, навіть рішення ЄСПЛ не мають як джерело права обов'язкового характеру в українському праві, адже джерело права не завжди передбачає обов'язковість. Рішення ЄСПЛ радше є ідеологічно-правовою основою для судочинства та сприяють нормотворчості державних органів, наближаючи національне законодавство до стандартів Ради Європи [6, с. 9].

Деякою мірою категоричність у нашій позиції може бути зменшена в ситуації, коли суд вирішує податковий спір, однак такий спір зумовила наявність певної правової прогалини, неврегульованості спірних правовідносин. У таких випадках «доповнення права» як функція суду доцільне, коли законодавець неумисно припустився неточності в регулюванні, створивши прогалину або колізію в законодавстві [7, с. 95–106].

Під час здійснення податкового планування з використанням таких засобів, як прогалини

податкового законодавства, а також під час вирішення спорів, що можуть впливати із цього, важливим є використання закріпленого законодавством принципу, відповідно до якого всі сумніви, що впливають із неоднозначності норм податкового законодавства, повинні тлумачитися на користь платника податків. Водночас один із найбільш прогресивних принципів податкового законодавства – презумпція правомірності рішень платника податків, не набув широкого практичного застосування в діяльності податкових органів. На практиці більшість спірних і неоднозначних положень податкового законодавства тлумачиться контролюючими органами з фіскальним ухилом. Мотивацією такої поведінки, очевидно, є намір наповнити бюджет, збільшити обсяг надходжень від сплати податків і зборів. Однак, на наше переконання, збільшення надходжень до бюджету не може відбуватися в спосіб, який викликає правові сумніви, а також порушує або обмежує законні інтереси платника податків. У цьому контексті варто звернути увагу на рішення ЄСПЛ по справі ВАТ «Нефтяная компания ЮКОС» проти РФ (заява № 14092/04), у пункті 559 якого зазначено: «Перша й найважливіша вимога статті 1 Протоколу № 2 до Конвенції полягає в тому, що будь-яке втручання публічної влади в безперешкодне користування власністю має бути законним, тобто втручання має відповідати національному законодавству й бути достатньо зрозумілим, щоб дати заявнику змогу передбачати наслідки своїх дій» [8].

Значно кращою є ситуація із застосуванням судами принципу презумпції правомірності рішень платника податків. Часто в судових рішеннях можна зустріти посилання на відповідні норми, що закріплюють цей принцип. Власне, саме в таких ситуаціях, коли має місце неоднозначність тлумачення норм податкового права, суд може виступити в ролі певного регулятора, заповнюючи правову прогалину й установлюючи правило, яким у майбутньому мали б керуватися всі суб'єкти податкових правовідносин. Однак не поодинокі випадки, коли в разі неоднозначного тлумачення норм податкового законодавства суди від принципу презумпції правомірності рішень платника податків відступають. При цьому суди використовують інші принципи та підходи під час вирішення податкового спору, зокрема вдаючись до спроб лінгвістичного тлумачення правової норми чи застосовуючи правові аналогії. На наше переконання, під час вирішення податкових спорів потрібно не тільки застосовувати формально-буквальне тлумачення правових норм (недоліком якого є існування ризику невдалого вибору законодавцем словесних форм), а й урахувувати мету законодавчого регулювання відповідних правовідносин. Дуже часто податкові органи та суди не враховують ці аспекти, не дотримуються принципу

пропорційності в ситуації, коли на платника податків покладається надмірна відповідальність порівняно з тяжкістю його проступку й тою шкодою, яку він міг заподіяти державі. Яскравим прикладом такого підходу стала судова практика вирішення спорів щодо застосування штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних, які не видаються покупцям [9]. Безумовно, тут, на жаль, не йдеться про застосування принципу презумпції правомірності рішень платників податків.

Дискусійним залишається питання застосування аналогії закону або аналогії права в податкових правовідносинах, зокрема, під час вирішення податкових спорів. Науковці допускають можливість застосування аналогії в ході судового розгляду справ, коли правове регулювання є недостатнім, однак при цьому спір не може залишатися не вирішеним. Буває так, що якийсь випадок узагалі не передбачений законом, на нього не можна поширити застосування якого-небудь закону, навіть за подібністю відносин. Суд у такому випадку виходить із загальних основ і сенсу чинного права [10, с. 120]. За виявленні недоліків закону, здатного за подібністю слугувати керівництвом для судді, відповідно, за неможливості скористатися аналогічним тлумаченням (аналогією закону) необхідно звертатися до загального сенсу законів (аналогія права) [11, с. 71].

На наше переконання, застосування аналогії закону чи аналогії права в податкових спорах якщо й може мати місце в окремих випадках, то тільки з дотриманням принципу пропорційності й найважливіше принципу презумпції правомірності рішень платників податків. Ми виключаємо можливість застосування судами аналогії закону чи аналогії права, якщо так обґрунтовується рішення, що виноситься не на користь платника податків.

Загалом допускаючи можливість застосування аналогії закону чи аналогії права судами, ми виключаємо таку можливість для органів податкової служби, адже застосування аналогії права чи аналогії закону контролюючим органом не узгоджувалося б повною мірою з вимогами частини 2 статті 19 Конституції України [12]. Також у підпункті 21.1.1 пункту 21.1 статті 21 Податкового кодексу України передбачено, що посадові особи контролюючих органів зобов'язані дотримуватися Конституції України та діяти виключно згідно із цим Кодексом та іншими законами України, іншими нормативними актами [13].

Висновки. Правові позиції Верховного Суду, на відміну від рішень ЄСПЛ, в українській правовій системі не розглядаються як джерело права. Обов'язковість їх урахування в діяльності суб'єктів владних повноважень стосується саме порядку застосування норм права, тобто правил поведінки,

які вже встановлені у відповідних джерелах права. У такому випадку не йде мова про встановлення судовим рішенням нових правил поведінки, тобто нових правових норм. Разом із тим певні ознаки праворегулювання правові позиції Верховного Суду набувають тоді, коли спір виник через неврегульованість певних правовідносин. Якщо права прогалина дійсно має місце, важливо, щоб ці прогалини були своєчасно заповнені установленою судовою практикою, яка в таких ситуаціях була б основним орієнтиром у правозастосуванні для суб'єктів податкових правовідносин. Визначаючи правила поведінки чи правозастосування, правові позиції Верховного Суду повинні враховувати принцип презумпції правомірності рішень платників податків.

Література

1. Цвіра Д. Питання процесуального врегулювання податкових спорів в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 3. С. 116–120.
2. Білак М. Судова доктрина: джерело права чи приклад правозастосування. *Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети* : збірник матеріалів II науково-практичної конференції, Київ, 4–5 липня 2019 року. Київ, 2019. С. 113–117.
3. Ільков В. Судове рішення як джерело права в адміністративному судочинстві під час розгляду справ з податкових правовідносин. *Судовий розгляд податкових та митних спорів: проблеми, виклики і пріоритети* : збірник матеріалів II науково-практичної конференції, Київ, 4–5 липня 2019 року. Київ, 2019. С. 118–122.
4. CASE OF TUDOR TUDOR v. ROMANIA (Application no. 21911/03). The European Court of Human Rights. URL: <http://echr.ketse.com/doc/21911.03-en-20090324/view/>.
5. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України від 23.02.2006 № 3477-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15>.
6. Волохов О.С. Міжнародні правові акти як джерела трудового права України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.05. Київ, 2013. 20 с.
7. Ципеліус Р. Юридична методологія / переклад, адаптація, приклади з права України і список термінів Роман Корнута. Київ : Реферат, 2004. 176 с.
8. Рішення ЄСПЛ у справі ВАР «Нефтяная компания ЮКОС» проти РФ від 20.09.2011 (заява № 14092/04). URL: <https://taxlink.ua/ua/court/sprava-naftova-kompaniya-yukos-proti-rosiyskoi-federacii/>.
9. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 04.08.2018 по справі № 816/1488/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/76248076>.
10. Алексеев С.С. Азбука закона. Свердловск : Сред.-Урал. кн. изд-во, 1982. 161 с.
11. Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права. Москва, 1912. 948 с.
12. Конституція України, затв. Законом України від 28.06.1996. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30 (23.07.96). Ст. 141.
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229–230.

Анотація

Греца Я. В. Можливість застосування правової позиції Верховного Суду як джерела права в контексті податкового планування. – Стаття.

У статті висвітлено значення й роль правових позицій Верховного Суду для здійснення податкового планування. Незважаючи на те що деякі науковці схильні визнавати правові позиції Верховного Суду як джерело права, у нормах Конституції та законів України такий статус за ними не закріплено, як і не закріплено нормотворчої функції за органами правосуддя. Автор наголошує на принциповій відмінності з рішеннями ЄСПЛ, статус яких як джерела права прямо закріплений у законі. У свою чергу, визначена законом обов'язковість урахування правової позиції Верховного Суду в діяльності суб'єктів владних повноважень стосується правозастосування, а не правотворення. Зроблено висновок, що в разі наявності правової прогалини й колізії в деяких випадках правовий висновок Верховного Суду може визначати правила поведінки для суб'єктів податкових правовідносин. Указано, що за наявності таких прогалин правило поведінки має встановлюватися з урахуванням принципу презумпції правомірності рішень платників податків. Наголошено на важливості застосування вказаного принципу всіма суб'єктами податкових правовідносин, а також судом. Відзначено, що податкові органи вказаного принципу часто не дотримуються. Краща ситуація із застосуванням презумпції правомірності рішень платників податків судами. Однак навіть суди під час вирішення спорів іноді відступають від вказаного принципу, намагаючись здійснювати лінгвістичне тлумачення правової норми чи використовуючи аналогію права без урахування мети законодавчого врегулювання відповідних правовідносин. Відзначено дискусійність питання можливості застосування аналогії закону чи аналогії права в податкових правовідносинах. Застосування аналогії судами можна визнати допустимим, якщо воно здійснюється з урахуванням презумпції правомірності рішень платників податків. Водночас застосування аналогії закону чи аналогії права податковими органами не можна визнати обґрунтованим, оскільки вони як суб'єкти владних повноважень зобов'язані діяти виключно в порядку та спосіб, що визначені Конституцією й законами України.

Ключові слова: правова норма, прогалина, колізія, презумпція, джерело права.

Summary

Hretsa Ya. V. Possibility of application of the Supreme Court's legal position as a source of law in the context of tax planning. – Article.

The article highlights the importance and role of the Supreme Court's legal position for tax planning. Despite the fact that some scholars tend to recognize the legal positions of the Supreme Court as a source of law, the norms of the Constitution and laws of Ukraine do not assign such status to them, nor do they assign a legislative function to the judiciary. The author emphasizes the fundamental difference with the ECtHR decisions, whose status as a source of law is directly enshrined in law. In turn, the statutory obligation to take into account the legal position of the Supreme Court in the activities of the authorities concerns law enforcement, not lawmaking. It is concluded that in the case of legal gaps and conflicts in some cases legal opinion of the Supreme Court may determine the rules of conduct for subjects of tax relations. It is stated that in the case of such gaps, the rule of conduct should be set taking into account the principle of the presumption of lawfulness of taxpayers' decisions. Emphasis is placed on the importance of applying this principle to all tax entities and the court. It is noted that tax authorities often do not adhere to this principle. The situation with the use of the presumption of lawfulness of taxpayers' decisions by courts is better. However, even the courts sometimes depart from this principle in resolving disputes, trying to carry out a linguistic interpretation of the law, or by using the analogy of law, without regard to the purpose of legislative regulation of relevant legal relations. We have noted the controversy over the possibility of applying the analogy of law or the analogy of rule of law in tax relations. The use of analogies by the courts can be considered admissible if it is carried out taking into account the presumption of lawfulness of taxpayers' decisions. At the same time, the application of the analogy of law or the analogy of rule of law cannot be considered justified by the tax authorities, since they, as subjects of power, are obliged to adhere to the order and manner determined by the Constitution and laws of Ukraine.

Key words: legal norm, gap, legal conflict, presumption, source of law.