

УДК 342.951:351

DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2020.10.35>**Євген Смичок,**

канд. юрид. наук,

асистент кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

СУБ'ЄКТИ ФОРМУВАННЯ СУДОВОЇ ДОКТРИНИ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ

Автором розкрито специфіку суб'єктного складу формування судової доктрини в доктрині податкового права. Акцентовано увагу на тому, що до критеріїв належності судової доктрини в доктрині податкового права належать, окрім іншого, і суб'єкти її творення. Так, незважаючи на те, що податкові спори розглядаються адміністративними судами, до потенційних суб'єктів творення судової доктрини у доктрині податкового права можуть бути віднесені: судді окружних адміністративних судів, апеляційних адміністративних судів, Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду та Великої Палати Верховного Суду. Судова доктрина у доктрині податкового права виражається саме у судових рішеннях. Однак обов'язковість застосування судового рішення не можна ототожнювати з необхідністю врахування судами підходу до застосування проаналізованих у таких рішеннях норм. Такі підходи може формувати виключно Верховний Суд, і подальші формулювання є обов'язковими для застосування судами нижчої інстанції такої позиції в аналогічних справах. До суб'єктів формування судової податкової доктрини слід віднести також Конституційний Суд України, оскільки саме він здійснює всебічний аналіз відповідності податково-правової норми основоположним принципам права, відображеним у Конституції України. У статті автор приділив увагу питанню щодо взаємозв'язку суб'єктів, які формують судову податкову доктрину, із суб'єктами, що формують наукову доктрину податкового права. Останні пропонують нові методи, способи, засоби впорядкування податкових відносин. Так, у випадках, визначених законодавством, судді мають можливість звернутися до науковців із метою надання ними фахових висновків щодо податкових питань. Однак таких суб'єктів не можна віднести до суб'єктів формування судової доктрини в доктрині податкового права, оскільки вони лише пропонують суддям підхід до застосування відповідної податкової норми, а судді самостійно приймають рішення щодо реалізації такого підходу в мотивувальній частині рішення. Не врахування суддями позицій науковців, висловлених останніми у науково-правових висновках, не тягне за собою ніяких правових наслідків.

Ключові слова: суб'єкт судової доктрини, судова доктрина, Верховний Суд, наукова доктрина, Конституційний Суд України.

Постановка проблеми. Розглядаючи наукову доктрину як невід'ємний складник доктрини податкового права, без вагань можна навести суб'єктний склад учасників її формування, до якого належать науковці, котрі займаються дослідженням проблем податкового права. Переходячи до питання стосовно визначення кола суб'єктів, які беруть участь у формуванні судової доктрини у доктрині податкового права, надати однозначну відповідь щодо цього без додаткового її пояснення не можна. Наявність нормативно встановленої системи судоустрою, надання особам права на оскарження судового рішення у суді вищої інстанції, перетягування юрисдикційного канату судами окремих юрисдикцій в аспекті вирішення податкових спорів є тими чинниками, які зумовлюють складність порушеного питання.

Окремі аспекти відповідної проблематики досліджувалися такими вченими, як М.П. Кучерявенко, Р.Ф. Ханова, С.В. Шевчук.

Метою статті є з'ясування специфіки кола суб'єктів, які формують судову доктрину податкового права.

Виклад основного матеріалу. Однією зі спеціальних ознак судової доктрини в доктрині податкового права є особливий суб'єктний склад учасників її формування. Така особливість суб'єктного складу пов'язана з декількома факторами, зокрема:

1) правовідносинами, у межах і для вдосконалення яких вона формується й, у зв'язку із цим, предметною юрисдикцією судів;

2) місцем відповідного суду у системі судоустрою;

3) необхідністю врахування судами висновків щодо застосування норм права, викладених у постановках Верховного Суду.

Податкові відносини є ядром досліджуваної нами доктрини. Податкове право як

галузь права належить до підсистеми публічного права, відмінною рисою якого, окрім іншого, є коло суб'єктів, до яких завжди належить держава, або орган державної влади, або орган місцевого самоврядування, їхні посадові особи [1, с. 179]. Платник податків і контролюючий орган – центральні учасники податкових відносин. Враховуючи згадану ознаку щодо суб'єктного складу, можна констатувати, що спори, які виникають між зазначеними суб'єктами, належать до категорії публічно-правових у контексті п. 2 ч. 1 ст. 4 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України)[2].

Ч. 1 ст. 18 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» закріплює, що суди спеціалізуються на розгляді цивільних, кримінальних, господарських, адміністративних справ, а також справ про адміністративні правопорушення [3]. Поєднуючи положення згаданих актів, звертаємося до п. 1 ч. 1 ст. 19 КАС України, де зазначено, що юрисдикція адміністративних судів поширюється на справи у публічно-правових спорах, зокрема: спорах фізичних чи юридичних осіб із суб'єктом владних повноважень щодо оскарження його рішень (нормативно-правових актів чи індивідуальних актів), дій чи бездіяльності, крім випадків, коли для розгляду таких спорів законом встановлено інший порядок судового провадження [2].

Отже, якщо законом не встановлено інше, то податкові спори розглядаються адміністративними судами. Тож потенційними суб'єктами творення судової доктрини у доктрині податкового права можуть бути: судді окружних адміністративних судів, апеляційних адміністративних судів, Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду та Великої Палати Верховного Суду.

Ч. 3 ст. 17 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» передбачає, що систему судоустрою становлять: місцеві суди; апеляційні суди; Верховний Суд. Ч. 2 цієї ж статті встановлює, що найвищим судом у системі судоустрою є Верховний Суд [3].

Забезпечення права на апеляційний перегляд справи й у визначених законом випадках – на касаційне оскарження судового рішення – одна з основних засад судочинства, закріплена ст. 129 Конституції України [4]. Рішення окружного адміністративного суду або постанова апеляційного адміністративного суду стосовно податково-правового спору можуть бути оскаржені. Однак оскарження є правом, а не обов'язком, тож зазначені судові рішення у разі небажання учасника справи подати апеляційну або касаційну скаргу набирають законної сили. Ч. 2 ст. 13 Закону України «Про судоустрій

і статус суддів» вказує, що судові рішення, які набрали законної сили, є обов'язковими до виконання всіма органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їхніми посадовими та службовими особами, фізичними та юридичними особами та їх об'єднаннями на всій території України. Обов'язковість урахування (преюдиційність) судових рішень для інших судів визначається законом [3]. Обов'язковість судового рішення не можна ототожнювати з необхідністю врахування судами підходу щодо застосування проаналізованих у ньому норм. Такі підходи може формувати виключно Верховний Суд, що впливає із ч. 5 ст. 242 КАС України [2].

На підставі того, що Верховний Суд здатен розкрити дух податково-правової норми на основі її тексту з посиланням, у разі необхідності, на основоположні та галузеві принципи права, сформувавши тим самим правову позицію, обов'язкову для судів при застосуванні податково-правових норм, а також запропонувати актуальний і практично-адаптований механізм впорядкування відносин, який може бути врахований законодавцем при розробці норм, суддів саме цього суду варто вважати суб'єктами формування судової доктрини у доктрині податкового права.

Не всі судді Верховного Суду формують досліджувану нами доктрину, а лише ті, які уповноважені на розгляд податкових спорів. Ч. 2 ст. 37 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» передбачає, що у складі Верховного Суду діють: Велика Палата Верховного Суду; Касаційний адміністративний суд; Касаційний господарський суд; Касаційний кримінальний суд; Касаційний цивільний суд. Ч. 4 цієї ж статті вказує, що у кожному касаційному суді утворюються судові палати з розгляду окремих категорій справ з урахуванням спеціалізації суддів. Кількість і спеціалізація судових палат визначаються рішенням зборів суддів касаційного суду з урахуванням вимог ч. 5 та 6 цієї статті та судового навантаження. Ч. 5 зазначеної статті деталізує наведене положення, закріплюючи, що у Касаційному адміністративному суді обов'язково створюються окремі палати для розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів; захисту соціальних прав; виборчого процесу та референдуму, а також захисту політичних прав громадян [3]. У зв'язку із цим суб'єктами творення судової доктрини у доктрині податкового права є судді Касаційного адміністративного суду, які входять до палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Аналізуючи ст. 346 КАС України [2] в аспекті тематики дослідження, зазначаємо, що податкові спори в касаційному порядку можуть розглядатися таким складом суду: колегією суддів Касаційного адміністративного суду, судді якої входять до палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів; палатою з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів; об'єднаною палатою Касаційного адміністративного суду; Великою Палатою Верховного Суду. До того ж, ч. 4 ст. 31 КАС України встановлює, що до складу об'єднаної палати входять по два судді, які обираються зборами суддів Касаційного адміністративного суду, зі складу кожної із судових палат Касаційного адміністративного суду та голова Касаційного адміністративного суду [2]. Натомість ч. 4 ст. 45 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» визначає, що кожен касаційний суд у складі Верховного Суду обирає по п'ять суддів до Великої Палати Верховного Суду. До складу Великої Палати Верховного Суду також входить Голова Верховного Суду за посадою [3]. Як впливає із наведених норм, у складі й об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду, й Великої Палати Верховного Суду повинні бути представники, які спеціалізуються на вирішенні податкових спорів. Тож судді об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду й Великої Палати Верховного Суду є суб'єктами формування судової доктрини у доктрині податкового права, коли здійснюють розгляд справ щодо податків і зборів.

Судовій практиці відомі випадки, коли суб'єкти творення судової доктрини у доктрині податкового права при врегулюванні суто податкових відносин застосовують норми інших, окрім податкового, галузей законодавства. У такій правозастосовній боротьбі інколи перемагає норма іншої галузі законодавства, що негативно впливає на стан впорядкованості податкових відносин. Так, наприклад, у своїй постанові від 01 липня 2020 р. у справі № 804/4602/16 [5] Велика Палата Верховного Суду, розглядаючи питання щодо моменту виконання податкового обов'язку, надала перевагу приписам банківського законодавства, що призвело до кардинальної зміни практики й порушення, окрім іншого, принципу податкового законодавства – презумпції правомірності рішень платника. Отже, хоч Велика Палата Верховного Суду є суб'єктом творення судової доктрини у доктрині податкового права, вона не завжди приймає рішення, які відповідають природі податкового права. Зазначений стан справ призводить до так званих поми-

лок у судовій доктрині, що виникають через її невідповідність критеріям належності такої доктрини. До згаданих критеріїв ми можемо віднести: суб'єктів творення судової доктрини; правовідносини, у межах і для вдосконалення яких вона формується; нормативно-правові підстави, що є основою для її розробки. Наведеною постановою Великої Палати Верховного Суду порушено третій із названих критеріїв, саме тому положення із цього судового рішення може розглядатися як помилкове.

Окрім уже зазначених, до суб'єктів формування судової доктрини у доктрині податкового права слід віднести суддів Конституційного Суду України, за умови розгляду ними справ, що стосуються податкових відносин.

Ч. 1 ст. 1 Закону України «Про Конституційний Суд України» визначає, що Конституційний Суд України є органом конституційної юрисдикції, який забезпечує верховенство Конституції України, вирішує питання про відповідність Конституції України Законів України й у передбачених Конституцією України випадках інших актів, здійснює офіційне тлумачення Конституції України, а також інші повноваження відповідно до Конституції України [6]. Особливістю судової доктрини, що розробляється зазначеним Судом, є те, що вона формується у контексті співвідношення норм податкового законодавства з положеннями Основного Закону. Тобто підходи Суду, викладені у прийнятих ним рішеннях, щодо врегулювання податкових відносин розкриваються через призму найбільш значущих для суспільства приписів.

Роль цього органу конституційної юрисдикції у процесі формування судової доктрини у доктрині податкового права неможливо переоцінити, оскільки саме розглядуваний Суд здійснює всебічну перевірку відповідності податково-правової норми основоположним принципам права, відображеним у Конституції України. Після такого аналізу Конституційний Суд України або апробує податково-правову норму, або ж видаляє її із правового життя, тим самим даючи підстави законодавцю розробити новий підхід до впорядкування податкових відносин у відповідній частині.

До прикладу розглянемо Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України від 12 червня 2012 р. № 1-3/2012 [7]. У цій справі суб'єкт права на конституційне подання звер-

нувся до Конституційного Суду України з клопотанням визнати таким, що не відповідає Конституції України (є неконституційним), ПК України як повністю, так і в окремих частинах. У ході системного аналізу окремих положень ПК України Конституційний Суд України дійшов висновку, що вони відповідають Основному Закону. Питання щодо відповідності Конституції України положень ПК України повністю було вирішене до постановлення розглядуваного рішення шляхом прийняття Ухвали про відмову у відкритті конституційного провадження у цій справі на підставі невідповідності конституційного подання вимогам, передбаченим Конституцією України, та невідомістю Конституційному Суду України питань, порушених у конституційному поданні [8]. Це рішення є доктринальним, оскільки прийняте суб'єктом творення судової доктрини у доктрині податкового права, стосується податкових правовідносин, сформоване на основі податково-правових норм, тобто відповідає критеріям належності.

Судова доктрина у доктрині податкового права тісно пов'язана із науковою. Остання розвивається динамічно, пояснює існуючі та пропонує нові методи, способи, засоби впорядкування податкових відносин. У випадках, визначених законодавством, судді мають можливість звернутися до науковців із метою надання ними фахових висновків щодо податкових питань. Так, ч. 1 ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» встановлює, що науково-консультативна рада утворюється при Верховному Суді з числа висококваліфікованих фахівців у сфері права для підготовки наукових висновків з питань діяльності Верховного Суду, що потребують наукового забезпечення [3]. Водночас ч. 1 ст. 41 Закону України «Про Конституційний Суд України» передбачає, що науково-консультативна рада утворюється при Конституційному Суді з числа висококваліфікованих фахівців у сфері права для підготовки наукових висновків із питань діяльності Конституційного Суду, що потребують наукового забезпечення [6]. Отримуючи науково-правові висновки від членів відповідної науково-консультативної ради, судді Верховного Суду або Конституційного Суду України можуть акцептувати думки науковців шляхом їх викладення у мотивувальній частині судового рішення, а можуть взагалі не звертати на них уваги. Вимоги про обов'язковість врахування суддями позицій фахівців у конкретній галузі права немає, тим не менш, судді доволі часто у своїх судових рішеннях здійснюють посилання на науково-правові висновки.

Такі посилання можемо знайти у Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 15 травня 2019 р. у справі № 825/1496/17 [9], Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 01 липня 2020 р. у справі № 640/8980/19 [10] та багатьох інших.

Хоч Верховний Суд і Конституційний Суд України звертаються у своїх рішеннях до науково-правових висновків, вважати членів науково-консультативних рад суб'єктами творення судової доктрини в доктрині податкового права не можна, оскільки вони лише пропонують суддям підхід до застосування відповідної норми, а останні самостійно приймають рішення й об'єктивують його у зовнішню форму.

Висновки.

Підсумовуючи наведене, варто зазначити, що формувати судову доктрину в доктрині податкового права можуть виключно судді Верховного Суду й Конституційного Суду України у разі розгляду ними податкових спорів. Судді окружних адміністративних та апеляційних адміністративних судів не беруть участі у творенні судової доктрини. Науково-консультативні ради, утворені при Верховному Суді та Конституційному Суді України, надають фахові висновки суддям, які до них звернулися, однак до суб'єктів формування судової доктрини в доктрині податкового права також не належать. Формуючи судову доктрину в доктрині податкового права, суб'єкти її об'єктивування в окремих випадках можуть допускати помилки, які негативно впливають на сферу податкового правозастосування.

Список використаних джерел:

1. Теорія держави і права : підручник / О.В. Петришин, С.П. Погребняк, В.С. Смородинський та ін. ; за ред. О.В. Петришина. Харків : Право, 2014. 368 с.
2. Кодекс адміністративного судочинства України в ред. від 15 серпня 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/conv#Text> (дата звернення: 03.09.2020).
3. Закон України «Про судоустрій і статус суддів» в ред. від 20 червня 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19/conv#Text> (дата звернення: 03.09.2020).
4. Конституція України в ред. від 01 січня 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр/conv#Text> (дата звернення: 03.09.2020).
5. Постанова Великої Палати Верховного Суду у справі № 804/4602/16 від 01 липня

2020 р. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/90228193> (дата звернення: 04.09.2020).

6. Закон України «Про Конституційний Суд України» в ред. від 20 березня 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19/conv#n582> (дата звернення: 04.09.2020).

7. Рішення Конституційного Суду України у справі № 1-3/2012 від 12 червня 2012 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v013p710-12#Text> (дата звернення: 04.09.2020).

8. Ухвала Конституційного Суду України у справі № 2-31/2011 від 14 липня 2011 р. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v035u710-11#Text> (дата звернення: 04.09.2020).

9. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 825/1496/17 від 15 травня 2019 р. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82119034> (дата звернення: 04.09.2020).

10. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду у справі № 640/8980/19 від 01 липня 2020 р. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/90264357> (дата звернення: 04.09.2020).

Yevhen Smychok. Subjects of the formation of judicial doctrine in tax law

The author revealed the specifics at entity composition of the formation judicial doctrine of doctrine in tax law. Emphasis attention is placed on the fact that the criteria for belonging to judicial doctrine of doctrine in tax law include among others, the subjects of its creation. So that, despite the fact that tax disputes are considered by administrative courts, judges of district administrative courts, administrative courts of appeal, the Cassation Administrative Court within the Supreme Court and the Grand Chamber of the Supreme Court may be included as potential subjects of the judicial doctrine in the tax law doctrine. Judicial doctrine in the doctrine of tax law is be expressed exactly in the court decisions. However, the mandatory application of a court decision cannot equated with the need for courts to take into account the approach to the application of the norms analyzed in such decisions. Exclusively the Supreme Court may form such approaches, and the following wording is mandatory for the application of such a position by lower courts in similar cases. The subjects of formation of the judicial tax doctrine should also include the Constitutional Court of Ukraine, as it carries out a comprehensive analysis of compliance of the tax legal norm with the fundamental principles of law reflected in the Constitution of Ukraine. In the article, the author has paid attention to the question of interrelation of subjects forming the judicial tax doctrine with subjects forming the scientific doctrine of tax law. The latter offer new methods, ways and means to streamline tax relations. Therefore, in cases determined by legislation, judges have the opportunity to apply to scientists to provide them with professional opinions on tax questions. However, such subjects cannot attributed to formation of the judicial doctrine in the doctrine of tax law, because they only offer judges an approach to application of the relevant tax rules, and judges take a decision independently on the implementation of such approach in the motivation part of the decision. Not taking into account by judges the positions of scientists expressed by the latter in scientific and legal conclusions does not entail any legal consequences.

Key words: subject of judicial doctrine, judicial doctrine, Supreme Court, scientific doctrine, Constitutional Court of Ukraine.