

СМИЧОК Є. М.,

кандидат юридичних наук,
докторант кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
ім. Ярослава Мудрого)

УДК 342.951:351

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.3.40>

ТЕОРЕТИЧНІ УЯВЛЕННЯ ПРО СТАТИЧНІСТЬ ТА ВЗАЄМОПОВ'ЯЗАНІСТЬ СУДОВИХ ДОКТРИН ІЗ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

У статті проаналізовано питання щодо теоретичних уявлень про статичність та взаємопов'язаність судових доктрин із вирішення податкових спорів. Автором було досліджено та розкрито поняття статичності, встановлено ознаки статичних судових доктрин. Так, ознаками статичних судових доктрин є підвищена міра стабільності, незмінність у темпоральному відношенні та відсутність динамічно-розширювальної концептуалізації. Продовжуючи аналіз статичних судових доктрин, було встановлено, що спорідненість певних правових явищ не свідчить про якусь виняткову ситуацію. Усі юридичні категорії певною мірою взаємопов'язані та зумовлені. У той же час взаємозв'язок судових доктрин - особлива ситуація, оскільки кожна судова доктрина є складним та інтегрованим явищем. Наприклад, причиною формування незалежної доктрини був зв'язок, який існує між судовими доктринами презумпції законності рішень платника податків та презумпцією вини контролюючого органу. Продовжуючи дослідження, було встановлено, що, незважаючи на стабільний і статичний характер усіх судових доктрин, які базуються на презумпції законності рішень платників податків, існує тенденція до формування нових доктринальних положень у аспекті презумпції законності рішень платників податків. В першу чергу мова йде про комплексно-доктринальну правову позицію, яка було відображена в Постанові Верховного Суду від 10 лютого 2021 року. Проаналізована судова доктрина вказує на можливі трансформаційні зміни, які очікують на відносно консервативну судову доктрину презумпції правомірності рішень платника податків. Однак, новітні поодинокі положення, які ще не закріпилися в судовій практиці не здатні порушити превалюючий-статичний характер доктрини презумпції правомірності рішень платника податків.

Ключові слова: платник податків, статичність, судова доктрина, податкові спори, судова практика, презумпція правомірності рішень платника податків.

Smychok Y.M. Theoretical concepts about stativity and interconnection of judicial doctrines in resolution of tax disputes

The article analyzes the issues of theoretical concepts of static and interconnectedness of judicial doctrines with the resolution of tax disputes. The author investigated and disclosed the concepts of statics, established the signs of static judicial doctrines. Therefore, the signs of static judicial doctrines are an increased degree of stability, immutability in terms of temporality and lack of dynamic-expanding conceptualization. The continuing the analysis of static judicial doctrines, it was found that the relatedness of certain legal phenomena does not indicate any exceptional situation. All legal categories are to some extent interrelated and conditioned. At



the same time, the interconnectedness of judicial doctrines is a special situation, because each judicial doctrine is a complex and integrated phenomenon. For example, the reason for the formation of an independent doctrine was the connection that exists between the judicial doctrines of presumption of legitimacy of decisions of a taxpayer and the presumption of guilt of a controlling body. To continuing the research, was find that despite the stable and static nature of all judicial doctrines, which based on the presumption of legitimacy of decisions of taxpayers, there is a trend for the formation of new doctrinal provisions in the aspect of the presumption of legitimacy of taxpayers' decisions. First, we are talking about a complex doctrinal legal position, which was reflect in the Supreme Court ruling of February 10, 2021. The analyzed judicial doctrine indicates the possible transformational changes that await the relatively conservative judicial doctrine of presumption of legitimacy of taxpayer decisions. However, the newest single provisions, which have not yet become entrenched in judicial practice are not able to violate the prevailing-static nature of the doctrine of presumption of legitimacy of decisions of the taxpayer.

Key words: *taxpayer, static, judicial doctrine, tax disputes, judicial practice, presumption of legality of taxpayer's decisions.*

Вступ. Статика та динаміка є словами антонімами, адже віддзеркалюють протилежні за змістом поняття. При цьому, в загально філософському сенсі, вони завжди йдуть поруч. Така ситуація обумовлюється тим, що важко знайти явища, що перманентно перебувають в статичності або ж постійно знаходяться в динамічному розвитку. Не є виключенням і сфера оподаткування та пов'язана із нею правозастосовна практика. Однак, ми спробуємо виокремити ті судові податково-правові доктрини, які характеризуються підвищеною статичністю (стійкістю).

Постановка завдання. Метою статті є дослідження теоретичних уявлень про статичність та взаємопов'язаність судових доктрин із вирішення податкових спорів.

Результати досліджень. У першу чергу потрібно визначити змістовне наповнення поняття “статика”. Етимологічно слово “статика” походить від грецького слова “στάσις”, що означає “нерухомий”. Так, у Словнику іншомовних слів слово “статика” визначається як стан рівноваги, спокою, відсутність руху [1]. У Словнику української мови статика змістовно визначається як поняття, що позначає рівновагу, стан спокою, а відповідно як явище, що є за своїм змістом протилежне поняттю “динаміка” [2, с.668]. Відповідно, термін “статика” використовується на позначення явищ, які є незмінними, тобто не зазнають трансформацій в темпоральному сенсі.

Судові доктрини із вирішення податкових спорів також можуть визначатися як статичні. Ознаками статичних судових доктрин є наступні характеристики:

1. Підвищена міра стабільності. Судово-доктринальні положення не зазначають змістовних трансформацій. Сформульовані первинно положення перекочовують із одного рішення в інше. При цьому важливо, щоб і самі доктринальні положення характеризувалися актуальністю.

2. Незмінність у темпоральному відношенні. Статичні судові доктрини є незмінними протягом тривалих проміжків часу. Принципово важливим є те, щоб така незмінність не мала штучний характер.

3. Відсутність динамічно-розширювальної концептуалізації. Статичні судові доктрини залишаються такими як і були первинно сформовані. Їх зміст не зазнає подальшого розширення та концептуалізації. Останні властивості притаманні динамічним судовим доктринам. Тобто, якщо навіть елемент доктрини залишився, однак до нього додали змістовні “надбудови”, то така доктрина не може вважатися статичною.

У подальшому потрібно послідовно проаналізувати конкретні статичні судові доктрини, які стосуються вирішення податкових спорів.



Пов'язаність певних правових явищ не вказує на якусь виключну ситуацію. Всі правові категорії у тій чи іншій мірі є взаємопов'язаними та/або взаємообумовленими. При цьому взаємопов'язаність судових доктрин є особливою ситуацією. Кожна із судових доктрин є сама по собі складним та комплексним явищем. Що вже тоді говорити про взаємопов'язаність судових доктрин, що має своїм наслідком формування самостійної, окремої судової доктрини? Відповідне явище характеризується підвищеною складноструктурованістю. Так, судові доктрини презумпції правомірності рішень платника податків та презумпції вини контролюючого органу (ст. 77 Кодексу адміністративного судочинства України) та той зв'язок, що існує між ними, став причиною формування самостійної доктрини.

Правова позиція, що встановлює взаємопов'язаність відповідних судових доктрин отримала свою фіксацію в Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17 червня 2020 року (справа № 640/1439/19), де зазначалося наступне: "... Такий висновок ґрунтується на нормі абзацу першого частини другої статті 77 Кодексу адміністративного судочинства України, згідно з якою в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача. Ця норма узгоджується як з нормою абзацу першого пункту 56.4 статті 56 ПК, відповідно до якої обов'язок доведення, що будь-яке нарахування, здійснене контролюючим органом у випадках, визначених ПК, або будь-яке інше рішення контролюючого органу є правомірним, покладено на контролюючий орган, так і з нормою підпункту 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 ПК щодо презумпції правомірності рішень платника податків, які в сукупності закріплюють презумпцію добросовісності податкової поведінки платника податків ..." [3].

Аналогічні правові позиції отримали свою фіксацію в Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16 вересня 2020 року (справа № 805/2836/17-а) [4], Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16 вересня 2020 року (справа № 1.380.2019.000276) [5], Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10 лютого 2021 року (справа № 380/671/20) [6]. Як ми бачимо відповідне судово-доктринальне положення є доволі стабільним у темпоральному відношенні, що і обумовлює його характеристику саме як статичної доктрини. Подальшої концептуалізації відповідна доктрина по сьогоднішній день не отримала.

Змістовно дане доктринальне положення полягає в тому, що презумпція вини контролюючого органу (ч. 2 ст. 77 Кодексу адміністративного судочинства, що закріплює процесуальну презумпцію) та презумпція правомірності рішень платника податків (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.4 ст. 56 Податкового кодексу України, що закріплює матеріально-процесуальну презумпцію) у своїй єдності формують зміст презумпції добросовісності платника податків. Відповідне судово-доктринальне положення характеризується наступними рисами:

1) відсутність правозастосовного значення. Відповідне доктринальне положення має виключно теоретично-обумовлений характер. У практично-прикладній площині положення аналізованої правової позиції не можуть бути застосовані. Такого роду підхід обумовлюється тим, що єдине призначення даної доктрини полягає у демонстрації пов'язаності трьох судових доктрин. При цьому синтезується цілком зрозуміле положення теоретичного характеру, що може бути наочно проілюстровано за посередництвом наступної формули: $A + B = C$, де А – доктрина презумпції вини контролюючого органу (ч. 2 ст. 77 Кодексу адміністративного судочинства України); В – доктрина презумпції правомірності рішень платника податків (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.4 ст. 56 Податкового кодексу України); С – доктрина презумпції добросовісності платника податків (судова доктрина, яка немає прямого нормативного підґрунтя).

Дане доктринальне положення не вирішує якого-небудь складного правозастосовного завдання (подолання колізій, заповнення прогалини, інтерпретація оціночного поняття тощо). Воно просто констатує теоретичний факт – синтез презумпції добросовісності плат-



ника податків на основі презумпції вини контролюючого органу та презумпції правомірності рішень платника податків. При цьому може сформуватися хибне враження з приводу примату презумпції добросовісності платника податків у порівнянні з іншими, формуючими його презумптивними положеннями. Проте на наше переконання, всі вище окреслені презумпції мають тотожне ієрархічне становище. Аналізована судова доктрина переслідує мету вказати на теоретичне узагальнення судової доктрини добросовісності платника податків на основі двох конкретних презумптивних положень, які мають пряму нормативну основу;

2) нетотожність правової природи доктринально-презумптивних положень, що лежать в основі аналізованої судової доктрини. У даному випадку мова йде про те, що презумпція правомірності рішень платника податків є податковою доктриною (її ідейні витоки сформовані спеціальними приписами податкового законодавства), тоді як презумпція вини контролюючого органу є пристосованою для цілей податкового застосування загально-процесуальною доктриною, що має основоположне значення для всього адміністративного судочинства (презумпція вини контролюючого органу не є спеціально-процесуальними положенням, адже дане презумптивне положення діє в рамках будь-яких проваджень що вирішуються за правилами адміністративного судочинства).

Відповідно ми повинні говорити, що в основу доктрини добросовісності платника податків суд заклав одну податково-правову презумпцію (презумпцію правомірності рішень платника податків) та одне загально-процесуальне презумптивне положення, що має універсальне значення для всього адміністративного судочинства (презумпція вини владного суб'єкта, що після адаптації для цілей податкового правозастосування трансформувалася в презумпцію вини контролюючого органу).

Незважаючи на загалом стабільний та статичний характер всіх судових доктрин, які ґрунтуються на презумпції правомірності рішень платника податків, слід звернути увагу на нову судову практику, яка вказує на тенденції до формулювання нових доктринальних положень в аспекті презумпції правомірності рішень платника податків. У даному випадку мова йде про комплексно-доктринальну правову позицію, що отримала своє закріплення в Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10 лютого 2021 року (справа № 380/671/20): "... Презумпція сформульована як принцип у статті 4 ПК України (пункт 4.1.4). Саме таким чином встановлено найвищий ступінь її імперативності. Крім того, презумпція також закріплена як спеціальна норма у пункті 56.21 статті 56 ПК України саме для цього виду правовідносин, що означає безумовне її врахування при вирішенні спорів, що регулюються означеною статтею. Сама юридична конструкція норми пункту 56.21 статті 56 ПК України дає підстави стверджувати, що презумпція застосовна не лише у ситуації прямої суперечності норм, але й у будь-якій іншій ситуації невизначеності в процесі правозастосування. Для її застосування необхідно і достатньо виявлення двох або більше альтернативних варіантів правомірної поведінки, обравши найвигодніший для себе з яких платник має почуватися захищеним від можливих негативних наслідків як з боку контролюючого органу, так і суду. Більше того, наведеною нормою охоплюються не лише очікування платника, запровадженням у податковому законодавстві цієї презумпції як принципу (основної засади) накладається відповідний таким очікуванням обов'язок вибору визначеного нею варіанту поведінки і контролюючим органом, і судом. При цьому тягар доведення хибності (відсутності правових підстав) обраного платником варіанту поведінки покладається законом на контролюючий орган ..." [6]. З вищезазначеної правової позиції випливає декілька принципових аспектів:

- по-перше, суд робить акцент на тому, що закріплення презумпції правомірності рішень платника податків в рамках ст. 4 Податкового кодексу України обумовлює підвищену міру основоположності такого правила, адже за посередництвом його закріплення в системі принципів податкового права забезпечується підвищена міра імперативності відповідного презумптивного положення;

- по-друге, суд звертає увагу на подвійність нормативного закріплення презумпції правомірності рішень платника податків. При цьому акцент робиться на спеціально-юрис-



дикційну формалізацію даного презумптивного положення в рамках п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України;

- по-третє, суд констатує, що презумпція правомірності рішень платника податків діє не тільки тоді коли існує пряма суперечність нормативних приписів, але й тоді коли існує правова невизначеність у податковому правозастосуванні загалом. Для застосування презумпції правомірності рішень платника податків потрібно, щоб було принаймні два альтернативні варіанти правомірної поведінки зобов'язаного учасника податкових відносин;

- по-четверте, суд резюмує, що обраний платником податків на основі відповідної презумпції порядок поведінки повинен розглядатися як правомірний у тому числі й контролюючим органом та судом. Такого роду підхід обумовлюється ще однією доктриною – доктриною законних очікувань (платник податків усвідомлюючи механізм функціонування даної доктрини робить висновок про те, що суб'єкти владних повноважень будуть застосовувати відповідне правило у чіткій відповідності з приписами податкового законодавства).

Аналізована судова доктрина вказує на можливі трансформаційні зміни, які очікують на відносно консервативну судову доктрину презумпції правомірності рішень платника податків. Проте такі новітні поодинокі положення, станом на сьогоднішній день, ще не закріпилися в судовій практиці, а тому і не здатні порушити превалюючої-статичний характер доктрини презумпції правомірності рішень платника податків.

Висновок. Отже, всі вище проаналізовані судові доктрини (доктрина презумпції правомірності рішень платника податків та доктрина добросовісності платника податків) на даний момент можуть характеризуватися як стабільно-статичні доктрини. Однак, такого роду твердження не означає, що в подальшому відповідні доктрини не можуть зазнати суттєвих трансформацій. Більше того, наразі ми вже можемо спостерігати окремі зрушення у бік поступального розвитку даних судових доктрин.

Список використаних джерел:

1. Словник іншомовних слів. URL: <http://surl.li/xctq> (дата звернення: 10.06.2021 р.).
2. Словник української мови: в 11 томах. - Том 9, 1978. – С. 668.
3. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17 червня 2020 року (справа № 640/1439/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89868958> (дата звернення: 10.06.2021 р.).
4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16 вересня 2020 року (справа № 805/2836/17-а). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91818264> (дата звернення: 10.06.2021 р.).
5. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16 вересня 2020 року (справа № 1.380.2019.000276). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91571460> (дата звернення: 10.06.2021 р.).
6. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10 лютого 2021 року (справа № 380/671/20). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94904871> (дата звернення: 10.06.2021 р.).

