

Є. М. Смичок, к.ю.н.,
докторант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

СТАТИЧНІ СУДОВІ ДОКТРИНИ ІЗ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Стаття присвячена дослідженню статичних судових доктрин із вирішення податкових спорів. Так, яскравим прикладом статичних судових доктрин автор навів доктрину добросовісності платника податків. По-перше, така доктрина має виключно доктринально-синтезовану правову природу. По-друге, концептуальною основою цієї доктрини виступають положення податкового законодавства та законодавства про адміністративне судочинство. Автором було встановлено специфіку цієї доктрини, яка полягає у наявності двох вимірів (матеріального та процесуального). Було досліджено, що статика судової доктрини добросовісності платника податків полягає у тому, що до теперішнього часу така доктрина не зазнала жодних трансформацій. Продовжуючи дослідження статичних судових доктрин, було встановлено особливість судових доктрин презумпції рішень платника податків. Так, автор зазначає, що сама презумпція правомірності рішень платника податків являє собою чітко формалізоване правило, яке має закріплення в Податковому кодексі України. Аналізуючи зміст зазначеної презумпції, встановлено, якщо положення законодавства припускають неоднозначне трактування прав та обов'язків платника податків або контролюючих органів, то рішення повинні прийматися на користь платника податків. Дослідження правових позицій довело, що рисою судової доктрини презумпції правомірності рішень платників є значна частка цитування судами, в рамках судово-доктринальних позицій, нормативних приписів податкового законодавства, в яких закріплюється вищезазначене презумптивне правило. Під час більш детального аналізу правових позицій Верховного Суду автор встановив, що судові доктрини характеризуються підвищеною стабільністю в темпоральному відношенні. Мається на увазі, що протягом тривалого проміжку часу не було здійснено трансформацію жодного зі змістовних елементів доктринального положення.

Ключові слова: статичні судові доктрини, податкові спори, добросовісність платника податків, правомірність рішень, податкове законодавство.

Ye. M. Smychok. Static judicial doctrines from solution tax disputes

The article is devoted to the study of static judicial doctrines in resolving tax disputes. Thus, a striking example of static judicial doctrines the author cited the doctrine of good faith of a taxpayer. Firstly, such doctrine has an exclusively doctrinally synthesized legal nature. Secondly, the conceptual basis of this doctrine is the provisions of tax legislation and legislation on administrative proceedings. Continuing the analysis of this doctrine, it was established its specificity, which is that it has two dimensions (substantive and procedural). It was investigated that the static judicial doctrine of taxpayer good faith is that, so far, such doctrine has not undergone any transformation. Continuing the theme of the study of static judicial doctrines, a peculiarity of judicial doctrines of presumption of taxpayer's decisions was establish. Thus, the author notes that the presumption of legitimacy of taxpayer decisions is a clearly formalized rule, which is enshrined in the Tax Code of Ukraine. The analyzing the content of the said presumption, it is established that if the provisions of the legislation allow ambiguous interpretation of the rights and obligations of taxpayers or regulatory authorities, the decisions should be made in favor of the taxpayer. The study of legal positions showed that a feature of the judicial doctrine of presumption of legitimacy of taxpayers' decisions is a significant proportion of quoting by courts within the judicial doctrinal positions of normative prescriptions of tax legislation in which this presumptive rule is enshrined. In carrying out a more detailed analysis of the legal positions of the Supreme Court, it found judicial doctrines are characterize by increased temporal stability. It means that over a long period there has been no transformation of one of the substantive elements of the doctrinal provision.

Key words: static court doctrines, tax disputes, good faith of a taxpayer, legitimacy of decisions, tax legislation.

Постановка проблеми. Статичні судові доктрини в податкових спорах демонструють стабільність та стійкість судової практики, що є важливим в контексті юрисдикційного правозастосування. Саме статичні судові доктрини сприяють практично-прикладному утвердженню принципів правової визначеності у правозастосовній діяльності, що безумовно відображається на розумінні платниками податків порядку реалізації їхніх прав та обов'язків, здатності прогнозувати юридичні наслідки тих чи інших дій.

Метою статті є дослідження статичних судових доктрин із вирішення податкових спорів.

Виклад основного матеріалу. Яскравим прикладом статичної судової доктрини можна назвати доктрину добросовісності платника податків. У першу чергу потрібно звернути увагу, що відповідна доктрина має яскраво виражену доктринальну природу, адже поняття “добросовісність платника податків” не має законодавчого закріплення. У даному випадку термін “законодавче закріплення” вживається в широкому сенсі, адже жодних положень з приводу добросовісності платника податків немає, ані на рівні закону, ані на рівні підзаконних нормативно-правових актів.

Відповідно така доктрина має виключно доктринально-синтезовану правову природу. Суб'єктом же формування такої доктрини виступає суд. Втім суд сформував презумпцію добросовісності платника податків не “з повітря”. Концептуальною основою відповідної доктрини виступають положення податкового законодавства та законодавства про адміністративне судочинство. Однак це не означає, що у відповідних галузевих законодавчих актах є прямі вказівки на презумпцію добросовісності платника податків. Приписи податкового законодавства та законодавства про адміністративне судочинство містять конкретні ідеї, які були використані суб'єктом формування судової доктрини при концептуалізації презумпції добросовісності платника податків. Загалом потрібно відмітити, що доктрина добросовісності платника податків характеризується доволі лаконічним формулюванням. Отримує свою зовнішню формалізацію така доктрина за посередництвом презумптивного правила.

Специфіка доктрини добросовісності платника податків полягає у тому, що вона має два виміри:

- 1) матеріальний;
- 2) процесуальний.

Матеріальний вимір судової доктрини добросовісності платника податків отримує свій вираз у наступному формулюванні: “... Презумпція добросовісності платника податків означає, що подані платником контролюючому органу документи податкової звітності є дійсними, повно та об'єктивно відтворюють господарські операції, що є об'єктом оподаткування та/або фінансові показники яких впливають на податковий обов'язок платника податків, якщо інше не буде доведено контролюючим органом ...” (Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21 лютого 2018 року (справа № 817/5337/17)) [2].

Що ж стосується процесуального виміру, то він має наступне формулювання: “... У площині процесуального регулювання презумпції добросовісності платника податків відповідає обов'язок доведення контролюючим органом правомірності прийнятого рішення в судовому процесі, порушеному за позовом платника податків про скасування рішення як неправомірного. У разі надання контролюючим органом доказів, які спростовують дійсність чи повноту даних поданої платником податків податкової звітності, платник податків відповідно до встановленого частиною 1 ст. 71 КАС України ... обов'язку кожної сторони довести ті обставини, на яких ґрунтуються її вимоги та заперечення (крім випадків, встановлених статтею 72 цього Кодексу), повинен довести наявність законних підстав, для врахування задекларованих в податковому обліку даних при визначенні суми його податкового обов'язку...” (Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21 лютого 2018 року (справа № 817/5337/17)) [2]. Статика відповідної доктрини полягає в тому, що вона по сьогоднішній день не зазнала жодних трансформацій.

Підтвердженням стабільності, а відповідно статичності, аналізованої судової доктрини можуть виступати наступні правові позиції Верховного Суду: Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 04 вересня 2018 року (справа № 809/1337/17) [3]; Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 18 березня 2019 року (справа № 804/1351/16) [4]; Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 24 квітня 2019 року (справа № 826/22352/15) [5]; Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10 грудня 2019 року (справа № 808/3104/14) [6]; Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 08 вересня 2020 року (справа № 826/7016/17) [7]. Цікавим є той аспект, що незмінною залишалася не тільки матеріальна, але й процесуальна складова презумпції добросовісності платника податків.

Стабільність доктрини добросовісності платника податків полягає не тільки в тому, що самі конкретні формулювання не були переглянуті органами судової влади (не було повністю змінено підхід до визначення змісту таких доктринальних положень), але і у тому, що не відбулося концептуального розширення змісту такої доктрини (не відбулося додаткової концептуалізації таких положень у зв'язку із чим текстурально-змістовне примноження суттєво б розширювало зміст таких доктринальних положень). Стабільна статика вище окреслених положень судової доктрини добросовісності платника податків жодним чином не свідчить про її непослідовність. Більше того, перманентна трансформація судових підходів до попередньо сформульованих положень, могла б вказувати на непослідовність правозастосовної та доктрино-формуючої практики.

Ключовою особливістю судових доктрин презумпції правомірності рішень платника податків є той аспект, що сама презумпція правомірності рішень платника податків являє собою чітко формалізоване правило, що отримує своє закріплення в Податковому кодексі України. Так, презумпція правомірності рішень платника податків характеризується специфічною формою подвійної формалізації:

- 1) як принцип-презумпція (пп. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 Податковий кодекс України);
- 2) як звичайне колізійне правило (п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України).

Правило закріплене в пп. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 Податковий кодекс України характеризується констативно-декларативним формулюванням. Фактично, ціль закріплення даної презумпції у ст. 4 Податкового кодексу України полягає у “піднесенні” такого правила до рівня вихідного положення податкового законодавства. Такий підхід нормотворця, в певній мірі підвищує міру імперативності і колізійної норми, що закріплена в п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України.

Відповідно до положень п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України у разі коли норма Податкового кодексу України чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі Податкового кодексу України, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [1]. У конструкції вищезазначеного припису вже чітко простежується той аспект, що презумпція правомірності рішень платника податків є конкретним, застосовуваним на практиці правилом, що відповідає усім стандартам класичного конструювання нормативних правил поведінки.

Дещо спірним є інститут в рамках якого закріплюється дане правило – інститут адміністративного оскарження рішень контролюючого органу. У чому ж полягає спірність? Презумпція правомірності рішень платника податків є універсальним правилом, що повинно застосовуватися не тільки в адміністративних процедурах із вирішення податкових спорів, але і в рамках судових проваджень із оскарження рішень, дій чи бездіяльності контролюючих органів. При цьому така “спірність” в певній мірі нівелюється закріпленням презумпції правомірності рішень платника податків у ст. 4 Податкового кодексу України. Саме визначення даного презумптивного положення як принципу податкового права, знімає всі питання з приводу його регулятивного потенціалу та сфери регламентаційного охоплення. Це у свою чергу вказує на те, що подвійність закріплення презумпції правомірності рішень платника податків, як принципу податкового права та як звичайного колізійного правила, не повинна розглядатися як порушення правил нормотворчої техніки.

Якщо лаконізувати зміст презумпції правомірності рішень платника податків, то він матиме наступний вигляд: якщо положення законодавства припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, то рішення повинні прийматися на користь платника податків. Відповідне імперативне правило є ефективним інструментом забезпечення прав та інтересів платників податків.

Судових доктрин, які б стосувалися саме презумпції правомірності рішень платника податків є обмаль. Це не в останню чергу обумовлюється тим, що роль суду в аспекті застосування презумпції правомірності рішень платника податків фактично зводиться до оцінки дійсної наявності неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків учасників податкових відносин. Часто суди просто оцінюють аргументи сторін та констатують наявність або ж відсутності підстав для застосування правила презумпції правомірності рішень платника податків. Сформованість правил аналізованого презумптивного положення не дозволяє судам поширювально інтерпретувати його зміст. Відповідно, судові доктрини з питань функціонування презумпції правомірності рішень платника податків часто стосуються казуальних питань та проблематик. Визначившись із конкретними підходами до оцінки окремих аспектів прояву такого презумптивного положення суди рідко змінюють свою позицію. Це зокрема і є одним із основних чинників стабільності та статистики судових доктрин презумпції правомірності рішень платника податків.

Ще однією рисою судових доктрин презумпції правомірності рішень платника податків є значна частка цитування судами в рамках судово-доктринальних позицій нормативних приписів податкового законодавства в яких і закріплюється дане презумптивне правило. З однієї сторони такий підхід слід розглядати як цілком закономірний, адже суди при наявності нормативних законодавчих положень повинні аргументувати власну позицію спираючись саме на такі приписи. З іншого ж боку, така ситуація суттєво обмежує доктринально-формаційний потенціал презумпції правомірності рішень платника податків.

Одна із найбільш поширених судових доктрин презумпції правомірності рішень платника податків має наступне формулювання: “...Підпунктом 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 ПК України презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. За змістом указаної норми, за умови подання платником податків усіх належним чином оформлених документів, передбачених податковим законодавством, дані податкового обліку вважаються сформованими платником податків правомірно (обґрунтовано)...” [8].

Аналогічна правова позиція отримала свою фіксацію в наступних рішеннях Верховного Суду: Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17 грудня 2019 року (справа № 0870/2900/12) [9]; Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 22 грудня 2020 року (справа № 815/133/16) [10]; Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 26 січня 2021 року (справа № 813/1431/16) [11]. З вищезазначеного вбачається, що аналізована судова доктрина характеризується підвищеною стабільністю в темпоральному відношенні. Протягом тривалого періоду часу не було трансформовано жодного із змістовних елементів відповідного доктринального положення.

За своєю структурою дане доктринальне положення є двоскладовим:

- 1) нормативна частина (цитування приписів пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України);
- 2) доктринальна частина (формування судами конкретної правової позиції з відповідного питання).

Не можна сказати, що такого роду конструювання судових доктрин є найбільш поширеним, однак не буде вірним і твердження про одиничність двоскладового структурування судової доктрини. Двоскладове структурування має як свої плюси, так і мінуси. Так, позитивним аспектом двоскладового конструювання судової доктрини є обґрунтованість в подальшому закріплених доктринальних положень нормативними приписами, які закріплені на рівні закону та/або підзаконного нормативно-правового акта. У даному випадку нормативні положення ніби “підсилюють” доктринальну позицію суду. У той же самий час мінусом двоскладового структурування судових доктрин є той аспект, що відповідні нормативні положення, фактично, применшують оригінальність доктринальних положень. Мова йде про зменшення творчої ролі суду при формулюванні судово-доктринальних положень. Одна, тут важливо зауважити, що креативна роль суду при формуванні судових доктрин завжди є присутня, в більшій або ж у меншій мірі.

У подальшому потрібно розглянути зміст вищезазначеної судової доктрини презумпції правомірності рішень платника податків. Так, змістовно аналізована судова доктрина полягає у наступному: при поданні платником податків належним чином оформлених документів, передбачених податковим законодавством, дані податкового обліку вважаються сформованими платником податків правомірно (обґрунтовано). Тобто, якщо платник податків подає первинні документи на підтвердження реальності господарської операції, такі документи повинні розглядатися як дійсні допоки зворотне не буде встановлено у визначеному законодавством юрисдикційному порядку. Головний акцент у відповідній конструкції повинен бути зроблений на формулюванні “допоки зворотне не буде встановлено”. Такого роду положення слід розглядати як стандартизоване техніко-юридичне кліше, що застосовується у конструкціях презумптивних положень.

Презюмування належності оформлення господарських операцій платником податків та закономірне припущення з приводу реальності таких господарських операцій обґрунтовується як фактичною, так і правовою обумовленістю. В об’єктивній дійсності переважна більшість господарських операцій платників податків є реальними, а їх оформлення належним. В протилежному випадку ми б спостерігали тотальну деструктуризацію податкових відносин та відсутність надходжень до дохідної частини відповідних бюджетів. Відповідно, це і обумовлює характеристику даної презумпції як такої, що має тісний зв’язок із реальним становищем та закономірностями розвитку податкових відносин. Цим і обумовлюється характеристика аналізованої презумпції, а відповідно і судової доктрини, як фактичної.

З іншого ж боку, дане презумптивне положення, має цілком логічно-обумовлену правову природу. Її призначення полягає у конституюванні належного розвитку податкових відносин та недопущенні зловживань з боку контролюючого органу. Саме контролюючий орган повинен спростувати належність оформлення господарських операцій та/або сам факт реальності таких господарських операцій. У питаннях такого принципового значення, де в протиставлення входять фіскальний інтерес, який представляється контролюючим органом, та приватний інтерес, який відстоюється платником податків, правові переваги повинні бути на стороні більш слабого із фактичної точки зору суб’єкта, яким і є платник податків. Що ж стосується контролюючого органу, то на нього дане презумптивне положення та сформована на його основі судова доктрина покладає додаткове “обтяження”, що обумовлює необхідність довести неправомірність оформлення господарської операції та й взагалі спростувати її реальність, якщо такого роду переконання є у владного суб’єкта.

Фактично, відповідне доктринальне положення є генетично спорідненим із доктриною добросовісності платника податків. Більше того, якщо співставити досліджуване судово-доктринальне положення з приводу презумпції правомірності рішень платника податків із вище аналізованою доктриною добросовісності платника податків, то неозброєним оком видно, що дані доктрини є майже змістовно тотожними. При цьому важливо мати на увазі, що в контексті генетичної спорідненості ми ведемо мову саме про матеріально-правову судову доктрину добросовісності платника податків (не про її процесуальний прояв).

Висновок. Взаємообумовленість та взаємопов’язаність судової доктрини презумпції правомірності рішень платника податків та судової доктрини добросовісності платника податків була підкреслена і Верховним Судом, що отримало своє формулювання в окремій судовій доктрині. Варто відмітити, ще й той аспект, що судова доктрина, яка визначає взаємопов’язаність досліджуваних статичних судових доктрин, також характеризується статичністю (не зазнавала трансформацій протягом тривалого періоду часу).

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (у ред. Закону України від 15.04.2021 р. № 1402-IX). *Голос України*. 2021. № 88.
2. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21 лютого 2018 року (справа № 817/5337/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72404903> (дата звернення: 16.06.2021 р.).
3. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 04 вересня 2018 року (справа № 809/1337/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76271963> (дата звернення: 16.06.2021 р.).
4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 18 березня 2019 року (справа № 804/1351/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80549236> (дата звернення: 16.06.2021 р.).

5. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 24 квітня 2019 року (справа № 826/22352/15). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/81399525> (дата звернення: 16.06.2021 р.).

6. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10 грудня 2019 року (справа № 808/3104/14). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86238827> (дата звернення: 16.06.2021 р.).

7. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 08 вересня 2020 року (справа № 826/7016/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91414904> (дата звернення: 16.06.2021 р.).

8. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13 листопада 2018 року (справа № 820/3279/13-а). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78198150> (дата звернення: 16.06.2021 р.).

9. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17 грудня 2019 року (справа № 0870/2900/12). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/86460097> (дата звернення: 16.06.2021 р.).

10. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 22 грудня 2020 року (справа № 815/133/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93749316> (дата звернення: 16.06.2021 р.).

11. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 26 січня 2021 року (справа № 813/1431/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94737244> (дата звернення: 16.06.2021 р.).