

ПРАВОВІ ПОЗИЦІЇ ВЕРХОВНОГО СУДУ ЯК ГАРАНТІЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПУ ВЕРХОВЕНСТВА ПРАВА У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

LEGAL POSITIONS OF THE SUPREME COURT AS A GUARANTEE OF ENSURING THE IMPLEMENTATION OF THE PRINCIPLE OF THE RULE OF LAW IN THE TAX SYSTEM OF UKRAINE

Попович О.В., суддя

*Васильківський міськрайонний суд Київської області,
аспірант кафедри публічного права
Державний податковий університет*

У статті здійснено характеристику принципу верховенства права крізь призму його складової – принципу визначеності. Звертається увага на сутнісну характеристику верховенства права у сфері оподаткування як допустимі межі дій законодавця зі встановлення податків та зборів і правозастосувача у процесі регулювання податкових правовідносин. Верховенство права розглядається через змістовну та процедурну складові. Стверджується, що основне призначення верховенства права в обмеженні держави над людиною, забезпеченні суверенітету особи від довільного втручання публічної влади у відповідні сфери її життєдіяльності. У зв'язку з цим, вказано на стратегічні орієнтири управління державними фінансами в Україні у найближчі роки, серед яких подальше удосконалення податкового законодавства та гармонізація його із законодавством ЄС.

Наведено сформовані у правовій доктрині позиції вчених щодо ролі принципу верховенства права та його складових у розвитку правової та податкової систем. Для науки фінансового права цей напрям є новим. Але і досі триває пошук концептуальних правових засад запровадження та реалізації принципу верховенства права у податковій системі.

Здійснено аналіз постанов Верховного Суду щодо використання принципу правової визначеності під час адміністративного судочинства. Продемонстровано взаємозв'язок єдності і сталості судової практики як елементу принципу правової визначеності та верховенства права. Підтверджено, що дотримання вимоги про єдність та сталість судової практики (при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду) підтверджує ефективність правового регулювання, сприяє подальшому розвитку вітчизняного законодавства, гарантує баланс інтересів у сфері оподаткування.

Ключові слова: податкова система, правові позиції, Верховний Суд, верховенство права, принцип правової визначеності.

The article characterizes the principle of the rule of law through the lens of its component – the principle of certainty. Attention is drawn to the essential characteristic of the rule of law in the field of taxation as the permissible limits of actions of the legislator in setting taxes and fees and the law enforcer in the process of regulating tax relations. The rule of law is considered through substantive and procedural components. It is claimed that the main purpose of the rule of law is to limit the state over a person, to ensure the sovereignty of a person from arbitrary intervention of public authorities in the relevant spheres of his life. In this regard, the strategic orientations of public finance management in Ukraine in the coming years are indicated, including the further improvement of tax legislation and its harmonization with EU legislation.

The positions of scientists formed in the legal doctrine regarding the role of the principle of the rule of law and its components in the development of the legal and tax systems are given. For the science of financial law, this direction is not new. However, the search for conceptual legal foundations for the introduction and implementation of the principle of the rule of law in the tax system is still ongoing.

An analysis of the decisions of the Supreme Court regarding the use of the principle of legal certainty during administrative proceedings was carried out. The relationship between the unity and stability of judicial practice as an element of the principle of legal certainty and the rule of law is demonstrated. It has been confirmed that compliance with the requirement for the unity and stability of judicial practice (when choosing and applying legal norms to disputed legal relations, the court takes into account the conclusions on the application of legal norms set out in the Supreme Court's rulings) confirms the effectiveness of legal regulation, contributes to the further development of domestic legislation, guarantees a balance of interests in the field of taxation.

Key words: tax system, legal positions, the Supreme Court, the rule of law, the principle of legal certainty.

Постановка проблеми. Удосконалення правового регулювання відносин у сфері оподаткування триває безперервно. Українська держава сміливо та гідно виборює собі місце у європейському соціально-економічному просторі. Перегляд вихідних засад формування податкової політики, правомірної реалізації податкових правовідносин та ефективного функціонування органів державної влади є ключовою прерогативою сучасного глобалізаційного суспільства. Цим словам знаходимо підтвердження у публікації В. Мушенка, який влучно підкреслює, що для України вдосконалення принципів формування системи оподаткування наразі залишається ключовою складовою частиною проблеми правового регулювання суспільно-економічних відносин і стане важливим чинником забезпечення подальшого існування та розвитку держави в сучасних світових соціально-політичних умовах [1, с. 88].

Верховенство права у податковій системі визначає допустимі межі дій законодавця зі встановлення податків та зборів і правозастосувача у процесі регулювання податкових правовідносин. Верховенство права включає змістовну (визнання людини, її життя та здоров'я найвищою соціальною цінністю) та процедурну (відповідність правотворчої та правозастосовної діяльності вимогам

заборони зворотної дії закону, його якості та однакового застосування тощо) складові. Продовжуємо наполягати на тому, що основне призначення верховенства права полягає, насамперед, в обмеженні держави над людиною, забезпеченні суверенітету особи від довільного втручання публічної влади у відповідні сфери її життєдіяльності. Аналіз рішень судової гілки влади щодо використання принципу верховенства права демонструє, що він є реальною та невід'ємною основою адміністративного судочинства [2, с. 254].

Аналіз публікацій, у яких започатковано розв'язання даної проблеми. Для науки фінансового права цей напрям є новим. Але і досі триває пошук концептуальних правових засад запровадження та реалізації принципів верховенства права у податковій системі, що обумовлено нагальністю розбудови правової, демократичної держави та громадянського суспільства в Україні. Про принцип верховенства права та/або його складові елементи у процесі здійснення фінансової діяльності держави полемізували у наукових виданнях О. Барін, О. Башняк, Н. Блажівська, Р. Браславський, Л. Будник, Д. Гетманцев, М. Кармаліта, Л. Касьяненко, Д. Кобильник, В. Форсюк, Н. Хатнюк, В. Чайка, Н. Шапала та ін.

Мета статті полягає у тому, щоб на основі аналізу законодавства, з урахуванням концептуальних розробок юридичної науки та судової практики, удосконалити організаційно-правові засади реалізації принципу верховенства права у податковій системі України.

Виклад основного матеріалу. У Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р, вказується, що фіскальна консолідація та відповідальна бюджетно-податкова політика дали змогу Україні протягом 2015–2019 років знизити рівень дефіциту сектору загального державного управління та зменшити боргове навантаження. У розділі IV «Стратегічні цілі та показники їх досягнення» у податковому напрямі визначені завдання на перспективу. Серед них – подальше удосконалення податкового законодавства та гармонізація його із законодавством ЄС, а також завершення реформи податкової служби. Вказується, що прогрес у досягненні запланованих результатів визначатиметься за такими індикаторами: частка судових справ з податкових спорів, вирішених судами на користь органів ДПС, у загальній кількості судових спорів, розглянутих судами різних інстанцій; рівень задоволеності платників податків послугами ДПС за результатами періодичних опитувань; час, витрачений платниками податків на подання звітності та сплату податків [3].

Також на урядовому порталі можна ознайомитися із реформами щодо впровадження верховенства права в Україні [4]. Ключовими пріоритетами Кабінету Міністрів України є створення умов для обов'язкової відповідальності за правопорушення та слідування букві закону, боротьба зі зловживаннями та хабарництвом на всіх рівнях. Завданнями Уряду для досягнення верховенства права, зокрема, є забезпечення правового захисту населення шляхом впровадження обов'язковості та неминучості виконання судових рішень.

Організація судової влади та здійснення правосуддя в Україні, що функціонує на засадах верховенства права відповідно до європейських стандартів і забезпечує право кожного на справедливий суд, регламентовані Законом України «Про судоустрій і статус суддів в Україні» від 02.06.2016 № 1404-VIII [5]. Відповідно до ч. 1 ст. 36 Закону, Верховний Суд є найвищим судом у системі судоустрою України, який забезпечує сталість та єдність судової практики у порядку та спосіб, визначені процесуальним законом. Серед його повноважень, закріплених Законом та реалізація яких сприяє забезпеченню загальних принципів права, пропонуємо виокремити такі: здійснення правосуддя як судом касаційної інстанції, а у випадках, визначених процесуальним законом, – як судом першої або апеляційної інстанції, в порядку, встановленому процесуальним законом; здійснення узагальнення судової практики; надання висновків щодо проектів законодавчих актів, які стосуються судоустрою, судочинства, статусу суддів, виконання судових рішень та інших питань, пов'язаних із функціонуванням системи судоустрою; надання висновку про наявність чи відсутність у діяннях, у яких звинувачується Президент України, ознак державної зради або іншого злочину; звернення до Конституційного Суду України щодо конституційності законів, інших правових актів, а також щодо офіційного тлумачення Конституції України; забезпечення однакового застосування норм права судами різних спеціалізацій у порядку та спосіб, визначені процесуальним законом; забезпечення апеляційних та місцевих судів методичною інформацією з питань правозастосування. Норми окремої статті Закону, а саме п. 10¹ та п. 10² ч. 2 ст. 46, закріплюють повноваження Пленуму Верховного Суду щодо забезпечення однакового застосування норм права при вирішенні окремих категорій справ (узагальнює практику застосування матеріального та процесуального законів, систематизує та забезпечує оприлюднення правових

позицій Верховного Суду з посиланням на судові рішення, в яких вони були сформульовані; за результатами аналізу судової статистики та узагальнення судової практики надає роз'яснення рекомендаційного характеру з питань застосування законодавства при вирішенні судових справ). Частиною 5 статті 13 Закону висувається вимога до всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт висновки щодо якого, викладені у постановках Верховного Суду, обов'язково їх враховувати.

Процесуальні норми, у т.ч. положення ч. 5 ст. 242 Кодексу адміністративного судочинства від 06.07.2005, уможливають реалізацію вказаних вище повноважень Верховного Суду. Зокрема мова йде про те: при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду [6].

Таким чином, акти Верховного Суду повинні враховуватися під час правового регулювання відносин у сфері оподаткування не лише органами судової гілки влади, а й органами державної влади взагалі. На такому важливому аспекті наголошують і практики, аналізуючи постанови Верховного Суду України та Верховного Суду [7; 8]. У свою чергу, своєрідним посібником із формулювання правових висновків є постанови касаційного суду. На думку М. Шумила, в них «наводяться, окрім формально-юридичних аргументів на підтвердження чи спростування доводів касаційної скарги, але і застосування інших інструментів правничої герменевтики, які пояснюють логіку і алгоритм ухвалення рішення касаційним судом. Такий підхід опосередковано сприятиме забезпеченню єдності та сталості судової практики, оскільки окрім результату вирішення спору та формулювання правового висновку, важливими є і застосовані підходи, які уможливили такий результат (правовий висновок)» [9, с. 53].

Однак є й інша позиція – повернення до практики прийняття роз'яснювальних постанов Пленуму Верховного Суду сьогодні є неможливим. Як аргумент вказується таке: «постанови Пленуму – це абстрактні висновки щодо правильного застосування норм права, порушується принцип розподілу влади, оскільки судова влада перебирає на себе функції законодавця, порушується принцип незалежності та неупередженості судді, приймаються без залучення учасників справи та врахування їхніх аргументів тощо» [8].

У контексті дослідження правових позицій Верховного Суду як гарантії забезпечення реалізації принципу верховенства права необхідно з'ясувати роль актів Верховного Суду у системі джерел (форм) права, зокрема податкового права, України. Цікавим видається висновок В. Решоти про те, що рішення Верховного Суду не є джерелом права у класичному його розумінні. При цьому вчений говорить, що постанови Пленуму Верховного Суду хоча формально не є обов'язковими, але беруться до уваги судами і часто використовуються як джерело права; правові висновки Верховного Суду та Верховного Суду України повинні враховуватися судами при розгляді справ, так як і рішення у зразкових справах; правові позиції Верховного Суду є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, що застосовують відповідну норму [10, с. 64].

Щодо самої реалізації принципу верховенства права, то Верховний Суд демонструє посилену увагу до нього та активно застосовує його складові під час здійснення своїх повноважень. Аналізуючи окремі правові позиції Касаційного адміністративного суду Верховного Суду (далі – КАС ВС) щодо застосування принципу стабільності податкового законодавства, вчені вказують на постійну змінюваність цих позицій залежно від обставин часу, у який їх приймають [11].

Прикладами реалізації цього принципу можна вважати Постанову КАС ВС від 09.12.2019 у справі № 826/3644/17 – зміни до будь-яких елементів податків

та зборів, що вносяться законом, який посилює податкове навантаження платника та прийняті пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому планується введення в дію таких змін, застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим.; Постанову КАС ВС від 17.03.2021 у справі № 816/846/16 – заборона внесення змін до будь-яких елементів податків та зборів пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила та ставки; та заборона зміни податків та зборів, їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року.; Постанову КАС ВС від 09.06.2021 у справі № 814/1751/16 – рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передє бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.; Постанову КАС ВС від 21.06.2021 у справі № 816/686/16 – принцип стабільності неможливо розглядати відокремлено, зокрема від принципу фіскальної достатності («встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями» підпункт 4.1.5) чи загальності оподаткування («кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу» підпункт 4.1.1), невідворотності настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства (підпункт 4.1.3); Постанову КАС ВС від 19.04.2022 у справі № 816/687/16 – в конкретних ситуаціях правозастосування правові принципи, в тому числі принципи податкового законодавства, мають розглядатися в їх сукупності. Розглядаючи дотримання чи порушення одного з правових принципів, не можна не враховувати дотримання чи порушення інших. Далі текст постанови збігається із текстом постанови від 21.06.2021 у справі № 816/686/16.

Враховуючи опрацьовані постанови КАС ВС, слушною є позиція Є. Смічка щодо того, що використання судової дискреції повинно бути спрямоване на гарантування демократичних засад з узгодженням головних цінностей, що характеризують сучасний розвиток правової системи. В основі умов використання судової дискреції знаходиться забезпечення стабільності права, тому часті та непередбачувані зміни законодавства провокують дотримання цього принципу на рівні не достатньому, аніж це потрібно для гарантування такої стабільності [12, с. 100].

Розвиток судового правозастосування із дотриманням загальноправових принципів слідує меті та завданням судової реформи в Україні. Вітчизняна судова практика у податкових спорах, впроваджуючи принцип правової визначеності, прагне відповідати європейським стандартам. Аналіз правових позицій Верховного Суду у податкових спорах демонструє, що він не лише удосконалює, але й кардинально змінює судову практику з метою впровадження нових підходів до розв'язання системних проблем у цій сфері.

Погоджуємося висновком М. Самбора про те, що якість правозастосування та випробування норми позитивного права практикою її застосування значною мірою залежить від професіоналізму та кваліфікації суб'єктів правозастосування, зокрема наявності у останніх достатніх знань, умінь та навичок правильного (з огляду на принципи права, зокрема, верховенство права), застосування норм позитивного права, враховуючи практику вітчизняних судів та досвід правового регулювання відповідних (однорідних) суспільних відносин міжнародними судовими інстанціями [13, с. 129].

Таким чином, виходячи із загальнотеоретичних положень, потрібно констатувати, що категорія «принцип верховенства права» під час розгляду податкових спорів реалізується. У правовій доктрині сьогодні активно дискутується застосування Верховним Судом принципу правової визначеності як складової принципу верховенства права. Це обумовлено тим, що частина постанов КАС ВС містить положення про принцип стабільності податкового законодавства (п. 4.1.9 ст. 4 Податкового кодексу України) та стоїть на захисті приватних інтересів платників податків, інша – змінює усталений підхід та переконує у необхідності враховувати публічний інтерес у сфері оподаткування та застосовувати принцип стабільності у системі з іншими принципами податкового законодавства, зокрема принципом фіскальної достатності (п. 4.1.5 ст. 4 Податкового кодексу України).

Висновок. Досліджуючи поняття верховенства права, у т.ч. у податковій системі України, приходимо до висновку, що під час тлумачення та застосування принципів податкового права судді постійно знаходяться у процесі правопізнання. Верховенство права у податковій системі визначає допустимі межі дій уповноважених суб'єктів зі встановлення податків та зборів, фактичного регулювання податкових правовідносин, у сфері, де з одного боку, зачіпаються життєво важливі інтереси держави, зацікавленої в наповненні бюджету, а з іншого – конституційні права окремих громадян і організацій, які відчужують частину своєї власності у вигляді податку. Однак суд не повинен допускати тлумачення закону, яке б несправедливо обмежувало ці права.

Забезпечення взаємозв'язку єдності і сталості судової практики як елементу принципу правової визначеності та верховенства права гарантують платникам податків та контролюючому органу передбачуваність та прогнозованість судових рішень, що не може не впливати на незалежність судової гілки влади, ефективність її діяльності. Дотримання вимоги про єдність та сталість судової практики (при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановях Верховного Суду) підтверджує ефективність правового регулювання, сприяє подальшому розвитку вітчизняного законодавства, гарантує баланс інтересів у сфері оподаткування. У той же час, правовий висновок, викладений у постанові Верховного Суду, перед його застосуванням до спірних податкових правовідносин повинен відповідати іншим джерелам (формам) права та тлумачитися системно.

ЛІТЕРАТУРА

1. Мушенко В. Генеза правового регулювання принципів системи оподаткування в Україні та Європейському Союзі. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2020. № 3. С. 87–98.
2. Попович О. В. Особливості реалізації принципу верховенства права у податкових відносинах. *Нове українське право*. 2022. Випуск 3. С. 254–260.
3. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р. URL: <http://www.kmu.gov.ua/storage/app/up> (дата звернення 28.04.2023).
4. Верховенство права та боротьба з корупцією. Урядовий портал. URL: <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/reformi/verhovenstvo-prava-ta-borotba-z-korupciyeu> (дата звернення: 28.04.2023).
5. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.06.2016 № 1404-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19#Text> (дата звернення 28.04.2023).

6. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/274715?find=1&text=%D0%92%D0%B5%D1%80%D1%85%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE+%D0%A1%D1%83%D0%B4%D1%83#w1_84 (дата звернення 28.04.2023).
7. Бережна Т. Верховний Суд і податкові спори: що нового, що старого? *Юрист & Закон*. 22.02.2018. № 7. URL: <https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine/900450> (дата звернення 28.04.2023).
8. Луспеник Д. Постановити пріоритети. *Судовий вісник*. 26.11.2020. № 11 (175). URL: <https://pravo.ua/articles/naprjamok-ruhu/> (дата звернення 28.04.2023).
9. Шумило М. Правові висновки касаційного суду: *inter praeteritum et futurum. Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 12. С. 47–54.
10. Решота В. В. Акти Верховного Суду у системі джерел адміністративного права України. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права: серія юридична*. 2017. Випуск 18. С. 59-64. URL: <https://nzlubp.org.ua/index.php/journal/article/view/36>.
11. Монаєнко А. Принцип стабільності податкового законодавства крізь призму аналізу практики Верховного Суду, ЄСПЛ, суду ЄС. *Юридична Газета online*. 03 березня 2023. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/sudova-praktika/princip-stabilnosti-podatkovogo-zakonodavstva-kriz-prizmu-analizu-praktiki-verhovnogo-sudu-espl-sudu.html> (дата звернення 28.04.2023).
12. Смичок С. Судові доктрини у податковому праві : дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. юр. наук : 12.00.07 / Запорізький національний університет, Запоріжжя, 2021. 450 с.
13. Самбор М. Захист економічних інтересів держави шляхом дотримання прав і свобод людини з боку суб'єктів публічної адміністрації та використання останніми судових прецедентів за принципом людиноцентризму та законності у діяльності цих органів. *Податкові спори в адміністративному судочинстві: збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики»* (м. Київ, 4–5 липня 2022 року). Київ: «Компанія „ВАІТЕ”», 2022 р. 240 с. С. 126–129.