

ПРАВОВА ПРИРОДА АНАЛІТИЧНИХ МАТЕРІАЛІВ ДЕПАРТАМЕНТУ ПОДАТКОВИХ РОЗСЛІДУВАНЬ ДПС УКРАЇНИ

LEGAL NATURE OF ANALYTICAL MATERIALS OF THE DEPARTMENT OF TAX INVESTIGATIONS OF THE STS OF UKRAINE

Теленик С.С., к.ю.н., доцент,
директор Департаменту податкових розслідувань
Державна податкова служба України

Смичок Є.М., к.ю.н.,
докторант кафедри фінансового права
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого,
член Науково-консультативної ради
Державна податкова служба України

Статтю присвячено детальному аналізу правової природи аналітичних матеріалів Департаменту податкових розслідувань. Так, авторами сконцентровано увагу на специфіці та проаналізовано специфіку аналітичних матеріалів, які відображаються в інтерпретаційно-правових і правоінтерпретаційних актах. Визначено, що зазначені акти не варто вважати тотожними, вони різняться змістом і формою. Зокрема, правоінтерпретаційні акти позбавлені ознак офіційності, тобто вони можуть бути сформульовані як суб'єктами владних повноважень, так і приватними суб'єктами. Відсутність так званої примітки «обов'язково для виконання» свідчить про те, що такі акти варто відносити до довільного тлумачення нормативних положень будь-якими зацікавленими суб'єктами. Позиція суб'єкта, який формує такий акт, не є обов'язковою для застосування, а висновки, сформовані в самому акті, мають рекомендаційний характер. Проведено аналіз ознак правоінтерпретаційних актів. Так, до таких ознак варто віднести: 1) офіційний характер правоінтерпретаційних актів. Офіційний характер варто розуміти як офіційну позицію суб'єкта, який уповноважений законом надавати певного роду роз'яснення; 2) правоінтерпретаційна природа аналітичних матеріалів. Наявність конкретного фактичного складника (модель поведінки платника податків у певних умовах) у роз'ясненнях Департаментом забезпечує цінність таких висновків; 3) інтерпретація може стосуватися як дійсних нормативних приписів, так і потенційних правових положень. Автори мають на увазі, що суб'єкти, у цьому випадку мова йде про Департамент податкових розслідувань, мають право брати участь у роз'ясненні не тільки чинного податкового законодавства України, а й проектів нормативно-правових актів з питань оподаткування на предмет їх можливого застосування в схемі мінімізації сплати податків.

Ключові слова: податкові розслідування, аналітичні матеріали, суб'єкти владних повноважень, Конституційний Суд України, закон.

The article is devoted to a detailed analysis of the legal nature of analytical materials of the Tax Investigation Department. Thus, the authors focused and analyzed the specifics of analytical materials, which reflected in the interpretative legal and legal-interpretative acts. It is determined that these acts not be considered identical; they differ in their content and form. In particular, law-interpretation acts deprived of signs of formality, that is, both subjects of power and private subjects can formulate them. The absence of the so-called note "mandatory for implementation" indicates that any interested subjects should refer such acts to the arbitrary interpretation of normative provisions. The position of the subject who forms such an act is not mandatory for application, and the conclusions formed in the act itself are recommendatory in nature. The analysis of signs of legal interpretative acts carried out. Thus, such features include: 1) the official nature of interpretative acts. Official nature should be understood as an official position of the subject authorized by law to provide a certain kind of explanations; 2) Legal interpretive nature of analytical materials. The presence of a specific factual component (a model of behavior of the taxpayer in certain circumstances) in the Department's explanations provides the value of such conclusions; 3) The interpretation may concern both actual regulatory provisions and potential legal provisions. The authors mean that the subjects, in this case the Department of Tax Investigations, have the right to participate in the clarification of not only the current tax legislation of Ukraine, but also to participate in the clarification of draft regulations on taxation issues for their possible application in the scheme of tax minimization.

Key words: tax investigations, analytical materials, subjects of power, Constitutional Court of Ukraine, law.

Аналітична діяльність повинна розглядатися як один із основних складників провадження податкових розслідувань. Аналітичні дії Департаменту податкових розслідувань Державної податкової служби України (далі – Департамент податкових розслідувань) можуть стосуватися таких аспектів:

1) попередній аналіз проектів нормативно-правових актів з питань оподаткування й визначення потенційно ризикових положень, які отримали фіксацію в рамках таких актів;

2) аналіз чинного законодавства на предмет наявності положень, що обумовлюють потенційні ризики з ухилення від оподаткування;

3) складання висновку за результатами аналізу фінансово-господарської діяльності конкретних платників податків;

4) складання стратегії з протидії моделям з ухилення від оподаткування;

5) формування керівництв/огляду практики з питань, що стосуються функціонування моделей з ухилення від оподаткування.

Кожна з вищезазначених аналітичних дій отримуватиме свою безпосередню формалізацію в рамках окремих аналітичних матеріалів.

Аналітичні матеріали, що формуватимуться Департаментом податкових розслідувань, матимуть специфічну правову природу. Змістовно основою таких аналітичних матеріалів будуть правоінтерпретаційні позиції Департаменту податкових розслідувань. Це, у свою чергу, впливає на характеристику та позначення самих актів, де закріплюватимуться аналітичні матеріали. У силу превалюючо-інтерпретаційного характеру аналітичних матеріалів Департаменту податкових розслідувань такі акти в більшості можуть позначатися як своєрідні акти інтерпретації чинних або ж потенційних нормативних приписів. Відповідно, у подальшому потрібно проаналізувати специфіку інтерпретаційно-правових і правоінтерпретаційних актів.

Передусім потрібно відмітити, що такі поняття, як «інтерпретаційно-правовий акт» і «правоінтерпретаційний акт», потрібно розмежовувати. На наше переконання, термін «інтерпретаційно-правовий акт» потрібно розглядати в системі понять «нормативно-правовий акт», «індивідуально-правовий акт» тощо. Ключовим є позначення таких актів як «правових», тобто таких, що мають офіційну природу та приймаються уповноваженими на це владними суб'єктами і є обов'язковими для адресатів

таких актів (у випадку з нормативно-правовими актами – необмежене коло осіб; у випадку з індивідуально-правовими актами – конкретні особи, яким й адресуються такі акти). У випадку з інтерпретаційно-правовими актами така офіційність проявляється в тому, що акти тлумачення норм права приймаються конкретним нормативно-уповноваженим на це суб'єктом і є обов'язковими для застосування необмеженим, наперед не визначеним колом осіб.

Сьогодні можна однозначно сказати, що в Україні органом, уповноваженим на прийняття інтерпретаційно-правових актів, є Конституційний Суд України. Якщо ж говорити про провінтерпретаційні акти, то вони не є тотожними за своїм змістом і формою інтерпретаційно-правовим актам. Провінтерпретаційні акти позбавлені ознаки офіційності. Провінтерпретаційний акт може бути сформульований як суб'єктом владних повноважень, так і приватним суб'єктом. Ключовим є той аспект, що такий акт не є правовим. Він не має обов'язкової сили, відповідно, провінтерпретаційні позиції, що були закріплені в ньому, не є обов'язковими для слідування.

Фактично мова йде про довільне тлумачення нормативних положень будь-яким зацікавленим суб'єктом. Навіть якщо такий суб'єкт є владним, усе одно без нормативно-визначених підстав його позиції не можуть претендувати на статус правових актів. Це, зокрема, впливає на той аспект, що провінтерпретаційні акти не можуть іти з поміткою «обов'язкові для застосування». У відповідних актах, як правило, прямо зазначають, що вони (акти) розкривають позицію суб'єкта, який формує такий акт, однак така позиція не є обов'язковою для застосування, а висновки, сформувані в самому акті, мають рекомендаційний характер.

Отже, можна дійти висновку, що поняття «провінтерпретаційні акти» й «інтерпретаційно-правові акти» співвідносяться як ціле та його частина. Тобто будь-який інтерпретаційно-правовий акт є водночас провінтерпретаційним актом, однак не кожен провінтерпретаційний акт може бути визначений як інтерпретаційно-правовий.

Наявність провінтерпретаційних актів є об'єктивною дійсністю. Ніхто не може заперечити факту їх існування. Будь-який суб'єкт може сформулювати позицію із зазначенням свого бачення найбільш оптимального алгоритму правозастосування. При цьому залишається дискусійним питання, пов'язане з визначенням природи провінтерпретаційних актів, що видаються суб'єктами, які наділені владними повноваженнями. Якщо з рішеннями Конституційного Суду України є правова визначеність (такі рішення однозначно є інтерпретаційно-правовими актами), то з актами інших владних суб'єктів – ні.

Однак тут потрібно зробити застереження з приводу того, що повноваження Конституційного Суду України з тлумачення нормативних приписів суттєво усічені у 2016 році. Мова йде про прийняття Закону України «Про внесення змін до Конституції України (щодо правосуддя)» від 02.06.2016 № 1401-VIII, яким виключено повноваження Конституційного Суду України здійснювати офіційне тлумачення законів України. Так, сьогодні Конституційний Суд України може здійснювати виключно офіційне тлумачення Конституції України.

Що ж стосується інших суб'єктів владних повноважень, то вони також можуть бути уповноважені законом надавати роз'яснення з приводу тих чи інших питань галузевого правозастосування. До таких владних суб'єктів, наприклад, належать податкові органи (пп. 19¹.1.28 п. 19¹ ст. 19¹ Податкового кодексу України [1]); митні органи (ст. 21 Митного кодексу України [2]); Мін'юст (пп. 32 п. 4 Положення про Міністерство юстиції України, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 02.07.2014 № 228 [3]) тощо.

Усі з вищезазначених органів надають консультації/формують роз'яснення, які фактично мають інформаційно-довідковий характер (не характеризуються жодною

мірою обов'язковості). Водночас є органи, консультативні акти яких хоча й не є обов'язковими для слідування, проте принаймні є обов'язковими до розгляду суб'єктами, яким вони адресуються. Наприклад, консультативні висновки Вищої ради правосуддя щодо законопроектів з питань утворення, реорганізації чи ліквідації судів, судоустрою і статусу суддів (пп. 15 ч. 1 ст. 3 Закону України «Про Вищу раду правосуддя» [4]). При цьому всі вищезазначені органи не можуть розглядатися як такі, що здійснюють офіційне тлумачення відповідних нормативних приписів. Однак такі органи повною мірою можуть визначатися як такі, що здійснюють провінтерпретаційну діяльність. Вони уповноважені законом на провадження такої провінтерпретаційної діяльності, а тому відсутнє порушення вимог ч. 2 ст. 19 Конституції України, де зазначається, що органи державної влади й органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень і в спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [5].

Аналітичні матеріали, підготовлені Департаментом податкових розслідувань, у більшості можуть розглядатися саме як провінтерпретаційні акти. До ознак таких провінтерпретаційних актів належать:

1) офіційний характер провінтерпретаційних актів. У цьому випадку позначення таких провінтерпретаційних актів як офіційних не має сприйматися як таке, що дає змогу ототожнювати їх з актами офіційного тлумачення. Офіційність провінтерпретаційних актів Департаменту податкових розслідувань зводиться до того, що вони являтимуть собою офіційну позицію конкретного владного суб'єкта, який уповноважений законом надавати певного роду роз'яснення. Що ж стосується актів офіційного тлумачення, то вони встановлюють обов'язкові для слідування підходи з приводу розуміння змісту нормативних приписів іншими суб'єктами правозастосування. Аналітичні матеріали Департаменту податкових розслідувань не зобов'язуватимуть платників податків для слідування зробленим у них висновкам. При цьому такі аналітичні матеріали фактично інформуватимуть платника податків про підходи до розуміння Департаментом податкових розслідувань конкретних норм податкового законодавства і ставлення до тих чи інших алгоритмів поведінки платника податків, відповідно, платник податків уже може прогнозувати наслідки своїх дій і їх оцінку з боку контролюючого органу;

2) провінтерпретаційна природа аналітичних матеріалів. Потрібно зауважити, що аналітичні матеріали Департаменту податкових розслідувань спрямовуватимуться передусім на те, щоб роз'яснити зміст нормативних приписів податкового законодавства часто в прив'язці до конкретних фактичних складів (алгоритмів поведінки платника податків у конкретних ситуаціях). «Несинтетичний» характер аналітичних матеріалів, що синтезуватимуться за результатами провадження податкових розслідувань, і зумовлюватиме особливу цінність таких висновків. Прив'язка до фактичного складника забезпечуватиме практично-прикладний характер відповідних аналітичних матеріалів;

3) інтерпретація може стосуватися як дійсних нормативних приписів, так і потенційних правових положень. У цьому випадку мова йде про ситуацію, коли Департамент податкових розслідувань може брати участь у роз'ясненні чинного податкового законодавства, тобто нормативних положень, які зафіксовані в актах, що вже набрали чинності, або ж ситуацію, коли аналітика стосується перспективного податкового законодавства, а саме коли аналізуються проекти нормативно-правових актів з питань оподаткування на предмет їх можливого застосування в схемах ухилення/мінімізації сплати податків. У цьому проявляється нетиповість аналітичної діяльності Департаменту податкових розслідувань, адже, на

відміну від інших органів державної влади, аналізуватимуться положення проєктів нормативних актів не тільки на предмет корупційного складника та/або втрат бюджету чи невідповідності положенням інших актів законодавства, а й можливості їх застосування в подальшому в схемах ухилення від оподаткування. Така ситуація вказує на комплексність відповідної аналітичної діяльності.

У широкому значенні поняття «акти «м'якого права» прийнято розглядати як категорію, яка вказує на документи, положення яких хоча й не є обов'язковими до застосування, проте в силу авторитетності суб'єкта, що їх приймає, чи змісту висновків, що в них зроблені,

визнаються суб'єктами правозастосування як такі, що є доцільними для слідування. У силу значимості правоінтерпретаційних позицій Департаменту податкових розслідувань і їх системності такі позиції не можуть розглядатися як прості інформаційні повідомлення. Вони радше наділені ознаками актів «м'якого права», які, однак, у силу первинного етапу свого становлення ще не можуть розглядатися як усталені акти «м'якого права», відповідно, в аналітичних матеріалах Департаменту податкових розслідувань, значні перспективи утвердження їх у майбутньому як системних і комплексних актів «м'якого права».

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI, у редакції від 15.05.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
2. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI, у редакції від 15.05.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>.
3. Положення про Міністерство юстиції України, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 02.07.2014 № 228, у редакції від 22.04.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2014-%D0%BF#Text>.
4. Про Вищу раду правосуддя : Закон України від 21.12.2016 № 1798-VIII, у редакції від 26.05.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-19#Text>.
5. Конституція України. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1996. № 30. С. 141 (у редакції від 01.01.2020). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>.