

Смичок Є.М.

*кандидат юридичних наук,
докторант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого*

СУДОВО-ДОКТРИНАЛЬНИЙ ПІДХІД ДО ПОДОЛАННЯ ПРОГАЛИН У ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

Варто відзначити, що прогалини у податковому законодавстві можуть бути впорядковані за допомогою аналогії права. Наразі ми маємо на увазі звернення при вирішенні судової справи суб'єктами творення судової доктрини у певній галузі права до принципів відповідної галузі законодавства, у нашому випадку, до принципів, сформованих у рамках ст. 4 Податкового кодексу України, а також до основоположних та/або загальних принципів права.

У цьому аспекті слід навести цікавий приклад, що демонструє формування уповноваженими суб'єктами неналежної судової доктрини через неправильне визначення суті проблеми, яка полягала у наявності часткової прогалини у податковому законодавстві, що призвело до застосування норм права, які насправді не впорядковували відповідну частину суспільних відносин.

Раніше у спільній науковій праці з М. П. Кучерявенко ми відмітили, що відступ від усталеної протягом багатьох років правової позиції, згідно з якою вирішувались практичні випадки щодо визначення моменту виконання платником податків свого обов'язку зі сплати податків, відбувся у межах постанови Великої Палати Верховного Суду від 01.07.2020 р. у справі № 804/4602/16 [1], й, на наше переконання, призвів до порушення фундаментальних аспектів щодо застосування податкових норм [2]. У рамках досліджуваного нами питання про подолання прогалин за посередництвом апелювання до аналогії права, а саме – застосування принципів галузевого законодавства, через аналіз цієї справи зупинимось на такому. Відомо, що Податковий кодекс України, як головний нормативно-правовий акт, який регламентує податкові відносини, у п. 36.1 ст. 36 наводить визначення поняття «податковий обов'язок», у межах якого описує момент, з яким податкове законодавство пов'язує виконання податкового обов'язку зі сплати податків, яким (моментом) є строк, визначений законодавством для здійснення такої сплати [3].

Центральне питання, яке хвилювало Велику Палату Верховного Суду у розглядуваній справі: коли саме податковий обов'язок зі сплати податків вважається остаточно виконаним: або в момент передачі у банк платіжного доручення на перерахування податку, або ж в момент зарахування коштів на казначейський рахунок? Ми підтримуємо позицію відносно того, що наявність у ст. 36 Податкового кодексу України подібного формулювання: «Подат-

ковий обов'язок зі сплати податків вважається виконаним, коли платник податку передав платіжне доручення у банк» нівелювала б правозастосовні проблеми. Разом із тим, коли відсутнє чітке формулювання, постає питання про належне впорядкування відносин із використанням доступних для цього засобів. Із чинного формулювання поняття «податкового обов'язку» опосередковано випливає, що такий обов'язок вважається виконаним тоді, коли платник вчинив усі залежні від нього дії (у цьому випадку – передав грошові кошти у банк).

Але такий висновок виникає тоді, коли уповноважений на вирішення судової справи суб'єкт керується саме податковими нормами, а не нормами банківського законодавства. У розглядуваній ситуації відповідь насправді була на поверхні. Податковий кодекс України містить норму-принцип, згідно з якою одним із основних принципів податкового законодавства є презумпція правомірності рішень платника податків [3]. Отже, якщо Суд у формулюванні п. 36.1 ст. 36 Податкового кодексу України виявив прогалину, він мав її подолати за допомогою звернення до аналогії права й застосувати норму-принцип, а не норму, яка впорядковує зовсім іншу частину суспільних відносин.

Погоджуємося із Я. В. Грецем, який стверджує, що у разі існування неоднозначності в тлумаченні податкових норм, саме суд, заповнюючи прогалину, виступає в ролі регулятора, ладного встановити правило, яким мають керуватись особи у подібних ситуаціях у майбутньому [4, с.149].

Принагідно відмітити, що Велика Палата Верховного Суду неодноразово у своїх судових рішеннях зверталась до так званого правила «найбільш сприятливого для особи тлумачення норм», суть якого полягає в тому, що у разі неоднозначного або множинного тлумачення прав та обов'язків особи в національному законодавстві органи державної влади мають застосовувати підхід, який був би найбільш сприятливий саме для особи [5].

Вкрай цікаво, що Велика Палата Верховного Суду у постанові від 01.07.2020 р. у справі № 260/81/19 [6], тобто у той же самий день, коли вона прийняла постанову у розглядуваній нами вище справі щодо визначення моменту виконання платником податків свого податкового обов'язку, звернувшись до рішення Європейського суду з прав людини у справі «Серков проти України» [7] й зазначила, що у разі існування неоднозначності у тлумаченні прав та/чи обов'язків

платника податків слід віддавати перевагу найбільш сприятливому тлумаченню національного законодавства та приймати рішення на користь платника податків. Постає питання: чому Велика Палата Верховного Суду не згадала про відповідне рішення Європейського суду з прав людини й не використала правило про найбільш сприятливе для особи тлумачення, коли досліджувала серйозне для практики застосування податкових норм питання щодо сплати податків?

У контексті наведеного нами прикладу з судової практики розглянемо потенційну можливість застосування такого засобу подолання прогалин, як міжгалузева аналогія або субсидіарне застосування норм права. Суть цього засобу полягає у тому, що коли існує прогалина в одній галузі права, то презюмується дозволяння впорядкувати певні подібні суспільні відносини за допомогою звернення до норм іншої галузі права. Разом із тим, ми дотримуємось позиції, що при вирішенні податкових спорів за посередництвом формування судових доктрин апелювання до міжгалузевої аналогії є недопустимим. Цей висновок впливає з п. 3.1 ст. 3 Податкового кодексу України, яким визначено виключне коло правових актів, що входять до категорії «податкове законодавство».

Неоднозначним є оперування вченими різними термінами відносно пояснення явища, застосовуваного для так званого подолання прогалин. У науковому обігу перебувають такі словосполучення як «засоби подолання прогалин» [8, с.272], «способи подолання прогалин» [9, с.47], «способи переборення прогалин» [10, с.429], «заповнення прогалин» [11, с.173], «усунення прогалин» [12, с.159]. У зв'язку із тим, що, розкриваючи такі засоби або способи усі вчені звертаються до трьох явищ: аналогії права, аналогії закону й міжгалузевої аналогії, вбачаємо за доцільне допускати вказану термінологічну багатоманітність, яка не впливає на суть вчинюваних суб'єктами правозастосування дій – усунення, подолання, переборення, заповнення прогалин.

Прогалини в законодавстві, з якими стикається суб'єкт творення судової доктрини у доктрині податкового права, за аналогією з колізіями норм права, мають існувати об'єктивно, а не виникати виключно у свідомості суддів, які формують відповідну доктрину. У цьому аспекті доцільно навести погляд Р. Ціппеліуса щодо виокремлення ним типів прогалин, серед яких: прогалини формулювання та оціночні прогалини. Перші мають місце тоді, коли з дослівного тексту норми, викладеної у акті нормативного характеру, впливає неповнота регламентації поведінки учасника суспільних відносин у конкретній ситуації. Другі існують у разі, коли буквальный зміст норми свідчить про необхідність оперування нею у певному життєвому випадку, однак пряме її застосування може призвести до явної несправедливості [13, с.106]. Виявлення таких прогалин, визначення їх конкретного типу й обрання правильного засобу їх подолання має здійснюватися суб'єктом творення судової доктрини, виходячи

із засади об'єктивності провадження правосуддя, про яку згадував кожен суддя, проголошуючи присягу. У наведеному нами судовому рішенні Великої Палати Верховного Суду про момент виконання податкового обов'язку існувала прогалина формулювання, оскільки якщо б законодавець більш конкретизував положення ст. 36 Податкового кодексу України, то й досліджуваної проблеми у правовому полі не існувало б.

Говорити про теоретичні аспекти прогалин без їх практичної апробації було б неправильно, саме тому пропонуємо розглянути розроблений нами механізм подолання прогалин в галузевому законодавстві, який може стати у нагоді суб'єктам творення судової доктрини.

Під механізмом подолання прогалин в податковому законодавстві ми розуміємо сукупність послідовно здійснюваних дій суб'єктами творення судової доктрини у доктрині податкового права, спрямованих на виявлення прогалин, обрання належного засобу їх подолання й мотивування у судовому рішенні підходу, яким керувався правозастосувач.

Такий механізм ми умовно розподіляємо на два загальні напрямки: змістовний та формальний, виокремлюючи у їхніх межах перелік дій, належних до вчинення з метою подолання прогалини.

1. Змістовний напрямок.

1.1. Виявлення прогалини в податковому законодавстві.

Це дуже важлива діяльність суб'єкта творення судової доктрини, яка зумовлює провадження низки необхідних дій. Спочатку здійснюється ознайомлення з фактичними обставинами справи, далі відбувається виділення сукупності норм, які потенційно можуть бути застосовані у конкретній справі (звичайно, якщо взагалі такі норми є, наприклад, у разі вірогідного існування часткової прогалини), потім тлумачення податково-правових норм на предмет з'ясування їх тексту й духу, й, на завершення, провадиться так звана правова кваліфікація фактичних обставин у їх відповідності нормам. Якщо виявляється ситуація, що податкові норми не регулюють або часткового регулюють фактичні відносини, то констатується наявність прогалини в податковому законодавстві.

1.2. Обрання засобу подолання прогалини.

Для обрання правильного засобу подолання прогалин цю діяльність необхідно здійснювати системно: дослідити податкове законодавство на предмет наявності у ньому норм, які у справі можна застосувати за аналогією закону або за аналогією права (щодо можливості апелювання до принципів податкового законодавства). Якщо ж таких норм немає, доцільно звертатись до загальних або ж основоположних принципів права.

Важливо у межах обрання засобу подолання прогалини не перебрати на себе функцій нормотворця, прописавши тим самим нову норму. Звичайно, суб'єкт нормотворення, приймаючи правовий акт, не розглядає усю сукупність випадків, які може охоплювати певна норма права. Завдання із спів-

неправильне визначення суті проблеми. Іншим засобом застосування прогалин автор виокремив субсидіарне застосування норм права. Суть цього засобу полягає у тому, що коли існує прогалина в одній галузі права, то дозволяється впорядкувати певні подібні суспільні відносини за допомогою звернення до норм іншої галузі права. Автор вважає, що даний спосіб недоречно застосовувати, коли мова йде про подолання прогалин за допомогою міжгалузевої аналогії під час формування судової доктрини при вирішенні податкових спорів. Розглянуто та проаналізовано механізми подолання прогалин у податковому законодавстві. Так, автор умовно розділив їх на два напрямки: змістовний та формальний. Змістовний напрямок містить в собі декілька аспектів. По-перше, це виявлення прогалин в податковому законодавстві. Ця діяльність є вкрай важливою для суб'єкта творення судової доктрини. По-друге, це обрання засобу подолання прогалин. Для правильного обрання засобу подолання прогалин діяльність необхідно здійснювати системно. До формального напрямку слід віднести зазначення й мотивування у судових рішеннях таких аспектів, як наявність прогалин та застосування певного засобу її подолання.

Ключові слова: податкове законодавство, прогалина, судова доктрина, суб'єкт судової доктрини, Верховний Суд.

Smychok Y.M. Judicial-doctrinal approach to overcoming gap in the tax legislation

The article is devoted to the research and analysis of forensic doctrinal approach in the aspect of overcoming gaps in the tax legislation. The ways of overcoming gaps are considered. Thus, the first way of overcoming gaps, to which the author draws attention, is overcoming by analogy of law. It means that when solving a case in a particular branch of law, the bloke of the judicial doctrine refers to the principles of the relevant branch, or the general principles of law. However, this way of addressing gaps may create an inappropriate judicial doctrine by the subject, due to the incorrect definition of the essence of the problem. Another means of applying gaps should be considered subsidiary application of norms of law. The essence of this means is that when there is a gap in one branch of law, and then it allowed regulating certain similar social relations by referring to the norms of another branch of law. However, the author considers this method inappropriate to apply when it comes to overcoming gaps in resolving tax disputes during the formation of the subjects of the judicial doctrine. In his analysis, the author draws attention to the so-called rule of the Supreme Court. The essence of this rule is that in case of an ambiguous or multiple interpretation of a person's rights and obligations in the national legislation, public authorities must apply the approach that would be most favorable to the person. Continuing the research on this topic, the author reviewed and analyzed mechanisms to overcome gaps in tax legislation. Given the fact that under the mechanism to overcome gaps the author sees a totality of consistently implemented actions by subjects of judicial doctrine, aimed at identifying gaps, choosing the appropriate means of overcoming and motivating in judicial decisions the approach, which was guided by law enforcer. On this basis, the author conditionally divided mechanisms into two directions (substantive and formal), allocating within them a list of actions to perform to overcome gaps. The substantive mechanism includes several aspects. First, it is the identification of gaps in the tax legislation. This activity is extremely important for the subject of the creation of judicial doctrine, conditioned by the production of several necessary actions. Secondly, this is the selection of means to overcome gaps. For the correct choice of the way to overcome gaps, the activity must be carried out systematically. The formal mechanism should include the indication and motivation in judicial decisions such aspects as the presence of gaps and the application of a certain means to overcome it. However, the activity of the subjects of the creation of the judicial doctrine during the overcoming of gaps should not be arbitrary. A reasonable framework should limit such activity, namely the norms of law, means of overcoming gaps, ethical requirements for the formation of public confidence in the judicial branch, maintaining the credibility of the profession of judges, ensuring a stable and unified judicial practice and the like.

Key words: tax legislation, gap, judicial doctrine, subject of judicial doctrine, Supreme Court.