

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.31392/NPU-nc.series18.2023.39.03>

Данілов С. О.

## ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ПРАКТИКИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ У ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

*У статті досліджуються особливості застосування практики вирішення податкових спорів у діяльності органів Державної податкової служби України. Автором встановлено, що саме судові рішення Верховного Суду як суду касаційної інстанції визначають результат розгляду справи та формують судову практику у податкових спорах. Остаточність рішень Верховного Суду забезпечує формування єдиної правозастосовної практики у державі. У свою чергу, наявність протилежних за своїми правовими висновками судових рішень у подібних правовідносинах призводить до правової невизначеності.*

*Автор стверджує, що правові висновки Верховного Суду, висловлені у відповідних постановках відображають не лише остаточну правову позицію суду касаційної інстанції у конкретній справі, але містять правовий висновок щодо застосування у відповідних правовідносинах норм матеріального та процесуального права.*

*Встановлено, що вагоме значення при вирішенні податкових спорів належить судовій практиці, тому формування Верховним Судом єдиної правозастосовної практики у сфері оподаткування сприяє забезпеченню принципу правової визначеності. При цьому, автор доводить, що забезпечення сталості та єдиної судової практики при вирішенні податкових спорів можливе через застосування уніфікованих підходів до вирішення подібних за характером правовідносин адміністративних справ.*

*Автором визначено, що застосування правових висновків та позицій Верховного Суду у правовідносинах оподаткування, надає можливість уникнути прогалин у чинному податковому законодавстві, застосовуючи аналогію закону або аналогію права, сприяє усуненню колізійності правових норм та правильному тлумаченню правових приписів та забезпечує формування єдиних (концептуальних) підходів до розгляду податкових спорів.*

**Ключові слова:** Верховний Суд, адміністративне судочинство, адміністративні справи, правова позиція, правовий висновок, податкові правовідносини, суб'єкти податкових правовідносин, податкові спори, судова практика.

**Постановка проблеми.** Варто зазначити, що розгляд адміністративними судами податкових спорів характеризується певними особливостями, адже підходи судів до розгляду справ у сфері оподаткування, оцінка наданих сторонами доказів, правові позиції та висновки судів з тих чи інших питань адміністрування податків та зборів, застосування норм податкового законодавства впливають на поведінку платників податків та застосовуються у діяльності податкових органів.

Дослідження практики Верховного Суду щодо особливостей розгляду та вирішення податкових спорів є необхідним для правильного правозастосування норм матеріального та процесуального права у податкових правовідносинах, оскільки досить значну кількість судових справ, що перебувають на розгляді у Верховному Суді становлять саме податкові спори.

Як відомо, судова практика з розгляду податкових спорів не вирізняється стабільністю, оскільки спостерігається як зміна правових позицій та висновків у рішеннях судів, так і неоднаковість застосування податкового законодавства на рівні судів першої та апеляційної інстанцій, незважаючи на наявність правових висновків Верховного Суду щодо розгляду подібних правовідносин.

І тому, важливим аспектом при постановленні Верховним Судом правових висновків у сфері оподаткування є саме роз'яснення правозастосування норм права у конкретних правовідносинах, оскільки для судів першої та апеляційної інстанцій такі висновки будуть обов'язковими при виборі норми, що підлягає застосуванню при вирішенні конкретної справи, однак, як відомо, суд також наділений правом відступлення від правового висновку Верховного Суду, але при цьому, повинен викласти свої аргументи при винесенні рішення.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Варто зазначити, що окремі аспекти здійснення судами адміністративного судочинства та формування судової практики за результатами розгляду адміністративних справ у своїх наукових працях досліджували І.В. Бесага, Н.І. Дідик, А.А. Нестеренко, О.М. Пасенюк, В.В. Решота, М.І. Труш, С.В. Шевчук, М.М. Шумило та інші.

При цьому, особливості розгляду податкових спорів та вплив правових висновків Верховного Суду на регулювання податкових правовідносин перебували у площині наукових досліджень В.Т. Білоуса, Л.К. Воронової, О.О. Головашевича, М.В. Кармаліти, Т.О. Мацелик, М.П. Кучерявенка, Л.М. Касьяненко, В.М. Свириденко.

Але все ж таки, незважаючи на досить значну кількість наукових досліджень з даної тематики, актуальними залишаються подальші наукові пошуки щодо вивчення особливостей розгляду податкових спорів та, зокрема, можливості застосування органами Державної податкової служби України у своїй діяльності судової практики Верховного Суду, сформованої у результаті розгляду адміністративних справ, пов'язаних із оподаткуванням.

**Метою статті** є комплексний та системний аналіз особливостей застосування практики вирішення податкових спорів у діяльності органів Державної податкової служби України.

**Постановка завдання.** В даній статті, ми повинні встановити значення правових висновків Верховного Суду, постановлених за результатами розгляду податкових спорів для податкових правовідносин та можливість їх застосування органами Державної податкової служби України у своїй діяльності.

**Виклад основного матеріалу.** В результаті проведеної судової реформи, 02.06.2016 року прийнято нову редакцію Закону України «Про судоустрій і статус суддів» № 1402-VIII (набрав чинності 30.09.2016 року) та здійснено перехід до триланкової судової системи в Україні. Тобто, на даний час, систему судоустрою України складають місцеві суди, апеляційні суди та Верховний Суд, який є найвищим судом у системі судоустрою і водночас судом касаційної інстанції [7].

Відповідно до статті 36 Закону України «Про судоустрій і статус суддів», Верховний Суд з метою забезпечення сталості та єдності судової практики уповноважено здійснювати правосуддя як суд касаційної інстанції, а у визначених випадках, – як суд першої або апеляційної інстанції, забезпечувати аналіз та узагальнення судової практики, забезпечення однакового застосування норм права судами різних спеціалізацій та інші повноваження. До складу Верховного Суду входить Велика Палата, а також касаційні суди [7, ст. 36].

Остаточність рішень Верховного Суду забезпечує формування єдиної правозастосовної практики у державі. У свою чергу, наявність протилежних за своїми правовими висновками судових рішень у подібних правовідносинах призводить до правової невизначеності.

Відповідно до частини першої статті 8 Конституції України, в Україні визнається та діє принцип верховенства права [3, ст. 8]. Принцип правової визначеності, основу якого утворює ідея передбачуваності – очікування суб'єктом правовідносин визначених правових наслідків (правового результату) своєї поведінки, яка відповідає наявним у суспільстві нормативним приписам є важливою складовою принципу верховенства права, який у свою чергу, як стверджують Касьяненко Л.М. та Попович О.В., поєднує в собі 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. Аналіз рішень судової гілки влади щодо використання принципу верховенства права демонструє, що він є реальною та невід'ємною основою адміністративного судочинства [6, с. 974].

Незважаючи на те, що такі поняття як «правова позиція» та «правовий висновок» вживаються у багатьох нормативно-правових актах, їх визначення на законодавчому рівні фактично не надається. Так, лише у статті 92 Закону України «Про Конституційний Суд України» зазначено, що правова позиція викладається у мотивувальній та/або резолютивній частині рішення, висновку. Крім того, передбачено право Суду розвивати та конкретизувати юридичну позицію у своїх наступних актах, змінювати юридичну позицію Суду в разі суттєвої зміни нормативного регулювання, яким керувався Суд при висловленні такої позиції, або за наявності об'єктивних

підстав необхідності покращення захисту конституційних прав і свобод з урахуванням міжнародних зобов'язань України та за умови обґрунтування такої зміни в акті Суду [8, ст. 92].

Щодо визначення поняття «правовий висновок», то лише у Законі України «Про судоустрій і статус суддів» надано наступне визначення «Висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду». Відповідно до ч. 5 та ч. 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів», висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт. Висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду, враховуються іншими судами при застосуванні таких норм права» [7, ст. 13].

У даному випадку, Н.І. Дідик та І.В. Бесага зазначають, що під правовими висновками Верховного Суду у адміністративних справах можна вважати загальнообов'язкові правові настанови, які формуються Верховним Судом у процесі здійснення ним офіційного казуального тлумачення нормативно-правових актів, здійснюваного при перегляді судових рішень в адміністративних справах [2, с. 156].

У свою чергу, С. Шевчук стверджує, що в основу правової позиції покладено знання, принципи й праворозуміння, проте вирішальну роль відіграє правосвідомість, на підставі якої формується судова воля суб'єктів, до повноважень яких відноситься створення правових висновків [10, с. 127].

Розгляд адміністративних справ за участю органів Державної податкової служби України здійснюється Касаційним адміністративним судом у складі Верховного Суду, саме суд касаційної інстанції у даному випадку забезпечує формування судової практики за результатами розгляду податкових спорів.

Право на касаційне оскарження судового рішення регламентовано п. 8 ч. 1 ст. 129 Конституції України, яка визначає серед основних засад судочинства, зокрема, забезпечення права на апеляційний перегляд справи та у визначених законом випадках – на касаційне оскарження судового рішення» [3, ст. 129]. Пункт 7 частини 3 статті 2 Кодексу адміністративного судочинства України також визначає право на касаційне оскарження як одну з основних засад (принципів) адміністративного судочинства [4, ст. 2].

Відповідно до п. 1.1. ст. 1 Податкового кодексу України, Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [5, ст. 1].

Варто зазначити, що серед загальної кількості адміністративних справ, що перебувають на розгляді у Касаційному адміністративному суді у складі Верховного Суду, досить значний відсоток становлять саме податкові спори.

На думку Є. Смичка, податкові правовідносини є самостійною правовою категорією, їхні сутнісні характеристики у конкретній життєвій ситуації є різними. Неоднорідність податкових відносин, у свою чергу, зумовлює різноманітність податкових справ та, відповідно, судової доктрини [9, с. 102].

На сьогоднішній день, Державною податковою службою України удосконалюються існуючі механізми податкового адміністрування, підвищується ефективність заходів податкового контролю, встановлюється ефективний обмін інформацією з іншими органами державної влади та місцевого самоврядування з питань оподаткування, визначаються нові підходи до оцінки юридичних наслідків податкових спорів.

Варто зазначити також й про те, що для зручності пошуку відповідної судової практики у липні 2021 року презентовано Базу правових позицій Верховного Суду, яка надає змогу здійснювати пошук практики Верховного Суду за великим текстовим фрагментом, за ключовим словом (ключовими словами), за текстовим документом, а також за посиланням на судові рішення, узятим із Єдиного державного реєстру судових рішень [1].

Доцільно зазначити про те, що Верховним Судом було прийнято низку важливих судових рішень з питань удосконалення правозастосування у сфері оподаткування, які певною мірою стабілізували судову практику та сприяли формуванню єдиних підходів при вирішенні податкових спорів. В результаті цього, підвищується ефективність та стабільність правового регулювання податкових правовідносин та забезпечується втілення основних правових принципів – верховенства права, правової визначеності, законності, рівності усіх перед законом і судом.

У Кодексі адміністративного судочинства України, а саме у главі 2 розділі 3 особливу увагу приділено висновкам щодо застосування норм права у подібних правовідносинах, викладених у постановках Верховного Суду, а також регламентовано порядок відступу від таких правових висновків з урахуванням обставин конкретної судової справи [4]. Проте, досліджуючи питання відступу від правових висновків Верховного Суду, вбачаємо, що приписами процесуального Закону таке право надається лише для суду касаційної інстанції, у свою чергу, суди першої та апеляційної інстанцій враховують правові позиції та можуть самостійно визначати за яких обставин правові висновки Верховного Суду підлягають застосуванню при вирішенні конкретного спору.

Тобто, відступ від попередньо сформованої правової позиції Верховного Суду може здійснюватися з необхідністю виправлення раніше допущених передчасних підходів до тлумачення щодо застосування норм матеріального та процесуального права, так і для забезпечення динамічного розвитку правозастосування, у тому числі з урахуванням змін, що відбулися у законодавстві, суспільних відносинах, практиці Європейського суду з прав людини тощо.

Важливим аспектом у питанні формування єдиної правозастосовної практики, зокрема, й щодо розгляду податкових спорів є законодавчий припис пункту 8 «Перехідних положень» КАС України, яким регламентовано механізм передачі справи на розгляд Великої Палати Верховного Суду, якщо Колегія або Палата (Об'єднана палата) вважає за необхідне відступити від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного у раніше ухваленому рішенні Верховного Суду України [4]. Таким чином, правові висновки Верховного Суду України зберігають своє юридичне значення до перегляду їх Великою Палатою Верховного Суду, і це можливо лише за умови, якщо судова справа розглядається у касаційному порядку.

Верховний Суд як найвища судова інстанція забезпечує формування сталої судової практики, застосовуючи однакові підходи до вирішення справ, спільні підходи для всіх суб'єктів. При цьому, Верховний Суд, застосовуючи норми матеріального та процесуального права, уповноважений сформулювати правовий висновок щодо правильного правозастосування. Варто зауважити, що за своїм правовим значенням, правові висновки Верховного Суду не створюють нове загальнообов'язкове правило поведінки, а має лише вказують приклад його застосування у результаті вирішення конкретної життєвої ситуації.

Більш того, для ефективності застосування правових висновків Верховного Суду для регулювання податкових правовідносин, варто співставляти останні з джерелами права, при цьому, їх пріоритет повинен самостійно визначати суд у кожному окремому випадку окремо, приймаючи до уваги конкретні обставини справи.

На нашу думку, такий підхід сприятиме дотриманню балансу інтересів у сфері податкових правовідносин, забезпеченню принципу верховенства права, та підвищить рівень стабільності правозастосовної практики.

**Висновки.** Враховуючи вищевикладене, усталена практика Верховного Суду щодо вирішення податкових спорів відіграє ключову роль в удосконаленні податкового законодавства, розвитку податкових правовідносин, оскільки застосування правових висновків та позицій Верховного Суду у правовідносинах оподаткування, надає можливість уникнути прогалин у чинному податковому законодавстві, застосовуючи аналогію закону або аналогію права, сприяє усуненню колізійності правових норм та правильному тлумаченню правових приписів та забезпечує формування єдиних (концептуальних) підходів до розгляду податкових спорів.

**Використана література:**

1. База правових позицій. Верховний Суд. URL: <https://lpd.juscourt.com/login>
2. Дідик Н. І., Басага І. В. Правові висновки Верховного Суду з питань застосування норм адміністративного законодавства. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична*. 2018. № 2. С. 156.
3. Конституція України. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-ВР>
4. Кодекс адміністративного судочинства України. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. Попович О.В., Касьяненко Л.М. Особливості реалізації принципу верховенства права у податковій системі України: норма закону та судова практика. *Міжнародний податковий конгрес* : збірник матеріалів (м. Ірпін, 26 листопада 2021 р.). Ірпін: Університет ДФС України, 2021. С. 973–979.
7. Про судоустрій і статус суддів: Закон України від 02.06.2016 р. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19/ed20160602#Text>
8. Про Конституційний Суд. України: Закон України від 13.07.2017 р. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19#Text>
9. Смичок Є. Класифікація судової доктрини в доктрині податкового права. *Юридичний вісник*. 2020. № 6. С. 100–106.
10. Шевчук С. Судова правотворчість: світовий досвід і перспективи в Україні: монографія. Київ : Реферат. 2007. 640 с.

**References:**

1. Baza pravovykh pozytsii. Verkhovnyi Sud [Base of legal positions. Supreme Court]. URL: <https://lpd.juscourt.com/login> [in Ukrainian].
2. Didyk N. I., Basaha I. V. Pravovi vysnovky Verkhovnoho Sudu z pytan zastosuvannya norm administratyvnoho zakonodavstva [Legal conclusions of the Supreme Court on the application of norms of administrative legislation]. *Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav. Seriiia yurydychna*. 2018. № 2. S. 156 [in Ukrainian].
3. Konstytutsiia Ukrainy [Constitution of Ukraine]. Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-VR> [in Ukrainian].
4. Kodeks administratyvnoho sudochynstva Ukrainy [Administrative Judicial Code of Ukraine]. Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> [in Ukrainian].
5. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI (zi zminamy ta dopovnnenniamy) [Tax Code of Ukraine]. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
6. Popovych O.V., Kasianenko L.M. Osoblyvosti realizatsii pryntsyphu verkhovenstva prava u podatkovii systemi Ukrainy: norma zakonu ta sudova praktyka [Peculiarities of the implementation of the principle of the rule of law in the tax system of Ukraine: the rule of law and judicial practice]. *Mizhnarodnyi podatkovyi konhres* : zbirnyk materialiv (m. Irpin, 26 lystopada 2021 r.). Irpin : Universytet DFS Ukrainy, 2021. S. 973–979 [in Ukrainian].
7. Pro sudoustrii i status suddiv [On the judicial system and the status of judges]: Zakon Ukrainy vid 02.06.2016 r. Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19/ed20160602#Text> [in Ukrainian].
8. Pro Konstytutsiinyi Sud Ukrainy [About the Constitutional Court Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 13.07.2017 r. Verkhovna Rada Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2136-19#Text> [in Ukrainian].
9. Smychok Ye. Klasyfikatsiia sudovoi doktryny v doktryni podatkovoho prava [Classification of judicial doctrine in the doctrine of tax law]. *Yurydychnyi visnyk*. 2020. № 6. S. 100–106 [in Ukrainian].
10. Shevchuk S. Sudova pravotvorchist: svitovyi dosvid i perspektyvy v Ukraini [Judicial law-making: world experience and prospects in Ukraine] : monohrafiia. Kyiv : Referat. 2007. 640 s. [in Ukrainian].

***Danilov S. Peculiarities of applying the practice of resolving tax disputes in the activities of the State Tax Service of Ukraine***

*The article examines the peculiarities of the application of the practice of resolving tax disputes in the activities of the State Tax Service of Ukraine. The author established that it is the Supreme Court's court decisions as the court of cassation that determine the outcome of the case and form judicial practice in tax disputes. The finality of the decisions of the Supreme Court ensures the formation of a uniform law enforcement practice in the state. In turn, the presence of court decisions with opposite legal conclusions in similar legal relationships leads to legal uncertainty.*

*The author claims that the legal conclusions of the Supreme Court, expressed in the relevant resolutions, reflect not only the final legal position of the court of cassation in a specific case, but also contain a legal opinion on the application of substantive and procedural law norms in relevant legal relations.*

*It has been established that judicial practice is of great importance in the resolution of tax disputes, therefore the formation of a unified law enforcement practice in the field of taxation by the Supreme Court contributes to ensuring the principle of legal certainty. At the same time, the author proves that the provision of stable and uniform judicial practice in the resolution of tax disputes is possible through the use of unified approaches to the resolution of administrative cases similar in nature to legal relations.*

*The author determined that the application of legal conclusions and positions of the Supreme Court in the legal relationship of taxation provides an opportunity to avoid gaps in the current tax legislation by applying the analogy of the law or the analogy of the law, contributes to the elimination of conflicting legal norms and the correct interpretation of legal prescriptions, and ensures the formation of unified (conceptual) approaches to consideration of tax disputes.*

**Key words:** *Supreme Court, administrative proceedings, administrative cases, legal position, legal opinion, tax legal relations, subjects of tax legal relations, tax disputes, judicial practice.*