

Співвідношення судової доктрини в доктрині податкового права з іншими правовими категоріями

Смичок Є. М.

кандидат юридичних наук,

асистент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

вул. Пушкінська, 77, Харків, Україна

orcid.org/0000-0001-7040-6223

eugene.smychok@gmail.com

Ключові слова:

судова доктрина, доктрина податкового права, судовий прецедент, судова практика, судове тлумачення, квазіпрецедент, правова позиція, джерела права.

Статтю присвячено актуальній у податково-правовій сфері проблематиці з приводу співвідношення судової доктрини в доктрині податкового права з іншими правовими категоріями. Так, коло правовідносин та особливий суб'єктний склад учасників формування судової доктрини в доктрині податкового права є тими спільними ознаками, які поєднують їх з іншими правовими категоріями. Основну увагу в роботі автор приділив детальному аналізу таких категорій, а саме: правовій позиції Верховного Суду, судовому прецеденту, квазіпрецеденту, судовій практиці, судовому тлумаченню тощо. Наприклад, автор зазначає, що, якщо співвідносити правову позицію суду із судовою доктриною, то останню не слід зводити лише до пояснення судом того, як повинні застосовуватись податково-правові норми. Судова доктрина не є формальним висновком. Зміст судової доктрини значно ширший, оскільки дає підставу до запуску законотворчих процедур у разі необхідності нормативного оновлення у сфері податкового права. Автором була також акцентована увагу на підходах співвідношення судової доктрини в доктрині податкового права з джерелами права. Наприклад, один із підходів співвідношення є віднесення судової доктрини податкового права до вторинного (переконливого) джерела права. Проведено також аналіз взаємозв'язку судової практики й судового тлумачення із судовою доктриною в доктрині податкового права. Встановлено, що формування судової доктрини є саме процесом, спрямованим на вдосконалення питання відносно врегулювання правової поведінки учасників податкових відносин за допомогою викладення суб'єктами творення судової доктрини обґрунтованих пропозицій. Тобто юридично дотичними й наближеними судовій доктрині в доктрині податкового права й судовій практиці з розв'язання податкових спорів пропозиціями є тоді, коли йдеться про їхню роль у доповненні законодавця. Обидві правові категорії мотивують нормативну дійсність духом права через призму практичного втілення в податково-правове життя його основоположних принципів. Щодо судового тлумачення, то автор наголошує, що суб'єкти судової гілки влади, які розглядають справи у сфері оподаткування, уповноважені здійснювати тлумачення норм у прив'язці до конкретної справи. Тобто судова доктрина в доктрині податкового права містить елементи судового тлумачення. Судова доктрина представляє сталість аспектів правозастосування, провадженого судом, пов'язуючи з динамікою розвитку податкових правовідносин.

Ratio of judicial doctrine in the doctrine of tax law with other legal categories

Smychok Ye. M.

PhD in Law,

Assistant at the Department of Financial Law

Yaroslav Mudryi National Law University

Pushkinska str., 77, Kharkiv, Ukraine

orcid.org/0000-0001-7040-6223

eugene.smychok@gmail.com

Key words:

judicial doctrine, doctrine of tax law, judicial precedent, judicial practice, judicial interpretation, quasi-precedent, legal position, sources of law.

The article devoted to topical issues in the field of tax law regarding the relationship of judicial doctrine in doctrine of tax law with other legal categories. Thus, the circle of legal relations and special subjective composition of participants in the formation of judicial doctrine in the doctrine of tax law are those common features that combine them with other legal categories. The author focused his work on a detailed analysis of such categories, namely: legal position of the Supreme Court, judicial precedent, quasi-precedent, judicial practice, judicial interpretation, etc. For example, the author notes, if we compare the legal position of the court with judicial doctrine, the latter should be not reduced only to the court's explanation how the tax and legal rules should be applied. Judicial doctrine is not a formal conclusion. The content of judicial doctrine is much broader, as it gives basis for the launch of legislative procedures in case of need for regulatory updating in the field of tax law. The author also focused on approaches to relationship between the judicial doctrine in the doctrine of tax law doctrine and the sources of law. For example, one of the relationship of approaches is to refer the judicial doctrine of tax law to secondary (persuasive) sources of law. There was also an analysis of the relationship between judicial practice and judicial interpretation with judicial doctrine in doctrine of the tax law. It is established that the formation of judicial doctrine is exactly the process aimed at improving the issues of regulating legal behavior of the participants of tax relations through the presentation of reasonable proposals by the subjects of the creation of the judicial doctrine. That is, the judicial doctrine in the tax law doctrine and judicial practice for the resolution of tax disputes are been in the case when it comes to their role in complementing the legislator. Both legal categories motivate the normative reality by the spirit of law through the prism of practical implementation of its fundamental principles in the tax and legal life. With regard to the judicial interpretation, the author notes that the subjects of the judicial branch of power, which considers cases in the field of taxation, are been authorized to interpret the rules in relation to a particular case. That is, the judicial doctrine in the doctrine of tax law includes elements of judicial interpretation. The judicial doctrine represents the constancy of the aspects of law enforcement carried out by the court, associated with the dynamics of tax legal relations.

Введення нового поняття в правовий обіг потребує виокремлення притаманних йому ознак та здійснення на їх основі співвідношення із іншими, на перший погляд, подібними правовими категоріями. Г. О. Христова зазначає, що у XX ст. в Європі поширилась практика формування доктрини вищими судовими інстанціями (передусім конституційними і верховними судами) що дало можливість поєднати фундаментальне теоретичне знання і значний практичний юридичний

досвід [1, с. 121]. Незважаючи на те, що поняття судової доктрини не є новим, судовій доктрині в доктрині податкового права раніше взагалі не приділялося наукової уваги. У зв'язку із цим, особливої актуальності у теоретичному й прикладному аспектах набуває питання відносно співвідношення зазначеного поняття з такими категоріями як: правова позиція Верховного Суду, судовий прецедент, квазіпрецедент, судова практика, судові тлумачення тощо.

Одразу варто наголосити, що доцільніше проводити саме співвідношення, а не відмежування понять, що обґрунтовується таким. Академічний тлумачний словник української мови під «співвідношенням» розуміє «взаємне відношення, взаємний зв'язок, взаємну залежність різних величин, предметів, явищ [2]», у свою чергу «відмежування» означає «відділення одного явища, поняття від інших [2]». Згадані вище правові категорії, з якими буде здійснено співвідношення, існують поряд із «судовою доктриною в доктрині податкового права». Так, всі вони наділені комплексом рис, за допомогою яких здійснюється розмежування. Однак, слід враховувати те, що відмежування передбачає виокремлення й розгляд різниці, а співвідношення, разом з дослідженням різного, спрямоване на встановлення взаємного. З цього випливає, що відмежування є невід'ємною частиною співвідношення, тому для повноти дослідження слід здійснювати саме співвідношення наведених понять.

Коло правовідносин і особливий суб'єктний склад учасників творення відповідної правової категорії є тими спільними ознаками, які поєднують усі названі категорії із «судовою доктриною в доктрині податкового права».

Звичайно, і правова позиція Верховного Суду, і судова практика й інші наведені категорії можуть виникати відносно різноманітних правовідносин: адміністративних, кримінальних, трудових тощо. У нашому випадку коло правовідносин, щодо яких формується та чи інша правова категорія, у тому числі й судова доктрина в доктрині податкового права, віднесена до спільної характеристики на підставі сфери правовідносин, у межах якої проводиться науковий пошук. Ми умовно відокремлюємо податкові відносини від усього масиву інших правовідносин, й застосовуємо досліджувані категорії у контексті саме податкових відносин.

Особливий суб'єктний склад учасників творення відповідної правової категорії також є об'єднувальною ознакою. По-перше, формування всіх розглядуваних правових категорій можливе виключно судовою гілкою влади. Це означає, що законодавча й виконавча гілки влади усунені від процесу творення зазначених категорій. По-друге, не всі суди і судді беруть участь у становленні цих категорій. За загальним правилом, до складу учасників формування розглядуваних правових категорій віднесено суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, які входять до палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів, суддів об'єднаної палати, сформованої у межах Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, суддів Великої Палати Верховного Суду та суддів Конституційного Суду України у разі,

коли у конституційному провадженні перебуває справа, що стосується податково-правових питань. Проте, підкреслюємо, що з цього правила можуть бути виключення, про які буде йти мова далі.

Правова позиція Верховного Суду. Висновок щодо застосування норм права, викладений у постанові Верховного Суду України, має враховуватися іншими судами загальної юрисдикції при застосуванні таких норм права. Суд має право відступити від правової позиції, викладеної у висновках Верховного Суду України, з одночасним наведенням відповідних мотивів [3].

КАС України у чинній редакції лише один раз згадує таку категорію, як «правова позиція», при цьому, застосовуючи її виключно щодо єдиного суб'єкта формування такої позиції, а саме – Великої Палати Верховного Суду. Так, згідно з ч. 6 ст. 347 КАС України: «Якщо Велика Палата Верховного Суду дійде висновку про відсутність підстав для передачі справи на її розгляд, а також якщо дійде висновку про недоцільність розгляду справи Великою Палатою Верховного Суду, зокрема через відсутність виключної правової проблеми, наявність висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Великої Палати Верховного Суду, або якщо Великою Палатою Верховного Суду вже висловлена правова позиція щодо юрисдикції спору у подібних правовідносинах, справа повертається (передається) відповідній колегії (палаті, об'єднаній палаті) для розгляду, про що постановляється ухвала. справа, повернута на розгляд колегії (палати, об'єднаної палати), не може бути передана повторно на розгляд Великої Палати [4]».

Поряд із цим слід навести положення ч. 5 ст. 242 КАС України, яка передбачає, що: «При виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановах Верховного Суду [4]». З цього випливає, що правова позиція суду загальної юрисдикції найвищої інстанції може бути сформована не тільки Великою Палатою Верховного Суду, а й колегією суддів, які входять до зазначеної далі палати, палатою Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також об'єднаною палатою, сформованою у межах Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, за умови, що однією з палат, що входять до об'єднаної палати, є палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Отже, у вузькому розумінні, правовою позицією Верховного Суду є висновок такого Суду, викладений у його постанові, щодо застосування норми права.

Судовий прецедент. Як зазначає професор О. Р. Дашковська: «... у країнах загального права лише частина правового регулювання здійснюється законами. Натомість норми поведінки здебільшого визначаються судами, рішення яких набувають прецедентного характеру [5, с.34-41]».

Загальною теорією права судовий прецедент розглядається як писане й обов'язкове джерело права у країнах, які відносяться до англо-американської правової сім'ї [1, с.116], а правова доктрина як вторинне, переконливе (авторитетне) джерело як романо-германського, так і англосаксонського права [1, с. 121].

На підставі наведеного можна виокремити два підходи стосовно можливості віднесення судової доктрини в доктрині податкового права до джерел права, а саме розглядати її як:

1) вторинне, переконливе (авторитетне) джерело права;

2) не джерело права.

Можливість віднесення судової доктрини в доктрині податкового права до вторинного, переконливого (авторитетного) джерела права пов'язана з тим, що вона являється невід'ємним складником доктрини податкового права, яка, у свою чергу є частиною правової доктрини, отже, на неї розповсюджуються ознаки останньої. Якщо розглядати джерела права у широкому розумінні, тобто як силу, що творить право, то судову доктрину в доктрині податкового права дійсно можна вважати вторинним джерелом права. Вузкий підхід до розуміння означеного поняття, тобто розгляд джерел права як визнану в конкретному суспільстві офіційну форму (спосіб) зовнішнього вираження та закріплення норм права, посилення на яку підтверджує їхнє існування [1, с.108], навпаки, настановує на думку, що судова доктрина в доктрині податкового права взагалі не є джерелом права.

Однак, у цьому контексті важливим є безапеляційне визнання правничою спільнотою того, що судовий прецедент у окремих державах являється джерелом права з притаманними йому ознаками, серед яких виділимо декілька:

1) необхідність здійснення оприлюднення судових прецедентів в бюлетенях або інших офіційних виданнях [1, с.116];

2) обов'язковість застосування судами нижчих інстанцій у «аналогічних» справах не рішення в цілому, а тільки тієї його частини, що становить саме правило поведінки («ratio decidendi») [5, с. 36-37].

Судова доктрина у доктрині податкового права виражається судовому рішенні, проте як невід'ємна його частина, яка не опубліковується окремо від рішення, і, як правило, не встановлює нове правило поведінки, яким автоматично, тобто після прийняття рішення, повинні керуватись суди нижчих інстанцій у аналогічних справах.

Квазі-прецедент. Єдино визнаного наукового погляду відносно того, чи доцільно виокремлювати квазі-прецедент у самостійну правову категорію, не сформовано. Деякі вчені висувають думки про те, що так звані квазі-прецедентами на теренах України є рішення Конституційного Суду України з визнання неконституційними нормативно-правових актів та з надання офіційного тлумачення; рішення судів загальної юрисдикції з скасування нормативно-правових актів на підставі їх невідповідності законодавству [6, с. 311]. Розкриваючи семантичне значення слова «квазі-прецедент» знову ж таки звертаємось до Академічного тлумачного словника української мови, який префікс «квазі» розкриває як «першу частину складних слів, що значенням відповідає прикметникам несправжній, уявний [2]», а «прецедент» у правовому значенні як «рішення суду щодо певної справи, яке в подальшому є взірцем для судів при розв'язанні аналогічних справ [2]».

Отже, з наведеного вбачається, що квазі-прецедент є несправжнім або уявним рішенням суду щодо певної справи. Ми вважаємо недоречним сам факт існування цієї правової категорії, розуміючи під нею зазначені вище судові рішення у конкретних справах. Якщо навіть потенційно й визнавати можливість перебування поняття квазі-прецедент у науковому правовому обігу, то можна резюмувати найголовнішу відмінність між ним і судовою доктриною в доктрині податкового права, яка полягає в тому, що остання не зводиться до формального, тобто не є просто судовим рішенням, вона віддзеркалює зміст судового рішення, правові ідеї і концепції, сформовані за допомогою професійної діяльності судді на основі його досвіду та правосвідомості, виражені у судовому рішенні. У характеристиці судової доктрини у доктрині податкового права сутність має перевагу над формою.

Судова практика. У контексті проведення подальшого співвідношення між цим поняттям та судовою доктриною у доктрині податкового права на особливу увагу заслуговує підхід С. В. Шевчука до визначення правової природи судової практики. У широкому вимірі він розглядає судову практику як всю діяльність органів судової влади, що втілюється у прийнятті юридичних актів, а у вузькому як створення певних правоположень нормативного характеру. Також учений наголошує на ролі судової практики у процесі конкретизації законів, завдяки чому вона доповнює законодавця, точніше вона стає джерелом права у випадку «бездіяльності» законодавця, коли у нормативно-правових актах містяться прогалини, їх текстуальне викладення є неоднозначним для розуміння, суперечливим та породжує проблеми під час правозастосування [7, с. 16].

Ми вже зазначали, що судова доктрина у доктрині податкового права не може визначатись лише як акт судової влади, вона не відображає всю діяльність органів судової влади, оскільки, по-перше, не всі суди і судді беруть участь у її творенні, по-друге, не охоплює діяльність суддів у широкому значенні, оскільки формується не у кожному судовому рішенні, а впливає з окремих частин відповідних рішень, у яких суд вбачав за необхідне викласти власні, засновані на законодавстві й основоположних принципах права, ідеї й концепції для впорядкування сфери податкових відносин. Ототожнювати судову доктрину суто з діяльністю органів судової влади не можна. Формування судової доктрини є процесом, спрямованим на вдосконалення питання відносно врегулювання правової поведінки учасників податкових відносин за посередництвом викладення суб'єктами творення судової доктрини обґрунтованих пропозицій для цього.

Дуже близькими та юридично дотичними судова доктрина у доктрині податкового права й судова практика з вирішення податкових спорів є тоді, коли мова йде про їхню роль у доповненні законодавця. Обидві категорії надихають нормативну дійсність духом права через призму практичного втілення в правове життя його основоположних принципів.

Судове тлумачення. Загальна теорія права визначає тлумачення правового акта як з'ясування змісту закріплених у ньому юридичних правил (норм права), а також, у певних випадках, роз'яснення змісту цих правил іншим зацікавленим особам [1, с. 282]. Судове тлумачення у вузькому розумінні передбачає з'ясування змісту норм права та їх роз'яснення іншим особам, що здійс-

нюється суддями за наявності для цього належної правової підстави, закріпленої законодавством. Важливо відмітити, що судове тлумачення при вирішенні податкових спорів може бути здійснене не тільки суб'єктами формування судової доктрини у доктрині податкового права. Суб'єктний склад такого тлумачення значно ширший. Так, наприклад, ст. 254 КАС України встановлює, що за заявою учасника справи, державного виконавця суд роз'яснює ухвалене ним судове рішення, яке набрало законної сили, не змінюючи змісту судового рішення, шляхом постановлення ухвали. Отже, й суд першої та апеляційної інстанцій, які розглядають справи у сфері оподаткування, уповноважені здійснювати тлумачення норм у прив'язці до конкретної справи. Судова доктрина включає в себе елементи судового тлумачення, однак не обмежується ним. Судова доктрина уособлює сталість аспектів правозастосування, провадженого судом, поєднуючись із динамікою розвитку податкових відносин. Вона здатна разом з поясненням норми запропонувати новий підхід до впорядкування як розглядуваного казусу, так і в цілому подібних ситуацій, що виникатимуть у майбутньому. Законодавець, отримавши правозастосовний фідбек від суду у вигляді судової доктрини, може трансформувати відповідні концепції у норми права, оскільки саме суд, а не вищий законодавчий орган, втілює право у життя, а тому саме він ладен адаптивно розуміти стан законодавства і його недоліки.

Таким чином, судова доктрина в доктрині податкового права, маючи спільні риси із розглядуваними у цій статті правовими категоріями, наділена сукупністю ознак, які дозволяють розглядати її як самостійний феномен.

Література

1. Теорія держави і права : підручник для студентів юридичних вищих навчальних закладів / О.В. Петришин, С.П. Погребняк, В.С. Смородинський та ін. ; за ред. О.В. Петришина. Харків : Право, 2014. 368с.
2. Академічний тлумачний словник української мови. URL: <http://sum.in.ua/s/spivvidnoshennja> (дата звернення: 25.08.2020).
3. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06 липня 2005 р. № 2747-IV (в редакції від 03 серпня 2017 р.) / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/ed20170803#Text> (дата звернення: 25.08.2020).
4. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06 липня 2005 р. № 2747-IV (в редакції від 15 серпня 2020 р.) / *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/conv#Text> (дата звернення: 25.08.2020).
5. Дашковська О.Р. Судовий прецедент і судова практика як джерела права. *Вісник Академії правових наук України*. 2011. № 1 (64). С. 34–41.
6. Малишев Б.В. Судовий прецедент у правовій системі Англії : монографія. Київ : Праксіс, 2008. 344 с.
7. Шевчук С.В. Загальнотеоретичні проблеми нормативності актів судової влади : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.01. Харків, 2008. 38 с.

References

1. Petrishin, O.V., Pogrebnyak, S.P., Smorodinsky, V.C. (2014). *Theory of state and law: textbook for students of law university*. Kharkiv: Pravo. [in Ukrainian].
2. Academic explanatory dictionary of the Ukrainian language, URL: <http://sum.in.ua/s/spivvidnoshennja>.
3. Code of Administrative Procedure of Ukraine / ed. from 03.08.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/ed20170803#Text>.
4. Code of Administrative Procedure of Ukraine / ed. from 15.08.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15/conv#Text>.
5. Dashkovskaya O.R. (2011). Sudovyy pretsedent i sudova praktyka yak dzherela prava [Judicial precedent and judicial practice as sources of law]. *Bulletin of the Academy of Legal Sciences of Ukraine*. vol. 1 (64), pp. 34–41.
6. Malyshev B.V. (2008) Sudovyy pretsedent u pravoviy systemi Anhliy [Judicial precedent in the legal system of England]: a monograph. Kyiv: Praxis.
7. Shevchuk S.V. (2008) Zahal'noteoretychni problemy normatyvnosti aktiv sudovoï vlady [General theoretical problems of normative acts of judicial power] (PhD Thesis). Kharkiv.