

5. Дисциплінарний статут органів внутрішніх справ : Закон України від 22 лютого 2006 року № 3460-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-15#n47>.
6. Ковальов С.С. Поняття та особливості дисциплінарного провадження: принципи, суб'єкти, стадії. *Форум права*. 2012. № 2. С. 352–357.
7. Никифоров О.В. Дисциплинарная ответственность сотрудников органов внутренних дел : дис. ... кандидата юрид. наук. Омск, 1998. 202 с.
8. Про затвердження Інструкції про порядок проведення службового розслідування стосовно працівників Національного антикорупційного бюро України : Наказ Національного антикорупційного бюро України від 23 жовтня 2015 року № 4. URL: https://nabu.gov.ua/sites/default/files/page_uploads/23.10/sluzhbovirozsliduvannya.pdf.
9. Про затвердження Положення про Управління внутрішнього контролю Національного антикорупційного бюро України : Наказ Директора Національного антикорупційного бюро України від 29.11.2019 № 142. URL: https://nabu.gov.ua/sites/default/files/page_uploads/02.12/nakaz_uvkc.pdf.
10. Про затвердження Порядку здійснення дисциплінарного провадження : Постанова Кабінету Міністрів України від 4 грудня 2019 р. № 1039. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1039-2019-%D0%BF#n8>.
11. Про затвердження складу та Положення про Дисциплінарну комісію Національного антикорупційного бюро України : Наказ Національного антикорупційного бюро України від 14 липня 2020 року № 77. URL: https://nabu.gov.ua/sites/default/files/page_uploads/15.07/nakaz_ostatochnyy.pdf
12. Про Національне антикорупційне бюро України : Закон України від 14.10.2014 № 1698-VII. Дата оновлення 16.09.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1698-18#Text>.
13. Про реалізацію окремих положень Дисциплінарного статуту Національної поліції України : Наказ МВС України від 07.11.2018 № 893. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1355-18#n10>.

УДК 351.741:343.1

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2021.1.19>

СМИЧОК Є.М.

ДИНАМІЧНІСТЬ РОЗВИТКУ СУДОВИХ ДОКТРИН У ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

THE DYNAMISM OF JUDICIAL DOCTRINES IN RESOLVING TAX DISPUTES

Статтю присвячено комплексному дослідженню особливостей розвитку судових доктрин у разі вирішення податкових спорів. Динамічність такого розвитку пов'язана з декількома підставами. По-перше, це швидкий розвиток суспільних відносин, який призводить до необхідності тлумачення норми під іншим ракурсом, ніж було раніше. По-друге, це помилки або неузгодженість у частині застосування норм права органами судової влади. Автор наголошує, що дієвим механізмом подолання зазначених негативних правових явищ слід вважати застосування судами процесуальної можливості відходу від висновків щодо застосування норм права у подібних правовідносинах, викладених у раніше поставлених рішеннях.

Однак слід пам'ятати, що відхід від усталеного висновку не повинен відбуватися свавільним шляхом. Верховний Суд повинен у конкретному судовому рішенні

навести широке обґрунтування відступу від раніше викладеного висновку щодо застосування норм у подібних правовідносинах. Так, Європейським судом з прав людини було визнано дві причини для відступу: вади попереднього рішення чи групи рішень та зміни суспільного контексту. Своєю чергою Постановою Верховного Суду було розподілено вади попереднього рішення чи групи рішень на види. Серед таких видів слід виокремлювати їх неефективність, неясність, неузгодженість, необґрунтованість, незбалансованість та помилковість.

У разі вирішення питання щодо відступу, окрім причини, слід також приділяти увагу критерію подібності у відступі від усталеної судової практики. Верховним Судом неодноразово було сформовано виключний перелік таких критеріїв. Так, Суд наголосив, що подібність правовідносин включає у себе тотожність суб'єктного складу учасників відносин, об'єкта та предмета правового регулювання, а також умов застосування правових норм. Щоразу, перш ніж прийняти рішення про передачу справи на розгляд палати, об'єднаної палати чи Великої Палати Верховного Суду, відповідний склад суду повинен встановити зміст правовідносин і визначити, чи містять у собі такі правовідносини ознаки подібності.

Ключові слова: підстава відступу від усталеної практики, критерій подібності, Верховний Суд, судова практика, податкові спори.

The article is devoted to a comprehensive study of the peculiarities of the development of judicial doctrines in resolving tax disputes. The dynamism of such development is associated with several cases. First, it is the rapid development of social relations, which leads to the need to interpret the norm from a different perspective than it was before. Secondly, it is errors or inconsistency in the application of law norms by judicial authorities. The author notes that an effective mechanism should be considered the application by the courts of the procedural possibility to evade the conclusions regarding the application of the rules of law in similar legal relations set out in earlier decisions. However, it should be remembered that the departure from the long-established conclusion should not take place in an arbitrary way. The Supreme Court in a specific judicial decision should provide a broad justification for departing from the earlier conclusion on the application of norms in such legal relations. Thus, the European Court of Human Rights has recognized two reasons for derogation: shortcomings in a previous decision or group of decisions and changes in the social context. In turn, by the decision of the Supreme Court was been categorized into types of shortcomings of the previous decision or group of decisions. Among these types should be distinguished their ineffectiveness, vagueness, inconsistency, unreasonableness, unbalanced and erroneous. However, in deciding the issue of derogation apart from the reason, attention should also be paid to the criterion of similarity in derogation from established judicial practice. The Supreme Court has repeatedly formed an exhaustive list of such conditions. Thus, the Court noted that the similarity of legal relations includes the identity of the subject composition of participants of relations, the object and subject of legal regulation, as well as the conditions of application of legal norms. In any event, before deciding to refer a case to a chamber, a joint chamber or a Grand Chamber of the Supreme Court, the relevant court composition must establish the content of the legal relations and determine whether those legal relations contain similarities.

Key words: grounds for deviation from established practice, similarity criterion, Supreme Court, judicial practice, tax disputes.

Вступ. Непоодинокими є випадки, коли розвиток суспільних відносин значними темпами випереджає стале нормативно-правове регулювання й сформовану на основі нього судову практику. Спостерігаються й такі ситуації, коли одна й та сама норма, виражена текстуально в акті законодавства, з плином часу і з урахуванням трансформації суспільних відносин розкриває свій зміст зовсім під іншим кутом, тобто тлумачиться суб'єктами правозастосування дещо інакше, ніж було раніше.

Бувають і випадки, коли органи судової влади у своїх рішеннях банально допускають помилки або ж неузгодженості у частині застосування норми права. При цьому важливо вчасно в

ідреагувати на реалії сьогодення, використавши належний і дієвий механізм, спрямований на встановлення відповідності між нинішнім практичним випадком і чинною нормативною базою та вже прийнятими висновками найвищого суду у системі судоустрою. Таким механізмом доречно вважати, зокрема, й процесуальну можливість Верховного Суду відходити від висновків щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладених у раніше постановлених рішеннях.

Постановка завдання. Мета статті – в аспекті динамічного розвитку стану впорядкування податкових відносин дослідити підстави відступу від висновків щодо застосування податкових норм у подібних правовідносинах, викладених у раніше постановлених рішеннях Верховного Суду, а також виокремити критерії, які характеризують ознаку подібності.

Результати дослідження. Перед тим, як розпочати розгляд особливостей реалізації вказаної вище процесуальної можливості, варто першочергово дослідити призначення Верховного Суду й окремі принципи його діяльності. З ч. 1 ст. 36 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» видається, що Верховний Суд забезпечує сталість та єдність судової практики [1]. Своєю чергою, як відзначила Консультативна рада Європейських суддів у п. 1 свого Висновку № 20 (2017) про роль судів у забезпеченні єдності застосування закону (далі – Висновок № 20), однакове та уніфіковане застосування закону зумовлює його загальнообов'язковість, рівність перед законом та правову визначеність [2]. Усі названі характеристики є елементами принципу верховенства права [3]. Таким чином, Верховний Суд відіграє вагомую роль у відображенні принципу верховенства права у його практичній дії як у разі вирішення конкретного спору, так і у разі формування сталих і фундаментальних позицій, якими мають керуватись суди нижчих інстанцій у майбутньому.

Сталість і єдність судової практики має узгоджуватись із динамікою розвитку суспільних відносин, оскільки сліпе слідування пережиткам минулого та ігнорування викликів сучасного у правовій сфері ладне привести до неактуальності такої практики. У рішенні у справі «Недждет Шахін і Періхан Шахін проти Туреччини» Європейський суд з прав людини підкреслив, що відсутність динамічного й еволюційного підходу може завадити реформам або вдосконаленню правозастосовної практики [4].

Разом із тим відхід від усталеного висновку не має відбуватись свавільним шляхом. Перш ніж прийняти відповідне рішення, необхідно проаналізувати те, що є фактично, тобто до прийняття рішення, й потенційно спрогнозувати те, що буде після його прийняття. Не досить механічно відмовитись від застарілого й впровадити нове або ж визнати чинну до постановлення нової позиції неправильною, не вказавши вичерпних аргументів на користь істинності останньої. Для того щоб зміна практики не мала ознак свавілля, Верховний Суд у конкретному судовому рішенні має навести широке обґрунтування відступу від раніше викладеного висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах.

Переходячи до особливостей змістового наповнення та процесуальної характеристики відходу від висновку, зазначимо, що така можливість Верховного Суду впливає зі ст. 346 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) під назвою «Підстави для передачі справи на розгляд палати, об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду». Реалізувати цю можливість може певний склад суддів відповідного касаційного суду за наявності для того підстав [5].

Апелюючи до п. 70 Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Чепмен проти Сполученого Королівства», Велика Палата Верховного Суду [6] у п. 43 своєї постанови від 04.09.2018 р. у справі № 823/2042/16 **причинами для відступу визнала: вади попереднього рішення чи групи рішень** (їх неефективність, неясність, неузгодженість, необґрунтованість, незбалансованість, помилковість); *зміни суспільного контексту* [7].

З огляду на те, що у п. 42 цієї ж постанови від 04.09.2018 р. у справі № 823/2042/16 Велика Палата Верховного Суду для пояснення одного й того ж явища використала термін «підстава», а не «причина», дивним видається аспект оперування різним понятійним апаратом у судовому рішенні такого високого рівня. Однак, погоджуючись із М. Шумило [8], ми вважаємо, що у розглядуваному випадку ці терміни є синонімами. З огляду на те, що у предметній ст. 346 КАС України все ж таки використано поняття «підстави» [5], у власному дослідженні ми будемо дотримуватись нормативно-правового контексту й застосовувати саме це визначення.

Першу доволі широку за змістом підставу відступу від раніше викладеного висновку Велика Палата Верховного Суду узагальнила словосполучкою «вади попереднього рішення чи групи рішень», тобто певні недоліки, які мають негативний вплив на впорядковану за посередництвом попереднього рішення чи групи рішень сферу суспільних відносин. Ці вади у відповідній Постанові були розподілені на види, серед яких:

- 1) неефективність, тобто нездатність попереднього судового рішення або рішень досягти потрібних результатів;
- 2) неясність, тобто неможливість точно, чітко й недвозначно зрозуміти суть попереднього судового рішення або рішень;
- 3) неузгодженість, під якою слід розуміти відсутність єдності між одним висновком та іншим;
- 4) необґрунтованість, яку доречно розглядати як не підкріплення висновку належними аргументами, доказами або ж фактами;
- 5) незбалансованість, тобто невідповідність тексту попереднього судового рішення або рішень запитам суспільного життя, недотримання рівності між правовим положенням протилежних сторін спору;
- 6) помилковість або ж неправильність застосування норми права, підміна її змістового значення.

Звичайно, відповідна позиція, прийнята у минулому, може бути наділена сукупністю різних видів вад. Проте для порушення процедури відходу від раніше постановленого висновку досить буде наявності хоча б одного недоліку.

Друга підстава відступу від раніше викладеного висновку, тобто зміна суспільного контексту, якраз таки яскраво і відображає діалектику суспільних відносин, у тому числі й податкових. Не завжди для зміни правового регулювання конкретної частини відносин необхідно приймати нову норму або викладати в іншій редакції вже чинне правило поведінки. Іноді відносини доходять до тієї стадії розвитку, коли самі по собі складають оновлений зміст у норму. Не слід нехтувати й тим, що з плином часу, постійними цивілізаційними процесами, впровадженням як сучасного правового тренду руху за права людини, суспільство модернізує групову правову культуру й правову свідомість, зміщує акценти від публічного до приватного і стосовно галузевого підвищує статус платника, інтерпретуючи податково-правові норми крізь призму не ілюзорної, а реальної дії принципу презумпції рішень платника податків.

Надалі вважаємо за доцільне приділити увагу питанню про значення критерію подібності у разі відступу від усталеної судової практики. Верховний Суд неодноразово формулював у своїх судових рішеннях виключний перелік таких критеріїв. Так, наприклад, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 23.06.2020 р. у справі № 1.380.2019.000591 Суд зазначив, що подібність правовідносин включає у себе тотожність:

- 1) суб'єктного складу учасників відносин;
- 2) об'єкта та предмета правового регулювання;
- 3) умов застосування правових норм (зокрема, часу, місця, підстав виникнення, припинення та зміни відповідних правовідносин) [9].

У кожному випадку, перш ніж прийняти рішення про передачу справи на розгляд палати, об'єднаної палати чи Великої Палати Верховного Суду, відповідний склад суду має встановити зміст правовідносин і визначитись із тим, чи міститься в них ознака подібності. У разі коли під час розгляду фактичних обставин конкретної справи спостерігається розходження у деяких деталях (наприклад, якщо в одній ситуації причина невідповідності акта зазначена у самому акті, а в іншій – ні [10]), то Верховному Суду варто керуватись наслідками, що зумовили порушення справи, а не послуговуватись незначними фактами, які не мають суттєвого юридичного значення. Разом із тим межа між подібністю відносин і зовнішньою схожістю певних справ [11] є дуже тонкою. Тому суб'єкту, який потенційно прагне застосувати відхід від попереднього висновку, варто ретельно оцінювати фабулу справи на предмет наявності вищевказаних критеріїв подібності у їх сукупності [12].

З огляду на наведене згадаємо нещодавно прийнятую Верховним Судом у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду постанову від 25.02.2021 р. у справі № 580/3469/19 (далі – постанова у справі № 580/3469/19) [13]. Це судові рішення позитивним чином впливає на відносини з приводу права доступу платника єдиного соціального внеску до суду безпосередньо до або ж після застосування процедури досудового оскарження вимоги контролюючого органу про сплату такого внеску.

До прийняття постанови у справі № 580/3469/19 не було єдиної позиції стосовно правильного шляху визначення строку звернення до суду у вказаних випадках. В одних судових рішеннях [14] було встановлено, що такий строк варто обраховувати за правилами Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» й зводити його виключно до десяти днів із моменту надходження від податкового органу рішення

про сплату суми недоїмки та штрафів [15], в інших [16] обстоювалась позиція, що доречно застосовувати положення процесуального законодавства й подовжувати строк до трьох місяців із моменту отримання вказаного рішення. Відсутність єдності і сталості щодо порушеної проблеми стала підставою для того, що Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду своєю ухвалою [17] передав справу № 580/3469/19 на розгляд палати, яка надалі остаточно й дала відповідь на проблемне питання.

У зазначеній вище постанові у справі № 580/3469/19 Верховний Суд застосував прогресивний підхід, вирішивши спір на основі принципу пріоритету найбільш сприятливого для особи тлумачення норми права (*in dubio pro tributario*), і визначив, що платник єдиного соціального внеску має керуватись процесуальним строком, передбаченим КАС України.

Посилання на конкретну підставу для відходу від раніше прийнятих висновків Верховний Суд не навів. Однак із суті справи й тексту судового рішення можна констатувати, що у розглядуваній ситуації такими підставами були як вади раніше прийнятих рішень, зокрема, неясність, неузгодженість, помилковість, так і зміна суспільного контексту.

На протипагу цьому висновку розглянемо спірну й одну з найбільш обговорюваних у професійних колах позицію Великої Палати Верховного Суду у справі № 804/4602/16 про правові наслідки невиконання податкового обов'язку зі сплати податків платником через вину його обслуговуючого банку. До прийняття зазначеної постанови, тобто до 01.07.2020 р., протягом багатьох років усталеною була позиція, висловлена у постанові Верховного Суду України від 06.04.2004 р. у справі № 8/140, за якою до платника не могли бути застосовані штрафні санкції, пеня або пред'явлена вимога про повне перерахування податкових платежів до бюджетів або державних цільових фондів у тому разі, якщо він не був винним у невиконанні банком відповідного платіжного доручення [18].

Ситуація докорінно змінилась, коли 01.07.2020 р. Велика Палата Верховного Суду вирішила відійти від попереднього висновку у подібних відносинах і визначила, що хоч платник і звільняється від фінансової відповідальності у вигляді штрафу та/або пені за несвоєчасне або перерахування не в повному обсязі належних до сплати сум податку з вини банку, проте він не звільняється від обов'язку сплатити повністю суму податку [19]. Цей висновок є доволі спірним, оскільки прийнятий не на користь платника, і загалом позбавлений логіки з огляду на те, що платник, який вчинив залежні від нього дії, повинен повторно перераховувати суми податків. Як ми бачимо, у цій справі терези Феміди схилились у сторону держави.

Висновки. Податкові правовідносини перебувають у постійному розвитку, що призводить до повної або часткової зміни податкових судових доктрин. Підстави, які дають право суддям касаційних судів на здійснення відступу від раніше викладених висновків у контексті податкових відносин, процесуальним законодавством чітко не окреслені, тому ми ґрунтовно дослідили практику Верховного Суду стосовно цього. На основі всебічного аналізу судових рішень найвищого суду у системі судоустрою України у статті виділено дві такі підстави, серед яких – вади попереднього рішення чи групи рішень (їх неефективність, неясність, неузгодженість, необґрунтованість, незбалансованість, помилковість) та зміна суспільного контексту. З огляду на те, що КАС України пов'язує розглядуване нами право суддів з ознакою подібності відносин, однак знову ж таки не розкриває зміст цієї характеристики, у роботі наведено критерії подібності, якими є суб'єктний склад учасників відносин, об'єкт та предмет правового регулювання, а також умови застосування правових норм. Тільки встановлення всіх цих критеріїв у сукупності свідчить про наявність ознаки подібності у конкретній ситуації і, відповідно, відкриває шлях, якщо є для того підстави, для реалізації відступу від раніше сформованого висновку.

Список використаних джерел:

1. Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII (у ред. Закону України від 03.11.2020 р. № 950-IX). *Голос України*. 2020. № 228.
2. Про роль судів у забезпеченні єдності застосування закону : Висновок Консультативної ради Європейських суддів від 10.11.2017 р. № 20. URL: https://court.gov.ua/userfiles/media/opinion_20_UA.pdf (дата звернення: 18.03.2021).
3. Верховенство права : доповідь, схвалена Венеційською Комісією на 86-му пленарному засіданні 25–26 березня 2011 року / пер. на укр. мову С. Головатого. *Право України*. 2011. № 10. С. 177.
4. Nejdet Sahin and Perihan Sahin v. Turkey, No. 13279/05, § 58, 20 October 2011. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-107156> (дата звернення: 18.03.2021).

5. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV (у ред. Закону України від 17.07.2020 р. № 808-IX). *Голос України*. 2020. № 144.
6. *Chapman v. The United Kingdom*, No. 27238/95, § 70, 18 January 2001. URL: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-59154> (дата звернення: 19.03.2021).
7. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 04.09.2018 р., судова справа № 823/2042/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76262576> (дата звернення: 19.03.2021).
8. Шумило М. Правові висновки касаційного суду: *inter praeteritum et futurum*. *Судебно-юридическая газета*. 2020. URL: <https://bit.ly/3gnQ28t> (дата звернення: 19.03.2021).
9. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 23.06.2020 р., судова справа № 1.380.2019.000591. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89977407> (дата звернення: 19.03.2021).
10. Постанова Верховного Суду у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду від 19.06.2020 р., судова справа № 140/388/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90242392> (дата звернення: 19.03.2021).
11. Постанова Верховного Суду у складі суддів об'єднаної палати Касаційного господарського суду від 08.02.2019 р., судова справа № 915/1344/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79805585> (дата звернення: 19.03.2021).
12. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 27.03.2018 р., судова справа № 910/17999/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73188742> (дата звернення: 19.03.2021).
13. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 16.05.2018 р., судова справа № 910/24257/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74121020> (дата звернення: 19.03.2021).
14. Постанова Верховного Суду у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду від 25.02.2021 р., судова справа № 580/3469/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95240811> (дата звернення: 19.03.2021).
15. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 31.01.2019 р., судова справа № 802/983/18-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79556872> (дата звернення: 19.03.2021).
16. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 08.08.2019 р., судова справа № 480/106/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83513564> (дата звернення: 19.03.2021).
17. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 11.02.2021 р., судова справа № 580/3380/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/94803051> (дата звернення: 19.03.2021).
18. Постанова Верховного Суду України від 06.04.2004 р., судова справа № 8/140. *Бізнес: законодавство та практика*. 2004. № 17.
19. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 01.07.2020 р., судова справа № 804/4602/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90228193> (дата звернення: 19.03.2021).