

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

СМИЧОК Є. М.,

кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.4.31>

МІСЦЕ СУДОВОЇ ДОКТРИНИ В ДОКТРИНІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Частиною правової доктрини є доктрина податкового права. Невіддільними складниками доктрини податкового права є наукова і судова доктрини. У статті наводяться загальні й спеціальні ознаки судової доктрини, на основі яких сформовано визначення досліджуваного поняття. Загальні ознаки випливають із характеристик доктрини податкового права, до яких віднесено: концептуальність, загальну визнаність, системність, комплексність (галузевих блоків знань) та структурованість, підсумковість, наукову обґрунтованість, динамічність, практичну спрямованість. На основі порівняння наукової і судової доктрини в доктрині податкового права виокремлено спеціальні ознаки останньої, до яких, окрім іншого, належить особливий суб'єктний склад учасників творення судової доктрини та предмет фахового дослідження, що характеризується визначеними фактичними обставинами конкретної справи і відповідним нормативним підґрунтям. Із урахуванням того факту, що суддям Верховного Суду та Конституційного Суду України надано право в процесі розгляду справи звертатись до відповідної науково-консультативної ради, до спеціальних ознак судової доктрини включено зумовленість судової доктрини діяльністю високопрофесійних фахівців у галузі податкового права. З метою усунення припущень щодо штучної заміни понять у роботі здійснено розмежування між судовою доктриною та правовою позицією Верховного Суду, судовим прецедентом, квазіпрецедентом, судовою правотворчістю. У процесі аналізу ключових рис зазначених понять зроблено висновок, що судова доктрина не замінює розглянутих вище понять та являється самостійною правовою категорією. Керуючись характеристиками судової доктрини в доктрині податкового права, враховуючи термінологічне значення доктрини податкового права, ми розробили визначення досліджуваного явища. Так, під судовою доктриною в доктрині податкового права пропонується розуміти невіддільний складник доктрини податкового права, який являє собою сукупність положень, на підставі яких формується зміст податково-правових норм, підстави їх об'єднання, з'ясування найбільш раціональних та ефективних напрямів та засобів впливу на поведінку осіб, що формується спеціальними суб'єктами й зумовлюється визначеним предметом фахового дослідження, що характеризується фактичними обставинами конкретної справи і відповідним нормативним підґрунтям.

Ключові слова: доктрина податкового права, наукова доктрина в доктрині податкового права, судова доктрина в доктрині податкового права, суб'єктний склад учасників творення судової доктрини, предмет фахового дослідження.



Smychok Ye. M. The place of judicial doctrine in tax law doctrine

Part of the legal doctrine is the doctrine of tax law. Scientific and judicial doctrines are integral components of the doctrine of tax law. The article presents general and special features of judicial doctrine, on the basis of which the definition of the studied concept is formed. The general features follow from the characteristics of the doctrine of tax law, which include: conceptuality, general recognition, systematicity, complexity (sectoral blocks of knowledge) and structuredness, summarization, scientific validity, dynamism, practical orientation. Based on the comparison of scientific and judicial doctrine in the doctrine of tax law, special features of the latter are singled out, which, among other things, include a special subject composition of participants in the creation of judicial doctrine and the subject of professional research, characterized by certain factual circumstances of a particular case and the relevant regulatory basis. Taking into account the fact that judges of the Supreme Court and the Constitutional Court of Ukraine have the right to apply to the relevant scientific advisory council, the special features of judicial doctrine include conditionality of judicial doctrine, usually by highly professional specialists in tax law. In order to eliminate the assumptions about the artificial substitution of concepts in the work, a distinction is made between judicial doctrine and the legal position of the Supreme Court, judicial precedent, quasi-precedent, judicial rule-making. In the course of the analysis of the key features of these concepts, it was concluded that the judicial doctrine does not replace the above concepts, and is an independent legal category. Guided by the characteristics of judicial doctrine in the doctrine of tax law, in accordance with the terminological meaning of the doctrine of tax law, we developed a definition of the researched phenomenon. Thus, the judicial doctrine in tax law doctrine is proposed to understand an integral part of the doctrine of tax law, which is a set of provisions on the basis of which the content of tax law, the grounds for their association, clarification of the most rational and effective directions and means of influencing the behavior of persons, which is formed by special subjects and is determined by a certain subject of professional research, which is characterized by the actual circumstances of a particular case and the relevant regulatory framework.

Key words: *doctrine of tax law, scientific doctrine in the doctrine of tax law, judicial doctrine in the doctrine of tax law, the subject composition of the participants in the creation of judicial doctrine, the subject of professional research.*

Вступ. Правова доктрина є загальним поняттям відносно її галузевих складників. Саме вона є тим ядром, навколо якого формуються доктрини галузевих правничих наук. Метою розроблення будь-якої доктрини є створення професійних позицій та представлення їх спільноті у відповідній матеріальній формі (статтях, монографіях, підручниках тощо) для ознайомлення з пропозиціями щодо впорядкування суспільних відносин й утвердження засобів впливу на поведінку населення з метою уникнення так званої «війни всіх проти всіх» у сучасних умовах.

Постановка завдання. Метою статті є виокремлення самостійного місця судової доктрини в доктрині податкового права шляхом дослідження її особливостей.

Результати дослідження. Доктрина податкового права є невіддільною частиною правової доктрини. Без неї правова доктрина не може існувати в повному об'ємі, оскільки відсутність обов'язкового складника сформованого механізму зумовлює неповноцінність останнього і, як наслідок, його недієвість.

У межах доктрини податкового права слід виділяти наукову та судову доктрини. Перша відображає сукупність наукового потенціалу податкового права й динаміку розвитку фахових поглядів на всю різноманітність податково-правових явищ, які існують у суспільстві, які повинні бути змінені з метою відповідності часу, які державі варто запровадити



для належного правового регулювання податкових відносин. Стосовно судової доктрини, то вона сприяє формуванню змісту податково-правових норм, що відбувається за посередництвом професійної діяльності судової гілки влади під час здійснення правосуддя й об'єктивації фахових думок суддів у відповідних судових рішеннях.

Коли йдеться про судову доктрину, одразу постає питання відносно того, чи не є виокремлення зазначеної доктрини простою заміною одного з таких понять: правова позиція Верховного Суду, судовий прецедент, квазіпрецедент, судова правотворчість? Чи може судова доктрина поряд із науковою доктриною мати характер невіддільної частини доктрини податкового права?

Насамперед доцільно навести визначення «доктрини податкового права», запропоноване професором М.П. Кучерявенком, який під цим терміном має на увазі: «сукупність положень, на підставі яких формується зміст податково-правових норм, підстави об'єднання їх, з'ясування найбільш раціональних та ефективних напрямів та засобів впливу на поведінку суб'єктів» [1, с. 11].

Як наукова, так і судова доктрини в податковому праві відображають сукупність положень, на підставі яких формується зміст податково-правових норм. Вони самі по собі не є джерелом права, однак закладають підвалини для визначення змісту норм, спрямовані на заповнення прогалин і подолання колізій у сфері податкового регулювання. Їх метою є виокремлення раціональних та ефективних напрямів та засобів впливу на поведінку суб'єктів податкових правовідносин. Відмінні риси розглядуваних доктрин пов'язані з суб'єктивним складом і предметом фахового дослідження.

Суб'єктами наукової доктрини в доктрині податкового права є юридична спільнота, представники якої у своїх наукових працях порушують та вирішують податково-правові проблеми. Натомість суб'єктами судової доктрини в доктрині податкового права є особи зі спеціальним правовим статусом – судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, які входять до палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів, судді об'єднаної палати, сформованої 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, судді Великої Палати Верховного Суду та судді Конституційного Суду України у разі, коли у конституційному провадженні перебуває справа, що стосується податково-правових питань.

Варто підкреслити, що останнім часом судді господарської юрисдикції прагнуть «перетягнути юрисдикційний канат у частині податкових спорів» у свій бік, тим самим штучно підмінюючи природу податкових спорів з адміністративних на господарські. Керуючись базовими положеннями Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) про те, що завданням адміністративного судочинства є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин, до яких належать і податкові відносини, наголошуємо, що підміна юрисдикцій є неприпустимою, тому судді відповідного Касаційного суду у складі Верховного Суду і не розглядаються нами як суб'єкти, що беруть участь у формуванні судової доктрини у доктрині податкового права.

Предмет фахового дослідження відрізняє наукову і судову доктрину тому, що протягом діяльності у межах першої суб'єкт зазвичай вільний у обранні проблематики свого наукового пошуку, тоді як у другій – суб'єкт обмежений фактичними обставинами конкретної справи і відповідним нормативним підґрунтям. Отже, з вищенаведеного вбачається, що наукова і судова доктрини займають самостійні місця у доктрині податкового права.

Надалі логічно розглянути питання щодо потенційної заміни «судовою доктриною» одного з таких понять: правова позиція Верховного Суду, судовий прецедент, квазіпрецедент, судова правотворчість.

Щодо правової позиції Верховного Суду потрібно зазначити наступне. Відповідно до ч. 5 ст. 242 КАС України під час вибору і застосування норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду. Згідно з ч. 2 ст. 356 цього ж Кодексу у постанові палати, об'єднаної палати, Вели-



кої Палати Верховного Суду має міститися вказівка на те, як саме повинна застосовуватися норма права, із застосуванням якої не погодилася колегія суддів, палата, об'єднана палата, що передала справу на розгляд палати, об'єднаної палати, Великої Палати Верховного Суду [2].

Наведене свідчить, що правова позиція Верховного Суду, виражена у його постанові про застосування певної норми права, та судова доктрина не є тотожними поняттями, проте у деяких випадках можуть збігатись. Наприклад, коли суд у мотивувальній частині рішення використав науковий погляд або сформував офіційне тлумачення норми, спираючись при цьому на дух закону, а не на його букву, заклавши в основу праворозуміння основоположні принципи права, а не формалізований нормативний акт, вирішивши справу з превалюванням засади справедливості над законністю, то у такому разі правова позиція Верховного Суду і судова доктрина співпадають. Однак подібні ситуації скоріш є виключеннями із загальної практики, аніж правилом судового правозастосування. З цього вбачається, що правова позиція Верховного Суду щодо податкових питань відображається у кожному рішенні такого Суду, на відміну від судової доктрини, яка зустрічається у постановках Верховного Суду не завжди.

Щодо судового прецеденту хотілося б навести такі тези. Г.О. Христова і С.В. Шевчук до основних ознак судового прецеденту відносять те, що він є писаним джерелом, яке підлягає оприлюдненню в бюлетенях або інших офіційних виданнях [3, с. 116]. Знову ж таки підкреслюємо, що судова доктрина як складник доктрини податкового права не є джерелом права. Так, вона об'єктивується у судовому рішенні, проте як невіддільна його частина. Сама по собі судова доктрина оприлюдненню в офіційних виданнях не підлягає. Варто наголосити, що у зв'язку із обранням Україною євроінтеграційного вектору розвитку виникла необхідність в адаптації національного законодавства до юридичних канонів Європейського Союзу, для якого судовий прецедент становить важливе значення, зокрема, але не виключно щодо діяльності Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ).

Так, ч. 1 ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» передбачено, що суди застосовують під час розгляду справ Конвенцію про захист прав людини і основоположних свобод та практику ЄСПЛ як джерело права. Частина 1 ст. 2 цього ж Закону закріплює, що рішення ЄСПЛ є обов'язковим для виконання Україною [4]. Надалі слід навести важливий з погляду подальшої характеристики судової доктрини погляд В.І. Курило та П.В. Панталієнко, які у своїй науковій статті зазначають: «...повноцінне використання потенціалу судової практики Європейського суду не стільки вимагає механічного посилання на відповідні рішення, скільки спонукає до глибокої імплементації суті рішень в правове життя» [5, с. 101].

Отже, формування судової доктрини у податкових питаннях за допомогою посилання на окремі позиції, відображені у рішеннях ЄСПЛ, здатне більш детально охарактеризувати суть досліджуваних проблем, співставити європейський досвід із національними реаліями, утвердити права платника крізь призму визнаних і розтлумачених принципів права, встановити межі законної дискреції з боку органів влади тощо. Посилання на позицію ЄСПЛ й надання обґрунтування щодо її застосовності відносно правової ситуації, яка розглядається у судовому порядку, не свідчить про встановлення на теренах нашої держави судового прецеденту, а надає підстави для здійснення більш глибокого аналізу утверджених позицій ЄСПЛ й адаптації їх суті до українського правового життя, у тому числі й через розроблення судової податкової доктрини.

Щодо квазіпрецедентів, то у цьому разі деякі науковці поряд із судовим прецедентом виділяють квазіпрецедент, під яким розуміють акт правотворчості у вигляді судового рішення, єдиною метою якого є скасування незаконного нормативно-правового акта або надання офіційного тлумачення [6, с. 305]. Розкриваючи цей правовий феномен, Б.В. Малишев зазначає, що на цей час у правовій системі України вже існує судова правотворчість у вигляді квазіпрецедентів (рішення Конституційного Суду України з визнання неконституційними нормативно-правових актів та з надання офіційного тлумачення; рішення судів загальної юрисдикції зі скасування нормативно-правових актів на підставі їх невідповідності законодавству) [6, с. 311].



По-перше, необхідність і доцільність існування правової конструкції «квазіпрецеденти» ми б поставили під питання, оскільки, на нашу думку, є недоречним формування для окремих категорій судових справ і, як наслідок, для рішень, прийнятих на основі розгляду таких справ, власного поняття. По-друге, судова доктрина – не є просто актом правотворчості у вигляді судового рішення, оскільки це розкриває виключно її формальний аспект. Стрижнем судової доктрини є зміст судового рішення, є ті позиції й та аргументація, яка відображається у його мотивувальній частині й безпосередньо впливає на резолютивну частину.

Щодо судової правотворчості. Одні представники наукової спільноти вважають, що судова правотворчість знаходить своє відображення в судових прецедентах і судовій практиці [7, с. 26], інші замість судової практики вказують на квазіпрецедент [8, с. 56]. Попри численну сукупність наукових підходів, важливим з погляду співвідношення судової правотворчості й судової доктрини є те, що у будь-якому разі ототожнення судової доктрини із якою-небудь формою вираження судової правотворчості є помилковим, оскільки ту чи іншу позицію суду слід відносити до судової доктрини тільки тоді, коли формальний (судове рішення відповідного національного суду у визначеному складі) і змістовний (наприклад, превалювання під час мотивування позиції й результати розгляду справи принципу справедливості над законністю із належним обґрунтуванням) аспекти логічно поєднуються. Відсутність змістовного аспекту нівелює можливість віднесення відповідної позиції до судової доктрини.

Наведене свідчить, що судова доктрина не замінює розглянутих вище понять та являється самостійною правовою категорією.

Окрему увагу варто приділити ознакам судової доктрини в доктрині податкового права. Судова доктрина є невіддільним складником доктрини податкового права, тому їй притаманні всі загальні ознаки останньої, розроблені М.П. Кучерявенком [1, с. 14], зокрема:

1. *Концептуальність*. Судова доктрина формується через призму аналізу податкового законодавства за допомогою використання конституційних положень і приписів галузевого податкового акта.

2. *Загальна визнаність*. Суд постановляє рішення іменем України. Судове рішення є обов'язковим до виконання. Судова доктрина, відображена у відповідному судовому рішенні, є обов'язковою його частиною. Тому рішення, в якому сформована або застосована доктрина, є загальноновизнаним.

3. *Системність*. Ця риса говорить про те, що судова доктрина не повинна бути свавільною, її положення мають бути передбачені з погляду верховенства права. У цьому аспекті доцільно звернутись до Доповіді Венеційської комісії «Про верховенство права», де у п. 49 зазначено: «Однак потреба у визначеності не означає, що норми права повинні застосовуватись із такою негнучкістю, що унеможливила б урахування імперативів гуманності (людинолюбства) і справедливості» [9, с. 179]. З наведеного випливає, що гуманність і справедливість є найвищим орієнтиром, розкриття яких у судовій доктрині в податкових питаннях здатне реально, а не ілюзорно забезпечити дію найголовнішого принципу правової та демократичної держави. Системно побудована законодавча база визначає кордони для формування судової доктрини, однак основоположні принципи є фундаментом правового регулювання, тому саме вони є першоосновою судової доктрини.

4. *Комплексність (галузових блоків знань) та структурованість*. Характеризуючи цю рису доктрини податкового права, М.П. Кучерявенко акцентує увагу на такому: «Щодо питання комплексності в сенсі правового регулювання податкової доктрини треба ставитись дуже обережно, бо поєднання засобів впливу різних за природою галузей в тій ситуації неможливе. Під комплексністю доктрини податкового права можна мати на увазі лише узгоджений вплив фінансово-правових інститутів чи підгалузей щодо регулювання відносин оподаткування» [1, с. 17]. Варто підкреслити, що у ситуації, коли, наприклад, суб'єктом розгляду справи є Велика Палата Верховного Суду, а питання зачіпає саме податкові відносини, то дуже важливо зберегти комплексність та структурованість під час творення судової доктрини, аби вплив інших галузей права, пропагований представниками інших касаційних судів, не позначився на якості судової доктрини.



5. *Підсумковість*. У контексті судової доктрини в доктрині податкового права ця характеристика означає сутнісну завершеність формування судового підходу до відповідних податкових явищ і зумовлює стадію практичного застосування, викладеного у судовому рішенні. У деяких випадках судова доктрина є тією рушійною силою, здатною запустити законотворчий процес, якщо правові відносини у податковій сфері потребуватимуть нормативного оновлення.

6. *Наукова обґрунтованість*. Хоч наукова і судова доктрини є складниками доктрини податкового права, однак у багатьох випадках остання ґрунтується саме на основі першої. Це пов'язано з діяльністю при Верховному Суді та Конституційному Суді України науково-консультативних рад, до яких судді можуть звертатись під час розгляду судових справ. До складу таких рад входять висококваліфіковані фахівці у сфері права, у тому числі й представники податково-правової науки, результатом діяльності яких у науково-консультативних радах є надання наукового висновку з питань, що стосуються застосування податкових норм. Варто зазначити, що такий висновок не є імперативним для судді. Якщо він вважатиме за доцільне відійти від позиції науковця, він має на це право. Однак на практиці судді частіше за все керуються думкою науковців, визнаючи за ними високий рівень аргументації.

7. *Динамічність*. Динаміка судової доктрини в доктрині податкового права зумовлюється станом розвитку податково-правової практики. Суспільство кожного дня змінюється, виникають різноманітні податкові конфлікти, з'являються нові явища (наприклад, віртуальні активи), які потребують нормативного впорядкування та формування підходів до вирішення спорів у судовому порядку. Фактичні обставини різних судових справ викликають необхідність пошуку найбільш прийнятних з погляду верховенства права варіантів офіційного тлумачення податкових норм.

8. *Практична спрямованість*. Ця ознака забезпечується за допомогою реальної дії однієї з основних засад судочинства, закріпленої ч. 2 ст. 129 Конституції України, а саме – обов'язковості судових рішень [10]. Як ми вже зазначали, формальний аспект судової доктрини передбачає об'єктивацію судової доктрини у судовому рішенні. Отже, практична спрямованість судової доктрини означає, що судові рішення має бути виконаним. Окрім того, ця риса має бути реалізована через нормотворення уповноважених суб'єктів. У такому контексті судова доктрина виступає двигуном, оскільки саме вона порушує проблемне питання і за посередництвом основоположних принципів намагається заповнити прогалини або подолати колізії, а перед уповноваженими суб'єктами постає задача на законодавчому рівні впорядкувати неврегульовані податкові відносини.

До спеціальних ознак судової доктрини в доктрині податкового права можна віднести:

- особливий суб'єктний склад учасників творення судової доктрини;
- зумовленість зазвичай діяльністю високопрофесійних фахівців у галузі податкового права;

- предмет фахового дослідження, що характеризується визначеними фактичними обставинами конкретної справи і відповідним нормативним підґрунтям.

Висновки. Отже, керуючись вищевикладеним, під *судовою доктриною в доктрині податкового права* слід розуміти невіддільний складник доктрини податкового права, який являє собою сукупність положень, на підставі яких формується зміст податково-правових норм, підстави їх об'єднання, з'ясування найбільш раціональних та ефективних напрямів та засобів впливу на поведінку осіб, що формується спеціальними суб'єктами й зумовлюється визначеним предметом фахового дослідження, що характеризується фактичними обставинами конкретної справи і відповідним нормативним підґрунтям.

Список використаних джерел:

1. Кучерявенко М.П. Доктрина податкового права. *Право України*. 2020. № 4. С. 11–20.
2. Кодекс адміністративного судочинства України. / в ред. від 23.05.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#top> (дата звернення: 12.07.2020).



3. Теорія держави і права : підруч. для студ. юрид. вищ. навч. закл. / О.В. Петришин, С.П. Погребняк, В.С. Смородинський та ін. ; за ред. О.В. Петришина. Харків : Право, 2014. 368 с.
4. Закон України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» / в ред. від 02.12.2012. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15/conv#Text> (дата звернення: 12.07.2020).
5. Курило В.І., Панталієнко П.В. Судовий прецедент у правовій системі України: окремі аспекти практики реалізації. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2016. 5/1. С. 100–104.
6. Малишев Б.В. Судовий прецедент у правовій системі Англії. Київ : Праксіс, 2008. 344 с.
7. Мусієвський В.Є. Правотворчість судової влади: перспективи впровадження в Україні. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2012. Вип. 8. С. 25–29.
8. Малишев Б.В. Судова правотворчість як засіб досягнення мети правосуддя. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2011. № 1(5). С. 47–62.
9. Доповідь Венеційської комісії «Про верховенство права». Венеція, 25–26 березня 2011 року. *Право України*. 2011. № 10. С. 168–184.
10. Конституція України. / в ред. від 01.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр/conv#Text> (дата звернення: 12.07.2020).

СУДАРЕНКО О. В.,

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри адміністративного,
фінансового та інформаційного права
(Київський національний торговельно-
економічний університет)

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2020.4.32>

ПРАВО НА РОЗМІЩЕННЯ ПУБЛІЧНИХ КОШТІВ НА РАХУНКАХ БАНКІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

В Україні існує законодавча заборона на розміщення бюджетних коштів (включаючи власні надходження бюджетних установ) на позабюджетних рахунках. Водночас певні суб'єкти наділені відповідним правом. Стаття присвячена дослідженню питань правового механізму забезпечення реалізації права уповноважених суб'єктів на розміщення публічних коштів на поточних та вкладних (депозитних) рахунках банків державного сектору. Встановлено, що в Україні використовується законодавче (визначає видові форми родового поняття), а не правове (родове поняття) визначення поняття «публічні кошти». Зроблено висновок, що поняття «банк державного сектору» ширше, ніж поняття «державний банк». Визначено ознаки, що відрізняють державний банк від банку державного сектору. На основі аналізу законодавства України виокремлено суб'єктів, які мають право відкривати вкладні (депозитні) рахунки для розміщення публічних коштів на рахунках банків державного сектору, умови, за наявності яких такі кошти можуть бути розміщені на вкладних (депозитних) рахунках. Зроблено висновок, що вкладний (депозитний) рахунок, який відкривається уповноваженим суб'єктом у банках державного сектору, має ознаки фінансо-

