

e-ISSN 2310-323X

Ю Р И Д И Ч Н И Й Ж У Р Н А Л

ПРАВО

УКРАЇНИ

Заснований у 1922 р.

Видається щомісячно

Передплатний індекс 74424
Свідоцтво про державну реєстрацію
Серія КВ № 23026-12866ПР

ISSN 1026-9932
DOI: 10.33498/Юцн-2020-04

Адреса редакції
вул. Багговутівська, 17–21
м. Київ, 04107, Україна
тел.: +380(44) 537-51-10

Генеральний директор
доктор юридичних наук, професор,
академік НАПрН України
ОЛЕКСАНДР СВЯТОЦЬКИЙ

Голова Редакційної ради
доктор юридичних наук, професор,
член-кореспондент НАПрН України
РУСЛАН СТЕФАНЧУК

Головна редакторка
докторка юридичних наук, професорка
ВІКТОРІЯ РЕЗНІКОВА

Вебсайт: <http://www.pravoua.com.ua>
Імейл: editor.pravoua@gmail.com
Офіційна сторінка у мережі “Фейсбук”:
<https://www.facebook.com/pravoua.com.ua>

Юридичний журнал “Право України” внесено до:

Переліку наукових фахових видань України з юридичних спеціальностей
(наказ Міністерства освіти і науки України від 14 травня 2020 р. № 627)

Бази даних періодичних видань *Ulrichsweb (Ulrich's Periodicals Directory)* (США)
(з 2002 р.)

Міжнародної наукометричної бази даних *EBSCO Publishing, Inc.* (США)
(Ліцензійні угоди від 16 травня 2013 р. та 1 травня 2015 р.)

Міжнародної наукометричної бази даних *Index Copernicus International* (Польща)
(з 2014 р.)

Міжнародної наукометричної бази даних *HeinOnline* (США)
(Ліцензійна угода від 11 січня 2016 р.)

Бази даних періодичних видань з гуманітарних і соціальних наук *ERIH PLUS*
(*European Reference Index for the Humanities and the Social Sciences*) (Норвегія).
(з 2020 р.)

ВИДАВЕЦЬ

© Юридичне видавництво “Право України”



РАДА ПОЧЕСНИХ ЧЛЕНІВ *HONORIS CAUSA*

Співголови Ради

Василь ТАЦІЙ, д. юрид. наук, проф., акад. НАН України, акад. НАПрН України; Юрій ШЕМШУЧЕНКО, д. юрид. наук, проф., акад. НАН України, акад. НАПрН України; Вільям Е. БАТЛЕР (WILLIAM E. BUTLER), Doctor of Law (LL.D.), Prof., Foreign Member of NAS of Ukraine, NALS of Ukraine (USA)

Члени Ради

Юрій БИТЯК, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Вячеслав БОРИСОВ, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Володимир ГОНЧАРЕНКО, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Володимир ДЕНИСОВ, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Микола КОЗЮБРА, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Олександр КРУПЧАН, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Олена ЛУКАШЕВА, д. юрид. наук, чл.-кор. РАН (Росія); Василь НОР, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Юрій ОБОРОТОВ, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Віталій ОПРИШКО, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАН України; Микола ПАНОВ, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Дмитро ПРИТИКА, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; ПЕТРО РАБІНОВИЧ, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; АНАТОЛІЙ СЕЛВАНОВ, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Микола СЕЛВОН, к. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Василь СІРЕНКО, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАН України, акад. НАПрН України; МАЙДАН СУЛЕЙМЕНОВ, д. юрид. наук, проф., акад. НАН Республіки Казахстан; Іван ТИМЧЕНКО, к. юрид. наук, старш. наук. співроб., акад. НАПрН України; Володимир ТИХИЙ, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Володимир ШАПОВАЛ, д-р юрид. наук, проф., чл.-кор. НАН України

РЕДАКЦІЙНА РАДА

Руслан СТЕФАНЧУК (голова), д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Вікторія РЕЗНИКОВА (головна редакторка), д. юрид. наук, проф.; Ірина ВЕНЕДІКТОВА (перш. заст. голови), д. юрид. наук, проф.; Олег ПОСИКАЛЮК (перш. заст. головної редакторки), к. юрид. наук, доц.; Тетяна КОЛОМОЄЦЬ (заст. головної редакторки), д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Ольга СЕРЕДА (заст. головної редакторки), к. юрид. наук, доц.; Юрій ГАЛАЄВСЬКИЙ (заст. головної редакторки), засл. юрист України; Наталя АНТОНЮК, к. юрид. наук., доц.; ЮРГЕН БАЗЕДОВ (JÜRGEN BASEDOW), Dr. iur., Dr. iur. h.c. mult, Prof. (Germany); Віктор БАЗОВ, к. юрид. наук; Сергій БАЛАШЕНКО, д. юрид. наук, проф. (Білорусь); Крістіан фон Бар (CHRISTIAN VON BAR), Dr. Dr. h.c. mult., Prof., FBA (Germany); Юрій БАРАБАШ, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Євген БАРАШ, д. юрид. наук, проф.; Олександр БАТАНОВ, д. юрид. наук, проф.;

Юрій Баулін, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Володимир Бевзенко, д. юрид. наук, проф.; Антоніна Бобкова, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Ігор Бойко, д. юрид. наук, проф.; Олександр Брбостл (OLEXANDER BRÖSTL), Dr. jur., Prof. (Slovakia); Володимир Бурдін, д. юрид. наук, проф.; Ганна Буяджи, к. юрид. наук; Валентина Васильєва, д. юрид. наук, проф.; Марсело Галуппо (MARCELO GALUPPO), Ph.D. in Law, Prof. (Brazil); Данило Гетманцев, д. юрид. наук, проф.; Анатолій Гетьман, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Сергій Головатий, д. юрид. наук, чл.-кор. НАПрН України; Віктор Грищук, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Дмитро Гудима, к. юрид. наук, доц.; Борис Гулько, засл. юрист України; Наталія Гуторова, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Анатолій Довгерт, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Олександр Дроздов, к. юрид. наук, доц.; Віктор Єрмолаєв, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Володимир Журавель, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Дмитро Задихайло, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Джозеф Зігеле (JOSEF SIEGELE), Doctor of Law (Austria); Алієв Амір Ібрагім, д. юрид. наук, проф. (Азербайджан); Тетяна Кагановська, д. юрид. наук, проф.; Іван Калаур, д. юрид. наук, проф.; Оксана Капліна, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Ніна Карпачова, к. юрид. наук, доц.; Олена Кібенко, д. юрид. наук, доц.; Віктор Колісник, д. юрид. наук, проф.; Олександра Кологойда, д. юрид. наук, проф.; Анатолій Колодій, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Вячеслав Комаров, к. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Тетяна Комарова, д. юрид. наук, доц.; Тетяна Корнякова, д. юрид. наук, проф.; Олександр Костенко, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Олексій Кот, д. юрид. наук; Олена Кохановська, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Станіслав Кравченко, к. юрид. наук; Володимир Кравчук, д. юрид. наук, проф.; Олексій Кресін, д. юрид. наук, старш. наук. співроб., доц.; Наталія Кузнецова, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Павло Кулинич, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Микола Кучерявенко, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Ірина Куян, д. юрид. наук, старш. наук. співроб.; Ярослав Лазур, д. юрид. наук, доц.; Василь Лемак, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Леонід Лобойко, д. юрид. наук, проф.; Дмитро Лук'янов, д. юрид. наук, доц., чл.-кор. НАПрН України; Дмитро Луспеник, к. юрид. наук, доц.; Богдан Львов, к. юрид. наук; Роман Майданик, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Сергій Максимов, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Андрій Мелешевич, д. філософії (Ph.D.), доц.; Олександр Мережко, д. юрид. наук, проф.; Сергій Мінченко, д. юрид. наук, старш. наук. співроб.; Лідія Москвич, д. юрид. наук, проф.; Анатолій Музика, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Володимир Носк, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Наталія Онщенко, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Олеся Отраднава, д. юрид. наук, доц.; Наталія Пархоменко, д. юрид. наук, проф.; Петро Пацурківський, д. юрид. наук, проф.; Олександр Петришин, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Роман Петров, д. юрид. наук, проф.; Пилип Пилипенко, д. юрид. наук,

РАДА КОЛЕКТИВНИХ ЧЛЕНІВ, ПАРТНЕРИ

проф.; Микола Погорецький, д. юрид. наук, проф.; Сергій Погрівний, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Олег Подцерковний, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Юрій Притика, д. юрид. наук, проф.; Олександр Прокопенко, к. юрид. наук; Наталя Рассказова, к. юрид. наук, доц. (Росія); Михайло Савчин, д. юрид. наук, проф.; Ірина Сениота, д. юрид. наук, доц.; Світлана Сербьогіна, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Олександр Скрипнюк, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Ігор Сліденко, д. юрид. наук; Ксенія Смирнова, д. юрид. наук, доц.; Михайло Смокович, д. юрид. наук; Марина Стефанчук, д. юрид. наук; Микола Стефанчук, к. юрид. наук, доц.; Семен Стеценко, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Хірохіде Такікава, (HiRONIDE TAKIKAWA), Prof. (Japan); Михайло Теплюк, д. юрид. наук; Олег Ткачук, д. юрид. наук, доц.; Вячеслав Труба, к. юрид. наук, проф.; Віталій Уркевич, д. юрид. наук, проф.; Спиридон Флогатіс (SPYRIDON FLOGATIS), Ph.D. in Law, Prof. (Greece); Світлана Фурса, д. юрид. наук, проф.; Джабір Халлов, к. юрид. наук, доц. (Азербайджан); Євген Харитонов, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Наталя Хуторян, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Галія Чанишева, д. юрид. наук, проф.; Олександр Чирич (OLEKSANDR CIRIC), Doctor of Law, Prof. (Serbia); Станіслав Шевчук, д. юрид. наук, проф., чл.-кор. НАПрН України; Валерій Шептько, д. юрид. наук, проф., акад. НАПрН України; Михайло Шумило, д. юрид. наук, старш. наук. співроб.; Олексій Ющик, д. юрид. наук, проф.; Ячіко Ямада (YASHIKO YAMADA) Prof. (Japan); Олександра Яновська, д. юрид. наук, проф.

РАДА КОЛЕКТИВНИХ ЧЛЕНІВ

Національна академія правових наук України; Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України; Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого; Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара; Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ; Донецький національний університет імені Василя Стуса; Національна академія прокуратури України; Національний університет “Кієво-Могилянська академія”; Національний університет “Острозька академія”; НТУУ “Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського”; Одеський державний університет внутрішніх справ; Одеський національний університет імені І. І. Мечникова; Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника; Ужгородський національний університет; Харківський національний університет внутрішніх справ

ПАРТНЕРИ

АО “Адвокатська компанія ‘Кайрос’”; ГО “Ліга професорів права”; ГО “Союз юристів України”; Юридичний портал *Ratio Decidendi*; Міжнародний комерційний арбітражний суд при Торгово-промисловій палаті України; Морська арбітражна комісія при Торгово-промисловій палаті України

ЗМІСТ

Актуальна тема номера:
“ДОКТРИНА ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ”

Вступ до актуальної теми

Микола Кучерявенко	
Доктрина податкового права	11

I. Вихідні засади доктрини податкового права

ОЛЕГ ЗАВЕРУХА	
Податковий конфлікт: природа та підстави диференціації	21
ЄВГЕН СМІЧОК	
Вплив принципів податкового права на формування доктрини податкового права	32
АРТЕМ КОТЕНКО	
Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи	43
ЯН БЕРНАЗЮК	
Принцип рівності сторін у сучасній доктрині податкового права (на прикладі розгляду публічно-правових спорів).	57
ОЛЕКСАНДР ЛУКАШЕВ	
Доктрина податкового права і нормотворчість у сфері оподаткування	71

II. Доктринальні засади позитивного правозастосування

АРТЕМ ЄФРЕМОВ	
Контролюючий орган як суб'єкт податкових відносин: доктринальні підходи до визначення правового статусу	82
ЙОРГ ПУДЕЛЬКА	
Доктрина розсуду в податковому праві Німеччини та України	93
ОЛЕКСАНДР ГОЛОВАШЕВИЧ	
Концептуальна модель застосування засобів податкового примусу при забезпеченні виконання податкового обов'язку	105
КАТЕРИНА ПАВЛУНЕНКО	
Значення і роль акта податкової перевірки та його вплив на податкові правовідносини.	115

ПРАВО УКРАЇНИ • 2020 • № 4 • 5-7

ЗМІСТ

III. Судові доктрини при вирішенні податкових спорів

Надія Писаренко
Розмежування судових юрисдикцій крізь призму
розуміння принципів судочинства
(на прикладі податкових спорів)127

РАІСА ХАНОВА
Доктрина доказування у судових провадженнях
із вирішення податкових спорів142

Євгенія Усенко
Принципові акценти щодо характеристики судових доктрин
із податкових спорів.....153

В'ячеслав Хошуляк
Рішення Верховного Суду як правова форма забезпечення єдності
судової практики розгляду справ щодо податків, зборів
та інших обов'язкових платежів164

Висновки та рекомендації з актуальної теми180

ВИБРАНА БІБЛІОГРАФІЯ З АКТУАЛЬНОЇ ТЕМИ:
“ДОКТРИНА ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ”187

ПРАКТИКА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ

ІВАН ЛІЩИНА
Проблема невиконання судових рішень як порушення права власності
в практиці Європейського суду з прав людини. Український аспект.
Від *Ivanov* до *Burmych*.189

ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО І ПРОЦЕС

Наталія Никитченко, Сергій Донков
Особливості процедур банкрутства об'єктів
державної власності.....216

ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

RZAYEVA GULNAZ AYDIN, ІБРАХІМОВА АЙТАКІН НАЗІМ
Organization of Information Security in E-Government
as Means of Information Rights Protection225

ПИТАННЯ КРИМІНОЛОГІЇ

Тетяна Корнякова, Наталія Юзікова
Кримінологічна характеристика девіантної поведінки особи
у контексті психофізіологічної та соціально-правової складової.....245

СУЧАСНА ПРОКУРАТУРА:
ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ДІЯЛЬНОСТІ

МАРИНА СТЕФАНЧУК
Реформа органів прокуратури в Україні:
кадрове перезавантаження чи дискримінація
за професійною ознакою?.....264

МІЖНАРОДНЕ ПРАВО

МАКСЫМ МАКСИМЕНТСЕВ, НАДІІА МАКСИМЕНТСЕВА
The Global Impact of Exercising Extraterritorial Jurisdiction
Over Transnational Corporate Environmental Crimes
in Extractive Industries278

РЕЦЕНЗІЇ

ОЛЕКСАНДР БАТАНОВ
Організація та здійснення міської влади в Україні:
оригінальне дослідження (рецензія на монографію Галини Станік,
Леоніда Рябошапки “Львівська міська рада:
народовладдя у порівняльному вимірі”)296

Актуальна тема наступного номера:
“ДОКТРИНА ЗЕМЕЛЬНОГО ПРАВА УКРАЇНИ”

TABLE OF CONTENTS

Central Topic of the Issue:
“DOCTRINE OF TAX LAW OF UKRAINE”

Introduction to the Central Topic

MYKOLA KUCHERIAVENKO Doctrine of Tax Law.....	11
--	----

I. Basic Principles of the Doctrine of Tax Law

OLEH ZAVERUKHA Tax Conflict: Nature and Grounds of Differentiation.....	21
--	----

YEVHEN SMYCHOK The Impact of Tax Law Principles on the Forming of the Tax Law Doctrine	32
--	----

ARTEM KOTENKO Principles of Tax Legislation as the Underlying Bases for Building of a Tax System.....	43
---	----

IAN BERNAZIUK The Principle of Equality of Parties in the Modern Tax Law Doctrine (Through the Example of Public Law Dispute Consideration)	57
---	----

OLEKSANDR LUKASHEV The Tax Law Doctrine and Rule-Making in the Field of Taxation	71
--	----

II. Doctrinal Principles of Positive Law Application

ARTEM YEFREMOV A Controlling Authority as the Entity of Tax Relations: Doctrinal Approaches to Determining the Legal Status	82
---	----

JOERG PUDELKA The Discretion Doctrine in Tax Law of Germany and Ukraine	93
--	----

OLEKSANDR GOLOVASHEVYCH The Conceptual Model of Using Taxation Coercive Measures to Enforce Tax Liability	105
---	-----

KATERYNA PAVLUNENKO The Meaning and Role of the Tax Audit Act and its Impact on Tax Relations	115
---	-----

III. Judicial Doctrines for Resolving Tax Disputes

NADIYA PYSARENKO
Distinction Between the Courts' Jurisdictions Through the Lens
of Understanding of the Court Procedure Principles
(Through the Example of Tax Disputes) 127

RAISA KHANOVA
The Doctrine of Proof in Court Proceedings
for Tax Dispute Resolution 142

EVGENIYA USENKO
Principal Highlights in the Characterization of Judicial Doctrines
of Tax Disputes 153

VIACHESLAV KHOKHULIAK
Decisions of the Supreme Court as the Legal form Ensuring Case
Law Unity in Cases Concerning Taxes, Fees
and Other Mandatory Payments 164

CONCLUSIONS AND RECOMMENDATIONS ON THE CENTRAL TOPIC 180

SELECTED BIBLIOGRAPHY ON THE CENTRAL TOPIC:
"Doctrine of Tax Law of Ukraine" 187

CASE LAW OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS

IVAN LISHCHYNA
The Issue of Non-Compliance with Court Judgments
as Property Right Violation in the Case Law of the European Court
of Human Rights. The Ukrainian Aspect. From *Ivanov* to *Burmych*..... 189

ECONOMIC LAW AND PROCESS

NATALIYA NYKYTCHENKO, SERHII DONKOV
Specific Features of Bankruptcy Proceedings
Against State-Owned Property 216

INTERNATIONAL LAW

RZAYEVA GULNAZ AYDIN, IBRAHIMOVA AYTAKIN NAZIM
Organization of Information Security in E-Government
as Means of Information Rights Protection 225

CRIMINOLOGY ISSUES

TETIANA KORNIKOVA, NATALIYA YUZIKOVA
Criminological Characteristics of an Individual's Deviant Behavior
in the Context of the Psychophysiological and Socio-Legal Component. 245

MODERN PROSECUTION: ORGANIZATION AND OPERATION ISSUES

MARYNA STEFANCHUK

The Reform of Public Prosecution Bodies in Ukraine:
Staff Reset or Discrimination on Professional Grounds?..... 264

INTERNATIONAL LAW

MAKSYM MAKSIMENTSEV, NADIHA MAKSIMENTSEVA

The Global Impact of Exercising Extraterritorial Jurisdiction
Over Transnational Corporate Environmental Crimes
in Extractive Industries 278

REVIEWS

OLEKSANDER BATANOV

Organization and Exercise of City Authority in Ukraine:
An Original Research (Review of the Monograph by Halyna Stanik,
Leonid Ryaboshapko “Lviv City Council:
Democracy in a Comparative Dimension”) 296

Актуальна тема номера:
“ДОКТРИНА ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ”

DOI: 10.33498/Юсп-2020-04-011

Вступ до актуальної теми



Микола Кучерявенко

доктор юридичних наук, кандидат економічних наук, професор, академік НАПрН України, заслужений діяч науки і техніки України, перший віцепрезидент НАПрН України, завідувач кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ДОКТРИНА ПОДАТКОВОГО ПРАВА

Конструкція правової доктрини притаманна будь-якій правовій системі, хоча її місце, особливості та характер суттєво різняться залежно від типу правової системи, історичного досвіду в застосуванні засобів правового упорядкування. Різноманіття підходів низки наукових галузей стосовно визначення поняття доктрини об'єднуються через концептуальне уособлення конструкції доктрини з ученням, знанням, яке орієнтоване на безпосереднє використання у житті суспільства. Із правовою доктриною пов'язують певний різновид юридичного дослідження та його результатів на підставі застосування специфічного методу, що обумовлює систематичне, аналітико-оціночне пояснення змісту права¹.

Доктрина податкового права являє собою сукупність положень, на підставі яких формується зміст податково-правових норм, підстави їх об'єднання, з'ясування найбільш раціональних та ефективних напрямів і засобів впливу на поведінку суб'єктів. З огляду на те, що поняття доктрини (від. лат. *doctrina* – вчення) пов'язується із сукупністю знань, ідей, концепцій, які перебувають в узгоджених між собою станах і набули сталих форм застосування. Характеризуючи правову доктрину як системну конструкцію, у широкому значенні треба враховувати, що вона існує як сукупність певних учень, теорій, які виражаються у різноманітних

© Микола Кучерявенко, 2020

¹ *Правова доктрина: загальнотеоретична та історична юриспруденція*, т 1 (Петришин О заг ред, Право) 61.

проявах правової ідеології та свідомості. Саме через подібну конструкцію і здійснюється вплив на регулювання суспільних відносин, але це не перетворює її у формальне джерело права.

Характеризуючи природу доктрини податкового права, треба виходити з розуміння та узгодження співвідношення понять “правова доктрина” та “джерело права”. Переважно правові доктрини розглядаються як “м’яке право”, похідні джерела права, через використання яких деталізується, доповнюється правовий вплив, що здійснюється, використовуючи основні джерела. З’ясовуючи подібне співвідношення “джерела податкового права” та “доктрини податкового права”, треба мати на увазі декілька принципових характеристик податкової доктрини²: 1) доктрина податкового права слугує формально-юридичним вираженням сукупності способів об’єктивації волі суб’єктів правотворчості, яке може виражатись як у відповідних нормативних актах, так і в окремих наукових теоріях, дослідженнях; 2) податкова правова доктрина має неписану форму, тобто не відображену в остаточному закінченому вигляді в якому-небудь документі, але передбачає певну активну поведінку, яка набуває відповідного юридичного змісту та може як впливати на деталізацію і розвиток писаних джерел права, так і уточнювати механізм їхньої реалізації; 3) доктрина податкового права виражає праворозуміння, юридичне мислення, яке склалося на відповідному етапі існування суспільства та відображає правові погляди сучасності; 4) формальне вираження результатів, певних підсумків, доктринального узагальнення окремих поглядів на складові доктрини податкового права.

Аналізуючи природу правової доктрини та її місце в системі засобів упорядкування поведінки осіб, необхідно зважати на те, що більше за все вона тяжіє до сукупності наукових висновків. Беручи до уваги те, що наукова теорія у своїх дослідженнях спирається на поєднання таких методів, як обґрунтування, пояснення та опис, треба погодитися, що основним методом правової доктрини є опис³. Зрозуміло, що йдеться не про виключення опису із сукупності зазначених методів доктринальних досліджень, а дії подібної сукупності загалом при наявності певної переваги саме опису. Ба більше, опис, пояснення та обґрунтування певної наукової позиції на підставі цього своїм результатом має зміну права, таку нормативну трансформацію, яка призводить до створення ідеальної моделі в формі правової норми. Ще одне принципове положення стосовно характеру описового методу правової доктрини: опис має ідеальний характер, тобто спрямовується, перш за все, не на можливість інтерпре-

² Правова доктрина: загальнотеоретична та історична юриспруденція (н 1) 612–28.

³ Там само 66–7.

тації, розуміння того чи іншого положення, а на опис ідеальної моделі того, як має тлумачитися право.

Становлення податкового законодавства України виділило два доктринальні напрями, на яких і досі базується податкове регулювання. По-перше, це методологічний підхід до визначення такого інструменту, як податок та споріднені з ним явища (збори, мита, плати) у податковій системі України, з'ясування правової природи таких платежів, підстав та особливостей їх справляння. По-друге, це закріплення родової конституційної конструкції податкового обов'язку та забезпечення його виконання галузевими (чи підгалузевими – залежно від місця податкового права в системі права) засобами. Саме тому доктринальний аналіз податкового регулювання пов'язується із доктринами податку та податкового обов'язку.

Характеристика доктрини податкового права пов'язується із принциповими рисами, властивостями, які характерні такому явищу. Подібні риси мають відображати найбільш важливі аспекти характеристики об'єктів, учасників відносин. Завдяки узагальненню таких рис формується система характеристик кожного елементу, який уособлює таку систему, деталізується сутність як усієї системи загалом, так і кожного елементу зокрема, закладаються підстави відмежування такого цілісного явища від інших. Подібні риси виступають як суттєві⁴. Цілісну картину характеристики поняття можуть доповнювати і додаткові ознаки, які здатні слугувати у ролі критерію більш прискіпливої деталізації відповідної правової доктрини. Враховуючи це, можна охарактеризувати риси доктрини податкового права:

1. *Концептуальність*. З'ясування концептуальності податкового регулювання пов'язують у контексті зазначених вище аспектів із конституційними засадами, на підставі яких і будується ієрархія податкового регулювання. Ідеться про статті 67 та 92 Конституції України. Так, відповідно до ст. 92 виключно законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори. Тобто в цьому приписі безпосередньо закладено вимогу регулювання податкової системи виключно через закони. Саме тому базовим і практично єдиним актом цього типу є Податковий кодекс України (далі – ПК України)⁵.

Згідно зі ст. 67 Конституції України:

Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових

⁴ Див. докладніше: И Михайловский, *Очерки философии права* (1914) 26–8.

⁵ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 22.02.2020).

інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом⁶.

Фактично ця конституційна норма закріплює принципові підходи до з'ясування місця законів у податковому регулюванні, конструкції обов'язку (а не зобов'язання) та його складових, структурних елементів податкової системи (податків і зборів).

Аналізуючи характер доктринальних положень, можна розподілити їх на такі, що мають універсальне значення та часткові. Зрозуміло, що подібна класифікація може стосуватись як права загалом, так і деталізуватися стосовно окремої, відносно відокремленої сфери суспільних відносин зокрема. Безумовно, такою сферою є відносини оподаткування. У цьому сенсі доктринальне регулювання податкових відносин забезпечується існуванням і впливом доктрини податку та податкового обов'язку як тих, що мають загальне значення і деталізуються частковими. Останні доктринальні положення у сфері податкового регулювання мають більш конкретне значення та спрямовуються на деталізацію принципів акцентів загальної доктрини. Наприклад, загальна доктрина податку деталізується через конкретну доктрину податкового механізму, яка передбачає ще більш детальну побудову доктринальних конструкцій. Наприклад, доктрина податкового резидентства будує принциповий підхід як до визначення платника податку, так і до закріплення підходів до формування у нього обсягу податкового обов'язку.

2. *Загальна визнаність.* Риса загальної визнаності передбачає формування та закріплення доктринальних підходів до найбільш змістовних ознак, які виражають відповідне коло суспільних відносин. На рівні концептуальних загальних явищ, що пов'язуються зі змістом відносин оподаткування, є доктринальні підходи до конструкції податку та податкового обов'язку. Саме через виділення загальних та суттєвих ознак і виражається теоретичне та практичне значення упорядкування всієї системи податкового права, забезпечення її ефективного впливу на поведінку учасників відносин.

Однією із найбільш визнаних конструкцій, яка фактично дала назву всьому типу відносин, є поняття податку. Однак до прийняття ПК України податкове законодавство України взагалі не виділяло окремо категорію "податок". Так, ст. 2 Закону України "Про систему оподаткування" встановлювала:

⁶ Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 22.02.2020).

<...> під податком і збором (обов'язковим платежем) у бюджеті і державні цільові фонди слід розуміти обов'язковий внесок у бюджет відповідного рівня або державний цільовий фонд, що здійснюється платниками в порядку і на умовах, обумовлених законами України⁷.

Отже, з огляду на цю норму, розмежувати податок та збір було неможливо, і це робилося тільки на формальних підставах – залежно від назви платежу, під яким він фігурував у закритому переліку загальнодержавних і місцевих податків та зборів. При розмежуванні окремих складових податкової системи та виділення саме податку, можна було спиратися лише на доктринальні наукові підходи, на базі яких формувались як ознаки і функції податку, так і принципові підходи щодо його визначення, які мали не лише теоретичне значення, а й певні практичні наслідки. Характеристика податку передбачає не тільки якусь закінчену і коротку дефініцію, а й визначення ознак, що виражають зміст цього поняття. Чинна редакція ПК України закріплює три принципові риси, які, на думку законодавця, мають характеризувати виключно податок. До таких рис віднесено його обов'язковість, безумовність і надходження до відповідного бюджету.

3. *Системність*. Правове регулювання обов'язкових податкових платежів визначається як особливостями компетенції органів державної влади, так і чітким закріпленням усіх елементів, що характеризують податок як цілісний механізм. Законодавче регулювання цієї проблеми передбачає закріплення вимоги стосовно наявності всіх складових елементів, що визначають цілісну правову конструкцію податкового платежу. Так, акти законодавства про податки та збори повинні бути сформульовані таким чином, аби кожний точно знав, які податки (збори), коли і в якому порядку він повинен платити. Закріплення правової конструкції податку, втілення її у відповідну правову форму пов'язане з дослідженням і певними сутнісними підсумками при характеристиці поняття податкового механізму. Однак у національних законодавствах ця категорія характеризується без деталізації та визначення змісту. При цьому необхідно враховувати, що правовий механізм податку регулюється через закріплення імперативного набору елементів, що визначають зміст та особливості реалізації податкового обов'язку. Під час установа податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк і порядок сплати податку; строк і порядок подання звітності про обчислення та сплату податку. У разі, якщо

⁷ Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-XII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>> (дата звернення: 22.02.2020).

хоча б один із зазначених обов'язкових елементів не визначено, податок вважається не встановленим. Під час установа податку можуть передбачатися підстави для надання податкових пільг і порядок їх застосування. Обов'язкові елементи податку, а також підстави для надання податкових пільг і порядок їх застосування визначаються виключно ПК України (ст. 7)⁸.

4. *Комплексність* (галузевих блоків знань) і *структурованість*. Фактично ця риса поєднує дві тенденції, що протистоять одна одній: об'єднуючи та диференціюючи механізм доктринального регулювання. З одного боку, комплексність передбачає об'єднання та єдину цілеспрямованість відповідних блоків знань (учень, ідей та поглядів дослідників, сталих концепцій, які вже сформувалися). Комплексність доктринальних положень виражає також поєднання наукових досягнень розвитку правової науки із їх практичним вираженням у відповідних законодавчих нормах і безпосереднім застосуванням.

Щодо питання комплексності в сенсі правового регулювання податкової доктрини треба ставитися дуже обережно, бо поєднання засобів впливу різних за природою галузей у тій ситуації неможливе. Під комплексністю доктрини податкового права можна мати на увазі лише узгоджений вплив фінансово-правових інститутів чи підгалузей щодо регулювання відносин оподаткування. Проте центральне місце в такому комплексному, системному впливі буде відводитися все ж таки податковому праву. При цьому важливо мати на увазі, що подібна комплексність, поєднуючи сукупність знань, не збігається із комплексністю правового регулювання. У цих умовах виключається сумісний вплив різногалузевих правових норм. Доктринальність реалізується у межах єдиної однорідної правової галузі. З другого боку, комплексне застосування галузевих блоків знань обумовлює логічність і доцільність структурування доктринальних підходів. Подібна диференціація реалізується через деталізацію галузевих концептуальних підходів щодо доктринальних конструкцій, до рівня підгалузевих, інституційних, нормативних. Доктринальний зміст окремої податково-правової норми спирається та деталізує подібну ієрархію. Наприклад, доктринальні підходи, що склалися стосовно податкових накладних, ґрунтуються на положеннях інституційних конструкцій податкової звітності та обліку, складному інституту податкового обов'язку, підгалузі податкового права.

5. *Підсумковість*. Ця риса правової доктрини пов'язується із досягненням певного підсумку осмислення фундаментальних наукових досліджень, які набувають прикладного значення та поєднують дві тенденції.

⁸ Податковий кодекс України (н 5).

З одного боку, виражають завершення певного, якісного етапу розвитку наукових знань, формулювання сталих підходів до розуміння тих чи інших явищ, та визначення відповідно до цього певних правил поведінки. З другого боку, досягнення відповідного підсумку об'єктивно обумовлює формулювання чітких завдань для наступного етапу розвитку, теоретичних і практичних напрацювань.

Сьогодні підсумкового характеру набули доктринальні конструкції податку та податкового обов'язку як головні поняття, що виражають зміст податкового регулювання. Оскільки стосовно поняття податку ми зупинилися вище, звернемо увагу на зміст податкового обов'язку. Поняття “податковий обов'язок” є однією із центральних категорій податкового права. Зобов'язання є характерним для договірних відносин, які використовують диспозитивні методи, що розвиваються на певних відносинах рівності суб'єктів (наприклад, цивільні). Податкові відносини будуються на принципах влади і підпорядкування, регулюються владними приписами з боку держави. Тому навряд чи зобов'язання може відображати природу комплексу обов'язків платника податків, що мають безумовний і першочерговий характер. Більш точним було б використання терміна “податковий обов'язок” як категорії, що узагальнює всю систему обов'язків платника податків, пов'язаних зі сплатою податків та зборів.

Відповідно до ст. 36 ПК України податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та (або) сплатити суму податку та збору в визначеному порядку і строки. Характерною рисою податково-правового регулювання є юридична нерівність суб'єктів, яка базується на нееквівалентній природі фінансових відносин, що відображається у змісті та структурі прав і обов'язків суб'єктів податкового права, коли одні суб'єкти мають владні повноваження стосовно інших. Держава або уповноважений нею орган реалізує свою компетенцію через владні приписи, тоді як інша сторона реалізує компетенцію, яка обумовлюється компетенцією владної сторони податкових правовідносин. Практично скрізь податковий обов'язок ототожнюють із обов'язком зі сплати податку, але це тільки частина його змісту. Дійсно, сплата податку являє собою реалізацію основного обов'язку платника податків і може бути розглянута як податковий обов'язок у вузькому значенні. Однак податковий обов'язок у широкому значенні включає: 1) обов'язок із ведення податкового обліку; 2) обов'язок зі сплати податків та зборів; 3) обов'язок зі складання та подання податкової звітності.

б. Наукова обґрунтованість. Практично будь-яке доктринальне положення у контексті податкового регулювання характеризує певний етап розвитку, удосконалення наукових підходів щодо з'ясування природи

та змісту того чи іншого явища. Розвиток доктринальних підходів відбивається у формулюванні змісту правових норм, узгодженні їхніх систем, співвідношенні категорій. Саме ця риса правової доктрини відображає одну з найголовніших умов формування ефективного засобу регулювання – наявність досконалого термінологічного апарату, чіткого глосарію, за допомогою якого і з'являється можливість ефективного впливу правових важелів на поведінку учасників відносин.

Найважливішим питанням при регулюванні правовідносин із приводу сплати податків та зборів є з'ясування моменту, з якого виникає обов'язок щодо сплати податку. Наукового обґрунтування вимагає не лише з'ясування безпосереднього змісту того чи іншого явища, а й моменту його виникнення та припинення. Показово, що в цьому ми маємо спиратися навіть не на галузеву доктрину, а на загальні родові конструкції, які характеризують будь-яке галузеве регулювання. Саме з цього приводу момент виникнення податкового обов'язку пов'язується із юридичним фактом. У податковому регулюванні він набуває характер складного юридичного факту, бо має поєднати: а) наявність правосуб'єктності платника; б) наявність об'єкта оподаткування; в) вплив або настання певного терміну чи дати.

7. Динамічність. Динаміка доктрини податкового права обумовлюється станом розвитку податково-правової науки. Характеризуючи податкову доктрину через співвідношення її з джерелами податкового права, можна виокремити декілька етапів⁹: а) виникнення підстав і необхідності правового оформлення окремих суспільних відносин; б) науковий аналіз та пошук як підстав виникнення такої потреби, так і напрямів осмислення; в) поява концептуальних ідей, напрямів узагальнення, вироблення аргументів певних доктринальних положень та їх обґрунтування; г) офіційна підтримка складових доктрини податкового права, доведення до широкого загалу та отримання позитивної реакції від нього; ґ) трансформація доктринальних ідей у відповідні напрями правової реформи та набуття сталого концептуального правового оформлення.

Стан та якість доктринальних підходів у податковому регулюванні має пов'язуватися лише з певним моментом або терміном часу. Наприкінці 80-х років ХХ ст. податкової доктрини не було взагалі, бо розгорнутої системи оподаткування не існувало. Податково-правова доктрина України почала формуватися безпосередньо на початку 90-х років, що пов'язано зі становленням і розвитком податкового законодавства України. Безумовно, не можна вважати, що воно утворювалося вперше. Навіть з огляду на те, що податкові важелі за радянських

⁹ *Правова доктрина: Загальнотеоретична та історична юриспруденція* (н 1) 626–7.

часів використовувалися дуже обмежено, певні напрацювання були запозичені із радянського фінансового законодавства. Саме фінансового, бо податкового законодавства як більш-менш помітного угруповання законодавчих актів на той час не існувало. Достатньо лише звернути увагу на те, що податкові інспекції як органи податкового контролю з'явилися лише в 1991 р. Поява низки податкових законів у 90-х роках ХХ ст., удосконалення їх декретами Кабінету Міністрів України, поява більш фахових податкових законів і, нарешті, прийняття ПК України в 2010 р., повною мірою відображав розвиток доктринальних положень податкового права України.

8. *Практична спрямованість.* Практичне значення доктринальних положень податкового регулювання знаходить своє відображення у нормотворенні та застосуванні податково-правових норм. У цьому сенсі практична значущість доктринальних положень має пов'язуватися з трьома аспектами: а) додержанням об'єктивно сформованих правил нормотворення (розмежування процедур появи податково-правових норм, які регулюють справляння загальнодержавних та місцевих податків і зборів); б) реалізацією доктринальних положень через відповідні нормативні приписи, що регулюють поведінку законотворчих платників та суб'єктів владних повноважень, які чітко додержуються законодавчо встановлених правил; в) регулюванням деліктних відносин на підставі доктринального розуміння природи податкового конфлікту, його особливостей та шляхів подолання.

Ця риса податкової доктрини може бути продемонстрована в низці аспектів, але найбільш яскравим є законодавча класифікація всіх податків та зборів. Так, усю сукупність обов'язкових платежів податкового характеру законодавець класифікує залежно від компетенції органу, який вводить у дію податок чи збір на відповідній території. Тобто йдеться не про класифікацію заради класифікації, а про класифікацію, яка закладає розмежування відповідних податкових режимів щодо виникнення податкового обов'язку. Так, до загальнодержавних податків та зборів відносяться ті, що встановлюються Верховною Радою України, вводяться виключно ПК України і діють на всій території України, тоді як до місцевих податків та зборів віднесено ті, вичерпний перелік яких установлюється Верховною Радою України (у ПК України), та які вводяться рішеннями місцевих рад і діють на території відповідних територіальних громад України. Тобто в цій ситуації класифікація податків та зборів набуває чіткої, практичної спрямованості через розмежування повноважень відповідних учасників податкових правовідносин щодо породження податкового обов'язку.

Безумовно, доктринальні положення у сфері правового регулювання податкових відносин в ідеальній перспективі передбачають упорядкування такої поведінки учасників відносин, яка будується на чіткому додержанні приписів чинного податкового законодавства. Йдеться про законослухняних платників, представників контролюючих органів, які діють у межах наданих їм повноважень. Проте доктринальні положення не можуть не торкатися засадничих проблем відступу від правових приписів суб'єктами податкових відносин. Не деталізуючи складові системного поняття правові доктрина, хотілося б все ж таки акцентувати увагу на доктрині правового порядку¹⁰. Останню повертають до життя існуючі на певному етапі розвитку суспільства потреби, і вона є значущою для правового налагодження балансу суспільних інтересів усіх учасників відносин. Завдяки їй не лише визначаються об'єктивні підстави та можливості збалансованого існування суспільства, а й деталізуються напрями та засади підтримання і забезпечення правопорядку в певній сфері суспільного життя. Отже, головною метою доктрини правопорядку є забезпечення додержання правопорядку при виконанні податкового обов'язку платниками, збалансуванні правових статусів усіх учасників відносин і гарантуванні на цих підставах повного і своєчасного надходження коштів до дохідних частин бюджетів від сплати податків та зборів.

З'ясовуючи місце та характер доктрини правового порядку, потрібно брати до уваги те, що вона має загальнодержавне, комплексне значення. Комплексність дає змогу об'єднати бачення та деталізацію споріднених сфер наукових знань. У цих умовах комплексність податкової доктрини передбачає поєднання економічних, правових, політологічних поглядів на природу оподаткування та розроблення стосовно цього визнаних ідей, цілей, положень і засобів розуміння та розв'язання проблем у цій сфері.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Mykhailovskiy Y, *Ocherky fylosofyy prava [Essays in the Philosophy of Law]* (1914) (in Russian).

Edited books

2. *Pravova doktryna Ukrainy: Zahalnoteoretychna ta istorychna yurysprudentsiia [Legal Doctrine of Ukraine: General Theoretical and Historical Jurisprudence]*, t 1 (Petryshyn O red, Pravo 2013) (in Ukrainian).

¹⁰ *Правова доктрина: Загальнотеоретична та історична юриспруденція* (н 1) 692–4.

I. Вихідні засади доктрини податкового права

DOI: 10.33498/Юсп-2020-04-021



Олег Заверуха

кандидат юридичних наук,
голова Восьмого апеляційного
адміністративного суду
(Львів, Україна)
ozaverukha@ukr.net

УДК 347.73:336.22

ПОДАТКОВИЙ КОНФЛІКТ: ПРИРОДА ТА ПІДСТАВИ ДИФЕРЕНЦІАЦІЇ

АНОТАЦІЯ. Конфліктність є закономірною ознакою суспільних відносин, у яких передбачається певне обмеження поведінки їхніх учасників. Деякі регулятори діють в умовах самообмеження суб'єктів фактично без примусу, тоді як реалізація норм права через свою обов'язковість забезпечується існуванням жорстких примусових механізмів. Проблема податкового конфлікту пов'язується з моментом виникнення самих податків. Унаслідок поступової трансформації податкових відносин змінювалася форма обов'язкових платежів, а з ними – і форма конфліктності. Доктринальне з'ясування правового податкового конфлікту, дослідження підстав його виникнення сприятиме визначенню шляхів та засобів подолання конфліктності в податкових відносинах і дасть змогу сформулювати необхідні дії суб'єктів на попередження конфлікту в майбутньому.

Метою статті є вивчення правової природи податкового конфлікту через його зв'язок із, власне, конфліктом і природою податку, диференціювання підстав виникнення податкового конфлікту та визначення суперечностей, які притаманні конфлікту на різних етапах його розвитку.

Податковому конфлікту не завжди притаманне відверте негативне ставлення. Суперечність виникає і тоді, коли законослухняна поведінка суб'єкта передбачає певне майнове обтяження. При цьому конфліктність у податкових відносинах може виходити за межі податкового регулювання. У статті диференційовано підстави виникнення податкового конфлікту залежно від стадії його динаміки. Так, на стадії нормотворчості конфлікт може виникати при формуванні змісту податково-правових норм, дотриманні процедури щодо появи податково-правової норми та при узгодженні податково-правових актів. Звернено увагу на необхідність чіткого визначення понять, формування сталих юридичних конструкцій, узгодження податкових термінів із нормами інших фінансових законів, дотримання певного терміну запізнення між прийняттям законодавчого припису та набуттям

© Олег Заверуха, 2020

ним чинності, організацію податкового регулювання відповідно до системи податкового законодавства. Поява податкового конфлікту при застосуванні норми права пов'язана з деталізацією правового статусу зобов'язуваної особи. Зокрема, визначено сфери виникнення конфлікту для резидентів і нерезидентів. На динаміку конфліктності може впливати чіткість реалізації повноважень контролюючими органами і розподілення повноважень між тими органами, які представляють державу та територіальні громади. Розв'язання податкових спорів і податкового конфлікту може відбуватися у режимі апеляційного, адміністративного узгодження та при вирішенні податкових спорів судами.

Підстави виникнення правового конфлікту визначають шляхи його подолання. При цьому правове регулювання не зводиться до досягнення конфліктної ситуації, адже має на меті таке узгодження інтересів учасників, за якого конфлікт буде подолано. Подальше дослідження природи податкового конфлікту дасть змогу виробити такі способи подолання суперечностей, що становлять зміст і причини його виникнення, які максимально зможуть задовольнити інтереси всіх учасників податкових відносин.

Ключові слова: право; конфлікт; податковий конфлікт; податкові правовідносини; податкове законодавство; контролюючий орган.

Проблема податкового конфлікту існувала, мабуть, із моменту виникнення податків. Зрозуміло, що навряд чи можна в цьому разі чітко виокремити дату появи такого платежу. Процес трансформування різновидів обов'язкових платежів тривав певний період, іноді досить розтягнутий у часі. При цьому зміни форм обов'язкових платежів, які передували класичним формам податків, не виключали і відвертих форм стягнення як при сплаті данини. Тобто трансформування подібних платежів відображалось і в зміні форм конфліктності, підстав її виникнення та засобів подолання. Доктринальне з'ясування правового податкового конфлікту, на нашу думку, безпосередньо пов'язується з двома конструкціями: таким явищем, як конфлікт, та з природою податку. Саме в цьому сенсі ми і вважаємо за необхідне проаналізувати природу цього специфічного різновиду конфлікту в сфері податкових відносин.

Досліджено фундаментальні праці на тему природи конфлікту як явища та специфічного різновиду конфлікту в сфері податкових відносин таких учених, як П. Рікер, С. Бобровник, М. Жернаков, Р. Бойко.

Метою дослідження є вивчення правової природи податкового конфлікту через його зв'язок із, власне, конфліктом і природою податку, диференціювання підстав виникнення податкового конфлікту та визначення суперечностей, які притаманні конфлікту на різних етапах його розвитку.

Перш за все, ми маємо враховувати, що конфліктність притаманна всім засобам соціального регулювання. Моральні, релігійні, правові за-

соби контролю за поведінкою та встановлення і досягнення необхідної її форми пов'язується із певним обмеженням поглядів, бажань і, відповідно, дій (бездіяльності) учасників відносин. Зрозуміло, що кожна із подібних форм має свої особливості, що обумовлюють, серед іншого, шляхи подолання конфліктності. Якщо норми моралі спрямовуються і, в підсумку, гарантують певні форми самообмеження суб'єктів, коли адресат норми моралі буде свою поведінку на основі власного переконання, фактично без примусу (якщо не враховувати громадський осуд тощо), то норми права передбачають вже реальну можливість застосування жорстких примусових заходів, на підставі чого досягається мета інтересу одного з учасників відносин. П. Рікер стосовно цієї ситуації зазначав, що сама сутність права передбачає певне зазіхання, наявність вимог до людей здійснити чи не здійснити відповідні дії, тобто є вимогою виконання правових обов'язків¹.

Особливість конфлікту в праві пов'язується з тим, що через правові засоби як формуються підстави конфлікту, так і будуються шляхи його подолання. З одного боку, право як інструмент, що передбачає певні обмеження, вже трансформує поведінку учасників під волю тих суб'єктів, які фактично породжують правові приписи. З другого боку, визначивши конфліктність у наслідках регулювання особливостей застосування правових норм, право пропонує і відповідні шляхи подолання протиріч, виходу із конфліктної ситуації, узгодження інтересів учасників відносин на шляху подолання конфлікту. Важливо мати на увазі, що регулювання у праві не має на меті обов'язкове формування конфлікту. Принциповими при цьому, на нашу думку, є три моменти: а) розглянути, визначити конфлікт, його передумови та підстави; б) сформулювати шляхи подолання конфлікту, які максимально зможуть задовольнити інтереси всіх учасників відносин; в) з'ясувати та сформулювати сукупність дій щодо подолання та знищення підстав конфліктності на майбутнє. Саме тому метою правового регулювання не може бути досягнення певної конфліктної ситуації, а таке трансформування обставин узгодження відносин між учасниками, яке не лише допускає, а й обов'язково обумовлює досягнення такого компромісу інтересів, на підставі якого конфлікт буде подолано².

У тій чи іншій формі конфліктність у регулюванні як через систему соціальних регуляторів загалом, так і права зокрема безпосередньо пов'язується із "обов'язковістю". Саме це і є однією із принципових рис, що характеризують природу норми права. Зрозуміло, що "правова обов'яз-

¹ Див.: П Рікер, 'Человек как предмет философии' (1989) 2 Вопросы философии 49.

² Див.: С Бобровник, *Компромiс i конфлікт у праві: антрополого-комунікативний підхід до аналізу* (Юридична думка 2011) 384.

ковість” передбачає як обов’язковість приймати певні рішення щодо здійснення власної поведінки і діяти відповідно до цього, так і обов’язковість не допускати забороненої поведінки, не діяти так, як заборонено відповідним правовим приписом. З огляду на це і будуються форми активного (діяльності) і пасивного (бездіяльності) подолання конфлікту в праві.

Маючи загальні риси щодо характеристики підстав виникнення, змісту, шляхів подолання, конфлікт у праві досить умовно можна розглядати як єдину конструкцію, яка одноставно підходить до будь-яких галузевих конструкцій. Саме в цьому сенсі правовий конфлікт у праві набуває своєї глибинної особливості, що надає йому специфічних, змістовних рис порівняно з правовими конфліктами інших галузевих різновидів³. Наприклад, у податковому регулюванні конфліктність не завжди передбачає форму або природу відверто негативного відношення, яке закладено в основу розуміння, та підходів всіх різновидів соціальних регуляторів. Так, наприклад, правопорушник, злочинець (вбивця, гвалтівник, грабіжник тощо) однаково засуджується і нормами моралі, і нормами релігії, і нормами права. Тобто в цій ситуації в основі конфлікту лежить ганебне явище, яке засуджується всіма засобами суспільного реагування.

Водночас податковий конфлікт обумовлює певні суперечності. До прикладу, особа чесно заробила певну суму грошей або має на законних підставах відповідне майно, тобто перед нами не правопорушник. І на підставі цього щодо неї мають застосовуватися певні несприятливі наслідки, коли вона має віддати частку зароблених коштів або майна як свій податковий обов’язок. Отже, законослухняна поведінка обумовлює певне майнове обтяження. Ще більше може йтися про конфліктність у цій ситуації, коли кошти зібрані як податки та збори витрачаються не за цільовою ознакою (хоча цільова спрямованість не завжди пов’язується із податком). Щоправда, у цьому разі треба мати на увазі, що конфліктність вже виходить за межі податкового регулювання і породжує відповідні суперечки на межі регулювань доходів та видатків бюджетів.

Навряд чи можна виокремити вичерпний перелік підстав, форм і сфер податкового конфлікту. Багатоманітність відносин оподаткування породжує різноманітні особливості узгодження протиріч, інтересів учасників податкових відносин. Водночас узагальнене бачення динаміки податкових відносин дає змогу диференціювати сфери виникнення податкового конфлікту, зокрема:

1. На стадії *нормотворчості* конфліктність податкових відносин може виражатись як у додержанні концептуальних засад, побудови податково-

³ Див. докладніше.: М Жернаков, *Податкові спори: реформування механізмів вирішення* (Право 2015) 13–5.

правової норми, так і процедур її прийняття. Порушення таких вимог є однією з основних підстав виникнення конфлікту в податкових відносинах. У цьому сенсі податковий конфлікт може виникати:

а) при формуванні змісту податково-правових норм (узгодження інститутів та підгалузей; правовий механізм тощо). Беззаперечно, раціональне та ефективне правове регулювання пов'язується із чіткістю формулювання правового припису, досягнення чіткого термінологічного глосарію. При цьому хотілося б звернути увагу на три аспекти. По-перше, доцільність чіткого та зрозумілого визначення понять. Сьогодні однією із найбільш проблемних і суперечливих статей Податкового кодексу України (далі – ПК України)⁴ є ст. 14 “Визначення понять”. Ця стаття містить понад 250 понять, які вважаються вихідними для податкового регулювання. Водночас переважну більшість із них навряд чи можна віднести до системоутворюючих, не кажучи вже про те, що вони заклали змістовні протиріччя (наприклад, співвідношення таких конструкцій, як податковий обов'язок – податкове зобов'язання – грошове зобов'язання – податковий борг). По-друге, формування сталих юридичних конструкцій, що регулюють справляння окремого платежу з чітким закріпленням та узгодженням усіх елементів механізму податку. Стаття 7 ПК України закріплює вичерпний перелік елементів податкового механізму, тобто без наявності хоча б одного із них податок не можна вважати встановленим і, відповідно, у певної категорії платників не виникає податкового обов'язку. Проте чинне податкове регулювання із порушенням цієї настанови закріплює обов'язок сплати військового збору. Щодо цього обов'язкового платежу не визначено базу оподаткування як елементу, до якого має застосовуватися ставка податку. Таким чином, з огляду на необхідність формальної визначеності податкового регулювання, обрахувати такий платіж неможливо. По-третє, таке визначення податкових термінів, яке узгоджувалося б із поняттями, що закріплені в інших фінансових законах. Ми беремо до уваги те, що податкове законодавство є елементом фінансового законодавства загалом. Це обумовлює узгоджений вплив інституційних чи підгалузевих законодавств на споріднені відносини. Проте безумовною підставою конфлікту в цій ситуації є неоднакове визначення однакових за змістом відносин, на підставі чого виникає об'єктивна суперечність у використанні цих норм для осіб, на регулювання поведінки яких вони спрямовані. Так, фактично одні й ті самі відносини в ПК України характеризуються як відносини щодо справляння “податків, зборів (обов'язкових платежів)”,

⁴ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 25.02.2020).

тоді як у Бюджетному кодексі України⁵ задіяна конструкція “податкових надходжень”. Однак це не синоніми, і зміст та наповнення відносин, які вони уособлюють, не збігаються;

б) при дотриманні процедури щодо появи податково-правової норми. Податкові конфлікти мають свою підставу і при недодержанні процедури появи законодавчих приписів та набуття ними чинності. Так, і для податкового, і для бюджетного регулювання закладено певний термін запізнення між прийняттям законодавчого припису та набуттям ним чинності. Це необхідно для того, щоб зобов’язана особа змогла зробити висновки щодо того, яким чином змінюється податкове навантаження чи інші умови справляння обов’язку і змінила в найбільш привабливому для себе вигляді режим справляння обов’язку. Саме тому внесення змін до податкових законів за тиждень чи навіть за місяць до набуття ними чинності – безумовна підстава виникнення конфліктних ситуацій і деліктних відносин. Крім того, особливість реалізації нормотворчих процедур обумовлюється і специфікою запровадження місцевих податків та зборів. Закріплення вичерпного переліку місцевих податків та зборів, елементів їх правових механізмів у ПК України ще не породжує виникнення відповідного обов’язку щодо їх справляння у платників. Такий обов’язок виникає лише на підставі рішення місцевої ради, яке враховує всі зазначені вище положення ПК України. Об’єктивні підстави виникнення конфлікту в цій ситуації: по-перше, якщо положення рішення місцевої ради суперечать нормам ПК України або, по-друге, якщо таке рішення не приймається взагалі або приймається із суттєвим запізненням;

в) при узгодженні податково-правових актів. Мабуть, у цій ситуації треба мати на увазі узгодження системи податкового законодавства, що передбачає як внутрішню, так і зовнішню ієрархію. У цьому сенсі доцільно враховувати чітку, логічну побудову системи законодавства. У контексті податкового регулювання треба мати на увазі засадничі принципи, що закладені в Конституції України та обумовлюють вимогу виконання податкового обов’язку (ст. 67)⁶. Спираючись на це і формуються доктринальні підходи до організації податкового регулювання, що передбачає відповідні вимоги до законотворчості (ч. 2 ст. 92)⁷, конструкції податку та податкового обов’язку. Деталізація цих конструкцій має міститися у перших двох розділах ПК України та в подальшому уточнюватися стосовно кожного податку та збору в наступних розділах. Інші підзаконні

⁵ Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>> (дата звернення: 25.02.2020).

⁶ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 25.02.2020).

⁷ Там само.

акти мають спиратися та чітко відображати приписи, що містяться у цих розділах кодифікованого податкового закону.

2. На стадії нормозастосування доктринальні особливості підстав виникнення конфлікту пов'язуються, перш за все, з чітким співвідношенням правового становища та правових можливостей як адресата податкових приписів, так і особи, яка контролює їх повне та своєчасне додержання. Зрозуміло, що і виникнення, і розв'язання податкового конфлікту в цій ситуації пов'язується із доктриною податкового обов'язку, з якої випливає деталізація правового статусу зобов'язуваної особи. Сталим положенням переважної більшості податкових законодавств є відмежування від критерія "громадянство" і заміна його резиденством. Тобто податковий конфлікт у державі стосовно регулювання податкових відносин може виникати не лише між державою і громадянином, а й між державою та особами, які перебувають на її території, або отримують доходи із джерел на її території. Отже, всі особи, які перебувають на території держави не менше 183 днів, розглядаються як податкові резиденти, і конфлікт щодо справляння податків та зборів у них має узагальнений характер, тобто стосується будь-яких надходжень як на території держави, так і за її межами. Що ж стосується податкових нерезидентів, то сфера конфліктних відносин може охоплювати лише відносини щодо доходів та майна виключно на території держави.

Так само передумовою податкового конфлікту на стадії правозастосування може бути і чіткість реалізації повноважень контролюючих органів. Треба зважати на те, що система контролюючих органів орієнтується на таке формування її учасників, коли повноваження окремого органу, що делеговані йому державою, орієнтуються переважно на окрему стадію фінансової діяльності. У цьому сенсі стадія формування публічних коштів пов'язується із реалізацією контрольних повноважень, перш за все, фіскальних органів, а стадія розподілення публічних коштів – із контрольною діяльністю органів державного казначейства. І, нарешті, стадія витрачання – органи державного аудиту. Зрозуміло, що окремими контрольними повноваженнями наділені й інші контролюючі органи, але компетенція зазначених вище суб'єктів владних повноважень орієнтована саме таким чином.

Підстави виникнення податкового конфлікту в цих умовах можуть пов'язуватися як із розподіленням повноважень між тими органами, які представляють державу та територіальні громади, так і з їхньою реалізацією. Дуже багато спірних і конфліктних ситуацій пов'язані з межею компетенції окремого контролюючого органу, з якою збігається компетенція іншого. Водночас межа та узгодження компетенцій – не єдина підстава

виникнення конфлікту. Дуже тісно підстави конфлікту пов'язуються не лише з тим, які повноваження має контролюючий орган, а з тим, як ці повноваження розуміються і відповідно до цього реалізуються. Проблема розсуду, дискреції повноважень у діяльності контролюючих органів – одна з найбільш вагомих підстав виникнення спорів і конфліктів при регулюванні податкових відносин.

Водночас позитивне нормозастосування та підстави виникнення чи, навпаки, запобігання виникненню податкового конфлікту пов'язуються із чітким додержанням контролюючими органами тих повноважень, які визначені ним. У цьому сенсі, на нашу думку, можливими підставами виникнення податкового конфлікту є, щонайменше, три. По-перше, чітке додержання законодавчих норм, які встановлюють завдання та функції таких органів. По-друге, узгоджене як визначення, так і реалізація власних повноважень на межі із повноваженнями інших контролюючих органів. По-третє, узгодження правових статусів контролюючих органів як суб'єктів владних повноважень і платників податків як зобов'язаних осіб.

3. На стадії розв'язання податкових спорів і податкового конфлікту:

а) у режимі апеляційного, адміністративного узгодження. Підстави виникнення конфліктних відносин у цих умовах об'єктивно обумовлюють два різновиди конфлікту, які диференціюються за суб'єктним складом. Оскарження рішень контролюючого органу вже саме собою за своєю природою обумовлює спірні відносини, які найчастіше не можуть бути вирішені в такій формі й об'єктивно трансформуються у податковий конфлікт. При цьому конфлікт набуває суперечностей як між зобов'язаною та владною особою, так і між різними рівнями суб'єкта владних повноважень.

У першому випадку податковий конфлікт характеризується зіставленням позиції платника податку та позиції контролюючого органу щодо оцінки конкретної ситуації та наслідків щодо неї. Тобто суб'єктами конфлікту виступають представники двох сторін податкового правовідношення – владної та зобов'язаної. У другому випадку податковий конфлікт може виникнути при узгодженні позиції контролюючого органу, який безпосередньо приймав рішення, та органу вищого рівня в системі суб'єктів контролю. Тобто в цьому випадку конфліктні відносини виникають між суб'єктами, які представляють одну і ту саму сторону податкових правовідносин;

б) при розв'язанні податкових спорів судами. Об'єктивно зрозуміло, що коли йдеться про розв'язання податкового спору, то це стосується оцінки та розв'язання відповідного конфлікту між сторонами такого спору.

При цьому хотілося б звернути увагу на дві проблеми стосовно характеру конфліктних відносин у цій ситуації.

По-перше, розв'язання податкового конфлікту пов'язується із такою діяльністю адміністративних судів, яка об'єктивно вимагає узгодження норм ПК України та Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України)⁸. Зрозуміло, що певна конфліктність норм цих актів може призводити до колізійності, суперечностей, що ускладнювати роботу судів і не сприятиме об'єктивному та виваженому розв'язанню спору. Водночас треба мати на увазі, що принципового накладення нормативного орієнтування цих актів немає. У сенсі розв'язання податкового конфлікту судами можна вважати “матеріальну” спрямованість норм ПК України та “процесуальну” орієнтованість приписів КАС України. Зрозуміло, що чітку межу в цій ситуації провести складно і треба враховувати, що таке розмежування на матеріальне і процесуальне досить умовне. Проте водночас основний масив матеріальних норм (податок, податковий обов'язок, податкове зобов'язання, грошове зобов'язання, податковий борг тощо), стосовно положень яких і виникає податковий конфлікт, податковий спір, міститься у кодифікованому податковому законі. Не можна оцінювати ПК України виключно як сукупність матеріальних законодавчих приписів. Значна його частина формується завдяки процедурним нормам (особливо це стосується розділу II), але це не норми, які деталізують розв'язання податкового конфлікту судами. КАС України гарантує процесуальне забезпечення розв'язання податкового конфлікту на цьому етапі, тобто містить певні процедури розв'язання конфлікту, що виник на підставі неоднакового розуміння та застосування матеріальних податкових норм.

По-друге, розв'язання податкового конфлікту судами сьогодні торкається ще однієї доктринальної проблеми – проблеми юрисдикції. Вже досить тривалий час лунають пропозиції кардинально реформувати юрисдикцію господарських та адміністративних судів, передавши до юрисдикції господарських судів, зокрема, і спори, пов'язані з оподаткуванням⁹. На нашу думку, об'єктивних підстав для реалізації такої пропозиції немає. Посилання на те, що відносини оподаткування пов'язані з господарськими відносинами не витримує критики. По-перше, не всі податкові відносини обумовлені участю в господарській діяльності. По-друге, в режимі господарської діяльності об'єктивно виникають підстави цивільної, кримінальної та адміністративної юрисдикцій, а це

⁸ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>> (дата звернення: 25.02.2020).

⁹ Роман Бойко, ‘Як можна розвантажити масив справ, що накопичився у Верховному Суді’ (*Судебно-юридическая газета*, 28.12.2019).

зовсім не означає передачі до господарських судів справ, що пов'язані зі злочинами у сфері господарської діяльності. Ба більше, у межах господарської юрисдикції складно об'єктивно, виважено, неупереджено розв'язати податковий конфлікт на рівні спору в судах, бо, наприклад, обов'язок доказування повністю лягає на зобов'язану особу. Проте у більшості випадків це складно або неможливо (наприклад, при вилученні контролюючими органами первинної документації платника). Лише адміністративна юрисдикція може забезпечити в такій ситуації захист інтересів особи, неупереджене вирішення податкового спору. Саме тому розв'язання податкового конфлікту на цьому етапі важливо пов'язувати виключно з адміністративною юрисдикцією.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Bobrovnyk S, *Kompromis i konflikt u pravi: antropolo-ho-komunikatyvnyi pidkhid do analizu [Compromise and Conflict in Law: an Anthropological-Communicative Approach to Analysis]* (Yuridichna dumka 2011) (in Ukrainian).
2. Zhernakov M, *Podatkovi spory: reformuvannia mekhanizmiv vyrishennia [Tax Disputes: Reforming Settlement Mechanisms]* (Pravo 2015) (in Ukrainian).

Journal articles

3. Ricoeur P, 'Chelovek kak predmet filosofii' ['Human as a Subject of Philosophy'] (1989) 2 Voprosy filosofii (in Russian).

Newspaper articles

4. Boyko R, 'Yak mozhna rozvantazhyty masyv sprav, shcho nakopychysia u Verkhovnomu Sudi' ['How to Unload the Supreme Court Case File'] (*Sudebno-juridicheskaja gazeta*, 28.12.2019) (in Ukrainian).

Oleh Zaverukha

TAX CONFLICT: NATURE AND GROUNDS OF DIFFERENTIATION

ABSTRACT. Possibility of conflicts is an inherent feature of social relations which imply a certain restriction of their participants' behavior. Some regulators act in the context of self-restraint of relevant entities without actually forcing them, while implementation of legal provisions, owing to their binding nature, rests upon the existence of strict enforcement mechanisms. The issue of tax conflict is associated with the moment when taxes proper arise. Gradual transformation of tax relations entailed changes in the form of mandatory payments, along with the form of conflict. Doctrinal clarification of legal tax conflict and

study of the reasons for its occurrence will contribute to determining the ways and means of overcoming the possibility of conflict in tax relations and makes it possible to formulate the actions of the entities involved which are necessary to prevent the conflict in the future.

The article aims at studying the legal nature of tax conflict through its connection with the actual conflict and nature of tax, and also at differentiating the grounds for occurrence of tax conflict and at identifying the contradictions which are inherent in a conflict at different stages of its development.

A tax conflict is not always characterized by an apparently negative attitude. The contradiction also arises when the law-abiding behavior of an entity implies a certain property encumbrance. At the same time, a conflict in tax relations may go beyond the framework of tax regulation. The article differentiates the causes of occurrence of tax conflict depending on the stage of its dynamics. Thus, at the rule-making stage, a conflict may arise when the content of tax law provisions is formed, the procedure for the emergence of a tax law provision is observed and when tax law acts are approved. The author emphasizes the need for making a clear definition of concepts, for formulating stable legal constructs, harmonizing tax terms with provisions of other financial laws, observing a certain delay gap between the adoption of a legislative decree and its entry into force, and organizing of tax regulation in accordance with the system of tax legislation. Where a legal rule is applied and a tax conflict occurs, this is related to the detailing of the legal status of the obligee. In particular, the areas of conflict for residents and non-residents are identified. The dynamics of conflict may be affected by the preciseness with which the powers of controlling bodies are exercised, and the distribution of powers between those bodies which represent the State and the territorial communities. Tax disputes and a tax conflict may be resolved via appellate and administrative settlement and in the case of resolution of tax disputes by courts of law.

The causes of occurrence of a legal conflict determine the ways to overcome it. At the same time, legal regulation does not come down to achieving a conflict situation, since its objective is to bring the interests of the participants into accord with each other in such a manner as to overcome the conflict. Further research into the nature of tax conflict will allow developing such ways to overcome the contradictions building up the content and causes of its occurrence which will ensure maximum satisfaction of interests of all participants to tax relations.

KEYWORDS: law; conflict; tax conflict; tax law relations; tax legislation; controlling body.



Євген Смичок

кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7040-6223>
Eugene.smychok@gmail.com

УДК 347.73:336.225.1

ВПЛИВ ПРИНЦИПІВ ПОДАТКОВОГО ПРАВА НА ФОРМУВАННЯ ДОКТРИНИ ПОДАТКОВОГО ПРАВА

АНОТАЦІЯ. Принципи податкового права встановлюють основні вимоги до регулювання податкових відносин як в аспекті нормотворчості, так і в контексті правозастосування. При цьому важливо відзначити, що саме розвиток доктрини принципів податкового права може забезпечити удосконалення правозастосовної практики.

Мета статті – визначити змістовне наповнення таких понять, як “принципи податкового права”, “правова доктрина”; системно класифікувати вихідні положення податкового права; дослідити особливості правозастосування окремих принципів податкового права; проаналізувати взаємовплив наукової та судової доктрини в аспекті концептуального обрамлення принципів податкового права.

У межах дослідження сформовано визначення поняття “принципи податкового права”. Принципи податкового права – це основоположні, засадничі, вихідні податково-правові норми, які характеризуються найвищою мірою імперативності та встановлюють основні вимоги до регулювання податкових відносин як в аспекті нормотворчості, так і в контексті правозастосування. Класифіковано вихідні положення податкового права. Відповідно, досліджувані принципи поділено на: а) прямо закріплені принципи (принципи із дефінітивною формою закріплення та принципи зі звичайною констативною формою закріплення); б) непрямо закріплені принципи. Констатовано взаємовплив і навіть можливість трансформації наукової доктрини в судову доктрину принципів податкового права.

Отже, принципи податкового права мають неабиякий вплив не тільки на формування наукової доктрини податкового права, а й визначають вектор розвитку правозастосовної судової доктрини податкового права.

Ключові слова: правова доктрина; принципи податкового права; наукова доктрина; судова доктрина; правова позиція суду.

Вплив принципів податкового права на регулювання податкових відносин важко переоцінити. Саме принципи права визначають орієнтири як правоустановчої, так і правозастосовної діяльності. Основоположність принципів права, первинне значення дають змогу визначати їх як вихід-

ні положення права. Саме останні є тим “фундаментом”, на основі якого й формується увесь масив нормативних приписів. У цьому проявляється статика принципів права. Водночас принципи права задають вектор правозастосовної діяльності. У цьому разі йдеться про динамічну сторону вихідних положень права. Не є винятком і принципи податкового права.

Принципи податкового права можна визначити як основоположні, засадничі, вихідні податково-правові норми, які характеризуються найвищою мірою імперативності та встановлюють основні вимоги до регулювання податкових відносин як в аспекті нормотворчості, так і в контексті правозастосування. При цьому важливо відзначити, що саме розвиток доктрини принципів податкового права може забезпечити удосконалення правозастосовної практики. У практиці судів адміністративної юрисдикції широко застосовується посилення на принципи податкового права. Це, зі свого боку, підтверджує актуальність дослідження відповідної проблематики, адже наука податкового права через концептуальне розроблення доктрини принципів податкового права сприятиме модернізації практики правозастосування.

Принципи податкового права неодноразово досліджувалися у межах наукових праць, які загалом були присвячені іншій проблематиці. Як приклад можна навести розроблення процедурних принципів О. Мінаєвою (“Процедурне регулювання податкових відносин (методологічний аспект)”)¹. У цій праці авторка послідовно проаналізувала вихідні положення процедурного характеру. Спеціальне дослідження Р. Браславського (“Принципи податкового права України”)² було присвячено комплексному аналізу принципів податкового права. Водночас нині існує об’єктивна необхідність сформулювати основні наукові положення в аспекті системного оформлення доктрини принципів податкового права.

Мета дослідження – визначити змістовне наповнення таких понять, як “принципи податкового права”, “правова доктрина”; системно класифікувати вихідні положення податкового права; дослідити особливості правозастосування окремих принципів податкового права; проаналізувати взаємовплив наукової та судової доктрини в аспекті концептуального обрамлення принципів податкового права.

Лаконічність формулювань вимог принципів податкового права має своїм безпосереднім наслідком ситуацію, за якої розкриття їхнього регулятивного змісту можливе передусім через тлумачення таких вихідних положень податкового права. Саме пошук змістовної основи вимог, формалізованих у межах принципів податкового права, забезпечує форму-

¹ О. Мінаєва, ‘Процедурне регулювання податкових відносин (методологічний аспект)’ (автореф дис д-ра юрид наук, 2017).

² Р. Браславський, ‘Принципи податкового права України’ (автореф дис д-ра юрид наук, 2019).

вання доктрини податкового права. При цьому важливо зауважити, що наукове опрацювання принципів податкового права формує “найвищий”, засадничий рівень податково-правової доктрини. Лаконічність формулювань нормативних вимог принципів податкового права в жодному разі не перешкоджає їхньому розширеному тлумаченню, що, безумовно, “розвиває” регулятивний потенціал відповідних вихідних положень.

Перед тим як перейти до аналізу впливу принципів податкового права на формування доктрини податкового права, слід визначити зміст самого поняття “правова доктрина”. Так, О. Скакун визначає правову доктрину як документ, у межах якого містяться концептуально формалізовані ідеї, основоположні принципи, що розроблені науковцями для модернізації нормативних положень, обов’язковий характер яких визнаний державою та суспільством³. Натомість В. Копейчиков визначає правову доктрину як систему (сукупність) знань, наук про конкретне юридичне явище⁴. В. Нерсеянц розглядає правову доктрину як сформовані та обґрунтовані науковцями-правниками ідеї, конструкції, позиції, судження та принципи правового змісту, які в конкретних правових системах мають юридично обов’язковий характер⁵.

Г. Христова під правовою доктриною розуміє концепції, ідеї, теорії, які визнаються юридичною спільнотою та отримують своє застосування як додаткові засоби для визначення змістовного наповнення нормативних приписів⁶. І. Семеніхін розглядає правову доктрину як обумовлену специфікою правової та політичної культури систему ідей, наукових позицій, напрямів, перспективних шляхів розвитку системи права, які визнаються учасниками юридичної спільноти та формують основу для: а) нормотворчої діяльності; б) правозастосовної діяльності; в) правотлумачної діяльності⁷.

М. Кармаліта визначає правову доктрину як джерело права, засобами якого є погляди вчених-правників, які стосуються фундаментальних проблем права, визначають перспективи подальшого розвитку правової системи, можуть функціонувати як інструмент регламентації певних суспільних відносин⁸. Комплексно та системно до визначення поняття “правова доктрина” підходить Є. Вавилін. Відповідно, науковець під правовою доктриною розуміє: 1) набір положень теоретико-правового характеру; 2) концепцію (програму) регламентації певної сфери суспіль-

³ О Скакун, *Теорія права і держави: підручник* (Правова Єдність 2009) 221.

⁴ В Копейчиков, ‘Доктрина правова’ в *Юридична енциклопедія, т 2: Д–Й* (Шемшученко Ю голова редкол, Укр енцикл 2003) 275.

⁵ В Нерсеянц, *Общая теория государства и права: учебник* (ИНФРА-М 2012) 401.

⁶ М Цвік та В Ткаченко та О Петришин (ред), *Загальна теорія держави і права* (2002) 120.

⁷ І Семеніхін, *Правова доктрина: загальнотеоретичний аналіз* (Юрайт 2012) 6.

⁸ М Кармаліта, ‘Правова доктрина – джерело (форма) права’ (дис канд юрид наук, 2011) 101.

них відносин, яка підтримується, зокрема, й державою; 3) основоположні принципи, які визнаються державою; 4) основні дефініції, які забезпечують розуміння тих чи інших понять; 5) наукові праці вчених-правників⁹.

Уся варіативність визначення поняття правової доктрини зводиться фактично до одного – правовою доктриною є ідеї, позиції, теоретичні підходи авторитетних учених-правників, які визначають основи розуміння правових понять і категорій, вектор подальшого реформування певної сфери суспільних відносин, є “м’яким” (переконливим) джерелом права для суб’єктів правозастосування.

Повертаючись до принципів податкового права, потрібно зауважити, що саме відповідні вихідні положення, унаслідок свого поширювального тлумачення суб’єктами правозастосування, мають безпосередній вплив на формування доктрини податкового права. Передусім слід відзначити, що принципи податкового права можна розподілити на: а) прямо закріплені принципи податкового права; б) непрямо закріплені принципи податкового права.

Так, прямо закріплені принципи податкового права отримують свою формалізацію у межах ст. 4 “Основні засади податкового законодавства України” Податкового кодексу України (далі – ПК України)¹⁰. Пряма форма закріплення відповідних принципів обумовлюється тим, що вони системно закріплені в межах окремої, спеціалізованої статті ПК України, яка дає змогу чітко детермінувати такі вихідні положення як принципи податкового права. При цьому варто зауважити, що прямо закріплені принципи податкового права також можуть бути класифіковані на: а) принципи із дефінітивною формою закріплення; б) принципи зі звичайною констативною формою закріплення.

Принципи із дефінітивною формою закріплення формалізовані в межах п. 4.1 ст. 4 ПК України. На цей факт вказує те, що вони формалізовані у вигляді норм-визначень. До відповідної групи прямо закріплених принципів, відповідно до ПК України, належать: 1) принцип загальності оподаткування (пп. 4.1.1 п. 4.1 ст. 4); 2) принцип рівності платників податків (пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4); 3) принцип невідворотності юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства (пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4); 4) принцип-презумпція правомірності рішень платника податків (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4); 5) принцип фіскальної достатності (пп. 4.1.5 п. 4.1 ст. 4); 6) принцип соціальної справедливості (пп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4); 7) принцип економічності оподаткування (пп. 4.1.7 п. 4.1 ст. 4); 8) прин-

⁹ Е Вавилин, ‘Некоторые проблемы механизма защиты субъективных гражданских прав’ [2002] 3 (242) Правоведение 183.

¹⁰ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 25.02.2020).

цип нейтральності оподаткування (пп. 4.1.8 п. 4.1 ст. 4); 9) принцип стабільності (пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4); 10) принцип рівномірності та зручності сплати (пп. 4.1.10 п. 4.1 ст. 4); 11) принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів (пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4)¹¹. Дефінітивна форма зазначених вище принципів обумовлюється тим, що їхні змістовні вимоги формулюються за моделлю “поняття (принцип) – диспозиція”.

Що ж стосується прямо закріплених принципів зі звичайною констативною формою закріплення, то вони отримали свою формалізацію у межах пунктів 4.2–4.5 ст. 4 ПК України. Диспозиція норм, які визначають змістовні вимоги таких принципів, має звичайну форму, яка жодним чином не диференціює їх від інших нормативних принципів. Водночас вихідний характер відповідних положень обумовлюється: а) змістовним аспектом – такі норми закріплюють положення найвищої міри імперативності, дотримання яких є запорукою належного функціонування всієї податкової системи; б) формальним аспектом – вони отримують своє закріплення у межах спеціальної норми, яка системно формалізує вихідні положення податкового права.

До прямо закріплених принципів податкового права зі звичайною констативною формою закріплення потрібно відносити, відповідно до ПК України: 1) принцип спеціальної законодавчої формалізації податків та зборів (п. 4.2 ст. 4); 2) принцип збалансованості публічного та приватного інтересів при встановленні податкових періодів і строків сплати податків і зборів (п. 4.3 ст. 4); 3) принцип визначеності суб’єктів встановлення податків та зборів, податкових пільг (п. 4.4 ст. 4); 4) принцип стабільності при встановленні податкових пільг (п. 4.5 ст. 4)¹². Назви цих вихідних положень податкового права були сформовані з огляду на змістовне наповнення встановлюваних ними імперативних вимог.

Коли ж мовиться про непрямо закріплені принципи податкового права, то вони отримують свою формалізацію у межах інших приписів податкового законодавства (йдеться про будь-які положення податкового законодавства, за винятком ст. 4 ПК України). Специфіка непрямо закріплених принципів податкового права полягає у тому, що вони, будучи закріпленими на перший погляд у звичайних нормах права, формулюють вихідні правила поведінки, дотримання яких характеризується найвищою мірою імперативності. Як правило, такі принципи права набувають свого концептуального розвитку у межах правозастосовної практики, а саме в межах доктрин, які формуються контролюючим органом, або ж судових доктрин, які конструюються судами.

¹¹ Податковий кодекс України (н 10).

¹² Там само.

До непрямо закріплених принципів податкового права можна віднести принцип самозахисту платника податків (абзац 5 п. 81.1 ст. 81 ПК України), принцип наявності ділової мети (пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 ПК України), принцип недопущення подвійного оподаткування (ст. 13 ПК України), принцип-презумпцію добросовісності платника податків (ч. 2 ст. 77 Кодексу адміністративного судочинства України¹³) тощо.

Фактично кожен із відповідних вихідних положень є принципом-концепцією, яка з огляду на значущість закріплюваних нею вимог характеризується найвищою мірою основоположності та зазнає перманентної модернізації (доповнення) у межах правозастосовної практики. Це, зі свого боку, дає змогу говорити про “динаміку” змісту закріплюваних такими принципами вимог. Такі принципи є перманентно оновлюваними в аспекті свого змістовного наповнення. Такий стан справ, з одного боку, свідчить про “гнучкість” непрямо закріплених принципів податкового права, а з другого – про їхню значущість для послідовного регулювання податкових відносин (підвищену міру їхньої актуальності), що й дає змогу говорити про вихідний характер встановлюваних ними вимог.

Безумовно, кожен із зазначених вище принципів податкового права має неабиякий вплив на послідовність регулювання відносин у сфері оподаткування. При цьому є низка вихідних положень, які мають значний вплив на правозастосовну практику, а їх концептуальне обрамлення відбувається у тісному взаємовпливі власне наукової доктрини та судової доктрини. У подальшому слід проаналізувати окремі принципи податкового права, які мають фундаментальний вплив на розвиток податкових відносин.

Принцип-презумпція правомірності рішень платника податків. Цей принцип є єдиним прямо закріпленим вихідним положенням податкового права, що має презумптивний характер. Його зміст зводиться до такого: якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов’язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, то правомірним є рішення, що було обране платником податків.

Важливо наголосити на дуалізмі нормативного закріплення принципу-презумпції правомірності рішень платника податків (відповідна позиція впливає, зокрема, й із системного аналізу постанови Верхов-

¹³ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>> (дата звернення: 15.02.2020).

ного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 2 березня 2018 р. у справі № 804/191/17: ‘<...> Принцип презумпції правомірності платника податків втілено у змісті пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України <...>¹⁴). Так, він отримує своє закріплення як у межах приписів пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України, так і в межах п. 56.21 ст. 56 ПК України.

Відповідно до п. 56.21 ст. 56 ПК України:

Уразі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов’язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків¹⁵.

Відповідні норми, а отже, й принципи співвідносяться між собою як загальний (пп. 4.1.4 п. 4 ст. 4 ПК України) та спеціальний (п. 56.21 ст. 56 ПК України).

Приписи п. 56.21 ст. 56 ПК України мають спеціальний характер, оскільки стосуються саме відносин деліктного характеру – оскаржень рішень контролюючих органів. Що ж стосується положень пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України, то на них суб’єкти правозастосування зобов’язані звертати увагу в межах процедур позитивного характеру (ще до моменту виникнення спору) (наприклад, при розгляді заяви платника податків щодо отримання індивідуальної податкової консультації). Саме принцип-презумпція правомірності рішень платника податків, який закріплений у межах пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України, забезпечує універсалізацію вимог цього вихідного положення.

Важливо відзначити, що принцип-презумпція правомірності рішень платника податків може застосовуватися тільки у разі наявності відповідних підстав. Підставою реалізації принципу-презумпції правомірності рішень платника податків є “неоднозначне (множинне) трактування прав та обов’язків платників податків або контролюючих органів”. Таке неоднозначне (множинне) трактування права та обов’язків може бути у зв’язку з: а) колізійністю приписів чинного законодавства; б) прогалинами у нормативному регулюванні податкових відносин; в) наявністю оціночних понять, які не є однозначними у своєму трактуванні.

¹⁴ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 2 березня 2018 р. у справі № 804/191/17 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/72551639>> (дата звернення: 25.02.2020).

¹⁵ Податковий кодекс України (н 10).

Важливо також відзначити, що неоднозначність трактування прав та обов'язків учасників податкових відносин може обумовлюватись як приписами податкового законодавства, так й інших нормативно-правових актів. Тобто для застосування відповідного вихідного положення не є обов'язковою відсутність правової визначеності в податковому законодавстві – така невизначеність може породжуватись приписами будь-яких нормативно-правових актів. Водночас не слід забувати про принцип пріоритету податкового законодавства в аспекті регламентації податкових відносин, який отримав свою формалізацію у п. 5.2 ст. 5 ПК України.

Таким чином, потрібно говорити про те, що презумпція правомірності рішень платника податків застосовується тільки в тому разі, коли неоднозначність правозастосування породжується актами однопорядкового характеру. Коли ж суперечність виникає між загальним (певним галузевим законом) і спеціальним законом (ПК України), то відповідне вихідне положення не підлягає застосуванню. Аналогічний підхід підлягає застосуванню й у тому разі, якщо суперечність виникає між актами податкового законодавства (суперечність вищого та нижчого за юридичною силою нормативно-правового акта).

Важливим є значення принципу-презумпції правомірності рішень платника податків і в судовій практиці. Так, відповідний презумптивний принцип активно застосовується у судових доктринах, що дає змогу концептуалізувати його змістовне наповнення. Так, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 19 березня 2019 р. у справі № 803/1587/13-а, зокрема, йдеться про необхідність дотримання об'єктивного критерію при застосуванні презумпції правомірності рішень платника податків:

Суд визнає таке тлумачення принципу презумпції правомірності рішень платника податку помилковим, таким, що не узгоджується з його суттю, оскільки об'єктивний критерій правозастосування підмінений суб'єктивним¹⁶.

Фактично в цьому випадку йшлося про обов'язковість наявності об'єктивних, нормативно-визначених підстав для застосування відповідного презумптивного положення – неоднозначність (множинність) трактувань прав та обов'язків учасників податкових відносин, а не суб'єктивні уявлення про добросовісність поведінки платника податків.

Принцип стабільності. Його слід розглядати як прямо закріплений нормотворчий принцип. Він встановлює дві основоположні вимоги: 1) зміни

¹⁶ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 19 березня 2019 р. у справі № 803/1587/13-а <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/80580387>> (дата звернення: 25.02.2020).

до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; 2) податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року¹⁷.

Відповідному принципу також характерний дуалізм нормативного закріплення, адже він формалізується як у межах приписів пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України, так і в межах положень пп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України. Якщо в пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України закріплюються універсалізовані вимоги, то в пп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України – змістовна адаптація вимог принципу стабільності до нормотворчої діяльності органів місцевого самоврядування.

В аспекті становлення доктрини податкового права цікавим є приклад застосування принципу стабільності Верховним Судом. Ідеться про постанову Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 15 травня 2019 р. у справі № 825/1496/17. Так, у межах відповідного рішення суд зробив пряме посилання на наукову доктрину податкового права:

Звертаючись до узагальненого висновку, викладеному у Науковому висновку члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, доцента кафедри адміністративного та фінансового права Львівського національного університету імені Івана Франка, кандидата юридичних наук, доцента Ільницького Олега Володимировича щодо питань встановлення місцевих податків і зборів органами місцевого самоврядування (на підставі розгляду звернення судді Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду В. В. Хохуляка) та науково-правовому експертному дослідженню щодо впливу принципу стабільності податкового законодавства на реалізацію повноважень органів місцевого самоврядування, яке проведене завідувачем кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, академіком Національної академії правових наук України, доктором юридичних наук, професором М. П. Кучерявенко та асистентом кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, кандидатом юридичних наук Є. М. Смичком, Суд зазначає <...>¹⁸.

Це рішення є яскравим прикладом взаємодії наукової та судової доктрини податкового права. Ба більше, можна говорити про своєрідну трансформацію наукової доктрини в судову доктрину, оскільки наукові висновки закріплюються у правовій позиції Верховного Суду, що, без-

¹⁷ Податковий кодекс України (н 10).

¹⁸ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 15 травня 2019 р. у справі № 825/1496/17 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82119034>> (дата звернення: 25.02.2020).

умовно, має вплив на правозастосовну практику. Фактично зміна форми закріплення доктринальних положень (ідеться про імплементацію положень наукового висновку в рішення Верховного Суду) призводить до зміни характеру обов'язковості до застосування таких висновків: спочатку необов'язкова до застосування позиція учених через її формалізацію у відповідному рішенні стає обов'язковою до застосування та дотримання суб'єктами, які визначені законодавством.

Резюмуючи, зазначимо, що за відповідної ситуації трапляється дуальність джерела доктрини податкового права: а) в ідеологічному сенсі таким джерелом є наукові висновки вчених-правників; б) у формально-юридичному – рішення суду. Водночас ми не можемо заперечити той факт, що за відповідної ситуації мала місце “рецепція” судом правової позиції науковців, що відбувалася через механізм своєрідного “акцептування”.

Висновки. Отже, принципи податкового права мають неабиякий вплив не тільки на формування наукової доктрини податкового права, а й визначають вектор розвитку правозастосовної судової доктрини податкового права. У межах дослідження було сформовано визначення поняття “принципи податкового права”. Принципи податкового права – це основоположні, засадничі, вихідні податково-правові норми, які характеризуються найвищою мірою імперативності та встановлюють основні вимоги до регулювання податкових відносин як в аспекті нормотворчості, так і в контексті правозастосування. Класифіковано вихідні положення податкового права. Відповідно, досліджувані принципи розподілено на: а) прямо закріплені принципи (з дефінітивною формою закріплення та зі звичайною констативною формою закріплення); б) непрямо закріплені принципи. Констатовано взаємовплив і навіть можливість трансформації наукової доктрини в судову доктрину принципів податкового права.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Nersesyanc V, *Obshaya teoriya gosudarstva i prava: uchebnik [The General Theory of State and Law: Textbook]* (INFRA-M 2012) (in Russian).
2. Semenihin I, *Pravova doktrina: zagalnoteoretichnij analiz [Legal Doctrine: Theoretical Analysis]* (Yurajt 2012) (in Ukrainian).
3. Skakun O, *Teoriya prava i derzhavi: pidruchnik [Theory of Law and State: Textbook]* (Pravova Yednist 2009) (in Ukrainian).

Edited books

4. Tsvik M ta Tkachenko V ta Petryshyn O (red), *Zahalna teoriia derzhavy i prava [General Theory of State and Law]* (Pravo 2002) (in Ukrainian).

Encyclopedias

5. Kopieichykov V, 'Doktryna pravova' ['Legal Doctrine'] v *Yurydychna entsyklopediia* [*Legal Encyclopedia*], t 2: D-Y (Shemshuchenko Yu holova redkol, Ukr entsykl 2003) (in Ukrainian).

Journal articles

6. Vavilin E, 'Nekotorye problemy mehanizma zashity subektivnyh grazhdanskih prav' ['Some Problems of the Mechanism for Protecting Subjective Civil Rights'] [2002] 3 (242) *Pravovedenie* 178–85 (in Ukrainian).

Thesis

7. Braslavskiy R, 'Pryntsypy podatkovoho prava Ukrainy' ['Principles of Tax Law of Ukraine'] (avtoref dys d-ra yuryd nauk, 2019) (in Ukrainian).
8. Karmalita M, 'Pravova doktryna – dzherelo (forma) prava' ['Legal Doctrine – Source (Form) of Law'] (dys kand yuryd nauk, 2011) (in Ukrainian).
9. Minaieva O, 'Protsedurne rehulivannia podatkovykh vidnosyn (metodolohichni aspekt)' ['Procedural Regulation of Tax Relations (Methodological Aspect)'] (avtoref dys d-ra yuryd nauk, 2017) (in Ukrainian).

Yevhen Smychok

THE IMPACT OF TAX LAW PRINCIPLES
ON THE FORMING OF THE TAX LAW DOCTRINE

ABSTRACT. Principles of tax law set down the main requirements for regulation of tax relations, both in terms of rule-making and in the context of law application. In this respect, mention should be made that it is the development of the doctrine of tax law principles that can ensure the improvement of law application practice.

The purpose of this article is to determine the content of such concepts as “principles of tax law”, “legal doctrine”; to make a systematic classification of primary provisions of tax law; to study the specifics inherent in legal application of certain principles of tax law; to analyze the reciprocal influence of the scientific and court doctrine in terms of conceptual framing of tax law principles.

As part of the study, the author formulated the definition of the concept “principles of tax law”. Principles of tax law are fundamental, underlying, and primary tax law provisions which are characterized by the highest level of mandatory nature and set the main requirements for regulation of tax relations both in terms of rule-making and in the context of law application. The classification of primary provisions of tax law is made. Accordingly, the principles under study are divided into: a) directly consolidated principles (principles with the definitive form of consolidation and principles with the conventional constative form of consolidation); b) indirectly consolidated principles. The author states the reciprocal influence and even a possible transformation of the scientific doctrine into the court doctrine of tax law principles.

Therefore, principles of tax law significantly impact not only the forming of the scientific doctrine of tax law, but also determine the development vector of the application court doctrine of tax law.

KEYWORDS: legal doctrine; principles of tax law; scientific doctrine; court doctrine; legal position of the court.



Артем Котенко

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0790-2512>
0672335@gmail.com

DOI: 10.33498/lopu-2020-04-043

УДК 347.73:336.225.1

ПРИНЦИПИ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЯК ВИХІДНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

АНОТАЦІЯ. Принципи податкового законодавства – це закріплені у Податковому кодексі України (ПК України) принципи податкового права. Останні становлять набір вихідних ідей, вимог для побудови податкової системи, тобто системи податків і системи оподаткування. Принципи податкового права – не тільки фундамент побудови податкової системи, а й система гарантій для платників податків. Податкове законодавство прямо не передбачає наслідків порушення принципів податкового права, що є суттєвим у можливості платника захистити свої права, а головне – бути впевненим у передбачуваності змін у податково-правовому регулюванні. Стабільність податкової системи одна зі складових для залучення інвестицій в економіку України.

Метою статті є визначення співвідношення принципів податкового законодавства та принципів податкового права, вивчення змісту та класифікація принципів податкового права, встановлення механізмів забезпечення гарантій їх дотримання, а також з'ясування наслідків порушення.

Встановлено, що принципи податкового законодавства – це закріплені у ст. 4 ПК України принципи податкового права. Принципи податкового права – вихідні ідеї побудови та функціонування податкової системи, яка включає в себе і систему податків, і систему оподаткування. При класифікації принципів податкового права слід виходити з того, що податок – це передусім економічна категорія. Тому принципи податкового права класифіковано на принципи правової та економічної категорії “податок”. Така класифікація дає змогу визначити особливість, багатогранність, навіть унікальність такого явища, як податок. Констатовано відсутність механізмів забезпечення гарантій дотримання державою принципів податкового права. Встановлено, що порушення нормотворчих та економічних принципів податкового права повинно мати наслідком невникнення податкового обов'язку. Запропоновано закріпити у ПК України норму, якою прямо передбачити наслідки порушення принципів податкового права.

Ключові слова: принципи податкового права; принципи податкового законодавства; принципи оподаткування; система податків; система оподаткування; податкова система.

© Артем Котенко, 2020

У статті 4 Податкового кодексу України (далі – ПК України)¹ закріплено принципи податкового законодавства. Вбачається, що закріплені принципи – вихідні засади для здійснення податково-правового регулювання. Однак насправді практичного застосування вони не мають, за винятком принципу стабільності податкового законодавства. Термінологічна плутанина, відсутність гарантій дотримання принципів призводить до необхідності проведення дослідження з метою вироблення конкретних пропозицій, що дадуть змогу принципам виконувати відведену їм роль.

Принципи податкового законодавства, принципи податкового права давно стоять у центрі уваги вчених. За останні роки праці за відповідною тематикою публікували О. Музика-Стефанчук, Д. Гетманцев, В. Форсюк, І. Беліцький, О. Баїк та ін. Однак такі праці, як правило, стосуються або окремих принципів, або ж окремих аспектів принципів. Комплексний погляд на принципи податкового права наведений Р. Браславським у монографії “Принципи податкового права: проблеми теорії і практики”². Автору вдалося узагальнити великий масив наукової літератури та зробити важливі теоретичні і практичні висновки.

Метою дослідження є визначення співвідношення принципів податкового законодавства та принципів податкового права, вивчення змісту та класифікація принципів податкового права, встановлення механізмів забезпечення гарантій їх дотримання, а також з’ясування наслідків порушення.

Особливість публічних галузей (підгалузей) права полягає у тому, що держава в особі певного органу визначає обов’язкові для всіх учасників таких відносин правила поведінки, а також в особі іншого органу (чи того самого) виступає учасником відповідних відносин. У держави є можливість визначити такі правила поведінки, що ставлять її у привілейоване, більш вигідне (з точки зору набору прав та обов’язків) положення. Зобов’язаний суб’єкт повинен “підлаштовуватися” і чітко виконувати імперативні приписи. У податкових відносинах є суб’єкт владних повноважень (Державна податкова служба України) і зобов’язаний суб’єкт (платник податків). Один суб’єкт вимагає, а другий – виконує.

Апріорна конфліктність податкових відносин потребує наявності певних гарантій для зобов’язаного суб’єкта (платника податків), передбачуваності правової регламентації відносин, учасником яких такий платник вже є. Формалізуючись як платник податків, фізична чи юридична особа повинна бути впевнена, що правова регламентація податків і зборів, які

¹ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 15.02.2020).

² Р. Браславський, *Принципи податкового права: проблеми теорії і практики* (Право 2018).

мають бути нею сплачені, не зміниться, а якщо і зміниться, то ці зміни будуть відповідати наперед встановленим вимогам. Ідеться про гарантії передбачуваності змін до податкового законодавства як певного набору вимог, дотримання яких є обов'язковим для податкових законів.

Певно, що саме з цією метою у ст. 4 “Основні засади податкового законодавства України” ПК України закріплені принципи податкового законодавства – набір вимог, які ставляться до податкового законодавства. Причому і ПК України повинен відповідати закріпленим у ньому принципам, і податкові закони, тобто закони, що вносять зміни до ПК України, також.

При характеристиці принципу зазвичай звертається увага на те, що він, по-перше, являє собою ідею, положення, вимогу і, по-друге, він є не простим положенням (ідеєю, вимогою), а основним, основоположним, засадничим, фундаментальним, вихідним, загальним, керівним, відправним, провідним, чільним³. “Принцип” (від лат. *principium* – первісне, визначальне, те, від чого походить усе інше) – засада, основа, керівна ідея, вихідне положення будь-якого явища (учення, організації, діяльності тощо)⁴. Тож під принципом слід розуміти певну ідею, з якої походить все інше, а під принципами права – ідеї, вимоги до права.

У теорії принципи права традиційно поділяють на загальні, міжгалузеві, галузеві, а також принципи підгалузеві та інститутів права⁵. Окремо виділяють основоположні принципи права⁶. У процесуальних кодексах можна натрапити на принципи судочинства. Наприклад, у ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України)⁷ закріплено основні засади (принципи) адміністративного судочинства, а саме: верховенство права, змагальність, розумність строків розгляду справи судом тощо. Фактично йдеться одразу про набір загальних, міжгалузевих і галузевих принципів. Такий підхід складно назвати чітким. Логічніше закріпити у КАС України принципи адміністративного судочинства як галузі процесуального права. У статті 6 Господарського кодексу України (далі – ГК України)⁸ формалізовані принципи господарювання, їх небагато, однак усі вони є принципами галузі господарського права.

Можемо констатувати, що підхід законодавця до визначення переліку, а головне – назви принципів певної галузі права, різниться. Так, у КАС України закріплені принципи адміністративного судочинства,

³ С Погребняк, *Основоположні принципи права (змістовна характеристика)* (Право 2008) 24.

⁴ *Общая теория государства и права. Академический курс, т 2* (Марченко М отв ред, Зеркало-М 2001) 75.

⁵ Теорія держави і права (Петришин О ред, Право 2015) 124.

⁶ Погребняк (н 3) 24.

⁷ Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>> (дата звернення: 15.02.2020).

⁸ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>> (дата звернення: 15.02.2020).

а не, наприклад, принципи адміністративно-процесуального права, у ГК України – принципи господарювання, а не принципи господарського права, тобто термінологічна єдність відсутня. І податкове законодавство тут невиняток.

Розуміючи фундаментальність категорій “законодавство” і “право”, усе різноманіття ознак, що їм притаманні, різнять та об’єднують їх, необхідно одразу поставити крапку і брати за основу співвідношення цих категорій як змісту і форми. Законодавство формалізує принципи певного правового угруповання: галузі, підгалузі чи правового інституту. Загальноправові принципи формалізуються у конституції чи у певному особливому для правової системи акті, яким в Україні є, наприклад, Декларація про державний суверенітет України⁹. При цьому зміст принципу може бути ширший за своє нормативне визначення. Формалізація принципу певної галузі права у нормі не лише дає змогу встановити факт існування такого принципу, а й орієнтовний його зміст. Основоположні принципи права можуть, однак не потребують формалізації, адже вони є результатом еволюційних процесів людства і слугують базисом при створенні норм права та правозастосуванні.

Принципи права становлять вихідні вимоги як до форми, так і до змісту права. Правовий принцип є ідеєю, орієнтиром як для нормотворця, так і особи, що здійснює правозастосування, тобто учасника конкретного правовідношення. Отже, під принципом податкового законодавства слід розуміти формалізований принцип податкового права.

Тепер необхідно з’ясувати, що ж являє собою податкова система. У статті 92 Конституції України¹⁰ закріплено, що система оподаткування¹¹, податки і збори встановлюються виключно законами України. Однак система оподаткування у чинному законодавстві не визначена, натомість визначено поняття “податкова система України”. Відповідно до п. 6.3 ст. 6 ПК України: “Податкова система України – це сукупність загальнодержавних і місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку”¹².

М. Кучерявенко ще у 2005 р., тобто задовго до прийняття ПК України, розмірковуючи над співвідношенням понять “податкова система” і “система оподаткування”, на підставі закріпленого тоді визначен-

⁹ Декларація про державний суверенітет України від 16 липня 1990 р. № 55-II <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55-12>> (дата звернення: 15.02.2020).

¹⁰ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 15.02.2020).

¹¹ Із прийняттям ПК України поняття “система оподаткування” законодавчо не визначена та не застосовується. Визначення податкової системи України у ст. 6 ПК України практично дублює визначення системи оподаткування у ст. 2 Закону України “Про систему оподаткування”, тобто між цими законодавчо закріпленими поняттями можна поставити знак дорівнює.

¹² Податковий кодекс України (н 1).

ня поняття “система оподаткування”¹³ як сукупності податків і зборів (обов’язкових платежів) до бюджетів і державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, дійшов висновку, що поняття системи оподаткування більш багатоаспектне, ніж просто сукупність податків і зборів, що діють на території держави. Якщо податкова система дійсно охоплює сукупність платежів податкового характеру, то система оподаткування повинна включати низку складових. Податкова система являє собою сукупність податків, зборів (обов’язкових платежів), законодавчо закріплених і обов’язкових до сплати на території держави. Система оподаткування окрім податкової системи включає достатньо широкий перелік відносин, пов’язаних із реалізацією процесів оподаткування. Це передусім відносини зі встановлення, зміни, відміни податків і зборів, забезпечення їх сплати, організації контролю¹⁴.

У зв’язку з прийняттям ПК України і закріпленням у ст. 6 поняття “податкова система України”, відбулася підміна понять “система оподаткування” та “податкова системи”, і наукова дискусія щодо їх співвідношення отримала своє продовження. Однак за роки підхід до розуміння співвідношення зазначених понять не змінився¹⁵.

Задля об’єктивності слід зазначити, що у ст. 291 ПК України закріплено поняття спрощеної система оподаткування, обліку і звітності. Під нею розуміється особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Спрощена система оподаткування видається нам певним механізмом, а механізм існує для певної дії, руху, опосередковує процес. Отже, загалом оподаткування – це певний процес. Система оподаткування – це процес ведення податкового обліку, заповнення і подання податкової звітності, сплати податків, контролю за дотриманням законодавства, притягнення до відповідальності, оскарження дій контролюючих органів тощо. За такою логікою податкова система і система оподаткування взагалі не збігаються.

З метою порівняльної характеристики категоріального апарату, який застосовується, звернемося до податкового законодавства деяких країн колишнього Радянського Союзу, оскільки воно має єдині витоки.

¹³ Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-ХІІ <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>> (дата звернення: 15.02.2020).

¹⁴ Н Кучерявенко, *Курс податкового права*, т 3 (Право 2007) 38.

¹⁵ Д Білінський, ‘Правове регулювання податкових надходжень як складової публічної фінансової системи’ [2014] 2 (28) *Фінансове право* 10–3.

Відповідно до ст. 1 Податкового кодексу Республіки Білорусь¹⁶ цей Кодекс встановлює систему податків, зборів (мит), що стягуються у республіканський та місцеві бюджети, основні принципи оподаткування в Республіці Білорусь, регулює владні відносини зі встановлення, введення, зміни, припинення дії податків, зборів (мит) і відносини, що виникають у процесі виконання податкового зобов'язання, здійснення податкового контролю, оскарженні рішень податкових органів тощо¹⁷. Окремо у вказаній статті виділено систему податків і зборів (мит), що стягуються у бюджети, та основні принципи оподаткування. Терміни “податкова система” і “система оподаткування” взагалі за текстом не застосовуються. Однак використовується термін “спрощена система оподаткування”. Що ж взагалі означає “оподаткування” – не визначено.

Слід зауважити, що перелік основних принципів оподаткування закріплено у ст. 2 Податкового кодексу Республіки Білорусь. І вони частково збігаються, принаймні за назвою, із принципами податкового законодавства, закріпленими у ПК України. У сусідів теж є принцип рівності оподаткування, принцип справедливості оподаткування, принцип стабільності податкового законодавства. У Податковому кодексі Грузії¹⁸ застосовуються терміни “податкова система” й “оподаткування”. Утім, поняття не закріплені. Отже, єдності у категоріальному апараті податкового законодавства пострадянських країн немає. Як немає єдності й у національному податковому законодавстві. У зв'язку з цим вбачається за необхідне або закріпити і визначити поняття “система оподаткування” у ПК України, або ж обрати одне поняття, що одразу охоплює і податкову систему, і систему оподаткування.

При вирішенні цього питання необхідно звернути увагу на ще два аспекти. Перший полягає у тому, що, з огляду на законодавче визначення понять “податкова система”¹⁹ і “система оподаткування”²⁰, ідеться про сукупність податків і зборів, що справляються. Однак не всі податки і збори справляються, принаймні не на всій території України. Відповідно до п. 10.3 ст. 10 ПК України:

Місцеві ради в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання відповідно до цього Кодексу щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від

¹⁶ Налоговый кодекс Республики Беларусь: Закон Республики Беларусь от 30 декабря 2018 г. № 159-3 <http://www.nalog.gov.by/uploads/documents/NK_ot_2018-12-30_N_159-z.pdf> (дата звернення: 15.02.2020).

¹⁷ Там само.

¹⁸ Налоговый кодекс Грузии: Закон Грузии от 17 сентября 2010 г. № 3591 <<https://matsne.gov.ge/ru/document/view/1043717?publication=153>> (дата звернення: 15.02.2020).

¹⁹ Податковий кодекс України (н 1).

²⁰ Про систему оподаткування (н 13).

земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору та земельного податку за лісові землі²¹.

Тобто не на всій території України обов'язково сплачуються усі закріплені у ПК України місцеві податки і збори. Місцева рада може визнати недоцільним встановлення податку на майно в частині податку на нерухоме майно за різних причин. Можна дійти висновку, що податкова система України неоднорідна.

Другим аспектом є застосування у ПК України терміна “спрощена система оподаткування, обліку і звітності”. Якщо є спрощена система, то повинна бути складна або звичайна. Однак про жодну з таких у документі не сказано. Режими? Так. Загальний режим оподаткування (п. 210.8 ст. 210 ПК України) і спеціальний податковий режим (ст. 11, розділ 14 ПК України). Знову ж таки, термінологічної єдності немає. До речі, термін “загальний режим оподаткування” застосовується у ПК України лише один раз.

Якщо ж намагатися встановити зміст поняття “система оподаткування”, то тут можна відштовхнутися від позиції М. Кучерявенка, яку ми вже наводили вище²². На думку вченого, система оподаткування ширша за податкову систему й окрім неї охоплює усі без винятку відносини у сфері оподаткування.

Однак ми не погоджуємося із наведеною думкою і пропонуємо одне поняття, яке охоплювало б усі відносини, що виникають у зв'язку з існування, такого явища, як податок. На наше переконання, таким поняттям є саме “податкова система”. Спробуємо пояснити: оподаткування – це певний процес, тобто система оподаткування – це система відносин, що пов'язані з існуючим податком, сплата, облік тощо.

Зі свого боку система податків – це система податків і зборів, елементи податку. Отже, є дві системи, які разом і визначають категорію “податок”. Система оподаткування і система податків є двома елементами ще більшої, спільної системи – податкової системи.

Таким чином, податкова система – це система податків і система оподаткування. Податкова система – це відносини з приводу встановлення, введення, зміни та скасування податків і зборів, ведення податкового обліку, порядку складення і подання звітності, сплати податків і зборів, здійснення контролю за дотриманням законодавства, забезпечення виконання податкового обов'язку, стягнення податкового боргу, а також оскарження рішень, дій і бездіяльності контролюючих органів та при-

²¹ Податковий кодекс України (н 1).

²² Кучерявенко (н 14) 38.

тягнення до фінансової (податкової) відповідальності. Набір цих відносин може мати різний рівень деталізації, однак сутність одна. Податкова система – абсолютно всі відносини у зв'язку з існуванням категорії “податок”.

Податкова система являє собою предмет податкового права. Отже, податкове право – це самостійна галузь права, предметом якої є податкова система.

Якщо розглядати податкову систему саме з цих позицій і взяти до уваги, що принципи податкового законодавства, як ми вже зазначали, – це принципи податкового права, то і вплив принципів податкового законодавства на податкову систему стає очевидним. Точніше сказати, податкова система є відображенням принципів податкового законодавства (податкового права).

Що ж стосується виділення нами податкового права як галузі права – це тема окремої статті. Достатньо нова у 2010 р. у наукових колах теза О. Лукашева про податкове право як підгалузь фінансового права²³ за 10 років отримала підтримку. Утім, на нашу думку, такий підхід виглядає вже неактуальним. “Відносити” податкове право до підгалузі фінансового права тільки тому, що податки і збори формують дохідні частини бюджетів, принаймні некоректно щодо, наприклад, адміністративного права і штрафів за адміністративні правопорушення. Вони теж є доходом бюджету, але адміністративне право – самостійна галузь права.

Дійсно, податки і збори – “основні” доходи бюджетів. У бюджетному праві податки поділяються на закріплені та регулюючі. Це важливо з точки зору бюджетного процесу. Однак, чи важливо це для податково-правових відносин? Нам видається, що ні. Тому вважаємо за необхідне вести мову про самостійну галузь права – галузь податкового права.

Слід також згадати, що податок – це і правова, і економічна категорія. Як економічна категорія податок виконує низку функцій: фіскальну, розподільчу та регулюючу. Фіскальна функція передбачає наповнення дохідних частин бюджетів; розподільча – розподіл валового національного продукту; регулююча – забезпечує стимулювання або ж дестимулювання певної оподаткованої діяльності. Регулююча функція іноді протиставляється фіскальній. Л. фон Мізес зазначає, що фіскальні та нефіскальні цілі оподаткування не узгоджуються одна з одною. Такий висновок проілюстровано на прикладі акцизу на алкогольні напої. При перевищенні певної межі податок змушує значно знизити споживання, що призводить до відповідного зниження доходів. Якщо податок повніс-

²³ Див. докладніше: О. Лукашев, “Система фінансового права: теоретичні проблеми розвитку і трансформації” (дис д-ра юрид наук, 2010).

тю досягає своєї нефіскальної мети – відучити людей від споживання алкоголю, то дохід буде дорівнювати нулю. Він більше не слугує жодним фіскальним цілям²⁴, тобто податок повинен виконувати покладені на нього функції. Законодавство ж виступає виключно формою закріплення податку, адже податок не може існувати поза правом.

Отже, логічно розглянути принципи, що відображають економічну сутність податку. Класичним є погляд А. Сміта, зокрема, він виділяв такі положення відносно податків: 1) піддані держави повинні за можливістю відповідно до власних здібності та сил брати участь в утриманні уряду, тобто відповідно до доходу, яким вони користуються під покровительством і захистом держави; 2) податок, який зобов'язується сплачувати кожна особа, повинен бути чітко визначений, а не бути довільним; 3) кожен податок повинен стягуватися у той час або у той спосіб, коли і як платникові податку буде зручніше сплачувати його; 4) кожен податок повинен бути так задуманий і розроблений, щоб він брав та утримував із кишень народу менше, ніж приносить казначейству держави²⁵.

Однак про які саме положення відносно податків писав відомий економіст? Залежно від перекладу та творчого підходу вчених, які посилалися на ці принципи, можна натрапити на правила стягнення податків із населення, принципи оптимального оподаткування тощо. Перекладів вистачає, учених, що додатково творчо переклали позицію А. Сміта, – ще більше. Логічно звернутися до англійського тексту²⁶. Учений зазначає: 'Перед тим як я заглиблююсь у дослідження (експертизу) конкретних податків, важливо враховувати чотири максими щодо податків загалом'²⁷. Тобто А. Сміт говорив про певні максими, які покладені в основу податку. Можна погодитися, що під "максимою" розуміється принцип. Із суті ж принципів можна дійти висновку, що йдеться про принципи податкового права.

На нашу думку, надалі доцільно вести мову про принципи податкового права, які поділяти на принципи економічної і правової категорії "податок". Останні також додатково можна поділити на нормотворчі і правозастосовні принципи податкового права. Нормотворчі принципи – вимоги до створення податково-правової норми, тобто законотворчості, а принципи правозастосування – вимоги до учасників податкових відносин.

²⁴ Л фон Мизес, *Человеческая деятельность: трактат по экономической теории* (пер с англ Кураев А, Социум 2012) 693.

²⁵ Адам Смит, *Исследование о природе и причинах богатства народов* (пер с англ, Соцэкгиз 1962) 588–9, 684.

²⁶ Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* <<https://www.gutenberg.org/files/3300/3300-h/3300-h.htm#chap37>> (accessed: 15.02.2020).

²⁷ 'Before I enter upon the examination of particular taxes, it is necessary to premise the four following maxims with regard to taxes in general'. Ibid.

Принципами, що відображають економічну сутність податку (економічними принципами податкового права), із перелічених у п. 4.1 ст. 4 ПК України, є принципи: загальності; фінансової достатності; соціальної справедливості; економічності і нейтральності оподаткування; рівномірності та зручності сплати²⁸; рівності та недопущення податкової дискримінації. Тобто йдеться про принципи, що закріплюють економічний зміст податку і дають йому змогу виконувати покладені на нього функції.

Нормотворчими принципами податкового права відповідно до ПК України є принцип стабільності (пп. 4.1.9 п. 4.1, п. 4.5 ст. 4); принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів (пп. 4.1.11 п. 4.1, п. 4.2 ст. 4, пункти 7.3 та 7.4 ст. 7); принцип розподілу компетенції на встановлення та введення податків і зборів (п. 4.4 ст. 4). Слід звернути увагу, що окремі складові принципів закріплено в пунктах 4.2–4.5 ст. 4 ПК України, а також у пунктах 7.3 та 7.4 ст. 7 ПК України. Правозастосовними принципами податкового права відповідно до ПК України є принципи презумпції правомірності рішень платника податків (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4) та принцип невідворотності настання визначеної законом відповідальності (пп. 4.1.3 п. 4.1 ст. 4).

У межах однієї статті розглянути вплив кожного з принципів податкового права на податкову систему не видається за можливе (це потребує низки публікацій). Нині ж вважаємо за необхідне окреслити коло питань, що потребують розв'язання у зв'язку з необхідністю встановлення конкретних наслідків порушення державою принципів податкового законодавства.

І ще один аспект, що потребує врахування. Принципи податкового права за своєю суттю є вимогами до форми і змісту акта про податки. Отже, йдеться про законотворчий процес, який зазвичай закріплюється у конституції і відповідному конституційному законі, що регламентує процедури законотворення.

Норми Конституції України – норми прямої дії. Такий постулат далеко не завжди спрацьовує. Суди як правозастосовний орган неохоче посилаються на норми Конституції України та зрідка користуються своїм правом на звернення до Верховного Суду для вирішення питання стосовно внесення до Конституційного Суду України (далі – КСУ) подання щодо конституційності закону чи іншого правового акта.

Слід також зауважити, що конституція держави не може містити всіх вимог до законодавчого процесу, а лише визначає вихідні засади його побудови. За таких умов актом, що деталізує вимоги до законотворення,

²⁸ У пункті 4.3 ст. 4 ПК України відбувається фактичне дублювання цього принципу.

є Закон України “Про Регламент Верховної Ради України”²⁹. Він передбачає спеціальні процедури щодо розгляду Бюджетної декларації, проєкту закону про Державний бюджет України та Конституції України. Про спеціальну процедуру щодо податків і зборів нічого не зазначено. Це, на наше переконання, суттєвий недолік, особливо враховуючи положення ст. 92 Конституції України. Однак навіть наявність у Регламенті Верховної Ради України спеціальної процедури щодо податків не гарантує дотримання законодавцем принципів податкового законодавства.

Хотілось би одразу згадати ухвалу КСУ³⁰, якою відмовлено у відкритті конституційного провадження щодо конституційності ПК України. Так, КСУ зазначив, що неконституційним може бути визнаний лише той правовий акт, у процесі прийняття чи схвалення якого або набрання ним чинності було порушено процедурні вимоги, що встановлюються безпосередньо Конституцією України, а не іншими правовими актами, зокрема Бюджетним кодексом України та Законом України “Про Регламент Верховної Ради України”.

За відсутності тоді у податковому законодавстві України станом на 2 грудня 2010 р. (дата прийняття ПК України) принципів податкового законодавства народні депутати у конституційному поданні посилалися на порушення окремих статей Закону України “Про Регламент Верховної Ради України” та ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України³¹. Остання передбачала, що закони України, які впливають на формування доходної чи видаткової частини бюджетів, повинні бути офіційно оприлюднені до 15 серпня року, що передує плановому. В іншому разі норми відповідних законів, що впливають на формування доходної та (або) видаткової частини бюджетів, застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, наступного за плановим. Зазначена ухвала фактично встановила не обов’язковість дотримання положень, що визначають особливості законотворчого процесу і не закріплені у Конституції України. Суд фактично констатував відсутність конституційного захисту положень статей законів, що визначають особливості процедур законотворення. Це суттєво впливає на рівень дотримання принципів податкового права.

За таких умов слід констатувати відсутність процедури визнання податкових законів неконституційними у зв’язку з порушенням принципів податкового права, закріплених у ПК України. Видається, що

²⁹ Про Регламент Верховної Ради України: Закон України від 10 лютого 2010 р. № 1861-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1861-17>> (дата звернення: 15.02.2020).

³⁰ Ухвала Конституційного суду України про відмову у відкритті конституційного провадження у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Податкового кодексу України від 14 липня 2011 р. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v035u710-11>> (дата звернення: 15.02.2020).

³¹ Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>> (дата звернення: 15.02.2020).

єдиним можливим кроком було б внесення змін до Конституції України у частині закріплення додаткових гарантій дотримання принципів податкового права. Однак такий шлях призводить до необхідності визначення принципів податкового законодавства у Конституції України, що, звичайно, неможливо та й недоцільно. За таких умов постає питання про необхідність закріплення гарантій для платника податків і дотримання державою принципів податкового права, що закріплені у ПК України.

У судовій практиці були випадки захисту принципу стабільності податкового законодавства. Йдеться про декілька постанов Верховного Суду³² щодо правомірності сплати транспортного податку у 2015 р. Суд констатував порушення принципу стабільності податкового законодавства, однак для цього знадобилося три роки.

Недоліком принципів податкового права є відсутність чітких наслідків їх порушення. Нині у ПК України відсутні механізми гарантування і дотримання принципів податкового права. Порушення принципу податкового права не передбачає жодних наслідків. У тому ж принципі стабільності начебто передбачені наслідки внесення змін до елементів податків і зборів, але прямо не передбачено жодних наслідків.

Можна провести певну аналогію із правом платника не надавати відповідь на письмовий запит про подання інформації. У разі якщо запит складено з порушенням встановлених вимог, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит, однак є тут і особливість. Якщо, на думку платника, запит про подання інформації складено з порушенням, цей факт жодним чином не формалізовано. Тобто контролюючий орган склав запит із порушенням, однак про це ніхто не знає, окрім платника. І доволі нечаста, якщо не сказати унікальна ситуація, коли співробітники контролюючого органу, що прийшли проводити позапланову документальну перевірку у зв'язку з ненаданням відповіді на запит, погодяться із думкою платника.

Хоча є один “особливий” принцип, за порушення якого настає конкретний наслідок. Це принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів (пп. 4.1.11 п. 4.1 ст. 4 ПК України), а точніше – його складова, закріплена у п. 4.2 ст. 4 ПК України. Доволі чіткий припис: “Загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено цим Кодексом, сплаті не підлягають”³³. Тобто передбачений наслідок – відсут-

³² Постанова Верховного Суду від 18 січня 2018 р. у справі № 804/1241/17 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/71692929>> (дата звернення: 15.02.2020); Постанова Верховного Суду від 3 квітня 2018 р. у справі № 804/112/17 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73173399>> (дата звернення: 15.02.2020).

³³ Податковий кодекс України (н 1).

ність обов'язку сплачувати податок чи збір, однак і випадків, коли вимагали сплатити взагалі неіснуючий податок поки що не було.

Загальним способом захисту прав платників податків тут повинно стати положення, що дає можливість не сплачувати податок чи збір, якщо порушено будь-який нормотворчий чи економічний принцип податкового права. Слід визнати, що такий шлях, імовірно за все, потребуватиме прийняття рішень Верховним Судом у конкретних справах. Це, як свідчить практика, може зайняти певний час.

Висновки. Принципи податкового законодавства – це закріплені у ст. 4 ПК України принципи податкового права. Принципи податкового права – вихідні ідеї побудови і функціонування податкової системи, яка включає в себе і систему податків, і систему оподаткування. При класифікації принципів податкового права слід виходити з того, що податок – це передусім економічна категорія. Тому принципи податкового права класифіковано на принципи правової та економічної категорії “податок”. Така класифікація дає змогу визначити особливість, багатогранність, навіть унікальність такого явища, як податок. Констатовано відсутність механізмів забезпечення гарантій дотримання державою принципів податкового права. Встановлено, що наслідком порушення нормотворчих та економічних принципів податкового права має бути невникнення податкового обов'язку. Запропоновано закріпити у ПК України норму, якою прямо передбачити наслідки порушення принципів податкового права.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Smith A, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* <<https://www.gutenberg.org/files/3300/3300-h/3300-h.htm#chap37>> (accessed: 15.02.2020) (in English).
2. Braslavskiy R, *Pryntsy py podatkovoho prava: problemy teorii i praktyky [Principles of Tax Law: Issues of Theory and Practice]* (Pravo 2018) (in Ukrainian).
3. Kucheriavenko N, *Kurs nalohovoho prava [A Course of Tax Law], t 3* (Pravo 2007) (in Russian).
4. Pohrebniak S, *Osnovopolozhni pryntsy py prava (zmistovna kharakterystyka) [Fundamental Principles of Law (Substantive Characterization)]* (Pravo 2008) (in Ukrainian).

Edited and translated books

5. Smit A, *Issledovanie o prirode i prichinah bogatstva narodov [Research on the Nature and Reasons of the Wealth of Nations]* (per s angl, Socjkgiz 1962) (in Russian).
6. Mizes L fon, *Chelovecheskaja dejatel'nost': traktat po jekonomicheskoy teorii [Human Activity: A Treatise on Economic Theory]* (per s angl Kuraev A, Socium 2012) (in Russian).

Артем Котенко

7. *Obshhaja teoriija gosudarstva i prava. Akademicheskij kurs [General Theory of State and Law. An Academic Course]*, t 2 (Marchenko M otv red, Zerkalo-M 2001) (in Russian).
8. *Teoriia derzhavy i prava [Theory of State and Law]* (Petryshyn O red, Pravo 2015) (in Ukrainian).

Journal articles

9. Bilinskyi D, 'Pravove rehuliuвання podatkovykh nadkhodzen yak skladovoi publichnoi finansovoi systemy' ['Legal Regulation of Tax Revenues as a Component of the Public Financial System'] [2014] 2 (28) *Finansove pravo* 10–3 (in Ukrainian).

Dissertations

10. Lukashev O, 'Systema finansovoho prava: teoretychni problemy rozvytku i transformatsii' ['The System of Financial Law: Theoretical Issues of Development and Transformation'] (dys d-ra yuryd nauk, 2010) (in Ukrainian).

Artem Kotenko

PRINCIPLES OF TAX LEGISLATION AS THE UNDERLYING BASES FOR BUILDING OF A TAX SYSTEM

ABSTRACT. Principles of tax legislation are the principles of tax law enshrined in the Tax Code of Ukraine (Ukraine's TC). The latter represent a set of source ideas and requirements for building of a tax system, i. e., a system of taxes and a system of taxation. Principles of tax law are not only the foundation for construction of a tax system, but also a system of guarantees for taxpayers. Tax legislation does not directly prescribe the consequences of breach of tax law principles which is essential for taxpayers' being able to protect their rights and, most importantly, for being sure of the predictability of changes in tax and legal regulation. Stability of the tax system is one of the prerequisites for investments in Ukraine's economy.

The purpose of this article is to determine the correlation of principles of tax legislation and principles of tax law, understand the content of tax law principles, make a meaningful classification of tax law principles, establish the mechanisms ensuring the guarantees of compliance with tax law principles, and clarify the consequences of breach of tax law principles.

It is established that principles of tax legislation are the principles of tax law enshrined in article 4 of Ukraine's TC. Principles of tax law are the source ideas for building and functioning of a tax system which comprises a system of taxes and a system of taxation. Classification of tax law principles should be made assuming that tax is primarily an economic category. Therefore, the principles of tax law are classified into the principles of the legal and economic category "tax". This classification allows determining the specifics, multifacetedness, and even uniqueness of such a phenomenon as tax. The article highlights the unavailability of the mechanisms ensuring the guarantees of the State's compliance with tax law principles. It is established that breach of rule-making and economic principles of tax law should entail the non-occurrence of tax liability. The author suggests that a provision should be fixed in Ukraine's TC which directly provides for the consequences of breach of tax law principles.

KEYWORDS: principles of tax law; principles of tax legislation; principles of taxation; system of taxes; system of taxation; tax system.



Ян Берназюк

доктор юридичних наук, доцент, заслужений юрист України, професор кафедри конституційного та міжнародного права Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського (Київ, Україна)

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2353-4836>

Researcher ID: http://www.researcherid.com/rid/E-8029-2017_bern1979@ukr.net

DOI: 10.33498/Юсп-2020-04-057

УДК 342.9

ПРИНЦИП РІВНОСТІ СТОРІН У СУЧАСНІЙ ДОКТРИНІ ПОДАТКОВОГО ПРАВА (НА ПРИКЛАДІ РОЗГЛЯДУ ПУБЛІЧНО-ПРАВОВИХ СПОРІВ)

АНОТАЦІЯ. Формування нової доктрини податкового права пов'язане з переосмисленням і запровадженням нового підходу до тлумачення та реалізації принципу рівності в податкових правовідносинах. Реалізація принципу рівності в таких відносинах залишається однією з актуальних проблем і стоїть на заваді остаточної трансформації доктрини податкового права. У практичній площині принцип рівності має різні форми вираження, кожна з яких є важливою у контексті дотримання вказаного принципу. Незважаючи на велику кількість праць, присвячених дослідженню принципу рівності в адміністративному судочинстві, зокрема, під час розгляду податкових спорів, необхідно констатувати, що в юридичній літературі недостатньо актуальних наукових праць, присвячених практичним питанням дотримання принципу рівності в податково-правових відносинах.

Метою статті є визначення принципу рівності у сучасній доктрині податкового права з урахуванням практики його застосування у судових рішеннях на прикладі публічно-правових спорів. Для її реалізації проаналізовано основні підходи до визначення засад нової доктрини податкового права; охарактеризовано зміст принципу рівності в адміністративному судочинстві та податково-правових відносинах; розглянуто судову практику у податкових спорах щодо реалізації принципу рівності.

Встановлено, що принцип рівності є основоположною засадою нової доктрини податкового права, який закріплено у нормах процесуального та матеріального права; реалізація зазначеного принципу має важливе значення як в адміністративному судочинстві, так і в діяльності суб'єктів публічно-владних повноважень. З'ясовано, що у податкових спорах принцип рівності слід розглядати в двох основних аспектах: 1) як рівність оподаткування (рівність платників податків перед законом), тобто рівний підхід податкових органів до платників податків під час проведення перевірок, розрахунку суми податкового зобов'язання та суми відшкодування податку на додану вартість, застосування штрафних санкцій, надання пільг тощо; 2) як рівність у відносинах між платником податку та державою, тобто рівні умови

© Ян Берназюк, 2020

Ян Берназюк

та взаємні права й обов'язки платників податків і державних органів, включаючи рівний доступ сторін податкових правовідносин до правосуддя.

Ключові слова: доктрина податкового права; принцип рівності; принцип змагальності; судова практика; публічно-правові спори.

У статті 21 Конституції України проголошено, що 'усі люди є вільні і рівні у своїй гідності та правах', а у ст. 24 – 'громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом'¹. Принцип рівності закріплено також у міжнародних документах, зокрема: у Міжнародному пакті про громадянські і політичні права (статті 14, 26)², Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі – Конвенція, ст. 14)³ та у Загальній декларації прав людини (статті 1, 2, 7)⁴.

Конституційний принцип рівності знайшов відображення у Кодексі адміністративного судочинства України (далі – КАС України)⁵. Зокрема, до основних засад адміністративного судочинства відповідно до ст. 2 віднесено рівність усіх учасників судового процесу перед законом і судом, змагальність сторін тощо.

У доктрині податкового права реалізація принципу рівності в публічно-правових відносинах набуває особливо важливого значення. На цьому неодноразово наголошував Європейський суд з прав людини (далі – ЄСПЛ) у своїх рішеннях, а також національні суди під час розгляду адміністративних спорів.

Важливість рівного доступу до реалізації прав та інтересів учасників публічних відносин краще простежується на прикладі саме податкових відносин. Причиною є апріорна конфліктність податкових відносин. Водночас принцип рівності є універсальним принципом, що має різні форми вираження у практичній площині.

У зв'язку з цим актуальним напрямом дослідження сучасної правової науки є визначення деяких практичних аспектів реалізації універсального принципу рівності в сучасній доктрині податкового права.

Окремі питання реалізації принципу рівності в публічно-правових відносинах досліджували у своїх працях такі науковці, як В. Авер'янов⁶,

¹ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 13.02.2020).

² Міжнародний пакт про громадянські і політичні права від 16 грудня 1966 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_043> (дата звернення: 13.02.2020).

³ Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004> (дата звернення: 13.02.2020).

⁴ Загальна декларація прав людини від 10 грудня 1948 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_015> (дата звернення: 13.02.2020).

⁵ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>> (дата звернення: 13.02.2020).

⁶ В. Авер'янов, 'Нова доктрина українського адміністративного права на етапі становлення' (2007) 35 Актуальні проблеми держави і права 10.

П. Баранчик⁷, Л. Воронова⁸, Я. Горобцова⁹, М. Ковалів¹⁰, А. Котенко¹¹, М. Кучерявенко¹², О. Опанасенко¹³, О. Сокурєнко¹⁴, В. Юровська¹⁵ та ін. Деякі аспекти цієї проблеми були порушені та досліджувалися в окремих працях автора статті¹⁶. Однак практичні аспекти реалізації принципу рівності у новій доктрині податкового права недостатньо розкриті в сучасних наукових працях.

Метою дослідження є визначення універсального принципу рівності у сучасній доктрині податкового права з урахуванням практики його застосування у судових рішеннях.

Нині в Україні триває процес трансформації доктрини податкового права, що зумовлює, головним чином, переосмислення принципів, покладених в основу публічних правовідносин, що можуть бути реалізовані у межах судових процедур.

У тлумачному словнику української мови поняття “доктрина” визначається як політичне, наукове, філософське, військове та інше вчення, теорія, система поглядів¹⁷. Таким чином, доктрину податкового права слід розглядати як систему науково-теоретичних і практичних поглядів на сутність і зміст відповідної галузі права, методи та принципи регулювання публічно-правових відносин у податковій сфері.

Визначаючи основоположні засади сучасної доктрини податкового права, необхідно враховувати те, що підгалузь податкового права належить до системи публічного права, а правовідносини, що складаються у сфері оподаткування, є складовою публічно-правових відносин.

⁷ П. Баранчик, ‘Змагальність сторін як принцип адміністративного судочинства’ (2011) 4 Вісник Запорізького національного університету 143.

⁸ *Фінансове право: навчальний посібник* (Пришва Н за ред, Ліра-К 2018).

⁹ Я. Горобцова, ‘Щодо принципів адміністративного судочинства’ (2014) 12 Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету Серія “Юриспруденція” 136.

¹⁰ М. Ковалів та І. Стахура, ‘Принципи адміністративного судочинства: поняття, зміст, система’ (2014) 4 Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ 174.

¹¹ А. Котенко, ‘До питання про принципи у податково-правовому регулюванні’ (2014) 28 Фінансове право 22.

¹² М. Кучерявенко, *Податкове право України: підручник* (Право 2012); М. Кучерявенко, ‘Податковий компроміс: платити неможливо залишити’ (*Ліга-Блоги*, 2014) <<https://blog.liga.net/user/mkucheryavenko/article/15029>> (дата звернення: 13.02.2020); М. Кучерявенко, ‘З худого платника хоч гривню боргу’ (*Закон і бізнес*, 2014) <https://zib.com.ua/ua/93702-zaprovadzhuuyuchi_rezhim_podatkovogo_kompromisu_organu_kontro.html> (дата звернення: 13.02.2020); М. Кучерявенко, *Податкове право України. Академічний курс* (Правова єдність 2008).

¹³ О. Опанасенко, ‘Принцип змагальності та його вплив на діяльність сторін адміністративного судочинства’ [2013] 22 (1)2 Науковий вісник Ужгородського національного університету Серія Право 200.

¹⁴ О. Сокурєнко, ‘Сучасна адміністративна юстиція в Україні’ (2017) 1 Вісник Кіровоградського державного педагогічного університету ім. В. Винниченка.

¹⁵ В. Юровська, ‘Людиноцентристська концепція адміністративно-правової доктрини: філософський аспект нової ідеології адміністративного права’ (2016) 41 Науковий вісник Ужгородського національного університету Серія “Право” 281.

¹⁶ Я. Берназюк, ‘Принцип змагальності судового процесу як складова права на справедливий судовий розгляд’ [2019] 3(87) Вісник луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка 14; Я. Берназюк, ‘Міжнародні стандарти дотримання принципу змагальності в судовому процесі’ (*Судово-юридична газета*, 2019) <<https://sud.ua/ru/news/blog/149910-mizhnarodni-standarti-dotrimannya-printsipu-zmagalnosti-v-sudovomu-protsezi>> (дата звернення: 13.02.2020).

¹⁷ І. Білодід (ред), *Словник української мови, т 2* (Наукова думка 1971) 550.

У цьому контексті необхідно погодитися з думкою науковців, які зазначають, що система публічного права є правовим утворенням, яке перебуває у постійному русі; вона розвивається та ускладнюється разом із розвитком та ускладненням суспільних відносин, які регламентуються нормами відповідної галузі права, чим, зокрема, пояснюється виникнення нових інститутів публічного права, їх трансформація у підгалузі, а іноді і в самостійній галузі права¹⁸.

Одним із головних показників еволюції правової доктрини є трансформація концептуальних принципів, що лежать в основі відповідного правового утворення. Саме оформлення нових принципів або нових концепцій їх тлумачення є свідченням глибинних перетворень, яких зазначає доктрина податкового права.

Із цього приводу слушною видається думка В. Авер'янова стосовно того, що в сучасній концепції публічно-правових відносин активно запроваджується принцип рівності, що не було властиво радянській моделі адміністративного права. Принцип рівності виражається, зокрема, у тому, що так само, як суб'єкт владних повноважень має право вимагати від приватної особи виконання певних обов'язків (тобто належної поведінки), так і приватна особа має таке саме право щодо суб'єкта владних повноважень (вимагати належного здійснення своїх повноважень). Тож нова доктрина публічного права має ґрунтуватися на теоретичній презумпції того, що публічне право має більше встановлювати обмеження для держави (точніше, для всієї публічної влади) і менше – для людей¹⁹. Можливість “включити” у спір третю, сторонню особу – суд дає платнику податків можливість перейти до принципово іншої системи принципів – принципів адміністративного судочинства. У межах адміністративного судочинства принцип рівності певною мірою нівелює нерівність в учасників податкових відносин.

У контексті дослідження проблеми формування нової доктрини податкового права слід зазначити, що серед правників превалує думка, що в основу має бути покладено так звану людиноцентриську концепцію.

П. Пацурківський та О. Савкіна зазначають, що податково-правова доктрина України є особливим способом осмислення та існування податкового права, має ціннісне та буттєве укорінення у податковій культурі народу, власні методологічні засоби її пізнання і філософсько-правового обґрунтування, посідає центральне місце в структурі податково-

¹⁸ Р Мельник, 'Новели сучасної концепції українського адміністративного права' [2017] 5 (7) Lex Portus 5.

¹⁹ Авер'янов (н 6) 10.

правової реальності. Податково-правова доктрина України містить у собі етатистське й людиноцентристське начала²⁰.

Людиноцентризм, як вважає В. Юровська, є самостійним концептом філософського розуміння людини, що не тільки вбирає у себе й розвиває ідеї антропоцентризму, гуманізму і філософської антропології, а й значно поглиблює та пристосовує їх до сучасних умов розвитку суспільства²¹.

Також важливо, що людиноцентризм полягає в утвердженні та гарантуванні конституційних прав і свобод людини та максимально повній реалізації принципу верховенства права у суспільстві та державі, зокрема, через унормування раціонального балансу інтересів громадянина, громадянського суспільства та держави²².

Отже, людиноцентристська концепція у новій доктрині податкового права виражається, головним чином, у тому, що саме людина, її права, свободи та інтереси мають визначати спрямованість діяльності суб'єктів публічно-владних повноважень; пріоритетність прав і свобод людини та громадянина передбачає функціонування реальних механізмів захисту особи у публічно-управлінських правовідносинах (судових і позасудових). При цьому суспільний інтерес у сфері податкових правовідносин, для захисту якого утворені численні публічно-владні інститути, повинен мати конкретний характер, чітко виражений зміст і критерії його визначення для уникнення його свавільного та неоднакового тлумачення.

Деякі науковці з цього приводу справедливо зазначають, що в ефективній державі, коли створені запобіжники проти адміністративного свавілля, свобода людини виступає як його право за умов, що його дії не суперечать інтересам суспільства. Тому ефективно діюча держава повинна в адміністративному законодавстві (державному управлінні) встановити межі свободи як для особи, так і для своїх адміністративних структур, заборонивши вихід за встановлені межі. У цьому важлива роль належить інституту судового захисту прав і свобод людини, інших суб'єктів адміністративно-правових відносин²³. Це повною мірою можна перенести на регламентацію податкових відносин.

Формування нової доктрини податкового права, що відповідає зазначеним вище ознакам, уможлиблюється за умови гарантування прин-

²⁰ П. Пацурківський та О. Савкіна, 'Податково-правова доктрина України: між скіллою етатизму і харібною людиноцентризму' (2017) 9 Право України 192.

²¹ Юровська (н 15) 281.

²² Ян Берназюк, 'Конституційні основи правотворчості Президента України: теорія і практика' (автореф. дис. д-ра юрид. наук, 2014) 40; Я. Берназюк, 'Питання методології проведення наукових досліджень у сфері конституційного права' (2014) 10 Право України 186; Я. Берназюк, 'Методологія проведення наукових досліджень у сфері конституційного права на сучасному етапі: визначення основних завдань' (2014) 11 Право України 136.

²³ А. Селіванов, 'Новітня доктрина адміністративного права' (*Голос України*, 2016) <<http://www.golos.com.ua/article/265420>> (дата звернення: 13.02.2020).

ципу рівності у публічно-правових відносинах та в адміністративному судочинстві, що стоїть на захисті людини у таких правовідносинах.

Слід зазначити, що конституційний принцип рівності є не тільки однією з основ національної правової системи України, а й фундаментальною цінністю світового співтовариства. Гарантована Конституцією України рівність усіх у правах і свободах означає необхідність забезпечення однакових правових можливостей як матеріального, так і процесуального характеру для реалізації однакових за змістом та обсягом прав і свобод²⁴. Принаймні така рівність у податковому праві повинна бути при судовому розгляді податкового спору, тобто у межах адміністративного судочинства.

Так, відповідно до ст. 8 КАС України всі учасники судового процесу є рівними перед законом і судом. Не може бути привілеїв чи обмежень прав учасників судового процесу за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками²⁵.

Принцип рівності в адміністративному процесі виявляється також у тому, що, незважаючи на завдання адміністративного судочинства (справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень), держава в особі своїх органів наділена загальними процесуальними правами, наданими всім учасникам справи²⁶.

Отже, принцип рівності в адміністративному судочинстві має різні форми вираження. При цьому в судовій практиці Верховного Суду, зокрема у справах, що виникають із податкових спорів, сформована стійка правова позиція стосовно того, що порушення принципу рівності судом під час розгляду адміністративної справи є безумовною підставою для скасування судового рішення, ухваленого таким судом.

До прикладу, у постанові від 31 жовтня 2019 р. у справі № 815/5949/14²⁷ за позовом товариства до податкової інспекції про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення колегія суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховний Суд (далі – КАС ВС) зазначи-

²⁴ Берназюк (н 16) 14.

²⁵ Кодекс адміністративного судочинства України (н 5).

²⁶ 'Судді ВС обговорили застосування рішень ЄСПЛ в адміністративному судочинстві: новини та події' (Офіційний веб-сайт Верховного Суду, 2019) <<https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/817702>> (дата звернення: 13.02.2020).

²⁷ Постанова Верховного Суду від 31 жовтня 2019 р. у справі № 815/5949/14 <<http://www.reestr.court.gov.ua/Review/85323158>> (дата звернення: 13.02.2020).

ла, що принцип рівності в адміністративному судочинстві реалізується, зокрема, наданням особам, які беруть участь у справі, рівних процесуальних прав і обов'язків, до яких, крім іншого, належить право знати про дату, час і місце судового розгляду справи, про всі судові рішення, які ухвалюються у справі та стосуються їхніх інтересів, а також право давати усні та письмові пояснення, доводи та заперечення. У зв'язку з тим, що судом апеляційної інстанції без надання належної мотивації відхилено клопотання представника позивача про відкладення апеляційного розгляду справи та визнання причин відсутності останнього під час розгляду справи поважними, а також розглянуто справу та ухвалено рішення за відсутності сторони позивача, Верховний Суд дійшов висновку, що у цьому випадку є порушення принципу рівності. Це стало підставою для скасування рішення суду апеляційної інстанції та направлення справи на новий розгляд до цього суду.

В іншій справі за позовом юридичної особи до податкової інспекції про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення суд апеляційної інстанції залишив без руху апеляційну скаргу податкового органу та надав час на усунення порушень, зокрема, щодо сплати судового збору. У подальшому, у зв'язку з неусуненням зазначеного порушення та відсутністю будь-якого звернення щодо продовження строку на його усунення, суд апеляційної інстанції повернув апеляційну скаргу податковому органу. Останній оскаржив відповідну ухвалу суду апеляційної інстанції до Верховного Суду. Перевіряючи дотримання норм процесуального права та правильність застосування норм матеріального права судом апеляційної інстанції, КАС ВС зазначив, що полегшення тягаря судових витрат визначається ст. 88 КАС України. Положення саме цієї статті спрямовані на те, щоб судові витрати не були перешкодою для доступу до суду і слугують гарантуванню принципу рівності всіх осіб у правах доступу до суду незалежно від майнового стану²⁸.

У цьому контексті слід зазначити, що принцип рівності в адміністративному судочинстві значною мірою співзвучний із принципом змагальності судового процесу, який охоплює право особи, крім можливості подавати власні докази, знати про існування всіх представлених доказів та пояснень іншими учасниками справи (зокрема й наданих незалежним представником національних юридичних послуг), оскільки вони можуть вплинути на рішення суду, мати можливість знайомитися з матеріалами справи та робити з них копії, а також володіти відповідними знаннями

²⁸ Постанова Верховного Суду від 31 січня 2019 р. у справі № 808/29/17 <<http://www.reestr.court.gov.ua/Review/79557020>> (дата звернення: 13.02.2020).

Ян Берназюк

(залучати професійного представника) і мати змогу коментувати представлені докази та пояснення у належній формі та у встановлений час²⁹.

Так, переглядаючи справу № 814/271/16 за позовом товариства до управління Державної фіскальної служби про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення у касаційному порядку, Верховний Суд частково скасував рішення судів попередніх інстанцій та направив справу на новий розгляд до суду першої інстанції. При цьому суд касаційної інстанції виходив із того, що кожна зі сторін в адміністративному процесі повинна брати активну участь у збиранні доказової інформації з метою підтвердження обґрунтованості своєї позиції. Оскільки у спірній ситуації позивачем не було надано належних доказів на підтвердження доводів адміністративного позову, а судами не було витребувано та досліджено ці докази, хоча вони мають важливе значення для правильного вирішення справи, Верховний Суд дійшов висновку про порушення судами принципів рівності та змагальності³⁰.

Досліджуючи питання реалізації принципів рівності та змагальності в адміністративному судочинстві, слід зазначити, що у практиці ЄСПЛ ці принципи прийнято розглядати як основоположні компоненти концепції “справедливого судового розгляду” у розумінні п. 1 ст. 6 Конвенції, що також включає споріднені принципи рівності сторін у процесі та принцип ефективної участі. При цьому всі зазначені принципи однаковою мірою, з урахуванням деяких процедурних відмінностей, стосуються як цивільних, так і кримінальних проваджень³¹.

До прикладу, у п. 8 розділу III рішення від 6 грудня 2018 р. у справі “Ісаєв та інші проти України” ЄСПЛ зазначив, що загальна концепція справедливого судового розгляду охоплює фундаментальний принцип змагальності процесу та вимагає, щоб особу, щодо якої порушено провадження, було проінформовано про цей факт. Принцип рівності сторін вимагає надання кожній стороні розумної можливості представляти свою справу за таких умов, які не ставлять її в явно гірше становище порівняно з протилежною стороною³². Кожній стороні має бути забезпечена можливість ознайомитися із зауваженнями або доказами, наданими іншою стороною, зокрема з апеляційною скаргою іншої сторони, та надати власні зауваження з цього приводу (рішення від

²⁹ Я Берназюк, ‘Міжнародні стандарти дотримання принципу змагальності в судовому процесі’ (*Судово-юридична газета*, 2019) <<https://sud.ua/ru/news/blog/149910-mizhnarodni-standarti-dotrimannya-printsiru-zmagalnosti-v-sudovomu-protsesi>> (дата звернення: 13.02.2020).

³⁰ Постанова Верховного Суду від 27 вересня 2019 р. у справі № 814/271/16 <<http://www.reestr.court.gov.ua/Review/84571084>> (дата звернення: 13.02.2020).

³¹ Берназюк (н 29).

³² Ісаєв та інші проти України: рішення Європейського суду з прав людини від 6 грудня 2018 р., заява № 1292/14 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_e19> (дата звернення: 13.02.2020).

6 лютого 2001 р. у справі “Беер проти Австрії” (*Beer v. Austria*), заява № 30428/96, пункти 17, 18)³³.

Також важливо, що принцип рівності має універсальний характер, і його однаковою мірою повинні дотримуватися у своїй діяльності всі суб’єкти владних повноважень, які забезпечують виконання множинних функцій держави³⁴. Саме тому одним із завдань адміністративного судочинства є здійснення судового контролю за дотриманням суб’єктами владних повноважень принципу рівності у правовідносинах із суб’єктами приватного права.

Відповідно до вимог п. 7 ч. 2 ст. 2 КАС України у справах щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб’єктів владних повноважень адміністративні суди перевіряють, чи прийняті (вчинені) вони, зокрема, з дотриманням принципу рівності перед законом, запобігаючи всім формам дискримінації³⁵.

Зокрема, на думку М. Кучерявенка, матеріальні принципи податкових правовідносин визначають сутність категорій, норм, які використовуються податковим правом і структуруються у певну ієрархічну систему; процесуальні – регулюють сфери компетенції суб’єктів податкових правовідносин, механізм установаження, зміни та скасування податкових платежів; розрахункові – регулюють функціонування конкретного податкового механізму, визначення основних його елементів і перерахування коштів відповідно до бюджетів³⁶.

Реалізацію принципу рівності можна розглядати у двох основних аспектах, зокрема: 1) як дотримання рівності оподаткування (рівності всіх платників податків перед законом, тобто між собою); 2) як дотримання рівності у відносинах між платником податку та державою.

Стосовно першого аспекту, то правовою основою його реалізації є п. 4.1.2 ч. 1 ст. 4 Податкового кодексу України (далі – ПК України), відповідно до якого до основних засад податкового законодавства належить, зокрема:

<...> рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, що означає забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу <...>³⁷.

³³ Case of Beer v. Austria: decision of the European Court of Human Rights, 06.02.2001, № 30428/96 <<http://hudoc.echr.coe.int/rus?i=001-59204>> (accessed: 13.02.2020).

³⁴ Берназюк (н 29).

³⁵ Кодекс адміністративного судочинства України (н 5).

³⁶ Кучерявенко, 2012 (н 12) 528.

³⁷ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 13.02.2020).

До прикладу, у деяких справах, що виникають із податкових спорів, Верховний Суд вказав на важливість дотримання податковим органом принципу рівності оподаткування під час проведення перевірок платників податків, розрахунку суми податкового зобов'язання та суми відшкодування податку на додану вартість, застосування штрафів до платників податків тощо³⁸.

Зі свого боку принцип рівності у відносинах між платником податку та державою тлумачиться Верховним Судом у контексті необхідності надання рівних прав обом сторонам податкових правовідносин. Цей принцип прямо не закріплений у ПК України, однак визначається адміністративними судами як один із важливих принципів, оскільки відповідно до вимог ч. 2 ст. 2 КАС України суди мають перевіряти, чи прийняте оскаржуване рішення (вчинена дія) суб'єктом владних повноважень, зокрема з дотриманням принципів рівності, справедливості та розумного балансу.

Показовим прикладом застосування принципу рівності у податкових правовідносинах між державою та платником податку є справи, в яких, серед іншого, вирішується питання щодо однакового застосування строків, протягом яких можуть бути вжиті штрафні санкції до платника податку та стягнуто пеню на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість.

Зокрема, у таких справах Верховний Суд зазначає, що оскільки контролюючі органи наділені правом стягнення із платників податків податкового боргу та пені на нього протягом 1 095 днів, то для цілей забезпечення принципів справедливості, рівності і балансу у відносинах між платниками і державою аналогічне право на стягнення пені протягом 1 095 днів повинно бути забезпечено і для платників податків. Враховуючи викладене, Верховний Суд вважає, що позовна вимога про стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість із Державного бюджету України може бути заявлена в межах строку, встановленого п. 102.5 ст. 102 ПК України для подання заяви про відшкодування надміру сплачених грошових зобов'язань, тобто протягом 1 095 днів, а не шестимісячного строку, встановленого КАС України для звернення до адміністративного суду³⁹.

Висновки. Нині основоположними засадами доктрини податкового права як складової публічного права є такі підходи: 1) людина, її права, свободи та інтереси мають визначати спрямованість діяльності

³⁸ Постанова Верховного Суду від 5 лютого 2019 р. у справі № 804/12546/13-а <<http://www.reestr.court.gov.ua/Review/79791882>> (дата звернення: 13.02.2020); Постанова Верховного Суду від 19 лютого 2019 р. у справі № 804/8288/14 <<http://www.reestr.court.gov.ua/Review/80036193>> (дата звернення: 13.02.2020).

³⁹ Постанова Верховного Суду від 9 квітня 2019 р. у справі № 820/3617/13-а <<http://www.reestr.court.gov.ua/Review/81147851>> (дата звернення: 13.02.2020); Постанова Верховного Суду від 30 травня 2019 р. у справі № 819/3144/15 <<http://www.reestr.court.gov.ua/Review/82079402>> (дата звернення: 13.02.2020).

суб'єктів публічно-владних повноважень, бути метою та завданням такої діяльності; 2) функціонування реальних судового та позасудового механізмів захисту прав і свобод людини та громадянина у податкових правовідносинах; 3) суспільний інтерес, якщо його переважанням над приватним інтересом обґрунтовується втручання суб'єкта владних повноважень у права та свободи особи, повинен мати конкретний характер, чітко виражений зміст і критерії його визначення, закріплені у правових нормах, для уникнення свавільного та неоднакового тлумачення меж втручання публічно-владних інститутів у права та інтереси особи.

Реалізація універсального правового принципу рівності у податкових відносинах стає можливою у межах адміністративного судочинства. Правова природа податкових відносин зумовлює неможливість реалізації цього принципу поза адміністративним судочинством, що, як впливає із наведеного нами, не означає неможливість застосування принципу рівності до податкових відносин. Принцип рівності хоч і неможливо застосувати без участі суду, це зовсім не означає відсутність впливу цього принципу на учасників податкових відносин, особливо контролюючого органу.

В адміністративному судочинстві під час розгляду податкових спорів принцип рівності виражається у забезпеченні рівного доступу до суду учасників судового процесу, що охоплює собою рівні умови стосовно сплати судового збору, а полегшення тягаря судових витрат має слугувати виключно меті забезпечення рівного доступу до правосуддя незалежно від матеріального становища; рівні права щодо отримання правової допомоги; рівні можливості у відстоюванні та доведенні своєї позиції, поданні доказів (у цьому аспекті принцип рівності співзвучний із принципом змагальності). Принципи рівності та змагальності у практиці ЄСПЛ розглядається як невід'ємна складова права на справедливий судовий розгляд, який закріплено у п. 1 ст. 6 Конвенції. Реалізація принципу рівності в адміністративному судочинстві забезпечується гарантуванням апеляційного, а у визначених випадках – касаційного перегляду судових рішень; виявлення порушення принципу рівності під час апеляційного або касаційного перегляду судового рішення є безумовною підставою для скасування такого рішення.

Принцип рівності у сучасній доктрині податкового права слід розглядати в двох основних аспектах: 1) як рівність оподаткування (рівність платників податків перед законом), тобто рівний підхід податкових органів до платників податків під час проведення перевірок, розрахунку суми податкового зобов'язання та суми відшкодування податку на до-

дану вартість, застосування штрафних санкцій, надання пільг тощо; 2) як рівність у відносинах між платником податку та державою, тобто рівні умови та взаємні права й обов'язки платників податків і державних органів, зокрема, рівний доступ сторін податкових правовідносин до правосуддя. Забезпечення реалізації принципу рівності у податкових відносинах є одним із завдань адміністративного судочинства під час перевірки рішень, дій (бездіяльності) органів оподаткування на відповідність їх критеріям, визначеним у ч. 2 ст. 2 КАС України, серед яких: перевірка того, чи прийняті (здійснені) вони з дотриманням принципів рівності, справедливості та розумного балансу.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Kucheriavenko M, *Podatkove pravo Ukrainy. Akademichni kursy* [Tax Law of Ukraine. Academic Course] (Vseukrainska asotsiatsiia vydavtsiv "Pravova yednist" 2008) (in Ukrainian).
2. Kucheriavenko M, *Podatkove pravo Ukrainy* [Tax Law of Ukraine] (Pravo 2012) (in Ukrainian).

Edited books

3. Bilodid I (red), *Slovnnyk ukrainskoi movy* [Dictionary of the Ukrainian Language], t 2 (Naukova dumka 1971) (in Ukrainian).
4. *Finansove pravo: navchalnyi posibnyk* [Financial Law: Study Guide] (Pryshva N zah red, Lira-K 2018) (in Ukrainian).

Journal articles

5. Aver'ianov V, 'Nova doktryna ukrainskoho administratyvnoho prava na etapi stanovlennia' ['New Doctrine of Ukrainian Administrative Law at the Stage of Formation'] (2007) 35 Aktualni problemy derzhavy i prava 10 (in Ukrainian).
6. Baranchyk P, 'Zmahalnist storin yak pryntsyv administratyvnoho sudochynstva' ['The Parties' Ability as a Principle of Administrative Justice'] (2011) 4 Visnyk Zaporizkoho natsionalnoho universytetu 143 (in Ukrainian).
7. Bernaziuk Ya, 'Metodolohiia provedennia naukovykh doslidzhen u sferi konstytutsiinoho prava na suchasnomu etapi: vyznachennia osnovnykh zavdan' ['Methodology for Conducting Scientific Research in the Field of Constitutional Law at the Present Stage: defining the main tasks'] (2014) 11 Pravo Ukrainy 136 (in Ukrainian).
8. Bernaziuk Ya, 'Pytannia metodolohii provedennia naukovykh doslidzhen u sferi konstytutsiinoho prava' ['Questions About the Methodology of Conducting Research in the Field of Constitutional Law'] (2014) 10 Pravo Ukrainy 186 (in Ukrainian).
9. Bernaziuk Ya, 'Pryntsyv zmahalnosti sudovoho protsesu yak skladova prava na spravedlyvyi sudovyi rozghliad' ['The Principle of Adversarial Litigation as a Component of the Right to a Fair Trial'] [2019] 3 (87) Visnyk luhanskoho derzhavnogo universytetu vnutrishnikh sprav imeni E. O. Didorenka 14 (in Ukrainian).

10. Horobtsova Ya, 'Shchodo pryntsyviv administratyvnoho sudochynstva' ['Regarding the Principles of Administrative Justice'] (2014) 12 *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu Serii Yurysprudentsiia* 136 (in Ukrainian).
11. Kovaliv M and Stakhura I, 'Pryntsyvy administratyvnoho sudochynstva: poniattia, zmist, systema' ['Principles of Administrative Justice: Concept, Content, System'] (2014) 4 *Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav* 174 (in Ukrainian).
12. Kotenko A, 'Do pytannia pro pryntsyvy u podatkovu-pravovomu rehuliuванні' ['To the Question of Principles in Tax Regulation'] (2014) 28 *Finansove pravo* 22 (in Ukrainian).
13. Melnyk R, 'Novely suchasnoi kontseptsii ukrainskoho administratyvnoho prava' ['Novels of the Modern Concept of Ukrainian Administrative Law'] [2017] 5 (7) *LEX PORTUS* 5 (in Ukrainian).
14. Opanasenko O, 'Pryntsyv zmahalnosti ta yoho vplyv na diialnist storin administratyvnoho sudochynstva' ['The Principle of Competitiveness and its Impact on the Activities of the Parties to Administrative Proceedings'] [2013] 22 (1)2 *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu Serii Pravo* 200 (in Ukrainian).
15. Patsurkivskiyi P and Savkina O, 'Podatkovo-pravova doktryna Ukrainy: mizh skilloiu etatyizmu i kharibdoiu liudynotsentryzmu' ['The Tax Doctrine of Ukraine: Between the Skill of Statism and the Freak of Human-Centrism'] (2017) 9 *Pravo Ukrainy* 192 (in Ukrainian).
16. Sokurenko O, 'Suchasna administratyvna yustytsiia v Ukraini' ['Modern Administrative Justice in Ukraine'] (2017) 1 *Visnyk Kirovohradskoho derzhavnoho pedahohichnoho universytetu im. V. Vynnychenka* 165 (in Ukrainian).
17. Yurovska V, 'Liudynotsentrystska kontseptsii administratyvno-pravovoi doktryny: filosofskiy aspekt novoi ideolohii administratyvnoho prava' ['The Human-Centrist Concept of Administrative-Legal Doctrine: The Philosophical Aspect of the New Ideology of Administrative Law'] (2016) 41 *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu Serii Pravo* 281 (in Ukrainian).

Thesis

18. Bernaziuk Yan, 'Konstytutsiini osnovy pravotvorchosti Prezydenta Ukrainy: teoriia i praktyka' ['Constitutional Foundations of Lawmaking of the President of Ukraine: Theory and Practice'] (avtoref dys d-ra yuryd nauk, 2014) 40 (in Ukrainian).

Websites

19. Bernaziuk Ya, 'Mizhnarodni standarty dotrymanna pryntsyvu zmahalnosti v sudovomu protsesi' ['International Standards for Adherence to the Principle of Competition in Litigation'] (*Sudovo-iurydychna hazeta*, 2019) <<https://sud.ua/ru/news/blog/149910-mizhnarodni-standarti-dotrimannya-printsipu-zmagalnosti-v-sudovomu-protsesi>> (accessed: 13.02.2020) (in Ukrainian).
20. Kucheriavenko M, 'Z khudoho platnyka khoch hryvniu borhu' ['Of the Skinny Payer Though the Hryvnia Debt'] (*Zakon i biznes*, 2014) <https://zib.com.ua/ua/93702-zaprovadzhuyuchi_rezhim_podatkovogo_kompromisu_organu_kontro.html> (accessed: 13.02.2020) (in Ukrainian).
21. Kucheriavenko M, 'Podatkovy kompromis: platyty nemozhlyvo zalyshyty' ['Tax Compromise: Payable Cannot be Left'] (*Liha-Blohy*, 2014) <<https://blog.liga.net/user/mkucheryavenko/article/15029>> (accessed: 13.02.2020) (in Ukrainian).
22. Selivanov A, 'Novitnia doktryna administratyvnoho prava' ['The Newest Doctrine of Administrative Law'] (*Holos Ukrainy*, 2016) <<http://www.golos.com.ua/article/265420>> (accessed: 13.02.2020) (in Ukrainian).

23. 'Suddi VS obhovoryly zastosuvannya rishen YeSPL v administratyvnomu sudochynstvi' ['Judges of the Armed Forces Discussed the application of ECtHR decisions in Administrative Proceedings: News and Events'] (*Ofitsiyni veb-sait Verkhovnoho Sudu*, 2019) <<https://supreme.court.gov.ua/supreme/pres-centr/news/817702>> (accessed: 13.02.2020) (in Ukrainian).

Ian Bernaziuk

THE PRINCIPLE OF EQUALITY OF PARTIES
IN THE MODERN TAX LAW DOCTRINE
(THROUGH THE EXAMPLE OF PUBLIC LAW DISPUTE SETTLEMENT)

ABSTRACT. Formulation of a new tax law doctrine involves reconsideration and introduction of a new approach to the interpretation and implementation of the principle of equality in tax relations. Implementation of the principle of equality in such relations is still one of the most pressing problems and stands in the way of final transformation of the tax law doctrine. In practical terms, the principle of equality may be manifested through various forms, with each of them being of great importance in the context of compliance with this principle. Irrespective of numerous works centered on the study of the principle of equality in administrative court proceedings, particularly in tax disputes, it should be noted that law literature does not offer enough relevant scientific papers with a focus on the practical issues of compliance with the principle of equality in tax law relations.

The purpose of the article is to define the principle of equality in the modern tax law doctrine, with due regard for the practice of its application in court decisions, on the example of public law disputes. With this purpose in mind, the author analyzes the main approaches used to define the foundations of the new tax law doctrine; characterizes the content of the principle of equality in administrative proceedings and tax law relations; and reviews case law of tax disputes relating to implementation of the principle of equality.

It is established that the principle of equality is the fundamental basis of the new tax law doctrine which is enshrined in the rules of the law of procedure and the law of substance; implementation of this principle is crucial for administrative court proceedings as well as for the functioning of holders of public powers. The author has ascertained that in tax disputes the principle of equality should be viewed at via two main aspects: 1) as equal taxation (equality of taxpayers under the law), i.e., equal approach used by tax authorities to taxpayers in the context of tax inspections, calculation of tax liability amount and VAT reimbursement amount, imposition of penalties, granting of benefits, etc.; 2) as equality of relations between a taxpayer and the State, i.e., equal conditions and mutual rights and obligations of taxpayers and governmental bodies, including equal access of the parties of tax law relations to justice.

KEYWORDS: tax law doctrine; principle of equality; adversarial principle; case law; public law disputes.



Олександр Лукашев

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3864-3728>
mutombo1535@gmail.com

DOI: 10.33498/Юш-2020-04-071

УДК 347.73

ДОКТРИНА ПОДАТКОВОГО ПРАВА І НОРМОТВОРЧІСТЬ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

АНОТАЦІЯ. Україна пройшла етап свого первісного становлення як незалежної, демократичної, соціальної, правової держави, ситуація у сфері нормотворення як загалом, так і в сфері оподаткування зокрема майже не змінилася. Причин цьому може бути багато: починаючи економічними і політичними, закінчуючи обставинами тимчасового характеру, пов'язаними, до прикладу, із проведенням анти-терористичної операції на сході України. Зазвичай посиляються на мінливість соціально-економічних відносин, недотримання юридичної техніки, відсутність належного моделювання ситуації тощо. Однак серед названих причин не згадується відсутність взаємозв'язку між нормотворчістю і податковою доктриною, за якого при розробленні та прийнятті нормативно-правових актів простежується використання тих положень, що сформовані як доктринальні. Для аналізу процесу впливу доктрини податкового права на формування змісту податково-правових норм розкрито сутність таких понять, як “доктрина”, “правова доктрина”, “доктрина податкового права”.

Метою статті є характеристика податково-правової доктрини та її впливу на нормотворення у сфері оподаткування.

Встановлено, що поняття доктрини податкового права є багатограним, а його зміст – різновекторним. Сутність доктрини податкового права розкривається низкою її аспектів: як сукупності сталих теоретичних положень про податок, його встановлення і сплату, податкову систему, принципи податкового права та інші аспекти податкових відносин; такі положення вивчають і формують науковці, згодом вони відбиваються у їхніх наукових працях (формалізуються), а також можуть бути об'єднані у межах відповідних наукових шкіл; синтезує та формує певну систему наукових поглядів на сутність податків, податкової системи, податкового адміністрування. Окрім того, доктриною податкового права може називатися документ, що відображає зміст і напрями розвитку сучасної податкової політики держави. Податково-правова доктрина сьогодні не може бути визнана джерелом податкового права України. Водночас вона за своїм функціональним спрямуванням має чинити безпосередній вплив на зміст податково-правових норм при їх розробленні та удосконаленні.

Ключові слова: доктрина; доктрина податкового права; нормотворчість; податкова нормотворчість; податкова система.

© Олександр Лукашев, 2020

Для більшості галузей українського законодавства характерним є динамічний розвиток протягом останніх років. Що стосується податкового законодавства, то воно, починаючи з моменту набуття Україною незалежності, перебуває у стані перманентного реформування, постійних і часто кардинальних змін і доповнень. За словами В. Тація, результатом бурхливої законотворчості перших років незалежності нашої держави став значний масив нормативно-правових актів, прийняття яких часто відбувалося за умов недостатньої концептуальної визначеності, соціальної обґрунтованості, супроводжувалося поспішністю, що аж ніяк не сприяло юридичній якості законодавства, його узгодженості, системності та високій ефективності правового регулювання¹. Таке твердження цілком прийнятне щодо податково-правової галузі. Сьогодні, коли Україна пройшла етап свого первісного становлення як незалежної, демократичної, соціальної, правової держави, ситуація у сфері нормотворення як загалом, так і в сфері оподаткування майже не змінилася. Причин цьому може бути багато, починаючи з економічних і політичних, та закінчуючи обставинами тимчасового характеру, пов'язаними, до прикладу, із проведенням антитерористичної операції на сході України. Зазвичай посиляються на мінливість соціально-економічних відносин, недотримання юридичної техніки, відсутність належного моделювання ситуації тощо. Однак серед названих причин не згадується відсутність взаємозв'язку між нормотворчістю і податковою доктриною, за якого при розробленні і прийнятті нормативно-правових актів простежується використання тих положень, що сформовані як доктринальні. Показово, що до розгляду проблем нормотворення, формування правової доктрини і, зокрема, податково-правової доктрини, їх впливу на визначення змісту податково-правових норм, вдавалося багато науковців, а саме: О. Дмитрик, М. Кармаліта, М. Кучерявенко, О. Петришин, А. Селіванов, І. Семеніхін, Ю. Тихомирова, Ю. Тодика та ін. Сьогодні в цих сферах залишається багато невирішених питань.

Метою дослідження є характеристика податково-правової доктрини та її впливу на нормотворення у сфері оподаткування.

Ситуація, за якої відбувається динамічний розвиток податкового законодавства, негативно впливає на його концептуальність, визначеність та якість й ефективність, і є вкрай небажаною не лише з юридичної, а й особливо з економічної точки зору. О. Дмитрик із цього приводу слушно зазначає, що сталого розвитку економічних відносин у державі можна досягти тоді, коли платники заздальгідь і чітко можуть визначити податковий тиск, підприємства можуть реально отримувати певні

¹ В Тацій, 'Шлях "спроб та помилок" надто дорого обходиться суспільству' (2005) 9 Віче 56–7.

трансфери з бюджетів на забезпечення розвитку виробництва тощо. За інших обставин чітко обрахувати розмір надходжень від податків та зборів неможливо, навіть здійснюючи науково обґрунтоване планування; підприємства, які потребують підтримки з боку держави, не зможуть належно функціонувати². Однак несправедливо було б стверджувати, що абсолютно всі нормативно-правові акти, що регулюють податкові відносини, а також окремі їх положення, мають вади та є неефективними. За допомогою більшості з них вдалося досягти тієї мети, яка ставилася на етапі їх розроблення і прийняття. Однак говорити про ефективність податкового законодавства нині зарано. Наведені та інші аспекти вказують на необхідність пошуку тих факторів, що дадуть змогу підвищити чіткість податково-правових норм, забезпечать їхню цілісність та узгодженість. Ми поділяємо твердження учених про те, що реальний вихід із цієї ситуації є цілком зрозумілим і не є винаходом чогось нового в теоретичних положеннях про нормотворчість. Ідеться передусім про забезпечення у правотворенні високої якості професійної діяльності відповідного нормотворчого органу. Зрозуміло, що йдеться про підвищення якості роботи як парламенту, так й інших органів, наділених повноваженнями щодо видання відповідних нормативно-правових актів, регулюючих здійснення публічної фінансової діяльності³. Утім, досягнення цього – непросте завдання, але цілком здійсненне, зокрема і завдяки застосуванню доктрини податкового законодавства під час нормотворення.

Для того щоб проаналізувати процес впливу доктрини податкового права на формування змісту податково-правових норм, перш за все, доцільно визначити сутність таких понять, як “доктрина”, “правова доктрина”, “доктрина податкового права”. Так, зазвичай у тлумачних словниках термін “доктрина” визначається як вчення, наукова концепція, система поглядів. При цьому виокремлюють державну доктрину, правову доктрину, судову доктрину, філософську, ідеологічну та ін.⁴. Що ж стосується поняття “правова доктрина”, то його визначення є доволі розгалуженим і залежить від багатьох чинників, наприклад, історичних традицій, особливостей правового устрою держави, її належності до певної правової системи, специфіки організації та розвитку системи джерел права тощо⁵. Контент-аналіз юридичної літератури,

² О Дмитрик, ‘Джерела фінансового права’ (дис д-ра юрид наук, 2011) 119.

³ О Богатова, ‘Нормативно-правовой акт как источник права (теоретический аспект)’ (дис канд юрид наук, 2004) 86; О Дмитрик, *Джерела фінансового права: проблеми та перспективи розвитку* (Право 2010) 119.

⁴ ‘Доктрина’ в *Словник української мови. Академічний тлумачний словник (1970–1980)* <<http://sum.in.ua/s/doktryna>> (дата звернення: 22.02.2020); С Ожегов и Н Шведова, *Толковый словарь русского языка* (4-е изд, 2006) 172.

⁵ І Семеніхін, *Правова доктрина: загальнотеоретичний аналіз* (Юрайт 2012) 88.

який провів І. Семеніхін, показує, що цей термін є частиною понятійно-категоріального апарату вітчизняної юриспруденції приблизно в другій половині ХІХ ст., але спочатку він вживався не як спеціальний юридичний термін, а в загальнонауковому значенні, зокрема, як система принципів, поглядів на явища державно-правової дійсності⁶. Водночас вивчення юридичної наукової літератури дає змогу констатувати, що сьогодні правники розглядають зміст правової доктрини у декількох аспектах. Це, зокрема: а) сукупність сталих теоретичних положень про правові явища; б) сукупність принципів права, які є його підґрунтям; в) знані наукові праці правознавців; г) документ, у якому позначено державну концепцію регулювання певних видів суспільних відносин через указівку мети, завдань, засобів, строків і суб'єктів реалізації; ґ) система науково-філософських поглядів на сутність і різні форми існування держави та права⁷. Ми не будемо сперечатися щодо того, чи всі наведені характеристики правової доктрини є прийнятними. Очевидно, що всі ці погляди відображають різні аспекти такого багатогранного явища, як правова доктрина, і мають право на існування, а також є припустимими при визначенні доктрини податкового права. Такий погляд може бути обґрунтований тим, що сукупність сталих теоретичних положень про податок, його встановлення і сплату, податкову систему та інші аспекти податкових відносин, принципи податкового права вивчаються і формуються правниками, і згодом мають своє відбиття у їхніх наукових працях, а також можуть бути об'єднані певною мірою й у підсумку становити систему наукових поглядів на сутність податків, податкової системи, податкового адміністрування. Окрім того, доктриною податкового права може називатися документ, в якому позначено державну концепцію регулювання податкових відносин через указівку мети, завдань, засобів, строків і суб'єктів реалізації, і тоді вона являтиме собою сукупність положень програмного характеру, що відображають зміст і напрями розвитку сучасної податкової політики держави. Тож сутність доктрини податкового права розкривається низкою її аспектів.

Звичайно, дотримуючись такого широкого погляду, можна робити цілком доречні застереження. По-перше, варто згадати про необхідність позначення критеріїв, за якими певні знання відносяться саме до наукових. Ними є такі, що доволі детально розроблені філософією: об'єктивно-істинне знання, достовірність й обґрунтованість висновків, формальна

⁶ Семеніхін (н 5).

⁷ Е Вавилин, 'Некоторые проблемы механизма защиты субъективных гражданских' [2002] 3 (242) Правоведение 183; Семеніхін (н 5) 14–7; А Зозуля, 'Доктрина в современном праве' (дис канд юрид наук, 2006) 27–8; Ю Тодика, 'Конституція і правова доктрина' [2000] 1 (20) Вісник Академії правових наук України 46.

несуперечність і загальна значущість наукового знання, відкритість наукового знання до критики та ін.⁸

По-друге, стосовно співвідношення термінів “правова доктрина” і “правова наука”, які, безумовно, перетинаються, оскільки загально-визнані наукові ідеї одночасно входять до складу і правової науки, і правової доктрини, тоді як наукові ідеї, які не підтримуються більшістю наукової спільноти, відносяться тільки до правової науки, але при цьому не включаються до правової доктрини⁹.

По-третє, щодо оформлення такої доктрини у певному офіційному акті-документі, яким є доктрина як документ, в якому позначено державну концепцію регулювання податкових відносин. Знову ж таки, саме така формалізація не є обов’язковою для того, аби відповідні погляди, ідеї визнавати доктриною. Для цього достатнім є те, що такі погляди схвалюються певною науковою спільнотою. Ба більше, за практикою, яка склалася у нашій державі, такі документи мають дещо іншу назву: стратегія або концепція (такими можна вважати, до прикладу, Концепцію реформування податкової системи¹⁰, Стратегію сталого розвитку “Україна – 2020”¹¹ та ін.).

По-четверте, податково-правова доктрина повинна бути певною мірою формалізована у статтях, монографіях, дисертаціях, тезах доповідей на наукових заходах та ін. Нині захищено велику кількість дисертацій із податкового права¹². Що ж стосується кількості наукових статей в окресленій сфері, то навряд чи їх можливо, та й доцільно порахувати. Однак маємо зазначити, що виникає питання стосовно того, які наукові положення, концепції, ідеї мають доктринальний характер, за якими ознаками має відбуватися градація наукових знань, оскільки не вся наука стає доктриною. Так, науковий плюралізм закладений у самому принципі науковості. При цьому жодна наукова концепція не може претендувати на істинність в останній інстанції, а тому заздалегідь припускає існування інших точок зору на проблему, що досліджується¹³. Тож складається ситуація, за якої у певних дисертаційних дослідженнях із податкового права висловлюються ідеї, пропозиції, але чи можна їх вважати податково-

⁸ М Полани, *Личностное знание. На пути к посткритической философии* (пер с англ, Прогресс 1998) 344; Томас Кун, *Структура научных революций* (пер з англ, Post-Royal 2001) 228.

⁹ С Бошно, ‘Форма права: теоретико-правовое исследование’ (дис д-ра юрид наук, 2005) 69, 70.

¹⁰ Концепція реформування податкової системи України, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-%D1%80>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹¹ Стратегія сталого розвитку “Україна – 2020”, схвалена Указом Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹² *Літопис дисертаційних досліджень з фінансового права* (Кучерявенко М та Криницький І упоряд, Право 2018) 565.

¹³ Семеніхін (н 5) 25.

правовою доктриною? Для відповіді на це запитання звернемося до поглядів учених.

Зазвичай правники зазначають, що наукова праця може стати доктринальною у разі охоплення її змістом практичних рекомендацій чи коментаря до законодавства та інших форм права; прогнозування процесів правотворчості й правореалізації; заповнення прогалини законодавства; відображення потреб соціально-економічного, політико-правового та іншого розвитку конкретної держави та її правової системи, а також пропонування конкретних шляхів вирішення проблем, які виникають у процесі її розвитку, тощо¹⁴. У таких міркуваннях є певна логіка, і сьогодні майже кожне податково-правове дисертаційне дослідження містить певні пропозиції щодо удосконалення податкового законодавства. Тож, зважаючи на цей аспект, можна характеризувати взаємозв'язок податково-правової доктрини, вираженої, наприклад, у дисертаціях, із нормотворенням. Однак реалії сьогодення засвідчують зовсім іншу ситуацію, за якої такий взаємозв'язок майже відсутній.

Візьмемо для прикладу проблему застосування заходів податково-правового примусу, зокрема, адміністративного арешту майна, яка досліджувалася, починаючи з 2005 р. і дотепер, низкою науковців (В. Кириченко, П. Дуравкін, А. Тимченко, О. Дуванський, Б. Закарян, Н. Гребенюк, Н. Маринчак та ін.)¹⁵. У своїх дисертаційних працях із метою удосконалення застосування примусових заходів вони пропонували обґрунтовані зміни і доповнення до Податкового кодексу України, проте вони внесені так і не були. У підсумку, на практиці виникає безліч податкових спорів, про що свідчать численні судові рішення. Звичайно, можна апелювати до того, що правові доктрини мають бути представлені здебільшого науковими школами, а не окремими вченими та їхніми працями, а сам процес становлення правової доктрини є тривалим і багатоетапним¹⁶. Однак аналіз праць названих авторів дає змогу стверджувати, що вони відносяться до відповідної наукової школи, а щодо строку становлення доктрини, то в умовах кардинальної мінливості суспільних відносин навряд чи необхідно говорити про терміни, що дорівнюють десяткам років.

¹⁴ Семеніхін (н 5) 26–7.

¹⁵ В Кириченко, 'Способи забезпечення виконання податкового обов'язку' (автореф дис канд юрид наук, 2005); П Дуравкін, 'Забезпечення виконання податкового обов'язку' (автореф дис канд юрид наук, 2010); А Тимченко, 'Види примусових заходів у податковому праві' (автореф дис канд юрид наук, 2012); О Дуванський, 'Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів' (автореф дис канд юрид наук, 2013); Б Закарян, 'Правовідновлювальні заходи в податково-правовому регулюванні' (автореф дис канд юрид наук, 2016); Н Гребенюк, 'Функції податково-правового примусу' (автореф дис канд юрид наук, 2017); Н Маринчак, 'Забезпечувальні заходи в податковому праві' (автореф дис канд юрид наук, 2014).

¹⁶ Семеніхін (н 5) 31.

Ідеальною є модель, яку описує І. Семеніхін: юристи, що досліджують реальний стан правового регулювання, виявляючи існуючі недоліки і прогалини, виступають ініціаторами удосконалення, реформування чинного права, а у разі прийняття рішення нормотворчим органом про розроблення проєктів нормативно-правових актів забезпечують науковий супровід цього процесу (обґрунтування актуальності, участь у складі робочих груп, проведення науково-правових експертиз, порівняльно-правових досліджень вітчизняного і зарубіжного досвіду, обговорення проєктів розроблених актів тощо). Доктринальне обґрунтування проєкту нормативно-правового акта значною мірою впливає на позицію нормотворчого органу в питанні визначення його змісту, своєчасності і доцільності прийняття. Тобто юристи, і передусім учені-юристи, є тими суб'єктами, які виявляють нагальні потреби правового регулювання¹⁷. Однак сьогодні вона, на жаль, не реалізується. Так, юристи, які досліджують реальний стан правового регулювання, зазвичай не є суб'єктами законодавчої ініціативи. Вони здатні виявити проблеми, запропонувати власне бачення для їх вирішення. Однак щодо ініціювання внесення змін, то вони на цей процес впливу не мають. Деякі з таких науковців входять до робочих груп із розроблення проєктів нормативно-правових актів і фактично мають забезпечувати науковий супровід цього процесу. У підсумку, до їхніх пропозицій не дослухаються.

Водночас при характеристиці доктрини податкового права варто також розглянути питання щодо віднесення правової доктрини загалом і доктрини податкового права зокрема до джерел права (податкового права). Так, доволі часто науковці висловлюють позицію, що доктрина є джерелом права. Для її обґрунтування вони посилаються на досвід Швейцарії. Ідеться про закріплення правила, відповідно до якого при розгляді спору за відсутності норми права суд має дотримуватися “визнаної наукою традиції”. Інший приклад – практика Великої Британії, де юридична доктрина також вважається джерелом права, оскільки в багатьох судових актах містяться посилання на праці відомих учених-юристів або на правові аксіоми, вироблені доктриною. Окрім того, науковці, вивчаючи це питання, наводять ст. 38 Статуту Міжнародного суду Організації Об'єднаних Націй, де зазначено, що суд застосовує, зокрема, доктрини найбільш кваліфікованих фахівців із публічного права різних націй як допоміжний засіб для визначення правових норм¹⁸. Як бачимо, питання про віднесення правової доктрини до джерел права буде вирішуватися залежно від того, про яку конкретно державу йдеться.

¹⁷ Семеніхін (н 5) 28.

¹⁸ Статут Міжнародного суду Організації Об'єднаних Націй від 26 червня 1945 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_010> (дата звернення: 22.02.2020).

Що ж стосується України, то правова доктрина сьогодні не може бути віднесена до джерел податкового права, що традиційно визначаються як форми встановлення і вираження (об'єктивізації) податково-правових норм, що видаються компетентними органами держави та місцевого самоврядування, і становлять певну систему¹⁹. Ми підтримуємо позицію О. Дмитрик, яка, досліджуючи джерела фінансово права, стверджує, що, зважаючи на сучасні тенденції розвитку правотворення в Україні, норми фінансового права можуть міститися не лише в нормативно-правових актах, а й в інших юридичних актах – рішеннях судів, нормативно-правових договорах²⁰. Однак у будь-якому разі доктрина податкового права не набуває такої форми.

Водночас відзначимо, що питання про віднесення правової доктрини до джерел права завжди було у центрі уваги науковців, адже джерела намагалися визначити у трьох аспектах: матеріальному – як чинники, що зумовлюють зміст права (система соціально-економічних відносин); ідеальному – як сукупність юридичних ідей, поглядів, теорій, які зумовлюють зміст права і впливають на його створення та функціонування; формальному (спеціально-юридичному) – як засоби зовнішнього вираження і закріплення змісту норм права²¹. Очевидно, що зміст податково-правових норм залежить від наукових розробок правознавців, рівня правової свідомості, професіоналізму юристів-практиків. Однак це не дає нам підстав для того, аби вважати доктрину джерелом податкового права як форму об'єктивізації податково-правових норм. Як вбачається, саме визначаючи правову природу доктрини і вирішуючи питання про віднесення її до джерел податкового права, необхідно вести мову про її вплив на те, яким у кінцевому підсумку є зміст відповідної податково-правової норми і нормативно-правового акта загалом. Тож доречно акцентувати увагу на необхідності застосування положень доктрини податкового права при розробленні, прийнятті й удосконаленні податкового законодавства.

Висновки. Таким чином, поняття “доктрина податкового права” є багатогранним, а його зміст – різновекторним. Сутність доктрини податкового права розкривається низкою її аспектів: як сукупності сталих теоретичних положень про податок, його встановлення і сплату, податкову систему, принципи податкового права та інші аспекти податкових відносин; такі положення вивчаються і формуються науковцями, згодом мають своє відбиття у їхніх наукових працях (формалізуються), а також можуть бути об'єднані в межах відповідних наукових шкіл; синтезує

¹⁹ Н Кучерявенко, *Курс налогового права, т III: Учение о налоге* (Право 2005).

²⁰ Дмитрик (н 3) 119.

²¹ *Загальна теорія держави і права: підручник* (Цвік М та Ткаченко В та Петришин О ред, Право 2002) 293.

та утворює певну систему наукових поглядів на сутність податків, податкової системи, податкового адміністрування. Окрім того, доктриною податкового права може називатися документ, що відображає зміст і напрями розвитку сучасної податкової політики держави. Податково-правова доктрина сьогодні не може бути визнана джерелом податкового права України. Водночас вона за своїм функціональним спрямуванням має чинити безпосередній вплив на зміст податково-правових норм при їх розробленні та удосконаленні.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Dmytryk O, *Dzherela finansovoho prava: problemy ta perspektyvy rozvytku [Sources of Financial Law: Problems and Prospects for Development]* (Pravo 2010) (in Ukrainian).
2. Kucherjavenko N, *Kurs nalogovogo prava [The course of Tax Law], t III: Uchenie o naloge [The Doctrine of Tax]* (Pravo 2005) (in Russian).
3. Semenikhin I, *Pravova doktryna: zahalnoteoretychnyi analiz [Legal Doctrine: A General Theoretical Analysis]* (Iurait 2012) (in Ukrainian).

Edited and translated books

4. Kun T, *Struktura naukovykh revoliutsii [The Structure of Scientific Revolutions]* (per z anhl, Port-Royal 2001) (in Ukrainian).
5. *Litopys dysertatsiinykh doslidzhen z finansovoho prava [Chronicle of the Dissertation on Financial Law]* (Kucheriavenko M ta Krynytskyi I uporiad, Pravo 2018) (in Ukrainian).
6. Polani M, *Lichnostnoe znanie. Na puti k postkriticheskoj filosofii [Personal Knowledge. Towards Postcritical Philosophy]* (per s angl, Progress 1998) (in Russian).
7. *Zahalna teoriia derzhavy i prava: pidruchnyk [General Theory of State and Law] : [Pictionary of the Ukrainian Language Academic Explanatory Dictionary (1970–1980)]* (Tsvik M ta Tkachenko V ta Petryshyn O red, Pravo 2002) (in Ukrainian).

Dictionaries

8. 'Doktryna' ['Doctrnsne'] v *Slovyk ukrainskoi movy. Akademichnyi tlumachnyi slovyk (1970–1980)* <<http://sum.in.ua/s/doktryna>> (accessed: 22.02.2020) (in Ukrainian).
9. Ozhegov S i Shvedova N, *Tolkovyj slovar' russkogo jazyka [Explanatory Dictionary of the Russian Language]* (4-e izd, 2006) (in Russian).

Journal articles

10. Tatsii V, 'Shliakh "sprob ta pomylok" nadto doroho obkhodytsia suspilstvu' ['The Way of "Trial and Error" is Too Expensive for Society'] (2005) 9 *Viche* 56–7 (in Ukrainian).
11. Todyka Yu, 'Konstytutsiia i pravova doktryna' ['The Constitution and Legal Doctrine'] [2000] 1 (20) *Visn. Akad. prav. nauk Ukrainy* 46 (in Ukrainian).
12. Vavilin E, 'Nekotorye problemy mehanizma zashhity subektivnyh grazhdanskih' ['Some Problems of the Mechanism of Protection of Subjective Civil'] [2002] 3 (242) *Pravovedenie* 183 (in Russian).

Thesis

13. Duravkin P, 'Zabezpechennia vykonannia podatkovoho obov'iazku' ['Ensuring Tax Compliance'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2010) (in Ukrainian).
14. Duvanskyi O, 'Prymusovi zakhody, pov'iazani z nevykonanniam obov'iazku zi splaty podatkov i zboriv' ['Coercive Measures Related to Tax and Fee Failure'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2013) (in Ukrainian).
15. Hrebeniuk N, 'Funktsii podatkovopravovoho prymsu' ['Functions of Tax and Legal Coercion'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2017) (in Ukrainian).
16. Kyrychenko V, 'Sposoby zabezpechennia vykonannia podatkovoho obov'iazku' ['Ways to Tnsure Tax Compliance'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2005) (in Ukrainian).
17. Marynchak N, 'Zabezpechualni zakhody v podatkovomu pravi' ['Precautionary Measures in Tax Law'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2014) (in Ukrainian).
18. Tymchenko A, 'Vydy pryusovykh zakhodiv u podatkovomu pravi' ['Types of Coercive Measures in Tax Law'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2012) (in Ukrainian).
19. Zakarian B, 'Pravovidnovliuvalni zakhody v podatkovopravovomu rehuliuванні' ['Law Enforcement Measures in Tax Regulation'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2016) (in Ukrainian).

Dissertations

20. Bogatova O, 'Normativno-pravovoj akt kak istochnik prava (teoreticheskij aspekt)' ['Normative Legal Act as a Source of Law (Theoretical Aspect)'] (dis kand jurid nauk, 2004) (in Russian).
21. Boshno S, 'Forma prava: teoretiko-pravovoe issledovanie' ['Form of Law: Theoretical and Legal Research'] (dis d-ra jurid nauk, 2005) (in Russian).
22. Zozulja A, 'Doktrina v sovremennom prave' ['Doctrine in Modern Law'] (dis kand jurid nauk, 2006) (in Russian).
23. Dmytryk O, 'Dzherela finansovoho prava' ['Sources of Financial Law'] (dys d-ra yuryd nauk, 2011) (in Ukrainian).

Oleksandr Lukashev

THE TAX LAW DOCTRINE AND RULE-MAKING
IN THE FIELD OF TAXATION

ABSTRACT. Ukraine has passed through the stage of its initial establishment as an independent, democratic, social welfare and rule of law state; the situation in the field of rule-making in general and in the field of taxation in particular has not changed much. There may be numerous reasons for this: from economic and political ones to temporary circumstances, such as, for instance, the anti-terrorist operation in Eastern Ukraine. Most commonly, mention is made of the variability of socio-economic relations, non-compliance with legal techniques, lack of proper modeling of the situation, and so on. However, the reasons mentioned do not include the absence of a relationship between rule-making and the tax doctrine, whereby the use of those provisions which are formed as doctrinal is observed in the case of development and adoption of statutory instruments. To make an analysis of the process whereby the tax law doctrine influences the forming of the content of tax law provisions, the author highlights the essence of such concepts as "doctrine", "legal doctrine", and "tax law doctrine".

The purpose of the article is to determine the essence of the tax law doctrine.

It is established that the concept of the tax law doctrine is multi-faceted, and its content is characterized by multiple vectors. The essence of the tax law doctrine is manifested through a number of its aspects: as a set of well-established theoretical provisions about tax, its imposition and payment, tax system, principles of tax law and other aspects of tax relations; such provisions are studied and formulated by scientists and further reflected (formalized) in their scientific works, and they can also be combined within the framework of relevant scientific schools; it synthesizes and forms a certain system of scientific views on the essence of taxes, tax system, and tax administration. Furthermore, a document that reflects the content and lines of development of the State's modern tax policy can be regarded as the tax law doctrine. Today, the tax law doctrine cannot be recognized as a source of tax law in Ukraine. At the same time, by its functional orientation it should have a direct impact on the content of tax law provisions when they are developed and improved.

KEYWORDS: doctrine; legal doctrine of tax law; rule-making; tax rule-making; tax system.

II. Доктринальні засади позитивного правозастосування



Артем Єфремов

кандидат юридичних наук,
в. о. начальника Головного управління
Державної податкової служби у Харківській області
(Харків, Україна)
gu.kh@tax.gov.ua

УДК 342.922

КОНТРОЛЮЮЧИЙ ОРГАН ЯК СУБ'ЄКТ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН: ДОКТРИНАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПРАВОВОГО СТАТУСУ

Анотація. Правовий статус контролюючого органу визначає його місце у державно-владному механізмі та наділяє обсягом повноважень, реалізація яких здійснюється при виникненні конкретних податкових правовідносин. Правові зв'язки, які формуються між суб'єктами таких відносин, обумовлюють перехід зі статичного до динамічного стану, що викликає закономірну зміну правового статусу контролюючого органу з суб'єкта права на суб'єкта правовідносин.

Мета статті полягає у тому, щоб: а) закономірно дослідити доктринальні підходи до визначення таких загальних понять, як: “правовий статус особи”, “правовий статус органу держави”, “правовий статус контролюючого органу як суб'єкта права”, “правовий статус контролюючого органу як суб'єкта правовідносин”; б) здійснити співвідношення наведених понять; в) визначити на предмет можливості й доцільності застосування таких понять, як “адміністративно-правовий статус контролюючого органу”, “публічно-правовий статус контролюючого органу”; г) розмежувати категорії “правовий статус контролюючого органу” та “правовий статус посадових (службових) осіб контролюючого органу”.

У межах дослідження встановлено, що тільки єдність формального (владний характер діяльності) та змістовного (податкові правовідносини) критеріїв визначає сутнісне наповнення поняття “правовий статус контролюючого органу”. З огляду на це можливо, але недоцільно використовувати у науковому обігу поняття “адміністративно-правовий статус контролюючого органу”. У зв'язку з тим, що один з елементів правового статусу контролюючого органу – відповідальність – поєднує складові публічного й приватного права також можливо, але недоцільно застосовувати поняття “публічно-правовий статус контролюючого органу”. Отже, і можливим, і доцільним є виокремлення лише двох понять: правовий статус контролюючого органу.

ючого органу як суб'єкта права й правовий статус контролюючого органу як суб'єкта правовідносин.

Ключові слова: правовий статус особи; правовий статус контролюючого органу; адміністративно-правовий статус контролюючого органу; публічно-правовий статус контролюючого органу.

Правовий статус контролюючого органу є складною категорією, яку протягом багатьох років досліджують представники різних галузевих юридичних наук. Ні щодо визначення цього поняття, ні щодо обсягу його елементів у науковців досі не сформувалося єдиної точки зору. Деякі вчені вбачають за можливе використовувати поняття “адміністративно-правовий статус контролюючого органу”, підкреслюючи тим самим ознаку владності у діяльності останнього. На підставі того, що й податкове, й адміністративне право є публічними галузями права, слід розглянути досліджувану у межах статті категорію з урахуванням ознаки публічності.

Правовий статус контролюючого органу як міжгалузева категорія був предметом досліджень багатьох науковців. О. Олійник і Д. Мулявка у спільній монографії “Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу”¹ у порівняльному аспекті дослідили категорію “адміністративно-правовий статус контролюючого органу”, на основі чого запропонували власне розуміння зазначеного поняття. У науковій статті “Правовий статус Державної податкової служби України: поняття та структура”² О. Бандурка виділив й описав елементи правового статусу Державної податкової служби України (далі – ДПС України). Однак сьогодні існує необхідність предметно дослідити категорію “правовий статус контролюючого органу” саме як суб'єкта податкових правовідносин.

З метою належного адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів у державі повинна функціонувати система органів влади, діяльність яких спрямована на реалізацію державної політики у фіскальній сфері. Таку систему органів прийнято уособлювати поняттям “контролюючі органи”. Відповідно до п. 41.1 ст. 41 Податкового кодексу України (далі – ПК України):

Контролюючими органами є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та

¹ О. Олійник та Д. Мулявка, *Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу* (Національний університет ДПС України 2016) 166.

² О. Бандурка, ‘Правовий статус державної податкової служби України: поняття та структура’ (2004) 25 Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ 85–91.

митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган <...>, його територіальні органи³.

Із пункту 1 Положення про Державну податкову службу України та з п. 1 Положення про Державну митну службу України, затвердженого тією ж Постановою⁴, у їх взаємозв'язку з п. 41.1 ст. 41 ПК України, вбачається, що “контролюючими органами”, у розумінні національного законодавства, є ДПС України та Державна митна служба України (далі – ДМС України).

Мета дослідження полягає у тому, щоб: а) закономірно дослідити доктринальні підходи до визначення таких загальних понять, як: “правовий статус особи”, “правовий статус органу держави”, “правовий статус контролюючого органу як суб'єкта права”, “правовий статус контролюючого органу як суб'єкта правовідносин”; б) здійснити співвідношення наведених понять; в) визначити на предмет можливості й доцільності застосування таких понять, як “адміністративно-правовий статус контролюючого органу”, “публічно-правовий статус контролюючого органу”; г) розмежувати категорії “правовий статус контролюючого органу” та “правовий статус посадових (службових) осіб контролюючого органу”.

Тему наукової статті умовно можна поділити на дві частини – контролюючий орган як суб'єкт податкових відносин і доктринальні підходи до визначення його правового статусу – окреме дослідження загальнотеоретичних основ яких за допомогою індуктивного методу надасть можливість сформулювати поняття та особливості правового статусу контролюючих органів.

У контексті першої частини нашого дослідження варто передусім наголосити на тому, що суб'єкт податкового права та суб'єкт податкових правовідносин не є тотожними поняттями. Н. Хімичева зазначала, що суб'єктами податкового права є особи, які володіють правосуб'єктністю та потенційно здатні бути учасниками податкових правовідносин, а суб'єктами податкових правовідносин є реальні учасники конкретних податкових правовідносин⁵.

Продовжити думку Н. Хімичевої варто поглядами С. Алексеєва, який підкреслював, що правосуб'єктність має визначений конкретний зміст, який передбачає “бланкетність”, можливість особи бути суб'єктом пра-

³ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 10.02.2020).

⁴ Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 6 березня 2019 р. № 227 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-%D0%BF>> (дата звернення: 10.02.2020).

⁵ Н. Хімичева, *Налогове право* (Бек 1997) 336.

ва взагалі і, тим паче, бути представленим відносно персоніфікованим на рівні визначеного галузевого регулювання⁶.

Із цих наукових поглядів випливає, що правоздатність, дієздатність і деліктоздатність, які в єдності становлять поняття “правосуб’єктність”, є невід’ємними елементами, володіння якими дає підстави визначати особу як суб’єкта податкового права. Натомість наявність правосуб’єктності є лише передумовою до набуття такою особою статусу суб’єкта податкових правовідносин. Факт вступу у податкові правовідносини не обумовлює втрату особою статусу суб’єкта права й набуття статусу суб’єкта відносин, а доповнює її правове положення. Особа зі статичного стану (володіння правом, можливість реалізації права, необхідність здійснення обов’язку) переходить у динамічний стан (безпосередня реалізація права, безпосереднє здійснення обов’язку).

Закріплені законодавством права й обов’язки контролюючих органів, принципи їхньої діяльності, засади відповідальності визначають статичний стан існування таких органів, формують підґрунтя для віднесення їх до кола суб’єктів податкового права. Для прикладу, ст. 20 ПК України встановлює права контролюючих органів, зокрема, пп. 20.1.4 п. 20.1 надає право останнім проводити відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків. Пункт 78.1 ст. 78 ПК України закріплює виключний перелік підстав для проведення документальних позапланових перевірок. Поки зазначені норми існують “на папері”, вони відображають лише “текст права”, тобто наділяють повноваженнями контролюючі органи загалом, безвідносно до конкретної особи, яка здатна їх реалізувати, тим самим характеризуючи контролюючі органи як суб’єкта права. Переходячи у динамічний стан через вступ у податкові правовідносини, розкривається “зміст права”, закріплений у зазначених вище нормах.

Так, подання заяви про зняття з обліку платника податків свідчить про виникнення підстави для проведення документальної позапланової перевірки, а отже, з цього моменту контролюючий орган має можливість практично реалізувати надане пп. 20.1.4 п. 20.1 ст. 20 ПК України право – провести перевірку. Право на проведення перевірки є загальною категорією, оскільки складається із низки передбачених законодавством процедур, у межах яких здійснюються правообов’язки контролюючих органів (наприклад, обов’язок прийняти наказ про проведення перевірки; право на ознайомлення із документами, що належать або пов’язані з предметом перевірки, тощо). Однак у цьому випадку саме факт подання заяви платником є підставою виникнення податкових правовідно-

⁶ С. Алексеев, *Проблеми теорії права: курс лекцій, т 2* (Изд-во Свердл юрид ин-та 1973) 396.

син – між конкретним контролюючим органом (залежно від місця обліку платника) і визначеним платником.

З моменту видання наказу на проведення перевірки керівником контролюючого органу та формування направлення на проведення перевірки у відносини вступає посадова (службова) особа, якій керівником доручено проведення такої перевірки. Варто наголосити, що контролюючий орган і його посадова (службова) особа не є взаємовиключними суб'єктами. Роль посадової (службової) особи полягає у тому, щоб, реалізуючи повноваження, зафіксувати у відповідному документі (довідці або акті) доказову інформацію, зібрану під час перевірки, яка підтверджує наявність або відсутність порушень податкового законодавства з боку платника. І довідка, й акт, а також будь-яке інше рішення приймається від імені контролюючого органу. Питання співвідношення правового статусу контролюючого органу та його посадової (службової) особи буде розкрито далі у межах статті.

Отже, ставши реальним учасником конкретних податкових правовідносин⁷, контролюючий орган змінює, але не втрачає, свій правовий статус із суб'єкта податкового права на суб'єкта податкових відносин.

Категорія “правовий статус” протягом багатьох десятиріч привертає увагу вчених, які здійснюють наукові пошуки у межах різних галузей права. Однак єдиного узгодженого підходу щодо визначення цього поняття, його ознак і критеріїв відмежування від схожих, але нетотожних понять (наприклад, правове положення), досі не вироблено. Логічним із погляду системності викладення матеріалу є першочергове дослідження наукових поглядів представників науки теорії держави і права. Після цього слід зупинитися на напрацюваннях адміністративістів, які виокремили у межах галузі таке поняття, як “адміністративно-правовий статус контролюючого органу”. На основі цього доречно сформулювати податково-правовий підхід до можливості та доцільності наукового застосування понять “адміністративно-правовий статус контролюючого органу”, “публічно-правовий статус контролюючого органу”, “правовий статус суб'єкта податкових відносин”, “правовий статус суб'єкта податкового права”.

П. Рабінович характеризує “правовий статус особи” як комплекс її юридичних прав та юридичних обов'язків⁸. Більш широко визначає “правовий статус особи” О. Скакун, яка під ним має на увазі юридично закріплене становище людини в суспільстві, відповідно до якого особа як суб'єкт права вступає у правовідносини, координує свою діяльність і по-

⁷ М Кучерявенко, *Податкове право України: підручник* (Право 2012) 528.

⁸ П Рабінович, *Основи загальної теорії права та держави: навчальний посібник* (Край 2007) 192.

ведінку в суспільстві. Окрім суб'єктивних прав та юридичних обов'язків до структури правового статусу особи вчена включає також законні інтереси й гарантії здійснення прав та обов'язків⁹.

М. Вітрук обґрунтовано зазначає:

<...> ядро, основу правового положення особи становить система юридичних прав, свобод, обов'язків і законних інтересів особи у їхній єдності, тобто правовий статус особи. Структурними елементами правового положення особи є громадянство і правосуб'єктність як необхідні умови володіння правовим статусом особи, а також юридичні гарантії правового статусу особи. Особливим, специфічним елементом правового положення особи і його структурних складових є принципи, закріплені у законі, чи ті, що впливають із правової природи відносин особи, суспільства і держави, визначаючи сутність і зміст правового положення особи і його структурних елементів¹⁰.

З погляду подальшого дослідження правового статусу контролюючого органу, слід також зупинитися на думці С. Алексєєва, який відзначав:

<...> саме суб'єктивні права й обов'язки, що існують у вигляді загального стану, визначають основу правового положення особи – це стабільне, основоположне в правовому положенні суб'єкта, що повною мірою відповідає змісту поняття “статус”. Конкретні ж права й обов'язки – це, ймовірніше за все, питання факту в юридичній галузі, специфіки в реальному стані особи, ніж основи його загального стану в цій правовій системі <...>¹¹.

Як ми бачимо, науковець окремо розглядав два поняття: 1) “правовий статус суб'єкта”, під яким мав на увазі всю сукупність передбачених законодавством прав та обов'язків, володіння якими у єдності й визначає правовий статус конкретного суб'єкта; 2) “правове положення суб'єкта”, тобто той визначений перелік прав та обов'язків, що має особа у конкретному правовідношенні.

Адаптуючи наведений науковий підхід до теми статті, можна резюмувати, що правовим статусом контролюючого органу є загальна сукупність прав та обов'язків такого суб'єкта, визначена законодавством, а правове положення контролюючого органу – це дійсні повноваження, які суб'єкт застосовує, вступаючи у правовідносини з конкретним платником або іншим учасником податкових правовідносин. У разі буквального тлумачення зазначеного твердження виходить, що категорію “пра-

⁹ О Скаун, *Теорія права і держави: підруч* (Алерта 2009) 520.

¹⁰ Н Вітрук, *Общая теория правового положения личности* (Норма 2008) 448.

¹¹ С Алексєєв, *Общая теория права: учебник* (Юрид лит 1982) 360.

вовий статус контролюючого органу” можна застосовувати виключно щодо контролюючого органу як суб’єкта права, а категорію “правове положення контролюючого органу” – як до суб’єкта правовідносин. Ми не можемо погодитися з цією позицією, оскільки суб’єкт, вступаючи у конкретні відносини, використовуючи при цьому необхідний обсяг прав і здійснюючи визначене коло обов’язків, не втрачає належних йому інших повноважень. Сукупність повноважень є невід’ємною від особи, а перехід зі стану “суб’єкта права” у стан “суб’єкта правовідносин” відображає лише динаміку діяльності особи.

Д. Цабрія вважає, що статус державного органу як юридичне явище може складатися лише з правових елементів. Автор підкреслює, що такими елементами є: назва органу, порядок і спосіб його утворення, територія діяльності, цілі діяльності, завдання та функції, обсяг і характер владних повноважень, відповідальність та ін. При цьому, на його думку, серцевину правового статусу становлять ті елементи, які характеризують зміст діяльності, тобто мету, завдання, функції, конкретні владні повноваження та відповідальність¹².

О. Бандурка, предметно досліджуючи поняття та структуру правового статусу ДПС України та підтримуючи погляди з цього питання Д. Цабрії, до елементів правового статусу контролюючого органу відносить такі: мету створення; головні завдання; функції; конкретні державно-владні повноваження або, інакше кажучи, права, надані їй законодавством, які характеризуються розпорядництвом і дають змогу працівникам цієї служби виконувати поставлені перед ними завдання; відповідальність; право та обов’язок мати певну внутрішню структуру¹³.

Деякі вчені дотримуються думки, що поряд із широким поняттям “правовий статус органів держави” слід розглядати більш вузьке поняття – “адміністративно-правовий статус органів держави”¹⁴.

О. Гусар характеризує адміністративно-правовий статус як системну сукупність адміністративно-правових властивостей суб’єкта права. Такими властивостями є детерміновані нормами адміністративного права: 1) компетенція суб’єкта; 2) порядок його утворення і набрання юридичних ознак; 3) назва; 4) місце розміщення; 5) структура; 6) цілі функціонування; 7) відповідальність¹⁵.

О. Олійник і Д. Мулявка адміністративно-правовий статус фіскальних органів визначили як передбачену законом сукупність прав, обов’язків і юридичної відповідальності фіскальних органів, відповідно до яких

¹² Д Цабрія, ‘Статус органа управления’ (1978) 2 Советское государство и право 24–30.

¹³ Бандурка (н 2) 85–91.

¹⁴ Олійник та Мулявка (н 1) 166.

¹⁵ О Гусар, ‘Адміністративно-правовий статус персоналу державного управління’ [2013] 2 (4) Адміністративне право і процес 116–23.

вони здійснюють контроль за дотриманням податкового та митного законодавства, забезпечуючи реалізацію державної податкової й митної політики¹⁶.

На нашу думку, виділяти окрему категорію “адміністративно-правовий статус контролюючих органів” можливо, але недоцільно. Понятійна прив’язка до слова “адміністративний”, звичайно, свідчить про належність самого поняття до відповідної галузі права. Адміністративне право покликане врегульовувати відносини державного управління, під яким (у вузькому розумінні) мають на увазі виконавчу діяльність держави, що здійснюється органами державного управління чи виконавчим апаратом¹⁷. Безперечно, діяльність контролюючого органу має державно-владний характер. Однак неварто нехтувати тим, що ядром такої діяльності є правові зв’язки, які виникають між суб’єктами у конкретній сфері – податковій.

Із цього випливає, що формальним критерієм, який визначає правовий статус контролюючого органу, є владність як ознака його діяльності, а змістовним – податкові правовідносини. Тільки в єдності ці критерії здатні відобразити реальний статус контролюючого органу й охарактеризувати його головні елементи – права й обов’язки (або повноваження) та відповідальність. Штучне роз’єднання формального та змістовного критеріїв, що здійснюється через виділення категорії “адміністративно-правовий статус контролюючих органів”, здатне призвести до неповного висвітлення всіх сутнісних ознак правового статусу зазначеного суб’єкта.

Контролюючий орган не здатен функціонувати без посадових і службових осіб, які безпосередньо здійснюють повноваження держави у фінансовій сфері. Практичне виконання завдань і функцій держави законодавчо визначається як державна служба. Така служба згідно з ч. 1 ст. 1 Закону України “Про державну службу”¹⁸ має публічний характер. І податкове, й адміністративне право є публічними галузями права. Тож на перший погляд здається, що можливим і доцільним є поєднання формального та змістовного критеріїв правового статусу контролюючих органів у єдине поняття “публічний правовий статус контролюючих органів”. Однак виділення такого поняття є можливим, проте недоцільним, з огляду на таке. Стаття 21 ПК України предметно регулює такі елементи правового статусу контролюючого органу, як обов’язки і відповідальність¹⁹. Як вказано у п. 21.3 цієї статті:

¹⁶ Олійник та Мулявка (н 1) 166.

¹⁷ Ю Козлов, *Советское административное право: пособие* (Знание 1984) 208.

¹⁸ Про державну службу: Закон України від 10 грудня 2015 р. № 889-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19>> (дата звернення: 15.02.2020).

¹⁹ Податковий кодекс України (н 3).

Артем Єфремов

Шкода, завдана платнику податків неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю посадової або службової особи контролюючого органу, відшкодовується за рахунок коштів державного бюджету, передбачених для фінансування цього органу, незалежно від вини цієї особи²⁰.

Ба більше, згідно з ч. 1 ст. 1166 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України):

Майнова шкода, завдана неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю особистим немайновим правам фізичної або юридичної особи, а також шкода, завдана майну фізичної або юридичної особи, відшкодовується в повному обсязі особою, яка її завдала²¹.

Детальніше положення стосовно відповідальності органів держави, зокрема й контролюючих органів, а також їх посадових і службових осіб, регламентовані у статтях 1173, 1174 ЦК України. Наведене свідчить про те, що елемент правового статусу контролюючого органу – відповідальність – поєднує складові публічного й приватного права. З огляду на це окремо виділяти поняття “публічний правовий статус контролюючих органів” також є можливим, але недоцільним.

Таким чином, і можливим, і доцільним є виокремлення лише двох понять: правовий статус контролюючого органу як суб’єкта права й правовий статус контролюючого органу як суб’єкта правовідносин.

Варто акцентувати увагу на тому, що ПК України змішує поняття правового статусу контролюючого органу та правового статусу посадових (службових) осіб цього органу. Це впливає із самої назви окремих статей. Так, ст. 20 має назву “Права контролюючих органів”, натомість ст. 21 – “Обов’язки і відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів”. Нагадаємо, що елементами правового статусу контролюючих органів є права й обов’язки, які уособлені у понятті “повноваження”, а також відповідальність. Проте ПК України “права” відносить до елементів правового статусу контролюючих органів, а “обов’язки та відповідальність” – до статусу посадових і службових осіб цих органів. Орган влади як суб’єкт права наділяється визначеним законом колом прав, здатністю здійснювати обов’язки, і, що найголовніше для забезпечення гарантій платників, може нести відповідальність.

Контролюючі органи є юридичними особами, що вбачається із п. 15 Положення про Державну податкову службу України та п. 15 Положення

www.pravoua.com.ua

²⁰ Податковий кодекс України (н 3).

²¹ Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>> (дата звернення: 15.02.2020).

про Державну митну службу України²². Юридична особа є утворенням фізичних осіб, які наділяються повноваженнями і здатні безпосередньо їх здійснювати. Хоча й посадові та службові особи від імені контролюючого органу реалізують повноваження, однак правовий статус контролюючих органів і правовий статус посадових (службових) осіб цих органів не є тотожними правовими категоріями. На нашу думку, положення статей 21 і 22 ПК України мають бути приведені у логічну відповідність, оскільки правам завжди кореспондують обов'язки, у разі невиконання або неналежного виконання яких має бути застосована відповідальність.

Висновки. Отже, категорія “правовий статус контролюючого органу” є загальною, й у статичному контексті має прив'язку до таких органів як суб'єктів права, а у динамічному – як суб'єктів правовідносин. Поняття “адміністративно-правовий статус контролюючого органу” не відбиває податково-правового аспекту у статусі цього владного суб'єкта, тому його використання у науковому обігу є недоцільним. “Публічно-правовий статус контролюючого органу” не враховує те, що “відповідальність” як елемент статусу має, окрім іншого, й приватноправову природу, тому його застосування також є недоцільним.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Alekseev S, *Obshhaja teorija prava: uchebnik [General Theory of Law: Textbook]* (Juridicheskaja literatura 1982) (in Russian).
2. Alekseev S, *Problemy teorii prava: kurs Lektcii [Problems of the Theory of Law: Lecture Course], t 2* (in Russian).
3. Himicheva N, *Nalogovoe pravo [Tax Law: Textbook]* (Bek 1997) (in Russian).
4. Kozlov Ju, *Sovetskoe administrativnoe pravo [Soviet Administrative Law: Allowance]* (Znanie 1984) (in Russian).
5. Kucheriavenko M, *Podatkove pravo Ukrainy [Tax Law of Ukraine: Textbook]* (Pravo 2012) (in Ukrainian).
6. Oliinyk O ta Muliavka D, *Pravovyi status fiskalnykh orhaniv Ukrainy ta derzhav-chleniv Yevropeiskoho Soiuzu [Legal Status of Fiscal Organizations of Ukraine and Member States of the European Union]* (Natsionalnyi universytet DPS Ukrainy 2016) (in Ukrainian).
7. Rabinovych P, *Osnovy zahalnoi teorii prava ta derzhavy [Fundamentals of the General Theory of Law and State: Tutorial]* (Krai 2007) (in Ukrainian).
8. Skakun O, *Teoriia prava i derzhavy [Theory of Law and State: Textbook]* (Alerta 2009) (in Ukrainian).

²² Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України (н 4).

9. Vitruk N, *Obshhaja teorija pravovogo polozhenija lichnosti [General Theory of the Legal Status of a Person: Monograph]* (Norma 2008) (in Russian).

Journal articles

10. Cabrija D, 'Status organa upravlenija' ['Status of Governing Body'] (1978) 2 *Sovetskoe gosudarstvo i pravo* (in Russian).
11. Bandurka O, 'Pravovyi status Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy: poniattia ta struktura' ['Legal Status of the State Tax Service of Ukraine: Concept and Structure'] (2004) 25 *Visnyk Natsionalnoho universytetu vnutrishnikh sprav* (in Ukrainian).
12. Husar O, 'Administrativno-pravovyi status personalu derzhavnoho upravlinnia' ['Administrative and Legal Status of Public Administration Staff'] [2013] 2 (4) *Administrativne pravo i protses* (in Ukrainian).

Artem Yefremov

A CONTROLLING AUTHORITY AS THE ENTITY OF TAX RELATIONS:
DOCTRINAL APPROACHES TO DETERMINING THE LEGAL STATUS

ABSTRACT. A controlling authority's legal status determines its place in the mechanism of State power and provides it with the scope of powers implemented in the event where specific tax relations arise. Legal relations formed between the entities involved in such relations cause a transition from the static state to the dynamic state, and this consistently entails a change in the legal status of a controlling authority from the entity at law to the entity of legal relations.

The purpose of the article is: a) to make a consistent study of doctrinal approaches used to define the general concepts "legal status of a person", "legal status of a public authority", "legal status of a controlling authority as the entity at law", "legal status of a controlling authority as the entity of legal relations"; b) to bring these concepts into correlation; c) to ascertain the possibility and expediency of applying such concepts as "administrative legal status of a controlling authority", "public legal status of a controlling authority"; d) to delineate the categories "legal status of a controlling authority" and "legal status of officials (officers) of a controlling authority".

Within its framework, the study has established that only the unity of the formal (power-based nature of activity) and the substantive (relations at tax law) criteria determines the essence inherent in the concept "legal status of a controlling authority". Bearing this in mind, it is possible but inexpedient to use the concept "administrative legal status of a controlling authority" in the scientific context. Given that one of the elements of controlling authority's legal status – responsibility – combines the components of public and private law, it is also possible but inexpedient to apply the concept "public legal status of a controlling authority". Therefore, it is both possible and expedient to mark out only two concepts: legal status of a controlling authority as the entity at law and legal status of a controlling authority as the entity of legal relations.

KEYWORDS: legal status of a person; legal status of a controlling authority; administrative legal status of a controlling authority; public legal status of a controlling authority.



Йорг Пуделька

суддя адміністративного суду Берліну,
директор Регіональної програми GIZ
“Сприяння правової державності в Центральній Азії”
(Ташкент, Узбекистан / Франкфурт, Німеччина)
joerg.pudelka@giz.de

DOI: 10.33498/Юсп-2020-04-093

УДК 347.73:336.22

ДОКТРИНА РОЗСУДУ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ НІМЕЧЧИНИ ТА УКРАЇНИ

Анотація. Поняття розсуду є одним із центральних в адміністративному праві Німеччини, а відповідно, й такого його розділу, як податкове право. Важливим є розсуд і в податковому праві України.

Мета статті має комплексний характер: 1) визначити зміст поняття “розсуд”; 2) проаналізувати критерії належності розсуду; 3) встановити особливості реалізації розсуду у сфері оподаткування; 4) визначити особливе місце оціночних понять у формуванні судових доктрин.

Встановлено, що під поняттям “розсуд” потрібно розуміти можливість органу публічної влади мати певний діапазон для самостійного ухвалення рішень, які можуть бути перевірені судом в обмеженому обсязі. Розсуд суб’єктів владних повноважень може стосуватися: а) здійснення або невиконання будь-якої дії органом публічної влади; б) запитання “яким чином?”, тобто запитання, за допомогою яких заходів реагувати органу управління у конкретному випадку? Зазначається, що в аспекті розсуду важливим є дотримання таких умов: 1) право на реалізацію розсуду повинне бути чітко прописане в законі або ж послідовно випливати із нього; 2) розсуд повинен реалізовуватися відповідно до мети, з якою він був наданий; 3) розсуд повинен застосовуватися у визначених законом межах. Відповідні умови потрібно детермінувати як умови належності розсуду. Підкреслено важливе значення оціночних понять в аспекті розвитку доктрини розсуду у сфері оподаткування. При цьому констатується, що у зазначеній сфері розсуд отримує своє обмежене застосування.

Отже, як у Німеччині, так і в Україні розсуд у сфері оподаткування є можливим. При цьому відзначається, що в Німеччині розсуд у податково-правовій сфері суттєво обмежений.

Ключові слова: розсуд; розсуд у сфері оподаткування; дискреційні повноваження; судова доктрина; оціночні поняття; належність розсуду.

Проблематика, пов’язана з застосуванням розсуду, завжди характеризувалася підвищеною дискусійністю. Це пов’язано насамперед із тим, що реалізація суб’єктами владних повноважень розсуду, як правило,

© Йорг Пуделька, 2020

має безпосередній вплив на права та інтереси фізичних і юридичних осіб, які не відносяться до суб'єктів, наділених владою. Тобто розсуд повинен реалізовуватися із забезпеченням балансу публічних і приватних інтересів. У межах дослідження буде проаналізовано особливості застосування розсуду в Німеччині та Україні. Актуальність відповідної проблематики обумовлюється тим, що сьогодні існує об'єктивна необхідність визначити критерії належності застосування розсуду у публічно-правовій сфері, що актуально й для сфери оподаткування.

У Німеччині проблематику застосування розсуду досліджували такі вчені-правники, як А. Ганс-Вольфган, Є. Холгер та Ф. Томас. При цьому слід зауважити, що розсуд суб'єктів владних повноважень у Німеччині, головним чином, пов'язаний із доктриною адміністративного права. Що ж стосується України, то питання, пов'язані з реалізацією розсуду у сфері оподаткування, досліджували Д. Кобильник, М. Кучерявенко, Є. Смичок. Комплексним дослідженням розсуду у податково-правовій сфері є праця Н. Ханової “Дискреційні повноваження контролюючих органів у сфері оподаткування в Україні”¹. Водночас існує доцільність провадження досліджень розсуду в сфері оподаткування із позиції компаративістики.

Мета дослідження має комплексний характер: 1) визначити зміст поняття “розсуд”; 2) проаналізувати критерії належності розсуду; 3) встановити особливості реалізації розсуду у сфері оподаткування; 4) визначити особливе місце оціночних понять у формуванні судових доктрин.

У контексті дослідження становлення доктрини податкового права важливим є дослідження такого поняття, як “розсуд”. Відповідну категорію широко вивчають як у Німеччині, так і в Україні.

Поняття “розсуд” є одним із центральних понять адміністративного права Німеччини. Якщо будь-яка норма права надає органу управління розсуд (інакше кажучи, дискреційні повноваження), то під цим мається на увазі, що відповідний орган має певний діапазон для самостійного ухвалення рішень, які можуть бути перевірені судом в обмеженому обсязі. Розсуд може стосуватися “здійснення або невиконання будь-якої дії” органом (так зване “право органу управління діяти на власний розсуд”) або стосуватися запитання “яким чином?”, тобто запитання, за допомогою яких заходів реагувати органу управління у конкретному випадку (або ж у разі існування декількох можливих адресатів одного заходу, визначити, до кого з них застосувати цей захід)? В останньому випадку говорять про право вибору в аспекті реалізації розсуду, коли орган управління може вибрати адресата або захід із декількох потенційно можливих.

¹ Н Ханова, ‘Дискреційні повноваження контролюючих органів у сфері оподаткування в Україні’ (автореф дис канд юрид наук, 2019) 18.

Відповідь на запитання – чи надає яка-небудь норма права органу управління розсуд або ні? – необхідно шукати в самій нормі. У більшості випадків текст норми дає необхідну відповідь, коли, наприклад, у ньому використовуються такі формулювання, як “може”, “має право” тощо. В окремих випадках можливість реалізації розсуду впливає із тлумачення норми (у разі потреби навіть з урахуванням конституційно-правових аспектів).

Згідно з § 7 ч. 1 пропозиції 1 Закону про порядок вручення документів, що направляються адміністративними органами (*VwZG*)², документи, які вручаються, можуть бути направлені особі або ж уповноваженій на прийняття відповідної кореспонденції особі. Таким чином, органам управління надається розсуд у певних межах. Орган управління повинен на власний розсуд вирішити, направляти документ, що вручається, уповноваженій особі або ж самому адресатові адміністративного акта.

Проте згідно з положенням 2 цієї норми документи, що вручаються, направляються уповноваженій особі, якщо вона надала відповідне письмове доручення, яким особа-адресат уповноважує її на отримання кореспонденції. У цьому випадку в органу управління більше немає розсуду. Якщо надається письмове доручення, орган зобов’язаний направити документ, що вручається, уповноваженій особі. Тільки такий порядок дій може бути підставою для того, щоб вручення стало дійсним і почався відлік відповідних термінів (наприклад, для оскарження).

Якщо органу управління надається розсуд, то це не означає, що орган управління тепер може робити все, що захоче. Згідно з § 40 Закону про адміністративні процедури³ та § 5 Податкового кодексу⁴ орган управління зобов’язаний використовувати наданий йому розсуд тільки чітко відповідно до мети, з якою надано такий розсуд, дотримуючись при цьому передбачених законом меж розсуду.

Суб’єкт владних повноважень повинен чітко усвідомлювати, у яких конкретних випадках у нього є право на розсуд. Якщо орган управління не усвідомлює, що у нього є розсуд, то це може призвести до допущення помилки у правозастосуванні (так зване “помилкове незастосування розсуду”), що робить адміністративний акт неправомірним і може призвести до його скасування у межах адміністративного оскарження або позовного судочинства.

² Verwaltungszustellungsgesetz (VwZG) vom 12. August 2005 (BGBl. I S. 2354) <https://www.gesetze-im-internet.de/vwzg_2005/BJNR235410005.html> (accessed 22.02.2020).

³ Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) vom 23. Januar 2003 (BGBl. I S. 102) <<https://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg>> (accessed 22.02.2020).

⁴ Abgabenordnung (AO) vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61) <https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html> (accessed 22.02.2020).

Розсуд повинен реалізовуватися відповідно до мети, з якою він був наданий. Якщо орган управління усвідомлює, що у нього є розсуд, але застосовує його не відповідно до передбаченої при його наданні мети, а враховуючи міркування, що не стосуються справи, і не бере до уваги певні обставини, що мають значення для її вирішення, або неправильно оцінює їхню пріоритетність щодо одне одного, то трапляється так зване “неправильне застосування розсуду”. Ця помилка також робить адміністративний акт неправомірним і може призвести до його скасування.

Розсуд повинен застосовуватися у визначених законом межах. Адміністративний акт є також неправомірним, якщо орган управління перевищує передбачені законом межі розсуду (так зване “перевищення меж розсуду”, помилка застосування розсуду, яка прямо передбачена в § 40 Закону про адміністративні процедури / § 5 Податкового кодексу). Помилка застосування розсуду завжди є у випадках, коли орган застосовує захід, який не міститься у переліку заходів, з яких суб’єкт правозастосування може вибирати, оскільки, наприклад, цей захід вже згідно з самим текстом норми не охоплюється нею (наприклад, якщо закон передбачив межі штрафних санкцій від 100 до 500 євро, а податковий орган приймає рішення призначити громадянину, який не погасив свій податковий борг, штраф у розмірі 600 євро) або якщо захід негативного впливу внаслідок неспіврозмірності перебуває поза списком заходів, які можуть бути застосовані. Тим самим порушення принципу співрозмірності завжди є дискреційною помилкою. Таким чином, можна констатувати, що неспіврозмірні рішення завжди є неправомірними (а не тільки недоцільними).

Якщо немає жодної із зазначених вище дискреційних помилок, то захід, що був обраний органом управління, можливо, є найдоцільнішим. Проте характеристика адміністративного акту як недоцільного не робить його однозначно неправомірним. Такі питання можуть бути виправлені лише у межах процедури відомчого оскарження, а не у межах позовного судочинства (принцип розподілу влади). Тобто питання доцільності обраного заходу з-поміж низки альтернатив не може бути предметом судового оскарження. Недоцільність конкретного заходу та визначення більш доцільного може бути виключно у межах процедур адміністративного оскарження.

Якщо норма права надає органу управління розсуд, то через особливі обставини об’єктивно може виникнути ситуація, за якої можливим для прийняття буде тільки одне єдине конкретне рішення. У такому разі говорять про скорочення розсуду до нуля (наприклад, конституційно-правові міркування можуть зводити розсуд до нуля).

Що ж стосується податкового права, то, зважаючи на принцип податкової справедливості, необхідно, як правило, брати до уваги нормативно-визначену адміністративну діяльність, тобто без можливості застосування дискреційних повноважень. Проте і в податковому праві існують усі зазначені вище види розсуду. Зокрема, у § 40 Закону про адміністративні процедури, а також у § 5 Податкового кодексу передбачено, що застосування розсуду повинне завжди відповідати меті його надання законодавцем і при цьому мають бути дотримані межі застосування розсуду. Типовим прикладом застосування розсуду в податковому праві є рішення про штрафи у зв'язку з пізнім погашенням податкового боргу (§ 152 Податкового кодексу передбачає, що штраф не повинен перевищувати 10 % самого податкового боргу і суму 25 тис. євро, але залишає прийняття остаточного рішення щодо конкретної суми за податковим органом). Те саме правило діє при визначенні розміру штрафу відносно податкових боржників, що уникають сплати податків.

Ще один випадок застосування права на розсуд у праві податкових процедур представлено у дослідженні обставин. § 193 Податкового кодексу передбачає, що при наявності певних вказаних там передумов допускається зовнішня перевірка, тобто проведення перевірки податковим органом на підприємстві суб'єкта господарювання. Тим самим ця норма надає податковому органу право на розсуд: якщо наявні передумови, перелічені у § 193 Податкового кодексу, то податковий орган може провести виїзну перевірку, але може й відмовитися від неї і задовольнитися лише перевіркою документації без виїзду до платника податків. Цим правом на розсуд податковий орган повинен скористатися за службовим обов'язком, причому так, щоб забезпечити всі податкові вимоги держави. При цьому податковий орган повинен передусім обрати підприємців, яких він перевірятиме, оскільки внаслідок труднощості й обмеженого часу просто неможливо повністю перевірити документи кожного підприємця за кожен податковий рік у межах виїзної перевірки. При такому виборі податковий орган повинен орієнтуватися на зміст і мету наданого йому права на розсуд, тобто на якомога повніше забезпечення податкових вимог держави.

Якщо ж підприємець "А" заперечує проти того, що виїзні перевірки його підприємства проводяться п'ять років поспіль, тоді як його конкурента – підприємця "Б" жодного разу не перевіряли за останні 10 років, то основним тут буде запитання, чи правильно податковий орган користується своїм правом розсуду? Якщо немає ознак, що вказують на якесь приховування податків, то податковий орган буде, як правило, робити свій вибір на випадкових аспектах. І це правильно, тому що саме засно-

вані на випадковому виборі рішення про проведення перевірки забезпечують рівномірність оподаткування⁵. Вибір на підставі випадкових аспектів не є необ'єктивним або довільним. Ніхто не має права заявляти, що його не повинні перевіряти кожен рік. Саме непередбачуваність випадкового вибору веде, як правило, до підвищення податкової дисципліни, тому що платник податків повинен очікувати перевірку в будь-який час і не може розраховувати на “перерву в ході перевірок”, якщо “його черга” була в минулому році. Отже, таке здійснення права на розсуд допустимо. Зрозуміло, все виглядало б інакше, якби при виборі підприємців, які підлягатимуть перевірці, податковий орган орієнтувався не на критерії, що стосуються справи, а, наприклад, на більш сприятливе становище підприємця, з яким у нього склалися особисті стосунки, не кажучи вже про випадки, коли платник податків обіцяє винагороду за відмову від його перевірки або за проведення перевірки у його конкурента.

Не стоять осторонь від характеристики розсуду в податковому праві і вчені-фінансисти в Україні⁶. Так, Д. Кобильник визначає дискреційні повноваження публічно-владних суб'єктів фінансової діяльності як специфічний різновид повноважень, який дає змогу здійснити вибір із поміж декількох рівнозначних алгоритмів поведінки у сфері мобілізації, розподілу, перерозподілу та використання публічних фінансів. При цьому вчений акцентує увагу на необхідності законодавчого обмеження дискреційних повноважень таких суб'єктів⁷. Про різноаспектність розсуду у сфері оподаткування говорить М. Кучерявенко. Так, учений зауважує, що розсуд у сфері оподаткування може реалізовуватися не тільки суб'єктом, що наділений владними повноваженнями, а й правозобов'язаним учасником податкових відносин⁸. Якщо в аспекті розсуду, що реалізується суб'єктом владних повноважень, запитань не виникає, то з розсудом платника податків трохи інша ситуація. У цьому разі потрібно відзначити, що розсуд платника податків не може відбуватися в контексті реалізації дискреційних повноважень. Такий стан справ обумовлюється тим, що поняття “дискреція” є невід'ємним від діяльності суб'єкта владних повноважень. Цей термін не може розглядатися крізь призму індивіду-

⁵ Arndt Hans-Wolfgang und Jenzen Holger und Fetzer Thomas, *Allgemeines Steuerrecht* (3 Auflage, Franz-Vahlen-Verlag 2016) 33.

⁶ Д. Кобильник, ‘Деякі міркування стосовно дискреційних повноважень органів, що здійснюють фінансову діяльність в Україні’ [2015] 2 (8) Теорія і практика правознавства <<http://tlaw.nlu.edu.ua/article/viewFile/63824/59304>> (дата звернення: 07.02.2020); Є. Смичок, ‘Дискреційні повноваження контролюючих органів в аспекті реформування податкової системи’ в *Конституційна реформа як вимога сучасності: збірник тез доповідей та наукових повідомлень учасників науково-практичної інтернетконференції* (Гетьман А заг Ред, Нац юрид акад України ім Ярослава Мудрого 2014) 53–5; М. Кучерявенко, ‘Особливості розсуду в податково-правовому регулюванні’ (2017) 1 ScienceRise. Juridical Science 37–41.

⁷ Кобильник (н 6).

⁸ Кучерявенко (н 6).

ального (невладного) розсуду. При цьому на можливість прояву розсуду з боку правозобов'язаного суб'єкта податкових відносин принаймні вказує презумпція правомірності рішень платника податків. Наприклад, ґрунтуючись на положеннях принципу-презумпції правомірності рішень платника податків (пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України)⁹, у разі неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платник податків може обрати один із декількох рівнозначних алгоритмів поведінки на власний розсуд.

Симетрично до розсуду потрібно розглядати оціночні поняття. Саме вони обумовлюють можливість прийняття різних рішень. Під оціночними поняттями потрібно розуміти елементи диспозиції норм права, що потребують тлумачення. Класичним прикладом є поняття “надійності” в господарському законодавстві або абстрактні поняття у податковому праві, наприклад: “значна суворість” (§ 222 Податкового кодексу), “громадський інтерес” (§ 361 Податкового кодексу) або “важлива умова” (§ 363 Податкового кодексу)¹⁰.

Питання про те, чи правильно інтерпретує і застосовує орган управління відповідні оціночні поняття, може бути перевірено судами в повному обсязі. На відміну від думки, що існувала раніше, сьогодні більше не вважають, що у разі наявності оціночних понять у суб'єкта владних повноважень існує деякий діапазон оцінки, що не підлягає взагалі ніякій судовій перевірці або що він може підлягати такій перевірці лише в обмеженому обсязі.

У податковому праві теж є багато оціночних правових понять, до яких слід ставитися відповідно. Як приклад можна навести поняття “надзвичайне обтяження” (*außergewöhnliche Belastung*) у § 33 Закону про податок на прибуток¹¹. Беручи до уваги надзвичайні обтяження і зменшуючи на цій підставі оподатковувану базу, законодавець бажає уникнути неприпустимої суворості оподаткування. Але коли саме слід виходити з наявності надзвичайного обтяження, має встановлюватися за допомогою тлумачення цього оціночного поняття в законі, при цьому здійснюване податковим органом тлумачення може бути повністю перевірено судом. На практиці податкові органи витлумачили це поняття в тому сенсі, що, наприклад, витрати на медичне обслуговування та лікування, якщо вони не покриваються із лікарняної каси, є надзвичайним обтяженням. Те саме можна сказати і про витрати на поховання близького родича, якщо спадщини недостатньо для покриття цих витрат. Судова практика

⁹ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹⁰ Abgabenordnung (n 4).

¹¹ Einkommensteuergesetz (EStG) vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862) <<https://www.gesetze-im-internet.de/estg/index.html#BJNR010050934BJNE010022140>> (accessed 22.02.2020).

піддає повній перевірці і може виправити результати, до яких призводить тлумачення, надане податковими органами, причому податковий орган згодом буде застосовувати надане судом тлумачення невизначеного правового поняття і в інших випадках. Так, наприклад, Федеральний фінансовий суд нещодавно ухвалив рішення про те, коли пенсійні відрахування повинні розумітись як надзвичайне обтяження, при цьому суд відмовився від практики тлумачення відповідного поняття податковими органами, що була до цього.

В українському податковому законодавстві також закріплена низка оціночних понять. Як приклад можна навести таку терміносполуку, як “ділова мета”. Незважаючи на той аспект, що поняття отримало свою формалізацію у межах приписів податкового законодавства, наявність ділової мети, тобто тлумачення цього поняття, повинно здійснюватися кожного разу в контексті конкретних фактичних обставин. Ділову мету законодавець детермінує й за допомогою такої терміносполуки, як “розумна економічна причина”. Так, розумна економічна причина (ділова мета) – це причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір *одержати економічний ефект* у результаті господарської діяльності¹². Тобто ключовим в аспекті встановлення наявності ділової мети є визначення економічного ефекту від проваджуваних господарських операцій. Значення відповідної терміносполуки для правозастосовної практики є настільки вагомим, що це дало змогу концептуалізувати його, сформуванню своєї доктрини “ділової мети”, зокрема, йдеться про судову доктрину цього поняття.

Для розуміння особливостей формулювань судової доктрини “ділової мети” потрібно проаналізувати практику судів вищих інстанцій. Так, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 23 липня 2019 р. у справі № 826/10852/15 зазначалося:

<...> Мета отримання доходу як кваліфікуюча ознака господарської діяльності кореспондує з вимогою щодо наявності розумної економічної причини (ділової мети) під час здійснення господарської діяльності. Оскільки господарська діяльність складається із сукупності господарських операцій платника податку, які є формою здійснення господарської діяльності, то розумна економічна причина має бути наявною в кожній господарській операції. Лише в такому разі та чи інша операція може вважатись вчиненою в межах господарської діяльності платника податку та лише за таких умов платник має право на врахування в податковому обліку наслідків відповідних господарських операцій. Таким чином,

¹² Податковий кодекс України (н 9).

лише господарські операції, здійснені за наявності розумних економічних причин (ділової мети), є такими, що вчинені в межах господарської діяльності <...>¹³.

У цьому разі основний акцент ставиться на тому, що господарська діяльність повинна належним чином корелюватися із наявністю ділової мети (економічної вигоди). Тобто платник податків не може розраховувати на отримання податкових вигод, якщо проваджувана ним діяльність позбавлена економічно-обумовлених цілей.

В аспекті аналізу оціночного поняття “ділова мета” цікавою є постановою Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 6 червня 2018 р. у справі № 804/7948/16, де зазначається:

<...> Сутність доктрини ділової мети полягає в тому, що передбачені податковим законодавством податкові вигоди поширюються лише на операції, які мають розумну економічну причину. При вирішенні податкових спорів презюмується добросовісність платника податку, і, відповідно, обґрунтованість отриманої ним податкової вигоди (тобто зменшення податкового зобов'язання). Однак податковий орган може довести, що отримана платником податку податкова вигода є необґрунтованою. Так, податкова вигода може бути необґрунтованою, зокрема, якщо для цілей оподаткування враховані операції не у відповідності з їх дійсною економічною метою чи враховані операції не обумовлені розумними економічними чи іншими причинами (метою ділового характеру). При цьому діловою метою діяльності платника податку може бути отримання економічного ефекту, однак податкова вигода не є самостійною діловою метою <...> (курсив наш. – Й. П.)¹⁴.

Зазначена вище правова позиція є цікавою із декількох причин. По-перше, саме в цьому рішенні йдеться про “доктрину ділової мети”, тобто суд демонстративно підкреслює доктринальний характер концепції ділової мети. По-друге, суд наголошує на тому, що податкові вигоди платника податків можуть бути наслідком виключно економічно-обґрунтованих господарських операцій. Операції, які навіть опосередковано не пов'язані з економічними вигодами, не можуть обумовлювати вигоди податково-правового характеру. По-третє, суд чітко визначив, що самостійно податкова вигода не може формувати зміст поняття “ділова мета”.

¹³ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 23 липня 2019 р. у справі № 826/10852/15 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83220758>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹⁴ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 6 червня 2018 р. у справі № 804/7948/16 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74894233>> (дата звернення: 22.02.2020).

Йорг Пуделька

Із зазначеного вище випливає висновок, що поняття “податкова вигода” не дорівнює поняттю “ділова мета”.

У постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 2 жовтня 2018 р. у справі № 822/844/16 йдеться:

<...> Відповідність господарської операції діловій меті, про що може свідчити і економічна обґрунтованість витрат на її здійснення, є необхідною умовою для реалізації платником податків права на отримання податкових преференцій, оскільки їх встановлення законодавцем має на меті стимулювання ділової активності учасників торговельного обороту, що, у свою чергу, передбачає здійснення господарських операцій, що є об’єктом оподаткування, з метою досягнення економічного ефекту (ділової мети), а не тільки з метою отримання податкової вигоди. Відсутність економічної доцільності господарських операцій, окрім як здійснення їх з метою отримання податкової вигоди у вигляді витрат та/або податкового кредиту, є підставою для зменшення в податковому обліку платника податків сум витрат та/або податкового кредиту. Завідома для платника податків відсутність розумної економічної причини щодо певних витрат при здійсненні господарської операції, як правило, виключає підстави для збільшення у податковому обліку витрат та/або податкового кредиту, оскільки таке у більшості своїй свідчить про відсутність ділової мети у такої господарської операції як притаманної риси господарської діяльності. Таким чином, *право на формування податкових вигод виникає у платника податків за наявності сукупності обставин та підстав, однією із яких є ділова мета* <...> (курсив наш. – Й. П.)¹⁵.

У цьому випадку акцент ставиться на тому, що податкові вигоди (збільшення витрат у податковому обліку/податкового кредиту) можуть бути тільки у разі наявності відповідних обставин та підстав. Сама ділова мета є однією з основних підстав для одержання платником податків конкретних податкових вигод.

Формування судової доктрини такого оціночного поняття, як ділова мета, здійснюється, зокрема, через поширювальний судовий розсуд. Специфіка відповідного розсуду полягає у його аналітично-концептуальній природі, що ґрунтується на теоретичному баченні судом правової природи аналізованої терміносполуки, її місця в правовому механізмі конкретних податків.

Висновки. Таким чином, ми повинні резюмувати, що розсуд – це можливість органу публічної влади мати певний діапазон для самостійного ухвалення рішень, які можуть бути перевірені судом в обмеженому обся-

www.pravoia.com.ua

¹⁵ Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 2 жовтня 2018 р. у справі № 822/844/16 <<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/76905989>> (дата звернення: 22.02.2020).

зі. Розсуд суб'єктів владних повноважень може стосуватися: а) здійснення або невиконання будь-якої дії органом публічної влади; б) запитання “яким чином?”, тобто запитання, за допомогою яких заходів реагувати органу управління у конкретному випадку? В аспекті розсуду важливим є дотримання таких умов: 1) право на реалізацію розсуду повинне бути чітко прописане в законі або ж послідовно впливати з нього; 2) розсуд повинен реалізовуватися відповідно до мети, з якою він був наданий; 3) розсуд повинен застосовуватися у визначених законом межах. Підкреслено важливе значення оціночних понять в аспекті розвитку доктрини розсуду у сфері оподаткування. При цьому констатується, що у сфері оподаткування розсуд отримує своє обмежене застосування.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Arndt Hans-Wolfgang und Jenzen Holger und Fetzer Thomas, *Allgemeines Steuerrecht* (3 Auflage, Franz-Vahlen-Verlag 2016) (in German).

Journal articles

2. Kobylnik D, ‘Deiaki mirkuvannia stosovno dyskretsiinykh povnovazhen orhaniv, shcho zdiisniuiut finansovu diialnist v Ukraini’ [‘Some Considerations Regarding Discretionary Powers of Financial Institutions Operating in Ukraine’] [2015] 2 (8) *Teoriia i praktyka pravoznavstva* <<http://tlaw.nlu.edu.ua/article/viewFile/63824/59304>> (accessed: 07.02.2020) (in Ukrainian).
3. Kucheriavenko M, ‘Osoblyvosti rozvodu v podatkovu-pravovomu rehuliuванні’ [‘Specifics of Discretion in Tax Law Regulation’] (2017) 1 *ScienceRise. Juridical Science* 37–41 (in Ukrainian).

Thesis

4. Khanova N, ‘Dyskretsiini povnovazhennia kontroliuiuchykh orhaniv u sferi opodatkuвання v Ukraini’ [‘Discretionary Powers of Regulatory Authorities in the Area of Taxation in Ukraine’] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2019) (in Ukrainian).

Conference papers

5. Smychok Ye, ‘Dyskretsiini povnovazhennia kontroliuiuchykh orhaniv v aspekti reformuvannia podatkovoi systemy’ [‘Discretionary Powers of Regulatory Authorities in Terms of the Tax System Reform’] v *Konstytutsiina reforma yak vymoha suchasnosti: zbirnyk tez dopovidei ta naukovykh povidomlen uchasnykiv naukovu-praktychnoi internetkonferentsii* [Constitutional Reform as a Requirement of Modern Times: Collected Theses of Updates and Scientific Reports of Participants to the Scientific and Practical Internet Conference] (Hetman A zah Red, Nats yuryd akad Ukrainy im Yaroslava Mudroho 2014) (in Ukrainian).

THE DISCRETION DOCTRINE IN TAX LAW
OF GERMANY AND UKRAINE

ABSTRACT. Discretion is among the central concepts in German administrative law and, accordingly, in tax law as its section. Discretion is also not insignificant in tax law of Ukraine.

The article has the following objectives: 1) to define the content of the concept “discretion”; 2) to analyze the criteria for appropriateness of discretion; 3) to determine the specifics of discretion exercised in the area of taxation; 4) to identify the special place of evaluative concepts in the formulation of judicial doctrines.

It is established that the concept of “discretion” should be understood as the ability of a public authority to have a certain range for independent decision-making which can be verified by a court of law within a limited scope. Discretion of holders of public powers may relate to: a) action or omission by a public authority; b) the question of “how”, i.e., the question of measures to be used by a regulatory body as a response in a particular case. It is noted that in terms of discretion, it is important to comply with the following conditions: 1) the right to exercise discretion should be clearly prescribed by law or consistently ensue from it; 2) discretion should be exercised in accordance with the purpose for which it is granted; 3) discretion should be applied within the limits established by law. Respective conditions should be determined as conditions of appropriate discretion. The author emphasizes the importance of evaluative concepts in terms of development of the discretion doctrine in the area of taxation. At the same time, it is stated that in this area, discretion receives its limited application.

Therefore, both in Germany and in Ukraine, discretion in the area of taxation is possible. At the same time, it is noted that in Germany, discretion in the tax and legal field is significantly limited.

KEYWORDS: discretion; discretion in taxation; discretionary powers; judicial doctrine; evaluative concepts; appropriateness of discretion.



Олександр Головашевич

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6980-6780>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/rid/D-7386-2019>

alek_m@i.ua

DOI: 10.33498/lopu-2020-04-105

УДК 347.73.336.22

КОНЦЕПТУАЛЬНА МОДЕЛЬ ЗАСТОСУВАННЯ ЗАСОБІВ ПОДАТКОВОГО ПРИМУСУ ПРИ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОBOB'ЯЗКУ

АНОТАЦІЯ. Податковий обов'язок, який мають реалізовувати юридичні та фізичні особи на території України, має безумовний та імперативний характер. Значення його належного виконання складно переоцінити, адже податкові надходження становлять питому вагу доходів як державного, так і місцевих бюджетів. Важливість реалізації податкового обов'язку підкреслюється і підходом нормотворця, який надав йому конституційних витоків, закріпивши у ст. 67 Конституції України обов'язок кожного сплачувати законно встановлені податки і збори.

Безумовно, невиконання такого важливого обов'язку має наслідком притягнення винних осіб до відповідальності, що є одним із проявів державного примусу. Проте цьому передують застосування цілої низки заходів податкового примусу, які мають більш широке змістовне навантаження, ніж притягнення до відповідальності. Частина з них має забезпечувальне спрямування, а частина – компенсаційне, але у сукупності вони спрямовані на досягнення загальної мети: отримання коштів від реалізації податкового обов'язку, а у разі його порушення – забезпечення можливості стягнення податкового боргу.

Метою статті є побудова концептуальної моделі застосування засобів податкового примусу при виконанні податкового обов'язку.

На підставі аналізу нормативних і наукових джерел розроблено низку концептуальних засад до побудови системи заходів податкового примусу, окреслено характерні риси окремих їх різновидів, диференційовано мету застосування. Пильна увага приділена окремим видам нормативного закріплення засобів забезпечення виконання податкового обов'язку в Україні, визначено проблемні аспекти встановлення характеру деліктних відносин, що можуть складатися між платниками та контролюючими органами.

Охарактеризовано доктринальний підхід щодо превалювання імперативності при обранні засобів впливу на поведінку підконтрольних учасників податкових відносин. При цьому зроблено акцент на можливості застосування окремих засобів податкового примусу не тільки щодо платників, а й до інших учасників податкових

©Олександр Головашевич, 2020

відносин, зокрема й до контролюючих органів у разі неналежного виконання ними процедур проведення бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

Надано розширену класифікацію організаційно-правових форм податкового примусу, охарактеризовано й поділено на групи учасників податкових відносин у процесі застосування податкового примусу, аргументовано доцільність урахування ступеня обтяжливості обраного контролюючим органом заходу податкового впливу на діяльність платників податків. Запропоновано графічну модель системи засобів податкового примусу при забезпеченні виконання податкового обов'язку, яка враховує основні статистичні та динамічні аспекти їх застосування.

Ключові слова: адміністративний арешт майна; засоби забезпечення виконання податкового обов'язку; зупинення видаткових операцій на рахунках платника; концептуальна модель; пеня; погашення податкового боргу; податкова застава; податковий примус.

Засоби податкового примусу найчастіше застосовуються контролюючими органами до платників податків при неналежному виконанні останніми свого податкового обов'язку. Існування таких заходів переважно обумовлене необхідністю вчасного та у повному обсязі надходження коштів від сплати податків і зборів, що мають спрямовуватися у подальшому на фінансування різноманітних програм державного й місцевого значення, підтримання обороноздатності країни, забезпечення діяльності державних і місцевих органів. Враховуючи необхідність безперервного надходження цих коштів для безперебійної діяльності всіх державних інституцій, неминуче постають питання щодо належної регламентації відповідних засобів і подальшого ефективного їх застосування на практиці.

У науковій літературі регулярно з'являються публікації, що стосуються питань застосування примусу у податкових відносинах взагалі, або які мають на меті дати характеристику застосування того або іншого заходу примусу. Найчастіше вони присвячені засобам гарантування виконання податкового обов'язку. В останні роки цими питаннями займалися М. Кучерявенко, П. Дуравкін, Р. Андрєєв, О. Дуванський, Б. Закарян, Н. Карпенко, Н. Маринчак, А. Сліденко, А. Тимченко та ін. При цьому досліджувалися окремі аспекти застосування засобів податкового примусу, тоді як системного дослідження, що передбачає побудову концептуальної моделі їх застосування з урахуванням сучасного стану податкового законодавства, не було.

Метою дослідження є побудова концептуальної моделі застосування засобів податкового примусу при виконанні податкового обов'язку. При цьому пропонується враховувати як суть закріплених у чинному податковому законодавстві засобів впливу примусового характеру на поведінку платників податків, так і процедури їх обрання та застосування. Для цього потрібно класифікувати примусові заходи у податковому

регулюванні, встановити зв'язки між ними, визначити підстави їх обрання, окреслити наслідки застосування таких заходів для кожної сторони податкових відносин.

Термін “концепція” (від лат. *conceptio*) означає розуміння. Найчастіше концепцією вважають систему поглядів, певне розуміння явища. При цьому близьким до концепції за значенням і змістовною спрямованістю є термін “теорія”, але він відрізняється більшим ступенем завершеності. На відміну від теорії основним призначенням концепції є інтеграція або систематизація певного масиву знань для можливості його використання при поясненні або пошуку закономірностей¹.

Характеризуючи термін “концепція”, Є. Яковлев і Н. Яковлева виокремлюють такі її складові: а) загальні положення; б) понятійно-категоріальний апарат; в) теоретико-методологічні основи; г) ядро; ґ) змістовно-сенсове наповнення; д) педагогічні умови ефективного функціонування і розвитку досліджуваного феномена; е) верифікація².

Зі свого боку під моделлю певного явища у загальному вигляді розуміють описово-макетний чи інформаційний опис предмета, уявлення про нього. Моделі створюються через відтворення певного явища, наближення до його розуміння або трансляцію. У межах нашого дослідження термін “модель” розглядається у розрізі процесів, явищ і використовується для аналізу процесів застосування засобів податкового примусу та їх складових. Фактично, будуючи концептуальну модель застосування засобів податкового примусу, основна увага приділяється опису характерних рис окремих їх видів, підстав застосування та наслідків, обґрунтованості наявних нормативних важелів впливу на поведінку суб'єктів податкових правовідносин.

Застосування податкового примусу завжди має наслідком обмеження прав або інтересів платників податків. При цьому на нормативному рівні досі немає чіткого ієрархічного закріплення заходів податкового примусу. Немає і нормативно закріпленої їх класифікації, що ускладнює визначення пріоритетності застосування конкретних засобів податкового примусу у різних ситуаціях.

У науковій літературі можна знайти різні підходи до класифікації податкового примусу. Так, А. Тимченко класифікує податковий примус за критеріями способу застосування і цільової спрямованості та обстоює думку, що ‘податково-правовий примус як системне явище включає три види заходів: припиняючі, правопоновлювальні й каральні’³.

¹ Ю Сурмін, *Майстерня вченого: підручник для науковця* (Консорціум з удосконалення менеджмент-освіти в Україні 2006) 38.

² Е Яковлев и Н Яковлева, *Педагогическая концепция: методологические аспекты построения* (Гуманитар изд центр ВЛАДОС 2006) 239.

³ А Тимченко, ‘Види примусових заходів у податковому праві’ (автореф дис канд юрид наук, 2012) 4.

Очевидно, що у цьому разі вчений розглядає заходи податкового примусу через призму видів правових норм. На наше переконання, подібний підхід є спрощеним та не дає змоги виокремити сутнісні ознаки окремих груп примусових заходів, адже кожен із них характеризується значно більшим набором ознак, які у сукупності визначають його сутність. Утім, варто підтримати важливість запропонованого вченим критерію цільової спрямованості, який часто використовується як диференціюючий при обранні заходів впливу на поведінку платника.

Складно також погодитися з позицією А. Тимченка, відповідно до якої податковий примус завжди є проявом деліктної поведінки платника податку⁴. Дійсно, такі заходи податкового примусу, як податкова застава, адміністративний арешт майна, зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, як правило, застосовуються при порушенні платником встановленого порядку виконання податкового обов'язку, але якщо аналізувати відносини з приводу їх застосування більш широко, то можна окреслити цілу низку випадків, коли у результаті доводиться правомірність дій платника, а деліктною є поведінка контролюючого органу.

Наприклад, недопуск до проведення контролюючим органом податкової перевірки часто стає підставою застосування контролюючим органом адміністративного арешту майна. Такі дії обумовлені тим, що однією з підстав застосування адміністративного арешту майна, який є винятковим заходом забезпечення виконання податкового обов'язку, є перешкоджання платником при проведенні законної податкової перевірки. Утім, на практиці внаслідок недостатньо чіткої нормативної регламентації процедур застосування цього заходу стає можливим фактичне застосування податкового примусу у випадках, коли поведінка платника не є деліктною.

Ненадання відповіді на незаконний запит контролюючого органу також може мати наслідком застосування заходів податкового примусу до платника. Право контролюючого органу отримувати від платників податків податкову інформацію передбачене статтями 72–73 Податкового кодексу України (далі – ПК України)⁵, але навряд чи це стосується всієї інформації про діяльність платника, особливо коли йдеться про інформацію з особливим режимом (комерційна таємниця тощо). Крім того, при оформленні запиту контролюючим органом на надання платниками податкової інформації непоодинокими є випадки неправильного їх оформлення, що є законною підставою для відмови у її наданні.

⁴ Тимченко (н 3).

⁵ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 22.02.2020).

При застосуванні до платників засобів податкового примусу в подібних випадках, у подальшому в результаті оскарження таких дій платники мають змогу довести правомірність власної поведінки та незаконність застосування до них примусу, але первісно, як і у наведеному вище випадку з адміністративним арештом майна, заходи податкового примусу застосовано за фактичної відсутності правопорушення.

Одним із засобів забезпечення виконання податкового обов'язку (поряд із податковою заставою та адміністративним арештом майна) є пеня, яка має складну податково-правову природу. Аналізуючи правову природу пені, вчені часом доходять кардинально протилежних висновків. Одні вважають її правовідновлювальною каральною санкцією⁶, другі наполягають на тому, що вона санкцією бути не може і є специфічним засобом забезпечення виконання податкового обов'язку. Н. Карпенко з цього приводу влучно вказує на неможливість позиціонування пені в податковому праві як правовідновлювальної (компенсаційної) санкції та переконливо доводить, що подібний підхід фактично призвів би до порушення положень ст. 61 Конституції України⁷, норми якої не допускають двічі притягувати винну особу за одне і те саме правопорушення до відповідальності одного виду⁸.

Винятковість цього засобу податкового примусу полягає у можливості застосування пені до обох сторін податкових правовідносин – як до платника податків при порушенні ним строків виконання обов'язку зі сплати податку, так і до контролюючого органу при порушенні ним правил та строків проведення бюджетного відшкодування платнику податку на додану вартість. Як правило, в обох випадках ідеться про деліктну поведінку, але деліктність може стосуватися не тільки поведінки платника. У першому випадку може дійсно йтися про вину платника, тоді як у другому випадку винною стороною є контролюючий орган. При цьому обов'язок із нарахування та сплати (або стягнення) пені не лише впливає із логіки, обумовленої правовою природою цього заходу податкового примусу, а й прямо прописаний у ст. 200 ПК України.

Моделюючи концепцію застосування податкового примусу, варто визначитись із ієрархією існуючих засобів, окреслити можливість їх спільного використання або взаємовиключність, зупинитися на процедурах їх застосування та припинення. При цьому окремо варто приділити увагу суб'єктному складу податкових відносин, що утворюються при застосуванні податкового примусу. У будь-якому разі основою побу-

⁶ В Спасибо, 'Перспективи реформування інституту пені у податковому праві України' (2010) 2 Адвокат 30.

⁷ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁸ Н Карпенко, 'Пеня у податковому праві' (дис канд юрид наук, 2019) 6.

дови концептуальної моделі застосування податкового примусу мають стати його нормативно закріплені організаційно-правові форми, які фактично і є засобами впливу на поведінку учасників податкових відносин⁹. Нині можна виокремити такі засоби податкового примусу: 1) податкова застава; 2) адміністративний арешт майна; 3) арешт коштів на рахунках платника податків; 4) пеня; 5) стягнення коштів платника податків; 6) продаж майна, що перебуває у податковій заставі; 7) відповідальність за порушення податкового законодавства.

Також потрібно визначити можливих суб'єктів податкових правовідносин, які беруть участь у реалізації того або іншого примусового заходу. До кола таких суб'єктів відносяться: 1) платники податків; 2) податкові агенти; 3) контрагенти платника податків; 4) контролюючі органи; 5) держава; 6) територіальні громади; 7) суд; 8) правоохоронні органи; 9) судові виконавці. При цьому в окремому режимі можуть здійснюватися відповідні засоби податкового впливу до податкових резидентів і податкових нерезидентів.

Закріплений податковим законодавством перелік засобів податкового примусу можна класифікувати за ціллю використання, що передбачає виокремлення засобів, спрямованих на: 1) забезпечення збереження активів платника, що можуть бути використані для погашення податкового боргу; 2) стимулювання платника погасити податковий борг; 3) компенсацію втраченої державою або територіальними громадами можливості користуватися публічними коштами; 4) компенсацію шкоди, завданої платнику податків; 5) покарання платника податків; 6) примусове погашення податкового боргу.

Вагомим критерієм диференціації засобів податкового примусу є ступінь їх впливу на діяльність підконтрольних суб'єктів. З одного боку, цей критерій є доповненням попереднього та може характеризувати ту або іншу мету застосування засобу податкового примусу, а з другого – окреслює ступінь обтяжливості несприятливих наслідків, яких зазнає особа, щодо якої його застосовано. У будь-якому разі ступінь обтяжливості наслідків застосування засобу податкового примусу має відповідати рівню загрози, на запобігання якої його спрямовано. Навряд чи доцільно застосовувати арешт коштів на рахунках платника податків просто у разі пропущення платником строків подачі податкової звітності, але у разі спроби вивести активи при попередньому застосуванні низки інших засобів забезпечення податкового обов'язку (наприклад, адміністративного арешту майна) це є цілком виправданим. Можна ви-

⁹ Податковий кодекс України: постатейний коментар, ч 1 (Кучерявенко М ред, Право 2011) 704; Податковий кодекс України: постатейний коментар, ч 2 (Кучерявенко М ред, Право 2011) 1128.

окремити три ступеня впливу засобів податкового примусу на господарську або іншу діяльність платника: 1) незначна; 2) суттєва; 3) велика.

Наочно відобразити особливості наведеної вище класифікації видів примусових податково-правових засобів і суб'єктний склад відповідних податкових відносин (із поділом на групи), мету застосування заходів податкового впливу можна графічно за допомогою наведеної нижче блок-схеми.

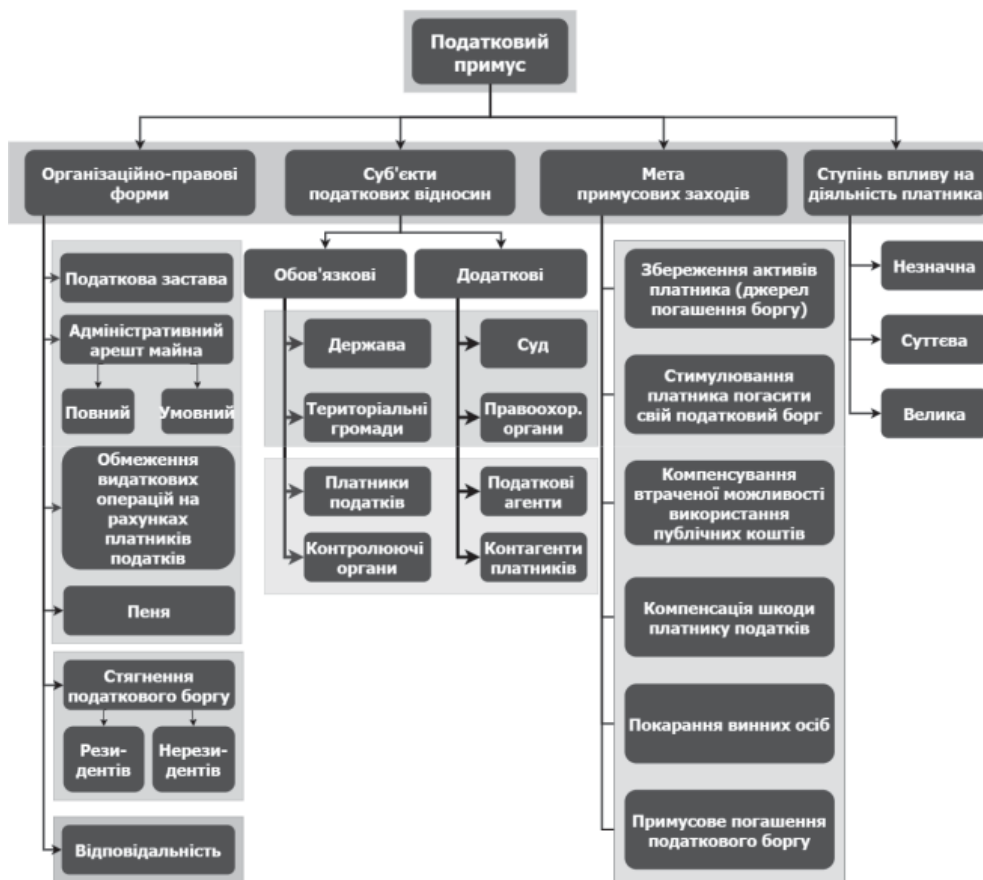


Схема 1. Види податкового примусу та підстави класифікації

Запропонована вище схема комплексно описує ключові аспекти податково-правового примусу, який може застосовуватися при виконанні платниками свого податкового обов'язку та реалізації контролюючими органами наданих ним повноважень. Утім, концептуальна модель застосування засобів податкового примусу при забезпеченні виконання

податкового обов'язку має відображати, поряд зі статичною складовою, динамічний аспект. Це передбачає встановлення зв'язків між різними засобами податкового примусу, а також наслідків реалізації сторонами податкових відносин своїх прав і виконання обов'язків. У найбільш загальному вигляді сучасну модель застосування податкового примусу в Україні можна представити схематично з виокремленням блоків дій забезпечувального, правовідновлювального та карального характеру.

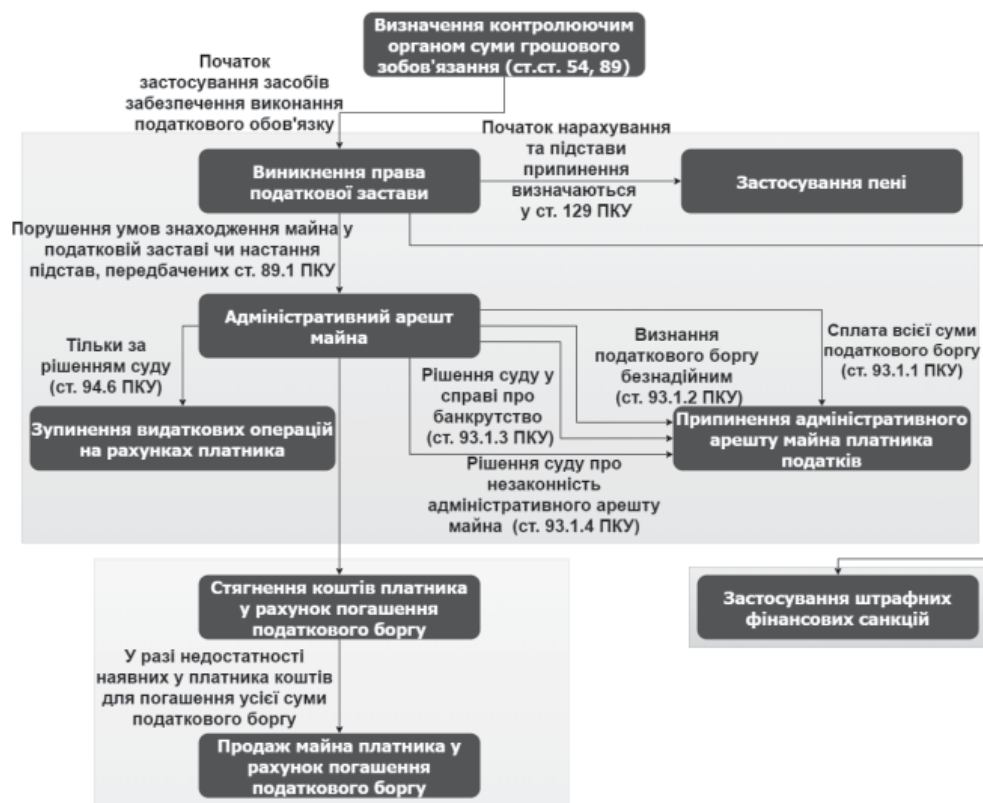


Схема 2. Алгоритм застосування заходів податкового примусу

Висновки. Підбиваючи підсумки, потрібно наголосити на декількох моментах. Пеня у податковому праві є багатовекторним засобом податкового впливу, що може застосовуватись як до платників податків (у разі прострочення сплати ними податків і зборів), так і до контролюючих органів (при неналежній реалізації процедур проведення бюджетного відшкодування платникам податку на додану вартість). У статті охарактеризовано й поділено на групи учасників податкових відносин у процесі

застосування податкового примусу й аргументована доцільність урахування ступеня обтяжливості обраного контролюючим органом заходу податкового впливу на діяльність платників податків. Запропоновано графічну модель системи засобів податкового примусу при забезпеченні виконання податкового обов'язку, яка враховує основні статистичні та динамічні аспекти їх застосування.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Surmin Yu, *Maisternia vchenoho: pidruchnyk dlia naukovtsia [Academic Workshop: A Scholar's Textbook]* (Konsortium z udoskonalennia menedzhment-osvity v Ukraini 2006) (in Ukrainian).
2. Jakovlev E i Jakovleva N, *Pedagogicheskaja koncepcija: metodologicheskie aspekty postroenija [Pedagogical Concept: Methodological Aspects of Construction]* (Gumanitar izd centr VLADOS 2006) (in Russian).

Edited books

3. *Podatkovyi kodeks Ukrainy: postateinyi komentar [Tax Code of Ukraine: Article-by-Article Commentary], ch 1* (Kucheriavenko M red, Pravo 2011) (in Ukrainian).
4. *Podatkovyi kodeks Ukrainy: postateinyi komentar [Tax Code of Ukraine: Article-by-Article Commentary], ch 2* (Kucheriavenko M red, Pravo 2011) (in Ukrainian).

Journal articles

5. Spasybo V, 'Perspektyvy reformuvannia instytutu peni u podatkovomu pravi Ukrainy' ['Prospects for Reforming the Institute of Penalties in Tax Law of Ukraine'] (2010) 2 Advokat 30 (in Ukrainian).

Theses

6. Tymchenko A, 'Vydy prymusovykh zakhodiv u podatkovomu pravi' ['Types of Coercion Measures in Tax Law'] (avtoref dys kand yuryd nauk, 2012) (in Ukrainian).
7. Karpenko N, 'Penia u podatkovomu pravi' ['Penalty in Tax Law'] (dys kand yuryd nauk, 2019) (in Ukrainian).

Oleksandr Golovashevych

THE CONCEPTUAL MODEL OF USING TAXATION COERCIVE MEASURES TO ENFORCE TAX LIABILITY

ABSTRACT. Tax liability to be fulfilled by legal entities and individuals in the territory of Ukraine is unconditional and mandatory. The importance of its proper fulfillment can hardly be overestimated, since tax proceeds account for a significant share of revenues in the State budget as well as in local budgets. The importance of fulfillment of tax liability is also emphasized by the approach of the rule maker which has provided it with constitutional

origins by consolidating everyone's obligation to pay taxes and fees established by law in article 67 of the Ukrainian Constitution.

Undoubtedly, failure to fulfill such a major duty entails responsibility of those who default their duties, and this is one of the manifestations of coercion by the State. However, this is preceded by the use of a range of taxation coercive measures with a more extensive inherent meaning than making someone responsible. Some of them are intended for providing security, others are compensatory, but collectively they are aimed at achieving the overall goal: to obtain money from a fulfilled tax liability, and in case a liability is breached – to ensure the possibility of collecting a tax debt.

The purpose of the article is to build a conceptual model according to which taxation coercive measures may be used for enforcement of tax liability.

Based on the analysis of regulatory and scientific sources, the author developed a set of conceptual fundamentals for building a system of taxation coercive measures, outlined the characteristic features of some of their types, and marked out the objective of application. The author pays close attention to certain shortcomings in the regulatory consolidation of the coercive measures aimed at enforcement of tax liability in Ukraine, and highlights the problematic aspects possible when establishing the nature of tort relations which may develop between payers and regulatory authorities.

The article characterizes the doctrinal approach to the predominance of imperatives in selecting the means of impact on the behavior of controlled participants in tax relations. In this connection, the author emphasizes the possibility of applying certain taxation coercive measures not only to payers but also to other participants in tax relations, including to controlling authorities in case they improperly fulfill the procedures of VAT reimbursement from the budget.

The article presents a comprehensive classification of organizational and legal forms of tax coercion, describes and divides into groups the participants to tax relations in the course of tax coercion, and substantiates the advisability of measuring the extent to which the tax impact chosen by a controlling authority is burdensome for taxpayer's operation. Besides, the article proposes a graphical model of the system of taxation coercive measures for enforcement of tax liability which takes into account the main statistical and dynamic aspects of their application.

KEYWORDS: administrative attachment of property; means of enforcement of tax liability; suspension of expenditure transactions in the accounts of the taxpayer; conceptual model; penalty; tax debt repayment; tax pledge; tax coercion.



Катерина Павлушенко

адвокатеса
(Харків, Україна)
katerin09p@gmail.com

DOI: 10.33498/Юспр-2020-04-115

УДК 347.73

ЗНАЧЕННЯ І РОЛЬ АКТА ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ПОДАТКОВІ ПРАВОВІДНОСИНИ

АНОТАЦІЯ. Теоретичне осмислення та питання практичного застосування здійснення податкових перевірок і їх оформлення пройшло декілька етапів протягом розвитку та становлення податкової системи України. Наша держава завжди прагла до створення ефективної податкової системи, яка б мала, серед іншого, ефективну систему виявлення порушень у сфері податкового законодавства.

Актуальність порушеної проблематики та поглиблена увага фахівців-практиків до проблеми значення акта податкової перевірки та його подальшого впливу на податкові правовідносини спричинена суперечливим ставленням до цього документа у процесі правозастосування протягом багатьох років.

Метою статті є розкриття сутності та змісту акта податкової перевірки та аналіз його впливу на подальші можливі податкові правовідносини з метою напрацювання єдиного підходу у правозастосуванні та судовій практиці з розгляду податкових спорів, а також напрацювання пропозицій щодо подальшого законодавчого закріплення належного регулювання цього явища.

Стаття розкриває сутність і зміст поняття акта податкової перевірки й аналізує три основні аспекти податкових правовідносин, у яких буде задіяний акт податкової перевірки після його оформлення.

Авторка звертає увагу на суперечливе визначення акта податкової перевірки у профільному законодавстві та у судовій практиці, і детально аналізує акт як службовий документ податкового органу, який засвідчує факт проведення перевірки, та окремо як документ, який документує виявлені порушення податкового законодавства. Причому наголошує, що думка суддів адміністративної юрисдикції стосовно того, що сам собою акт не породжує для платника податків настання будь-яких юридичних наслідків та не впливає на його права, обов'язки та законні інтереси, не є однозначно правильним.

Перший аспект – це розгляд справи про адміністративне правопорушення, в якому авторка звертає увагу, зокрема, на існуючу проблему розмежування компетенції адміністративних судів і судів загальної юрисдикції при встановленні факту наявності порушень податкового законодавства. Другий аспект – роль аналітичної роботи органів податкової служби та, у зв'язку з цим, опосередкований вплив акта

© Катерина Павлушенко, 2020

Катерина Павлуценко

податкової перевірки на подальші правовідносини об'єкта перевірки – платника податків. Третій аспект – акт податкової перевірки як підстава для відкриття досудового розслідування за ст. 212 Кримінального кодексу України.

Авторка доходить висновку про те, що в кожному з варіантів існує неузгодженість із основними нормами та іншими процесами розвитку правовідносин, яку породжує акт перевірки, а тому питання належної ролі акта податкової перевірки не є нині достатньо врегульованим та пропонує конкретні зміни для врегулювання суперечностей.

Ключові слова: акт податкової перевірки; носій доказової інформації; органи податкової служби; платник податку; адміністративний суд.

Теоретичне осмислення та питання практичного застосування здійснення податкових перевірок і їх оформлення пройшло декілька етапів протягом розвитку та становлення податкової системи України. Наша держава протягом всього строку її існування прагнула до створення ефективної податкової системи, яка б в основі мала чітку організацію порядку не тільки стабільної сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а й ефективну систему виявлення порушень у сфері податкового законодавства та стягнення несплачених у строк податкових зобов'язань.

Актуальність порушеної проблематики та поглиблена увага фахівців-практиків до проблеми значення акта податкової перевірки та його подальшого впливу на податкові правовідносини спричинена суперечливим ставленням до цього документа у процесі правозастосування протягом багатьох років. Це, насамперед, спричинено тим, що загалом проблемою застосування податкового законодавства була не так правова невизначеність сама собою, як багатоманітність суб'єктів його застосування, а звідси й багатоманітність оціночних поглядів. Будь-які податкові правовідносини у своєму розвитку регулюються не суто нормами податкового права, а ще й нормами адміністративного процесу, кримінальним процесуальним кодексом, тому саме це і визначає широке коло суб'єктів-правозастосовників.

Зміна вектора руху податкових органів, невпинна законотворчість і бажання удосконалити податкове законодавство (як мінімум ґрунтовно раз на рік) призводили з роками до різких змін у поглядах, зокрема, на те, чим є такий документ як акт податкової перевірки. Зі свого боку практика судового погляду на це явище також була різко протилежною, та протягом “років невизначеності” поняття акта податкової перевірки ставало навіть оціночним поняттям.

Сьогодні ми вимушені констатувати той факт, що проблема ролі та наслідків акта податкової перевірки не розкрита належним чином ні з боку законодавця, ні з боку судової практики, незважаючи на те, що платники податків неодноразово звертали увагу на необхідність її розв'язання.

Метою дослідження є розкриття сутності та змісту акта податкової перевірки та аналіз його впливу на подальші податкові правовідносини з метою напрацювання єдиного підходу у правозастосуванні та судовій практиці з розгляду податкових спорів, а також напрацювання пропозицій щодо подальшого законодавчого закріплення належного регулювання цього явища.

Варто відзначити, що з першої до останньої редакції Податковий кодекс України (далі – ПК України)¹ не містив визначення акта перевірки, хоча завжди мав досить змістовну ст. 14, яка наводить основні поняття, та спеціальну норму – ст. 86, яка має назву “Оформлення результатів перевірок”. Таке визначення нині міститься у наказі Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 р. № 727², який називає акт документальної перевірки службовим документом, який підтверджує факт проведення документальної перевірки, відображає її результати і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на орган Державної податкової служби України (далі – ДПС України).

Для порівняння зміни законодавчого підходу вважаємо за необхідне навести попереднє визначення акта перевірки, що містилося у наказі Державної податкової адміністрації України від 18 квітня 2008 № р. 266³, та яке характеризувало акт перевірки як службовий документ, який засвідчує факт проведення перевірки, документує виявлені порушення, що призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання та (або) податкового кредиту, бюджетного відшкодування суб'єктами господарювання при застосуванні законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на орган ДПС України.

Різниця, на нашу думку, є суттєвою: по-перше, сьогодні акт саме підтверджує факт проведення документальної перевірки (а не засвідчує факт її проведення), а по-друге, є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог законодавства (а не лише їх документує).

Необхідно звернути увагу на те, що введення такого поняття, як “носій доказової інформації”, одразу ж переносить одну з основних кате-

¹ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755 у редакції від 29 грудня 2019 р. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>> (дата звернення: 22.02.2020).

² Про затвердження порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами: наказ Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 р. № 727 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15>> (дата звернення: 22.02.2020).

³ Про організацію взаємодії органів державної податкової служби при проведенні перевірок податкових декларацій з податку на додану вартість з урахуванням інформації розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів: наказ Державної податкової адміністрації України від 18 квітня 2008 р. № 266 <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0266225-08>> (дата звернення: 22.02.2020).

горій податкових правовідносин у площину процесуального та, навіть, кримінального права. Безумовно, це свідчить про розуміння того, що подальша роль цього документа спрямована не лише на належну сплату податків, а й має каральну функцію.

Зі свого боку оцінку акта податкової перевірки як документа, що має певні правові наслідки, доводиться давати, безперечно, адміністративним судам.

Сьогодні судова думка сформована: акт перевірки не є рішенням органу владних повноважень, оскільки він є службовим документом, що підтверджує факт проведення перевірки, і носієм доказової інформації про виявлені порушення, а отже, акт перевірки та висновки, які в ньому містяться, не породжують для платника податків настання будь-яких юридичних наслідків і не впливають на його права, обов'язки та законні інтереси у розумінні п. 1 ч. 2 ст. 17 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України)⁴. Такий висновок свого часу став вирішенням нагального питання про те, чи може акт перевірки бути предметом адміністративного позову.

Водночас адміністративні суди впевнено констатують, що висновки, які містяться в акті, не породжують для платника податків настання будь-яких юридичних наслідків і не впливають на його права, обов'язки та законні інтереси.

Тобто ми повинні прийняти той факт, що акт як носій доказової інформації про виявлені порушення сам собою не породжує для платника податків настання будь-яких юридичних наслідків і не впливає на його права, обов'язки та законні інтереси. На нашу думку, таке твердження видається дещо абсурдним. Спробуємо розібратися глибше.

Почати пропонуємо з основних дефініцій. Перша дефініція – акт є службовим документом. Визначення цього поняття міститься у ДСТУ 4423-1:2005 (ISO 15489-1:2001, MOD): 'Службовим документом є інформація, яку організація або фізична особа створила, отримала та зберігає як свідчення про інформацію згідно з правовими зобов'язаннями чи в процесі виконання основної діяльності'⁵.

З цього визначення можна виокремити основні ознаки акта податкової перевірки: акт є свідченням викладеної в ньому інформації, а саме – порушень податкового законодавства; акт створений у процесі основної діяльності податкового органу; податковий орган як особа, що його створила, зберігає цю інформацію.

⁴ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України в редакції від 3 жовтня 2017 р. № 2147-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁵ Національний стандарт України. Інформація та документація. Керування документальними процесами: ДСТУ 4423-1:2005 (ISO 15489-1:2001, MOD) <http://online.budstandart.com/ua/catalog/doc-page.html?id_doc=54598> (дата звернення: 22.02.2020).

Враховуючи основну мету діяльності податкових органів, метою створення службового документа (яким є акт перевірки) очевидно є не тільки фіксація факту податкового порушення, а ще й породження відповідних наслідків, які повинні забезпечити належне надходження податків та платежів (зі штрафними санкціями) до бюджету.

Друга дефініція – носій доказової інформації. Загалом поняття доказів структуроване і, як елементи, включає в себе будь-які фактичні дані, що мають значення у цьому провадженні (зміст); процесуальну форму їх закріплення (спосіб існування у матеріалах провадження) та носій відомостей (зовнішній вираз). Тому в нашому випадку фактичні дані (конкретна інформація) становлять зміст доказу, а акт перевірки являє собою форму цього доказу.

Нагадаємо, яку саме інформацію містить (або повинен містити) акт перевірки. Для цього повернемося до наказу Міністерства фінансів України від 20 серпня 2015 р. № 727.

Всі суттєві обставини фінансово-господарської діяльності платника податків, які стосуються фактів виявлених порушень законодавства, викладаються в акті чітко, об'єктивно та повною мірою з посиланням на первинні документи, реєстри податкового та бухгалтерського обліку, фінансової та іншої звітності, інші отримані документи, а також податкову інформацію, що їх підтверджує⁶.

То, відповідно, де має опинитися “носій доказової інформації”, що містить детальний опис податкових правопорушень? Так, звісно, у тому органі, який покладає відповідальність за такі порушення.

ПК України надає право платнику податків, у разі незгоди із положеннями акта перевірки, надати до нього свої заперечення. Після отримання відповіді на заперечення до акта податкової перевірки платник отримує податкові повідомлення-рішення та його фокус уваги дещо розмивається, оскільки всі подальші дії платника вже стосуються саме податкових повідомлень-рішень, їх оскарження в адміністративному та (або) судовому порядку. Фактично на цьому правовідносини, які врегульовані ПК України, тим і закінчуються.

Відносно нова норма, яка покликана гарантувати права платника податків та захищати його права, була введена до ст. 86.7 ПК України та забороняє контролюючим органам використовувати акт перевірки як підставу для висновків стосовно взаємовідносин платника податків із його контрагентами, якщо за результатами акту перевірки податкового повідомлення-рішення не існує. Ця достойна норма, на нашу думку, має

⁶ Про затвердження порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами (н 2).

на практиці ймовірніше за все декларативний і заспокійливий характер, аніж приносить реальну користь платникам. Чому – відповідь нижче.

Нагадаємо, що Порядок оформлення результатів документальних перевірок⁷ чітко закріплює, що інформація, яка міститься в акті (довідці) документальної перевірки, не підлягає розголошенню посадовими особами контролюючого органу, а також передачі в інші органи, за винятком випадків, передбачених законом. То який перший крок, який породжує акт податкової перевірки, робить податковий орган?

Чітко дотримуючись строків, встановлених Кодексом України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП)⁸, посадова особа органу податкової служби складає адміністративний протокол про вчинення адміністративного правопорушення, передбаченого ст. 163¹ КУпАП.

Безумовно, в графі про вчинене правопорушення зазначаються саме реквізити конкретного акта перевірки. Тобто державна податкова служба вважає вираженням встановлення факту адміністративного порушення саме акт перевірки, а датою виявлення порушення – дату складання акта перевірки. До слова, нам невідомо жодного випадку, коли б податкова служба направляла разом із протоколом про адміністративне правопорушення до суду копію самого акта перевірки. Отже, принцип конфіденційності та нерозголошення працює.

Однак із таким підходом податкових органів не можна погодитися з точки зору судді, що розглядає справу про адміністративне правопорушення, оскільки протокол про адміністративне порушення у такому разі є фактично “голим” і нічим не підтвердженим навіть із формального погляду. Тут ми виявляємо першу проблему впливу акта на податкові правовідносини, а саме – на деліктні правовідносини з приводу адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Як правило, в цей же час, у повній відповідності до процедури, описаної ПК України⁹, платник проходить процедуру адміністративного оскарження. Який висновок ми маємо з цього зробити? Так, очевидно, акт перевірки “не набрав чинності”, оскільки грошове зобов’язання, що було визначено за ним, ще не стало узгодженим. Але ж акт як службовий документ і носій доказової інформації існує. Водночас визначення та роль акта також добре відоме судам загальної юрисдикції, тому вони не можуть просто “заплющити очі” на його наявність.

Що ми маємо з цього питання у межах судової практики країни? На нашу думку, вельми болісну картину: судді тих судів, апарат яких

⁷ Про затвердження порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами (н 2).

⁸ Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 7 грудня 1984 р. № 8073 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁹ Податковий кодекс України (н 1).

спрацював “на відмінно”, та які забезпечили обізнаність платників про наявність такого процесу, разом зі свідомими платниками, здебільшого ухвалюють справедливі рішення про відмову у притягненні посадових осіб до адміністративної відповідальності, мотивуючи це описаним у попередньому абзаці нашої статті. Це стає можливим виключно тому, що платник додає до справи інформацію про умовну правову силу та дещо обмежену дію акта податкової перевірки в цей час.

У тому разі, коли з багатьох причин такі відомості суду не надані, суди, як правило, не запитують про це самі, а протокол про вчинене правопорушення виглядає обґрунтованим. У такому разі звернення податкового органу задовольняється та платник визнається винним у вчиненні адміністративного правопорушення з неналежного обрахування та сплати податків до узгодження податкового зобов’язання.

Проблема розмежування компетенції та юрисдикції судів загальної юрисдикції та адміністративних судів при встановленні факту порушення податкового законодавства не є предметом цього дослідження. Проте ми вимушені визнати, що ця проблема досі існує. Тому першим наслідком акту податкової перевірки є саме притягнення посадових осіб платників податків до адміністративної відповідальності, причому незавжди законно.

Другий, паралельний крок, полягає в опрацюванні саме відомостей, що містить акт перевірки. Відповідно до Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків (далі – Методичні рекомендації)¹⁰ працівники підрозділів, що здійснюють перевірки, вносять необхідну інформацію до системи обліку результатів контрольної-перевірочної роботи підсистеми “Податковий аудит” ІТС “Податковий блок” на кожному етапі організації, проведення та реалізації матеріалів перевірок. Зокрема, до підсистеми “Податковий аудит” ІТС “Податковий блок” додатково вноситься: наказ про проведення перевірки, план перевірки, робочий план проведення перевірки, протокол про проведення робочої зустрічі з платником податків, протокол засідання постійної комісії з розгляду спірних питань; заперечення до акта перевірки та (або) лист платника податків щодо надання ним додаткових документів відповідно до п. 44.7 ст. 44 ПК України¹¹, висновок і відповіді на такі заперечення та (або) лист щодо надання додаткових документів, а також інші визначені підсистемою дані.

¹⁰ Про затвердження методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: наказ Державної фіскальної служби України від 31 липня 2014 р. № 22 <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0022872-14>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹¹ Податковий кодекс України (н 1).

Із наведеного можна зробити лише один висновок: хоча формально акт податкової перевірки містить “конфіденційний характер” та “нікому не передається”, у межах податкової служби в цьому й немає потреби, оскільки досить детально все, що пов’язано з перевіркою та її наслідками, протягом доби вже буде містити підсистеми “Податковий аудит” ІТС “Податковий блок”.

У Методичних рекомендаціях варто звернути увагу на твердження про те, що на підставі результатів проведених перевірок підрозділи органу Державної фіскальної служби України, які здійснювали перевірку, узагальнюють інформацію про виявлені схеми ухилень від оподаткування або мінімізації податкових зобов’язань, суми єдиного внеску та вносять їх до підсистеми “Податковий аудит” ІТС “Податковий блок”, інших інформаційних баз даних.

При цьому необхідно нагадати про зазначені вище положення ст. 86.7 ПК України¹² в частині заборони використання акту перевірки як підстави для висновків про взаємовідносини з контрагентами, якщо за його результатами не видано податкове повідомлення-рішення. Видається, що в розумінні податкової служби сам акт перевірки використовувати не можна, а дані, які він містить, – можна, оскільки вони вже внесені до підсистеми “Податковий аудит” ІТС “Податковий блок”, та характеризуються, відповідно, як “інформаційні дані податкової служби, зібрані в процесі службової діяльності”, тому їх використовують для узагальнення та висновків про схеми ухилення від оподаткування.

Таким чином, легко викреслився другий негативний наслідок акта податкової перевірки – прямий вплив на подальші правовідносини як самого платника податків – об’єкта перевірки, так і його контрагентів і податкової. Оскільки системне адміністрування основних податків сьогодні дає змогу легко проводити системну звірку ланцюгів фінансово-господарських операцій та руху товару, то вплив акта перевірки а також наслідки такого впливу на податкові правовідносини контрагентів об’єкта перевірки, є прямим і безпосереднім.

Саме після опрацювання інформації з акта перевірки у працівників податкової служби з’являються підстави для проведення позапланових перевірок контрагентів. І тут постає практичне запитання: наскільки акт перевірки “не породжує для платника податків настання будь-яких юридичних наслідків та не впливає на його права, обов’язки та законні інтереси”?

Фахова спільнота практиків (на відміну від суддів адміністративної юрисдикції) досі впевнена, що й породжує наслідки, як мінімум, у ви-

¹² Податковий кодекс України (н 1).

гляді претензій контрагентів, втрати довіри та погіршення ділової репутації, і впливає на права та обов'язки, передусім фінансові, оскільки великі компанії ще орієнтовно з 2014 р. ввели до своїх договірних практик положення про окремі штрафи за спричинення позапланових перевірок, нерестрацію податкових накладних тощо.

Третій блок правовідносин, підґрунтям для яких є акт податкової перевірки, – це, безумовно, податкові кримінальні правовідносини. І ось саме тут починається найцікавіша історія з не завжди щасливим кінцем.

Диспозиція ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК України)¹³ (ухилення від сплати податків) має бланкетний характер, тобто настання відповідальності потенційно залежить від вимог податкового законодавства, чинних на момент вчинення діяння, а також від суми податків. А починається все саме з передання матеріалів перевірки до слідчого підрозділу.

Дотримуючись Методичних рекомендацій, у разі, коли за наслідками перевірки виявлено порушення, за якими сума завданої державі шкоди або замаху на заподіяння шкоди є достатньою для притягнення до кримінальної відповідальності, підрозділ, який здійснював перевірку, письмово повідомляє слідчий підрозділ фінансових розслідувань і передає матеріали перевірки для прийняття рішення згідно з положеннями Кримінального процесуального кодексу України¹⁴.

Необхідно звернути увагу на те, що така дія повинна відбутися протягом 20 робочих днів, наступних за днем узгодження прийнятих за їхніми результатами податкових повідомлень-рішень про визначення грошових зобов'язань (зменшення бюджетного відшкодування), вимог і рішень щодо єдиного внеску. Це свідчить виключно про те, що взагалі не йдеться про судове оскарження податкових повідомлень-рішень. При переданні матеріалів до слідчих органів (якщо, звичайно, в окремих випадках подання адміністративного позову не відбулося ще раніше, безпосередньо після закінчення перевірки), матеріали перевірки, заперечень і скарг платника передаються до слідчого підрозділу, не чекаючи розгляду та встановлення фактів порушення адміністративним судом.

Звісно, такий стан справ дуже бентежить, адже порушення кримінального провадження завжди (навіть без додаткових зусиль із боку правоохоронних органів) є, перш за все, формою психологічного впливу на конкретних посадових осіб платника податків.

¹³ Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квітня 2001 р. № 2341 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹⁴ Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13 квітня 2012 р. № 4651 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>> (дата звернення: 22.02.2020).

Проте нормативно всі поступки, на які за ці часи “пішла” податкова служба, – це визнання того, що акт передається до слідчих органів після закінчення процедури адміністративного оскарження, а не одразу після його оформлення. Очевидно, що це вже є значним кроком назустріч довіри платників податків до контролюючого органу. Однак при цьому потрібно ще й неухильно дотримуватися недопущення внесення відомостей до Єдиного реєстру досудових розслідувань на підставі службових записок, заяв посадових осіб тощо (маючи при цьому “в умі” відомості, що містить акт податкової перевірки).

Але як тоді бути з положеннями ст. 56.18 ПК України, відповідно до яких при зверненні платника податків до суду грошове зобов’язання вважається неузгодженим до дня набрання судовим рішенням законної сили? Причому самою податковою це строго виконується.

Наша відповідь полягає у законодавчій розмитості процедур адміністративного та судового оскарження. Також потрібно зважати на суттєву специфіку розгляду справи за правилами КАС України¹⁵.

Так, на початковому етапі досудового розслідування основним джерелом встановлення обставин, які можуть свідчити про несплату податків, є саме акт перевірки, оскільки він є одним із основних способів визначення об’єктивної сторони злочину. Саме акт податкової перевірки встановлює факт податкового порушення, визначає види та розмір несплачених податків, способи та механізми такої несплати, містить документальні докази вчинення податкового правопорушення, навіть визначає коло посадових осіб платника (фактично винних осіб), відповідальних за несплату податків.

У подальшому для підтвердження наявності злочину будуть встановлюватися та досліджуватися інші обставини, які необхідні в теорії кримінального права для визначення такого злочину та характеризують суб’єктивну й об’єктивну його сторони, суб’єкт та об’єкт. Однак саме акт перевірки відіграє визначальну та первісну роль і, власне, породжує кримінально-процесуальні правовідносини. У подальшому Пленум Верховного Суду України¹⁶ звертає увагу судів на те, що у разі оскарження до адміністративного суду платником податків податкових повідомлень-рішень, обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків не може ґрунтуватися тільки на такому рішенні до остаточного вирішення справи судом, а повинно доводитися додатково зібраними доказами.

Проте адміністративні суди взагалі не вдаються до дослідження доказів ухилення від сплати податків, які можуть бути аналогічними матеріалам

¹⁵ Кодекс адміністративного судочинства України (н 4).

¹⁶ Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів: постанова Пленуму Верховного Суду України від 8 жовтня 2004 р. № 15 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0015700-04>> (дата звернення: 22.02.2020).

кримінального провадження. Приймаючи рішення, адміністративні суди в межах своєї компетенції ґрунтуються виключно на аналізі первинних документів. При цьому непотрібно забувати і про обмеженість сторін в обсязі доказування (ч. 2 ст. 77 КАС України)¹⁷ – податкова служба не може доводити свою позицію чимось іншим, аніж тими доводами та міркуваннями, що були покладені в основу оскаржуваного рішення.

Зважаючи на те, що податкові повідомлення-рішення у 99 % випадків мають посилання виключно на акт перевірки, навіть без зазначення відповіді за результатами розгляду заперечень на акт, і, тим паче, відповіді на скаргу платника, то позиція податкового органу в суді адміністративної юрисдикції є абсолютно обмеженою та прогнозованою.

Ось і виходить наприкінці, що в найгіршому випадку можна виграти справу та скасувати податкові повідомлення-рішення, а досудове кримінальне провадження буде продовжуватись. І, ба більше, така ситуація стовідсотково відповідатиме законодавчим нормам.

Висновки. Фактично суд загальної юрисдикції є першою ланкою, яка визнає та встановлює факт наявності податкового адміністративного правопорушення, при цьому не оперуючи положеннями акта перевірки, але на підставі нього. Ця проблема може бути вирішена, зокрема, внесенням змін до КУпАП¹⁸ щодо визначення датою вчинення адміністративного правопорушення, передбаченого ст. 163¹ КУпАП¹⁹, у разі складання податкових повідомлень-рішень за результатами перевірок, дату узгодження податкового зобов'язання.

У другому випадку – використання відомостей про акт перевірки підсистеми “Податковий аудит” ІТС “Податковий блок” спричиняє очевидні описані негативні наслідки для платника податків, але, у разі невнесення податкового повідомлення-рішення, платник повністю позбавлений права нівелювати такі наслідки через звернення до суду. У цій частині пропонуємо повернутися до практики оскарження дій зі складання акта перевірки у випадках відсутності за його наслідками податкових повідомлень-рішень (у межах оскарження дій суб’єкта владних повноважень).

У третьому випадку – наявності досудового кримінального провадження, відкритого за ст. 212 КК України²⁰, видається обґрунтованим доповнити практику слідчих органів нормою, відповідно до якої рішення адміністративного суду про скасування податкового повідомлення-рішення є підставою для закриття такого кримінального провадження.

¹⁷ Кодекс адміністративного судочинства України (н 4).

¹⁸ Кодекс України про адміністративні правопорушення (н 8).

¹⁹ Там само.

²⁰ Кримінальний кодекс України (н 13).

THE MEANING AND ROLE OF THE TAX AUDIT ACT
AND ITS IMPACT ON TAX RELATIONS

ABSTRACT. Theoretical comprehension and practical application issues relating to the exercise of tax audits and their recording have passed several stages in the course of the development and establishment of Ukraine's tax system. Our State has always sought to create an efficient tax system which would have, inter alia, an efficient system to identify violations of tax legislation.

The relevance of the issues raised and the in-depth attention of practitioners to such an issue as the meaning of the tax audit act and its further impact on tax relations stems from the contradictory attitude to this document which has arisen in the course of law application over many years.

The article aims at clarifying the essence and content of the tax audit act and at analyzing its impact on further possible tax relations, with a view to developing a unified approach in law application and in the court practice of tax dispute consideration, as well as to working out proposals for further legislative consolidation of the appropriate regulation of this phenomenon.

The article highlights the essence and content of the tax audit act as a concept and analyzes three main aspects of relations under tax law in which the tax audit act will be involved after its execution.

The author turns the reader's attention to the contradictory definition of the tax audit act in the relevant legislation and in the court practice, and makes a detailed analysis of the act as an official document of a tax authority certifying the fact of a conducted audit, and separately as a document which documents the revealed violations of tax legislation. Furthermore, the author emphasizes that the position held by judges of administrative jurisdiction that the act itself does not engender any legal consequences for a taxpayer and has no impact on taxpayer's rights, obligations and legitimate interests is not unambiguously correct.

The first aspect is consideration of a case about administrative offense, in which respect the author focuses, in particular, on the current problem of delimitating the competence of administrative courts and general jurisdiction courts in the situations where there is the need to determine whether violations of tax legislation occurred. The second aspect is the role of analytical work of tax authorities and, in this regard, the indirect impact of the tax audit act on further legal relations of the audited entity – taxpayer. The third aspect is the tax audit act as the basis for commencement of a pre-trial investigation under article 212 of the Criminal Code of Ukraine.

The author arrives at the conclusion that each of the options comprises a certain inconsistency with the basic rules and other processes of legal relations development which stems from the tax audit act and, therefore, the issue of the appropriate role of the tax audit act is not adequately regulated so far; the author also suggests particular changes to be made to resolve the contradictions.

KEYWORDS: tax audit act; evidentiary information medium; bodies of the tax service; taxpayer; administrative court.

III. Судові доктрини при вирішенні податкових спорів

DOI: 10.33498/Юсп-2020-04-127



Надія Писаренко

кандидатка юридичних наук, доцентка,
доцентка кафедри адміністративного права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0003-2159-5459>
n.pysarenko@ukr.net

УДК 342.9

РОЗМЕЖУВАННЯ СУДОВИХ ЮРИСДИКЦІЙ КРИЗЬ ПРИЗМУ РОЗУМІННЯ ПРИНЦИПІВ СУДОЧИНСТВА (НА ПРИКЛАДІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ)

АНОТАЦІЯ. Стаття присвячена вивченню питання розмежування судових юрисдикцій. Як свідчить практика, суб'єктний склад спірних відносин, а також характер суспільних зв'язків, із яких конфлікт виник, не можна вважати вичерпними критеріями для визначення суду, повноважного його (конфлікт) вирішувати.

Метою статті є пошук додаткових критеріїв, зважаючи на які можна встановити процесуальну форму, що є найбільш придатною для розв'язання правового спору з характерними ознаками.

У статті зауважено, що утворення судів різних юрисдикцій обумовлено тим, що їхні судді мають спеціалізуватися на вирішенні конфліктів, які виникають із правових відносин різної галузевої приналежності й підлягають регламентації за допомогою матеріальних норм різних галузей права. Таким чином, судді, що спеціалізуються, спроможні продемонструвати найвищий рівень розуміння галузевих матеріальних норм, засвідчити свою здатність фахово тлумачити такі норми, а отже, бути взірцем у питаннях їх застосування.

Водночас наголошено на тому, що суди у своїй діяльності дотримуються різних процесуальних законів, які акумулюють норми, що відзначаються особливостями; “спеціалізований” суд діє за правилами, що сприяють створенню пристойних умов для реалізації сторонами конфлікту наданих їм процесуальних прав. Це означає, що правильне визначення юрисдикції гарантує не тільки високий ступінь суддівської компетентності у застосуванні матеріальних норм, а й не менш цінний “процесуальний комфорт”, що мають відчувати всі учасники судового процесу.

Запропоновано наблизитися до вирішення проблеми розмежування судових юрисдикцій не через виокремлення ознак спорів, формування їхніх переліків, а за допомогою пошуку відповіді на запитання: чи потребує їх (спорів) розв'язання застосування спеціальних процесуальних правил?

© Надія Писаренко, 2020

Констатовано, що первісно зміст спеціальних процесуальних правил відбивається у нормах про принципи судочинства; свій розвиток такі правила отримують у подальших процесуальних приписах.

Кодекс адміністративного судочинства України (КАС України) пристосований для розв'язання конфліктів за участю суб'єктів влади. Отже, всі його правила, засновані на виписаних на початку КАС України принципах, спрямовано на створення умов, за яких нерівні у матеріальних відносинах суб'єкти права, які є сторонами спору, досягають рівності у судовому процесі.

Зроблено деякі узагальнення, за допомогою яких проілюстровано, як діють спеціальні положення КАС України для гарантування рівності сторін в адміністративному судочинстві. Такі узагальнення супроводжуються прикладами судових рішень у справах із розгляду податкових спорів, що вкотре дало змогу впевнитися у правильності обрання для їх розв'язання саме адміністративної процесуальної форми.

Ключові слова: судові юрисдикції; принципи адміністративного судочинства; адміністративна юрисдикція; податкові спори.

У державах, де функціонують суди, що спеціалізуються на розв'язанні правових конфліктів певних видів, лишається актуальною проблема розмежування їх (судів) юрисдикцій. Україна не є винятком: поступове утворення національних судів відмінної спеціалізації та запровадження процесуальних законів, якими забезпечена їхня діяльність, супроводжувалося відсутністю єдиного підходу до вирішення питання належності деяких із правових спорів до юрисдикції одного з цих судів. Означена проблема і досі залишається нерозв'язаною, незважаючи на понад десятирічний термін, протягом якого одночасно застосовують правила про юрисдикцію, викладені у трьох національних процесуальних законах – Цивільному процесуальному кодексі України (далі – ЦПК України)¹, Господарському процесуальному кодексі України (далі – ГПК України)² та Кодексі адміністративного судочинства України (далі – КАС України)³⁴.

¹ Цивільний процесуальний кодекс України: Закон України в редакції від 3 жовтня 2017 р. № 2147-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>> (дата звернення: 22.02.2020).

² Господарський процесуальний кодекс України: Закон України в редакції від 3 жовтня 2017 р. № 2147-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12>> (дата звернення: 22.02.2020).

³ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України в редакції від 3 жовтня 2017 р. № 2147-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁴ Впродовж усього терміну застосування національних процесуальних законів не вгасає інтерес науковців до проблеми розмежування судових юрисдикцій. У численних публікаціях вони не тільки прискіпливо аналізують судову практику з цього приводу, а й пропонують свої шляхи для її розв'язання. Див., наприклад: Ю Битяк та Н Писаренко, 'Процесуальна форма відправлення правосуддя в спорах за участю суб'єктів владних повноважень' (2006) 10 Право України 78; В Колпаков та В Гордєєв, *Юрисдикція адміністративних судів: монографія* (Харків юридичний 2011); М Кучерявенко, 'До питання щодо визначення юрисдикційності податкових спорів' (2013) 1/2 Право України 87; М Кучерявенко та Є Смичок, 'Практика Великої Палати Верховного Суду: "перемога" чи колапс?' (2018) 50 Юридичний вісник України 6; М Кучерявенко, 'Реформування юрисдикцій: pro чи contra?' (2020) 6 Юридичний вісник України 6; Г Литвинова, 'Проблеми розмежування юрисдикції спеціалізованих судів України: випадковість чи закономірність?' (2006) 1 Вісник господарського судочинства 24;

Очевидно, що пошук шляхів подолання цієї проблеми є необхідним не лише для того, щоб створити належні умови для здійснення своїх функцій органами правосуддя; насамперед цього потребують інтереси приватних осіб, які в умовах її нерозв'язаності можуть бути позбавлені шансу реалізувати конституційне право на судовий захист.

Метою дослідження є пошук додаткових критеріїв, зважаючи на які можна встановити процесуальну форму, що є найбільш придатною для розв'язання правового спору з характерними ознаками.

Проблема розмежування судових юрисдикцій та право на доступ до суду

Із цього приводу згадаємо одне з надзвичайно цікавих рішень Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), в якому він вбачав порушення Україною конвенційних вимог унаслідок неможливості розв'язання на національному рівні питання розмежування судових юрисдикцій. Це рішення ухвалене за результатами розгляду ЄСПЛ заяви Української Греко-Католицької Церкви села Сосулівка (далі – Церква села Сосулівка)⁵.

За фавбулою цієї справи розпорядженням Тернопільської обласної державної адміністрації заявникові було надано право використовувати культову будівлю спільно з релігійною громадою Української Православної Церкви Київського Патріархату (далі – УПЦ КП). Розпорядженням передбачалося, що Чортківська районна державна адміністрація Тернопільської області повинна була укласти окремі договори з релігійними громадами, в яких детальніше визначитися з умовами використання церковної будівлі. Церква села Сосулівка уклала відповідний договір; УПЦ КП продовжувала користуватися будівлею без укладення договору й чинила перешкоди заявникові у використанні цього майна.

Церква села Сосулівка спочатку звернулася за захистом своїх прав до Тернопільської обласної державної адміністрації, а згодом – до Вищого арбітражного суду України, Тернопільського міського суду, а також до Київського господарського суду з позовами до обласної державної адміністрації. Зміст усіх звернень був однаковий: Церква села Сосулівка просила передати їй культову будівлю в одноособове використання. Зрештою заявник дійшов до Верховного Суду України (далі – ВСУ), який відмовив у відкритті касаційного провадження за відсутністю підстав для розгляду скарги заявника в касаційному порядку.

⁴ Осетинський, 'Конкуренція судових юрисдикцій в аспекті забезпечення усталеної судової практики у земельних спорах' (2009) 5 Вісник господарського судочинства 21; Н Писаренко, 'Розмежування юрисдикції судів щодо вирішення спорів за участю суб'єктів владних повноважень' (2011) 4 Право України 59; М Смокович, 'Визначення юрисдикції адміністративних судів та розмежування судових юрисдикцій: монографія' (Юрінком Інтер 2012).

⁵ Церква села Сосулівка проти України: рішення Європейського суду з прав людини від 28 лютого 2008 р. Офіційний вісник України. 2008. № 46. Ст. 1504.

Всі рішення національних судів вміщували висновки про неналежність до їх юрисдикцій цієї справи. І арбітражний, і загальний, а згодом і господарський суди, будучи судами першої інстанції, відмовляли у прийнятті позовних заяв Церкви села Сосулівка, чим, за позицією останньої, порушили її право на доступ до суду.

ЄСПЛ у зазначеній справі констатував порушення зазначеного права. Визначальними аргументами, викладеними у пунктах 50, 51 та 53 цього рішення, на нашу думку, є такі:

1. Для того, щоб право на доступ до суду було ефективним, особа повинна мати чітку можливість оскаржити діяння, що становлять втручання в її права.
2. Суд знову повторює, що його завданням не є досліджувати питання, чи мають, зокрема у світлі статті 17 Закону України “Про свободу совісті та релігійні організації”, суди загальної юрисдикції чи господарські (колишні арбітражні) суди компетенцію розглядати справу по суті, або встановлювати, якому з цих судів підсудний розгляд скарг заявника по суті. Суд зазначає, що заявник мав доступ до цих судів, проте жодний з них не розглянув по суті скарги заявника на неможливість користуватись церковною будівлею, оскільки вважали, що вони не мають юрисдикції розглядати такі питання, не дивлячись на те, що процедурні вимоги прийнятності було дотримано <...> Суд вважає, що така ситуація прирівнюється до відмови у здійсненні правосуддя, що порушує саму суть права заявника на доступ до суду, яка гарантується пунктом 1 статті 6 Конвенції⁶.

На підставі аналізу наведених аргументів можемо стверджувати, що ЄСПЛ вбачав би за правильне, якби останній із національних судів, до якого звернувся заявник за захистом своїх прав, розглянув би його справу по суті, забезпечивши при цьому доступ до правосуддя. Розуміємо, що такий розгляд було б здійснено з імовірним порушенням правил юрисдикції. Однак це б гарантувало реалізацію заявником зазначеного права, а отже, унеможливило б ухвалення ЄСПЛ ще одного рішення про порушення Україною міжнародних зобов'язань.

Проте останнє твердження жодним чином не має уповільнювати намагання теоретиків і практиків віднайти найкращі шляхи вирішення проблеми розмежування судових юрисдикцій. Адже воно сформовано внаслідок вивчення конкретної, одиначної ситуація, яка до того ж склалася за умов, коли у заявника була перспектива домогатися розгляду своєї справи за правилами або цивільного, або господарського судочинства. Нині в Україні правосуддя здійснюють загальні, господарські

⁶ Церква села Сосулівка проти України (н 5).

та адміністративні суди, а отже, тепер до цих форм здійснення правосуддя приєдналося адміністративне судочинство, яке охоплює правила, що суттєво відрізняються від правил “цивільних” і “господарських”. Отже, зараз як ніколи на часі визначитися із юрисдикцією судів із тим, щоб запевнити приватну особу не тільки в тому, що вона не матиме перешкод для звернення до суду, а й у тому, що процесуальні правила, за якими відбудеться розгляд її справи, будуть повністю придатними для вирішення спору, що виник із відносин певної галузевої належності.

Зауважимо, що утворення судів різних юрисдикцій пояснюють тим, що їхні судді мають спеціалізуватися на вирішенні конфліктів, які виникають із правових відносин різної галузевої належності і, звісно, підлягають регламентації за допомогою матеріальних норм різних галузей права. Отже, судді, що спеціалізуються, спроможні продемонструвати найвищий рівень розуміння галузевих матеріальних норм, засвідчити свою здатність фахово тлумачити такі норми, а отже, бути взірцем у питаннях їхнього застосування.

Утім, на наше переконання, важливо підкреслити й те, що зазначені суди дотримуються у своїй діяльності різних процесуальних законів, які акумулюють норми, що відзначаються особливостями. Отже, “спеціалізований” суд діє за правилами, що сприяють створенню пристойних умов для реалізації сторонами конфлікту наданих їм процесуальних прав. Правильне визначення юрисдикції, таким чином, гарантує не тільки високий ступінь суддівської компетентності у застосуванні матеріальних норм, а й не менш цінний “процесуальний комфорт”, що мають відчувати всі учасники судового процесу.

Правила розмежування судових юрисдикцій у національних процесуальних законах

У цій публікації ми не торкаємося судової діяльності з вирішення питань юридичної відповідальності. Отже, доречно звертатися до кодифікованих актів, які забезпечують розв’язання правових спорів, а саме – до зазначених вище цивільного процесуального, господарського процесуального та адміністративного процесуального законів. Згадка про всі ці надзвичайно важливі акти є доречною, оскільки в текстах кожного з них, як вже зазначалося, є правила, що дають змогу встановити, за якими процесуальними приписам розглядатиметься спір із виразними ознаками.

Аналіз положень названих законів дає можливість стверджувати, що під час вирішення питання про віднесення правового спору до юрисдикції одного з судів законодавець ураховує: а) суб’єктний склад такого спору; б) зміст правовідносин, із яких він виник. При цьому інформація

про учасників спірних правовідносин і характер суспільного зв'язку між ними міститься у різних статтях цих процесуальних актів.

Зі змісту приписів ЦПК України та КАС України про завдання відповідних видів судочинства, а також про коло осіб, які беруть участь у справах, впливає, що всі фізичні та юридичні особи (зокрема й ті, які репрезентують державу) здатні мати цивільні або адміністративні процесуальні права й обов'язки, можуть бути сторонами у справах, які вирішують за правилами зазначених кодексів. Статтею 4 ГПК України представників держави та органів місцевого самоврядування віднесено до осіб, які мають право звернутися до господарського суду. Отже, з огляду на те, що суб'єкт владних повноважень може виступати стороною в будь-якому правовому спорі, його причетність до виникнення останнього не може бути визначальним критерієм для розмежування судових юрисдикцій.

Інформацію про зміст спірних правовідносин законодавець намагається викласти в нормах про юрисдикцію судів. При їх побудові в кожному з названих процесуальних законів використано різні прийоми юридичної техніки. Так, ст. 19 ЦПК України фіксує узагальнюючі (абстрактні) формулювання щодо ознак справ, які розглядають у порядку цивільного судочинства. Згідно з цією статтею у цивільній процесуальній формі вирішують справи, що виникають із цивільних, земельних, трудових, сімейних, житлових та інших правовідносин, крім справ, розгляд яких здійснюється у порядку іншого судочинства.

Відповідний припис ГПК України сформульовано з використанням казуїстичного прийому: у ст. 20 наводиться перелік справ, розгляд яких віднесено до юрисдикції господарських судів.

У статті 19 КАС України наводяться переліки спорів, на які поширюється юрисдикція адміністративних судів, а також тих, які не можуть розглядатися за правилами адміністративного судочинства. Отже, у КАС України правило про юрисдикцію сформульовано також із використанням казуїстичного прийому юридичної техніки. Як свідчить практика, викладення нормативного матеріалу у такий спосіб призвело лише до загострення проблеми розмежування судових юрисдикцій. Адже 'законодавець зловживає використанням казуїстичного прийому, який, як відомо, має суттєвий недолік: яким би досконалим не був перелік конкретних фактів, він не може охопити всі факти даного роду'⁷.

⁷ Н Писаренко та В Сьоміна, *Адміністративно-правові спори (удосконалення порядку вирішення)* (Право 2012) 85.

*Розмежування судових юрисдикцій з огляду
на спеціальні правила адміністративного судочинства*

З урахуванням зазначеного спробуємо наблизитися до вирішення проблеми розмежування судових юрисдикцій не через виокремлення ознак спорів, формування їх переліків, а за допомогою пошуку відповіді на запитання: чи потребує їх (спорів) розв'язання застосування спеціальних процесуальних правил? При цьому беремо за основу те, що сутнісними характеристиками кожного конфлікту є зазначені вище, а саме – його суб'єктний склад і зміст правовідносин, із яких він виник. Вбачаємо ці характеристики заздалегідь встановленими, оскільки за приклад візьмемо податкові спори, які повністю їм відповідають, адже виникають між приватними особами та податковими органами у зв'язку з реалізацією останніми публічно-владних управлінських функцій, зокрема, у зв'язку зі здійсненням контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Первісно зміст спеціальних процесуальних правил знаходить своє відбиття у нормах про принципи судочинства; свій розвиток, конкретне звучання такі правила отримують у подальших процесуальних приписах.

КАС України пристосований для розв'язання конфліктів за участю суб'єктів влади. Отож, всі його правила, засновані на виписаних на початку документа принципах, спрямовано на створення умов, за яких нерівні у матеріальних відносинах суб'єкти права, які є сторонами спору, досягають рівності у судовому процесі.

Зробимо деякі узагальнення, за допомогою яких проілюструємо, як діють спеціальні положення КАС України для гарантування рівності сторін в адміністративному судочинстві. Такі узагальнення супроводжуватимемо прикладами судових рішень у справах із розгляду податкових спорів, що вкотре дасть змогу впевнитися у правильності обрання для їхнього розв'язання саме адміністративної процесуальної форми.

1. У КАС України констатовано, що учасники судового провадження з однаковим процесуальним статусом мають бути наділені рівними процесуальними можливостями.

2. *Рівні процесуальні можливості сторін* адміністративного процесу забезпечуються впровадженням правил, які ґрунтуються на принципах *змагальності сторін, диспозитивності та офіційного з'ясування всіх обставин у справі*. Останній принцип вважають притаманним виключно адміністративному судочинству⁸.

⁸ Зауважимо, однак, що у ст. 7 Кодексу України з процедур банкрутства зазначено, що господарський суд під час розгляду за правилами ГПК України справ про банкрутство, в яких відповідачем є суб'єкт владних повноважень, має дотримуватися принципу офіційного з'ясування всіх обставин у справі

3. Сенс офіційного з'ясування усіх обставин у справі полягає у тому, що адміністративний суд під час розв'язання правового спору, в якому учасником є суб'єкт владних повноважень, відіграє роль не тільки арбітра, до якого звернулися конфліктуючі сторони, а й активного учасника процесу, уповноваженого на дії, вчинення яких може суттєво позначитися на результатах розгляду справи.

4. Дія принципу офіційного з'ясування всіх обставин у справі виявляється у його взаємодії із диспозитивністю та змагальністю сторін. Таку взаємодію чітко описано у процесуальних правилах, яких дотримується сам суд і на які мають зважати учасники справи.

5. Диспозитивність супроводжує рух судочинства. У класичному, характерному для сфери цивільної юрисдикції, розумінні принцип диспозитивності

<...> означає, що цивільні процесуальні правовідносини як правова форма цивільного судочинства виникають, розвиваються та закінчуються за волею й ініціативою сторін правового спору в результаті розпорядження своїми матеріальними та процесуальними правами⁹.

У такому вигляді ідея диспозитивності знайшла свого відтворення у ЦПК України, згідно з частинами 1 і 3 ст. 13:

Суд розглядає справи не інакше як за зверненням особи, поданим відповідно до Кодексу, в межах заявлених нею вимог і на підставі доказів, поданих учасниками справи або витребуваних судом у передбачених цим Кодексом випадках. <...>

Учасник справи розпоряджається своїми правами щодо предмета спору на власний розсуд. <...>¹⁰.

Подібним чином диспозитивність описано в КАС України. Так, згідно з частинами 2 та 3 ст. 9:

Суд розглядає адміністративні справи не інакше як за позовною заявою, поданою відповідно до Кодексу, в межах позовних вимог <...>

Кожна особа, яка звернулася за судовим захистом, розпоряджається своїми вимогами на свій розсуд <...>¹¹.

⁹ В Комаров та В Бігун та В Баранкова, Курс цивільного процесу: підручник (Право 2011) 181.

¹⁰ Цивільний процесуальний кодекс України (н 1).

¹¹ Кодекс адміністративного судочинства України (н 3).

Однак в адміністративному судочинстві диспозитивність взаємодіє із офіційним з'ясуванням всіх обставин у справі, що виявляється у тому, що суд: а) може вийти за межі позовних вимог, якщо це необхідно для ефективного захисту прав, свобод, інтересів людини і громадянина, інших суб'єктів у сфері публічно-правових відносин від порушень із боку суб'єктів владних повноважень (ч. 2 ст. 9 КАС України); б) має здійснювати контроль за реалізацією позивачем права відмовитися від позову повністю або частково на будь-якій стадії судового провадження або відмовитися від примусового виконання судового рішення на стадії його виконання, а також має контролювати реалізацію відповідачем права визнати позов (статті 47, 189, 238 та 377 КАС України); в) має право з власної ініціативи вживати заходи забезпечення позову (статті 150 та 151 КАС України); г) має право відмовити у затвердженні умов примирення сторін (статті 190 та 191 КАС України).

Додамо, що реалізація ідеї диспозитивності виявляється те тільки в тому, що особа, звертаючись до суду, самостійно встановлює зміст і обсяг позовних вимог, а й у тому, що визначає тих, кому ці вимоги адресовано. Утім, така особа може помилково вважати порушником її прав, свобод чи інтересів не того суб'єкта, який має відповідати. У такому разі відповідач у процесі сприйматиметься як неналежний і перед судом постане питання його заміни.

В адміністративному судочинстві правила заміни неналежного відповідача відзначаються особливостями. Так, за ч. 4 ст. 48 КАС України, якщо позивач не згоден на заміну відповідача іншою особою і не заявляє клопотання про залучення такої особи як співвідповідача, суд за власної ініціативи може залучити цю особу для участі у справі як другого відповідача. Відзначимо, що наведене правило ілюструє активну роль адміністративного суду у судовому процесі і є таким, що закріплено тільки в одному з національних процесуальних законів – у КАС України.

В умовах безкінечних і тривалих реорганізацій податкових органів наведе правило дає гарантію того, що спори за їх участю будуть розглянуті в розумні строки, із ухваленням рішень, виконання яких у разі задоволення позовів стане реальним, адже їх адресатами будуть саме ті представники влади, які зможуть відповідати за спричинені порушення прав та інтересів.

Для прикладу звернімося до ухвали про залучення другого відповідача, постановленої Полтавським окружним адміністративним судом у справі за позовом приватної особи до Головного управління Державної фіскальної служби у Полтавській області (далі – ДФС) про визнання протиправним і скасування рішення про застосування штрафних санк-

цій та нарахування пені. З її змісту випливає, що під час підготовчого засідання судом з'ясовано, що оспорюване рішення прийнято Головним управлінням Державної податкової служби у Полтавській області (далі – ДПС). У засіданні брав участь представник ДФС; позивач був відсутній. З огляду на це, в умовах, коли було неможливо отримати згоду позивача на заміну відповідача, суд за власної ініціативи виніс на обговорення питання про залучення до участі у справі як другого відповідача ДПС; за результатами розгляду цього питання суд і постановив зазначену вище ухвалу¹². Рішенням по суті у цій справі суд задовольнив позовні вимоги частково: визнав протиправним і скасував рішення ДПС; у частині позовних вимог до ДФС – відмовив¹³.

6. У національних процесуальних законах *змагальність сторін* пов'язують із доказуванням. Однак важливо відзначити, що зміст змагальності сторін у цивільному й адміністративному судочинстві має суттєві відмінності. Стисло й виразно про такі відмінності можна сформулювати уявлення, звернувшись до Курсу цивільного процесу, що був підготовлений у 2011 р. правниками Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, де сказано, що 'принцип змагальності (у цивільному судочинстві. – Н. П.) за своїм змістом визначається правовою позицією сторін судового процесу. Діяльність суду не входить до змісту принципу змагальності'¹⁴. А також:

У процесі, побудованому за принципом змагальності, збір і підготовка усього фактичного матеріалу для вирішення спору між сторонами покладається законом на сторони. Суд зобов'язаний при цьому вирішити спір на підставі та у відповідності з тим фактичним матеріалом, що підготували і надали сторони; суд тільки оцінює надані сторонами матеріали, але сам жодних фактичних матеріалів і доказів не збирає¹⁵.

Зі свого боку в адміністративному судочинстві через дію принципу офіційного з'ясування всіх обставин у справі змагальність сторін набуває додаткових виявів, які полягають у тому, що суд уповноважено (відповідно до КАС України): а) визначати предмет доказування, а також докази, необхідні для підтвердження чи спростування певних обставин (ч. 4 ст. 9); б) пропонувати учасникам справи подати чіткі докази (ч. 3 ст. 77); в) самостійно виявляти і витребувати докази, яких, на його дум-

¹² Ухвала Полтавського окружного адміністративного суду від 10 грудня 2019 р. у справі № 440/4393/19 <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/86266179>> (дата звернення: 10.02.2020).

¹³ Рішення Полтавського окружного адміністративного суду від 21 січня 2020 р. у справі № 440/4393/19 <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/87291097>> (дата звернення: 10.02.2020).

¹⁴ Комаров та Бігун та Баранкова (н 9) 195.

¹⁵ Там само 190.

ку, не вистачає (ч. 3 ст. 80); г) досліджувати докази щодо обставин, які визнаються сторонами (ч. 1 ст. 78).

Зауважимо також, що за правилами адміністративного судочинства в справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності рішень, дій чи бездіяльності покладається на відповідача (ч. 2 ст. 77 КАС України). Наведене спеціальне правило повністю корелюється із приписами ч. 2 ст. 19 Конституції України¹⁶, відповідно до яких органи влади та їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені законами. Отже, в адміністративному судовому процесі саме представник влади має доводити, що він не порушив зазначеної конституційної вимоги.

Для того щоб проілюструвати дію принципу змагальності у провадженні з розгляду податкового спору візьмемо цікаве рішення, ухвалене ще за часів чинності КАС України в редакції 2005 р. Гадаємо, що подібний екскурс буде корисним, оскільки він, крім іншого, дасть змогу встановити, чи відбулися після прийняття у 2017 р. Кодексу в новій редакції якісь трансформації у правилах щодо доказування.

Рішення, про яке йдеться, ухвалене ВСУ у справі за позовом приватної особи до Державної податкової інспекції в Ленінському районі міста Севастополя (далі – ДПІ) про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення та зобов'язання здійснити певні дії¹⁷. Із його змісту випливає, що суд першої інстанції позов задовольнив; суди апеляційної та касаційної інстанцій підтримали його рішення.

Перегляд ухвали касаційного суду ініціював заступник Генерального прокурора України. ВСУ скаргу прокурора задовольнив, рішення судів нижчих інстанцій скасував, а справу направив на новий розгляд до суду першої інстанції. Основні доводи ВСУ на підкріплення позиції, висловленої у постанові, такі.

По-перше, він зауважив, що за змістом частин 4 і 5 ст. 11 КАС України (у редакції 2005 р.) суд повинен визначити характер спірних правовідносин, суть правових вимог, матеріальний закон, який регулює ці відносини, факти, що підлягають встановленню і лежать в основі вимог та заперечень, а також з'ясувати, які є докази на підтвердження зазначених фактів. Дійшовши висновку, що поданих сторонами доказів недостатньо для встановлення обставин справи, суд має право вжити передбачених законом заходів для витребування належних доказів із власної ініціативи.

¹⁶ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 10.02.2020).

¹⁷ Постанова Верховного Суду України від 1 вересня 2009 р. у справі № 21-1258во09 <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/4970766>> (дата звернення: 10.02.2020).

По-друге, ВСУ констатував, що суд постановляє ухвалу про закінчення з'ясування обставин у справі та перевірки їх доказами тільки після того, як проведено всі дії, необхідні для повного і всебічного з'ясування цих обставин, перевірено всі вимоги та заперечення учасників справи і вичерпано всі можливості щодо збирання й оцінки доказів.

По-третє, ВСУ звернув увагу на те, що докази, які лежать в основі ухвалених судами рішень, є обов'язковими, але не вичерпними. Адже, за позицією ВСУ, суди повинні були з урахуванням сутності заперечень проти позову витребувати і у ДПІ докази, які підтверджують ці заперечення. Якщо ДПІ таких доказів не надала б або надані докази були б недостатніми, суд, дотримуючись частин 4 і 5 ст. 11 КАС України (у редакції 2005 р.), зобов'язаний був би із власної ініціативи витребувати докази, які могли б підтвердити або спростувати ці обставини. Інакше кажучи, ВСУ наполягав на тому, що суди нижчих інстанції обмежилися дослідженням доказів, представлених позивачем, не цікавилися доказами на підтримку або спростування заперечень відповідача, а тому не повно встановили фактичні обставини справи.

Наостанок ВСУ нагадав, що згідно з частинами 2 і 3 ст. 159 КАС України (у редакції 2005 р.) законним є рішення, ухвалене судом відповідно до норм матеріального права при дотриманні норм процесуального права, а обґрунтованим – ухвалене на підставі повно та всебічно з'ясованих обставин в адміністративній справі, підтверджених доказами, дослідженими в судовому засіданні. Отже, на думку ВСУ, рішення судів нижчих інстанцій не можна вважати такими, що відповідають обом зазначеним вимогам.

Відповідно до КАС України у редакції 2017 р. обґрунтованим є рішення, ухвалене судом на підставі повно і всебічно з'ясованих обставин у справі (ч. 3 ст. 242). Згідно з ч. 4 ст. 9 КАС України суд має вживати заходи, необхідні для з'ясування обставин у справі, зокрема й щодо виявлення та витребування доказів. З цією метою його уповноважено: а) пропонувати сторонам надати чіткі докази (ч. 3 ст. 77); б) витребувати докази за клопотанням учасників справи (ч. 1 ст. 80); в) витребувати докази за власною ініціативою (ч. 4 ст. 4, ч. 3 ст. 80).

Якщо учасник справи на пропозицію суду не надасть докази для підтвердження обставин, на які він посилається, суд має право вирішити справу на підставі наявних доказів (ч. 5 ст. 77 КАС України). Наслідки ненадання витребуваних судом доказів інакші: а) якщо позивач не подає такі докази, суд має право залишити позовну заяву без розгляду; б) якщо суб'єкт владних повноважень не надає витребуваних судом доказів без поважних причин або їх не повідомляє, суд залежно від того, яке ці

докази мають значення, може визнати обставини, для з'ясування яких вони витребувалися, або відмовити у їх визнанні, або розглянути справу за наявними в ній доказами (ч. 9 ст. 80 КАС України).

Аналіз наведених правил КАС України у редакції 2017 р. дає змогу констатувати: майже всі вони передбачають право суду обирати один із варіантів поведінки, спираючись на обставини кожної конкретної справи; і тільки одне правило залишається непохитним, не дає суду права діяти на свій розсуд – за будь-яких умов суд повинен вживати заходи для з'ясування усіх тих обставин, оцінка яких має сформувати фундамент для ухвалення законного й обґрунтованого, а отже, і справедливого рішення по суті спору.

Зіставивши правила про доказування, відтворені у рішенні ВСУ, яке було розглянуто вище, із зазначеними вище правилами КАС України у редакції 2017 р., можна дійти ще одного важливого висновку. Приписи оновленого КАС України виглядають більш гнучкими, такими, що спонукають суддів, визначаючи ступінь своєї активності, замислюватися над тим, які з наданих процесуальних можливостей потрібно реалізувати в умовах розв'язання певної конфліктної ситуації.

Висновки. У підсумку зауважимо: представлене дослідження є спробою віднайти додаткові шляхи для розв'язання проблеми розмежування судових юрисдикцій. Як свідчить практика, суб'єктний склад спірних відносин, а також характер суспільних зв'язків, із яких конфлікт виник, не можна вважати вичерпними критеріями для визначення суду, повноважного його (конфлікт) вирішувати. Отже, міркуючи про визначення суду, а отже, і про обрання процесуальної форми для розгляду правового спору, доцільно встановити не тільки наявність зазначених вище критеріїв, а й замислитися над тим, чи потребує розгляд певної конфліктної ситуації застосування спеціальних правил, які закріплені, зокрема, у тексті КАС України.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Kolpakov V ta Hordieiev V, *Yurysdyktsiia administratyvnykh sudiv [Jurisdiction of Administrative Courts]* (Kharkiv yurydychnyi 2011) (in Ukrainian).
2. Komarov V ta Bihun V ta Barankova V, *Kurs tsyvilnoho protsesu: pidruchnyk [Course of Civil Process: Textbook]* (Pravo 2011) (in Ukrainian).
3. Pysarenko N ta Somina V, *Administratyvno-pravovi spory (udoskonalennia poriadku vyrishennia) [Administrative-Legal Disputes (Improvement of the Order of Settlement)]* (Pravo 2012) (in Ukrainian).

Надія Писаренко

4. Smokovych M, *Vyznachennia yurysdyksii administratyvnykh sudiv ta rozmezhuvannia sudovykh yurysdyksii [Definition of Jurisdiction of Administrative Courts and Delimitation of Judicial Jurisdictions]* (Iurinkom Inter 2012) (in Ukrainian).

Journals articles

5. Bytiak Yu ta Pysarenko N, 'Protsesualna forma vidpravlennia pravosuddia v sporakh za uchastiu sub'iektiv vladnykh povnovazhen' ['The Procedural form of the Administration of Justice in Disputes Involving the Authorities'] (2006) 10 *Pravo Ukrainy* 78 (in Ukrainian).
6. Kucheriavenko M, 'Do pytannia shchodo vyznachennia yurysdyksiinosti podatkovykh sporiv' ['On the Issue of Determining the Jurisdiction of Tax Disputes'] (2013) 1/2 *Pravo Ukrainy* 87 (in Ukrainian).
7. Lytvynova H, 'Problemy rozmezhuvannia yurysdyksii spetsializovanykh sudiv Ukrainy: vypadkovist chy zakonovirnist?' ['Problems of Delimitation of Jurisdiction of Specialized Courts of Ukraine: Chance or Regularity?'] (2006) 1 *Visnyk hospodarskoho sudochynstva* 24 (in Ukrainian).
8. Osetynskyi A, 'Konkurentsiia sudovykh yurysdyksii v aspekti zabezpechennia ustalenoї sudovoi praktyky u zemelnykh sporakh' ['Competition of the Courts of Jurisdiction in the Aspect of Establishing Litigation in Land Disputes'] (2009) 5 *Visnyk hospodarskoho sudochynstva* 21 (in Ukrainian).
9. Pysarenko N, 'Rozmezhuvannia yurysdyksii sudiv shchodo vyrishennia sporiv za uchastiu sub'iektiv vladnykh povnovazhen' ['Distinguishing the Jurisdiction of the Courts for the Settlement of Disputes Involving the Authorities'] (2011) 4 *Pravo Ukrainy* 59 (in Ukrainian).

Newspaper articles

10. Kucheriavenko M, 'Reformuvannia yurysdyksii: pro chy contra?' ['Jurisdictional Reform: Pro or Contra?'] (2020) 6 *Yurydychnyi visnyk Ukrainy* 6 (in Ukrainian).
11. Kucheriavenko M ta Smychok Ye, 'Praktyka Velykoi Palaty Verkhovnoho Sudu: "peremoha" chy kolaps?' ['The Case Law of the Grand Chamber of the Supreme Court: "Victory" or Collapse'] (2018) 50 *Yurydychnyi visnyk Ukrainy* 6 (in Ukrainian).

Nadiia Pysarenko

DISTINCTION BETWEEN THE COURTS' JURISDICTIONS THROUGH
THE LENS OF UNDERSTANDING OF THE COURT PROCEDURE
PRINCIPLES (through the example of tax disputes)

ABSTRACT. The main focus of the article is on the study of such an issue as distinction between the courts' jurisdictions. As practice shows, the parties to disputed relations, as well as the nature of public relations giving rise to the conflict, may not be regarded as the exhaustive criteria to determine which court has the competence to resolve it (the conflict).

The article aims at finding additional criteria which may be taken into account to establish the procedural form that would be most suitable for resolving a legal dispute with characteristic features.

The article notes that there are courts of different jurisdictions since their judges should specialize in resolution of conflicts which ensure from legal relations in different branches

of law and are subject to regulation by means of substantive rules of different branches of law. Thus, judges with specialization are able to exercise the highest level of understanding of branch-specific substantive rules, demonstrate their ability to interpret such rules in a professional manner and, therefore, be a model in application of the same.

At the same time, it is noted that courts adhere to different procedural laws which accumulate the rules characterized by certain specifics; a “specialized” court operates according to the rules which help create decent conditions for parties to a conflict to exercise their procedural rights. This means that where the jurisdiction is correctly defined, this guarantees not only a high degree of judicial competence in the application of substantive rules, but also an equally valuable “procedural comfort” which should be felt by each participant to a trial.

The author suggests that resolution of the issue of how to delineate court jurisdictions should be approached not through identifying the signs of disputes and forming of their lists, but by searching for an answer to the question whether special procedural rules should be used to resolve them (disputes).

It is stated that initially the content of special procedural rules is reflected in the norms of court procedure principles; such rules are developed in further procedural regulations.

The Code of Administrative Court Procedure of Ukraine (Ukraine’s CACP) is adjusted for resolution of conflicts which involve holders of public power. Therefore, all of its rules resting upon the principles written out at the beginning of Ukraine’s CACP are aimed at creating the conditions under which persons at law – parties to a dispute, which are unequal in substantive relations, achieve equality in the court process.

The author makes certain generalizations which illustrate how special provisions of Ukraine’s CACP operate to guarantee the equality of parties in administrative court proceedings. These generalizations are accompanied by examples of court decisions in tax dispute cases, and this once again allows ascertaining that the administrative procedural form was the right choice for resolution of such disputes.

KEYWORDS: court jurisdictions; principles of administrative court procedure; administrative jurisdiction; tax disputes.



Раїса Ханова

кандидатка юридичних наук, заслужена юристка України,
суддя, секретарка судової палати
з розгляду справ щодо податків, зборів
та інших обов'язкових платежів
Касаційного адміністративного суду
у складі Верховного Суду
(Київ, Україна)
ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0002-1938-7589>
hanovaraïsa1963@ukr.net

УДК 342.9

ДОКТРИНА ДОКАЗУВАННЯ У СУДОВИХ ПРОВАДЖЕННЯХ ІЗ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

АНОТАЦІЯ. Сучасна система законодавства в Україні та її стан створили передумови для формування нових поглядів науковців і суддів на зміст і форми судової діяльності та застосування доктринальних підходів. Незважаючи на велику кількість наукової літератури, реалізацію результатів дослідження на практиці під час вирішення податкових спорів, все ж залишаються питання, які потребують з'ясування. Одне з таких питань стосується встановлення важливості доктрини доказування у судових провадженнях із вирішення податкових спорів.

Із цього приводу в правознавстві регулярно відбуваються гострі дискусії, здавалося б, за допомогою доктрини здійснюється тлумачення правових норм, заповнюються прогалини в чинному законодавстві, усуваються суперечності між правовими нормами. Надано можливість, за певних умов, вибудувати судову доктрину в окремих категоріях справ через напрацювання правових позицій судами апеляційних інстанцій, які формують усталену судову практику. Саме цими судами з метою тлумачення правових норм в окремих категоріях спорів формуються усталені положення про застосування норми права в аналогічних справах. Формування значної кількості нових поглядів суддів безпосередньо при розв'язанні податкових спорів здійснюється з метою вибудови єдиного розуміння приписів податкових норм як платниками податків, так і працівниками контролюючих органів.

Метою статті є розвиток судових доктрин при вирішенні податкових спорів із застосуванням чинної нормативної основи.

Встановлено, що усталена судова практика проникає у правовий розвиток національної юридичної системи та безпосередньо формує судову доктрину при вирішенні податкових спорів.

Формування судової доктрини в податковому законодавстві є необхідним. Судова доктрина – це усталений у судовій практиці типовий підхід до вирішення судових справ, який може змінюватися під впливом розвитку суспільних відносин, зміни правових норм, які регулюють ці відносини. Стандарти доказування є складовою будь-якої судової доктрини.

Зближення англосаксонської та романо-германської систем права та використання їх при вирішенні податкових спорів підтверджує необхідність в осмисленні та розвитку національних судових податкових доктрин.

Ключові слова: доктрина/акт; доктринальне тлумачення; судове провадження; стабільність податкового законодавства.

Сучасний стан законодавства в Україні створив передумови для формування нових поглядів науковців та суддів на зміст і форми судової діяльності та застосування доктринальних підходів. Формування судових доктрин при розв'язанні податкових спорів обумовлюється необхідністю тлумачення правових норм податкового законодавства, заповнення прогалин у цьому законодавстві, усунення суперечностей між правовими нормами з метою єдиного розуміння приписів податкових норм як платниками податків, так і працівниками контролюючих органів.

У вітчизняній та зарубіжній літературі теоретичні та практичні питання застосування судової доктрини в системі джерел податкового права стали предметом дослідження таких учених, як С. Алексеєв, М. Баглай, А. Венгеро, Г. Гаджієв, В. Зорькін, О. Кутафін, Дж. Бенкман, У. Бернам, Р. Кросс, Д. Шавіро, М. Марченко, В. Перевалов, Г. Шершеневич, Л. Явич та ін. Питання застосування судових доктрин із податкових спорів для узгодження законодавства було об'єктом досліджень таких учених, як С. Овсянніков, І. Решетникова, Д. Толкачев, М. Шифман та ін.

Метою дослідження є розвиток судових доктрин при вирішенні податкових спорів із застосуванням чинної нормативної основи.

Побудова правової держави та створення якісно нового суспільства неможливі без судових рішень як документів великої суспільної довіри. Очевидним є те, що усталена судова практика проникає в правовий розвиток національної юридичної системи, тобто існуючої системи джерел права. Усе більшого значення набувають правові доктрини, що сформувалися унаслідок багаторічної наукової, практичної, насамперед судової практики, яка робить право "живим".

За допомогою доктрини здійснюється тлумачення правових норм, заповнюються прогалини в чинному законодавстві, усуваються суперечності між правовими нормами.

Незважаючи на фундаментальні напрацювання учених і той факт, що в юридичній науці широко застосовується термін "доктрина", слід констатувати, що сьогодні не існує єдиного підходу до визначення його змісту, форм вираження і місця в системі джерел права.

Динамічний розвиток судової практики в податкових спорах зумовлений передусім мобільною зміною суспільних відносин, насамперед розвитком та удосконаленням податкового законодавства, унаслідок

чого, незважаючи на наявність існуючих усталених правових доктрин, позиція щодо їх тлумачення судами постійно змінюється.

Досліджуючи основоположні засади судової доктрини, науковці визначають її зміст як типові підходи та методи розв'язання певних (типових) судових спорів, які з'явилися у процесі накопичення і подальшого узагальнення судової практики та використовуються судами для визнання угод невідповідними вимогам законодавства за мотивом їхнього складання з метою ухилення від сплати податків або незаконного уникнення від податків¹.

На думку М. Матухно, судові доктрини – це не закріплені в законі норми, однак, з огляду на науку та теорію права, вони так чи інакше становлять частину правової системи. Оскільки право – це не тільки і не стільки закон, скільки його дух, що базується на загальноправових і філософських категоріях, таких як розумність, сумлінність і справедливість. Ці категорії первинні щодо норм права, через що мають негласний пріоритет².

З цього приводу Г. Білецька зазначає, що у вітчизняній юриспруденції поняття “доктрина” найчастіше вживається у широкому сенсі і розглядається як синонім понять “правова наука” і “правове вчення” або як політико-правовий акт, що являє собою узагальнену офіційно прийнятну позицію з питань державного значення. Зокрема, доктрина (лат. *doctrina* – учення, наука, навчання, освіта) – філософська, політична, релігійна теорія, концепція, учення, система поглядів, керівний теоретичний чи політичний принцип. За загальним правилом, будь-яка доктрина ділиться на офіційну, створювану на національному або наднаціональному рівні (експертні висновки, наведені вище), і наукову, що зароджується в університетах, наукових установах тощо³.

М. Коркунов свій погляд на доктрину і науку визначав за ступенем обов'язковості, наголошуючи, що ‘ознакою обов'язковості засад, які вироблені наукою, може слугувати лише засвоєння їх судовою практикою’⁴.

З цього приводу слушною є думка В. Форсюк, яка, розглядаючи судову доктрину як засіб протидії зловживання правом, визначає, що судова доктрина – це усталений у судовій практиці типовий підхід до вирішення судових справ, який включає в себе стандарт оцінки доказів, розподіл

¹ М Матухно, ‘Використання судових доктрин як спосіб доведення нереальності операцій та ліквідації схемного податкового кредиту з податку на додану вартість’ [2013] 21(7)4 Вісник Дніпропетровського університету. Серія “Економіка” 184–92.

² Там само.

³ Г Білецька, ‘Окремі аспекти застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів: світові та історичні тенденції’ (2013) 2 Фінансове право 4–6.

⁴ Н Коркунов, *Лекции по общей теории права* (2-е изд, стер, Юрайт 2016) 353.

тягаря доказування, визначення предмета доказування, визначення засобів доказування⁵.

Тож на нинішньому етапі правозастосування необхідно зважати на те, що в кожному окремому податковому спорі необхідно безпосередньо, всебічно, повно та об'єктивно підходити до формування доказової бази та будувати юридично грамотну правову позицію із застосуванням існуючих судових доктрин.

Із 15 грудня 2017 р. набрала чинності нова редакція Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України)⁶, яка утримує в собі нормативну основу застосування судових доктрин. До цих норм належать ч. 5 ст. 242, ч. 3 ст. 291 та ст. 346, пп. 8 п. 1 розділу 7 “Перехідні положення” КАС України.

Законність та обґрунтованість судового рішення встановлена ст. 242 КАС України, у ч. 5 якої передбачено, що ‘при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постанові Верховного Суду’⁷.

Грунтуючись на тому, що всі рішення Верховного Суду мають однакову юридичну силу, незважаючи на те, яким складом вони ухвалені, імперативні приписи наведеної норми вказують на обов’язковість висновків щодо застосування норм права, викладених у постанові цього Суду.

Частиною 3 ст. 291 КАС України встановлені особливості провадження у типовій справі, зокрема:

При ухваленні рішення у типовій справі, яка відповідає ознакам, викладеним у рішенні Верховного Суду за результатами розгляду зразкової справи, суд має враховувати правові висновки Верховного Суду, викладені у рішенні за результатами розгляду зразкової справи⁸.

Реалізація положень цієї норми доводить, що судова доктрина формується за результатами розгляду типових справ та після набрання законної сили рішенням у зразковій справі починається застосування судової доктрини, що зумовлює єдність судової практики та запобігає зловживанню правами учасників податкових правовідносин.

Прикладом є справа № 520/3939/19, у межах якої суд розглядав спір за позовом фізичної особи – підприємця, який одночасно був особою, яка провадить незалежну професійну діяльність (судовий експерт) до по-

⁵ В Форсюк, ‘Судові доктрини як засіб протидії зловживанню правом у податкових правовідносинах’ (*Tax Advisers Association*) <<http://advisortax.org/wp-content/uploads/2018/02/Vita-Forsyuk.pdf>> (дата звернення: 25.02.2020).

⁶ Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України в редакції від 3 жовтня 2017 р. № 2147-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁷ Там само.

⁸ Там само.

даткового органу про скасування вимоги про визнання протиправною та скасування вимоги про сплату боргу (недоїмки). Зокрема, спірним у цих правовідносинах було нарахування особі контролюючим органом суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування як особі, яка провадить незалежну професійну діяльність, тоді як позивач сплатив суму єдиного внеску як фізична особа – підприємець. Ухваливши рішення на користь позивача, Верховний Суд вказав на відсутність повноважень у контролюючого органу самостійно (без заяви самозайнятої особи) вносити зміни (подавати інформацію до Пенсійного фонду України щодо змін) до облікової картки платника єдиного внеску через встановлення “ознаки незалежної професійної діяльності”, а також констатував наявність колізії між приписами нормативно-правових актів різної юридичної сили – невідповідність між приписами закону та положеннями підзаконного нормативно-правового акта⁹.

Іншим прикладом є рішення, ухвалене Верховним Судом у зразковій справі № 812/292/18, в якому колегія суддів висловила позицію щодо особливостей застосування п. 9-4 розділу VIII Закону України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” до правовідносин, коли платник єдиного внеску, перебуваючи на обліку в органі доходів і зборів, розташованому на території проведення антитерористичної операції, звільняється від відповідальності, штрафних і фінансових санкцій, передбачених цим Законом¹⁰.

Недоліком реалізації норм ст. 291 КАС України є неактивне формування судами перших інстанцій типових справ, що включає в себе встановлення типових юридичних фактів, обставин, оцінки їх судом і передача справ на розгляд Верховного Суду.

Порядок відступу від порядку застосування норм права у подібних правовідносинах врегульований ст. 346 КАС України, приписами якої встановлені підстави для передачі справи на розгляд палати, об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду, за якими суд, який розглядає справу в касаційному порядку, передає справу на розгляд палати, об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду, якщо вважає за необхідне відступити від висновку щодо застосування норм права у подібних правовідносинах, викладених у раніше ухваленому рішенні Верховного Суду¹¹.

Прикладами реалізації положень пп. 8 п. 1 розділу 7 “Перехідні положення” КАС України є такі судові рішення.

⁹ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 4 грудня 2019 р. № 520/3939/19 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/86401183>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹⁰ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 6 листопада 2018 р. № 812/292/18 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/77911136>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹¹ Кодекс адміністративного судочинства України (н 6).

Так, Верховний Суд, вважаючи наявними підстави для відступу від висновку щодо застосування норм права у податкових спорах про бюджетне відшкодування податку на додану вартість у частині способу судового захисту порушеного права, прийняв ухвалу від 26 червня 2018 р., якою справу № 826/7380/15 передав на розгляд Великої Палати Верховного Суду¹².

Велика Палата Верховного Суду у постанові від 12 лютого 2019 р. відступила від висновку щодо застосування норми права у подібних відносинах, викладеного в постановках Верховного Суду України (далі – ВСУ) від 16 вересня 2015 р. у справі № 21-881a15, від 17 листопада 2015 р. у справі № 21-4371a15, від 2 грудня 2015 р. у справі № 21-2650a15, від 20 квітня 2016 р. у справі № 21-452a16, від 7 березня 2017 р. у справі №820/19449/14, про те, що відшкодування податку на додану вартість здійснюється органом Державної казначейської служби України з дотриманням процедури та на умовах, встановлених ст. 200 ПК України та Порядком № 39, оскільки на момент розгляду цієї справи Великою Палатою Верховного Суду вказаний спосіб захисту не є ефективним та не призводить до поновлення порушеного права платника податків¹³.

Ще одним прикладом передачі справи на розгляд Великої Палати Верховного Суду для відступу від висновку щодо застосування норм права є ухвала Верховного Суду від 27 листопада 2018 р. у справі № 814/779/17, унаслідок чого Велика Палата Верховного Суду в постанові від 10 квітня 2019 р. відступила від правового висновку ВСУ, викладеного у постановках цього Суду від 21 квітня 2015 р. у справі № 805/949/14 та від 26 травня 2015 р. у справі № 818/2082/14, врахувавши те, що позивачеві з 1 травня 2005 р. призначена пенсія за віком, а з 2007 р. – пенсія по втраті годувальника. Колегія суддів дійшла висновку, що позивач у цьому випадку не втратив право на пенсію за віком, а лише скористався правом, передбаченим у ст. 37 Закону України “Про пенсійне забезпечення”¹⁴, згідно з якою члени сім’ї померлого, для яких його допомога була постійним і основним джерелом засобів до існування, але які й самі одержували яку-небудь пенсію, мають право перейти на нову пенсію, та не повинен сплачувати єдиний внесок¹⁵.

¹² Ухвала Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 26 червня 2018 р. № 826/7380/15 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/74989284>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹³ Постанова Великої Палати Верховного Суду від 12 лютого 2019 р. № 826/7380/15 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/80427413>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹⁴ Про пенсійне забезпечення: Закон України від 5 листопада 1991 р. № 1788-XII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1788-12>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹⁵ Ухвала Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 27 листопада 2018 р. № 814/779/17 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/78159419>> (дата звернення: 22.02.2020); Постанова Великої Палати Верховного Суду від 10 квітня 2019 р. № 814/779/17 <<http://reyestr.court.gov.ua/Review/81573958>> (дата звернення: 22.02.2020).

Наведений аналіз норм КАС України, які забезпечують основу застосування судової доктрини та приклади їх практичної реалізації, вказують на те, що податкова судова доктрина може бути “живою”, “динамічною” та “адекватною”.

Норми податкового законодавства України взагалі не визначають підстав та порядку застосування судових доктрин, судові доктрини є надбанням науковців і суддів, результат формування яких викладений у наукових дослідженнях та судових рішеннях. Національне законодавство не закріплює застосування судових доктрин, окрім положень ч. 1 ст. 8 Закону України “Про міжнародне приватне право”, за приписами якої ‘під час застосування права іноземної держави необхідно встановлювати зміст згідно з офіційним тлумаченням, практикою застосування і доктриною у відповідній іноземній державі’¹⁶.

Науковці в сфері податкових відносин найчастіше виокремлюють такі доктрини: “ділова мета”, “економічна доцільність угоди”, “добросовісність платника”, “належна обачність”, “необґрунтована податкова вигода”, “зміст над формою”, “реальність господарської операції” та ін.

Не заперечуючи такий поділ і виокремлення кожної із наведених доктрин, слід пам’ятати, що в податкових правовідносинах предмет доказування, процес доказування, наявність або відсутність обставин, звільнених від доказування, існуюча судова практика зумовлюють необхідність системного та комплексного застосування доктрин.

В основу Конституції України¹⁷ закладені принципи англосаксонської і романо-германської правових систем, необхідність розуміння яких ускладнюють напрацювання судових доктрин. Так, судовий прецедент як джерело права, який відіграє важливу роль у сфері правотворчості в країнах англосаксонського права, не сприймається у державах романо-германської системи права, де правозастосування сприймається через визначення і застосування відповідних норм судами.

Слушною є думка М. Білак стосовно того, що сучасне розуміння основних принципів права, яке інтерпретується у рішеннях Європейського суду з прав людини, основних начал правової держави і правового закону сьогодні допомагає одній правовій системі проникати в іншу. На думку вченої, різниця між цими двома правовими системами нівелюється, особливо в адміністративній юрисдикції, де поняття принципу верховенства права і принципу правової держави об’єднуються. Тобто відбувається універсалізація принципів завдяки інтерпретації

¹⁶ Про міжнародне приватне право: Закон України від 23 червня 2005 р. № 2709-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2709-15>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹⁷ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 22.02.2020).

положень Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод ЄСПЛ¹⁸.

Згідно з ч. 1 ст. 3 Податкового кодексу України (далі – ПК України):

Податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом¹⁹.

Незважаючи на наявність ПК України, вичерпний перелік (склад) податкового законодавства, законодавець позбавлений можливості передбачити всі нюанси (особливості) певних відносин, які розвиваються, тим самим надає суду можливість залежно від обставин справи і судової практики конкретизувати загальні вимоги закону, що є основою застосування та розвитку права, формування єдиної та усталеної судової практики.

Слід наголосити на непоодиноких випадках самостійного, без відповідного судового рішення, застосування судових доктрин органами державної податкової служби безпосередньо під час перевірки, через викладення судових доктрин в актах перевірки, що вказує, як правило, на самостійну оцінку розуміння правочину та суті господарської операції, її податкових наслідків. Зазвичай відповідна оцінка фіскальних органів суперечить змісту укладених договорів, оцінка податковими органами наявності чи відсутності ділової мети у платника податку часто має суб'єктивний характер та не враховує всіх аспектів господарських відносин.

Зміна конституційних засад судочинства в частині забезпечення права на касаційне оскарження судового рішення у визначених законом випадках, закріпленого в п. 8 ч. 2 ст. 129 Конституції України²⁰, та реалізація цих норм у процесуальних законах, призвела до того, що апеляційний перегляд певної категорії справ є остаточним. Зокрема, цю думку підтверджують зміни, внесені до ч. 5 ст. 328 КАС України, якою передбачено:

¹⁸ Мирослава Білак, 'Судова доктрина: джерело права чи приклад правозастосування?' в *II Міжнародна науково-практична конференція: "Судовий розгляд податкових і митних спорів: проблеми, виклики, пріоритети"* (м. Київ, 4–5 липня 2019 року): збірник матеріалів (2019) 113–7.

¹⁹ Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/Laws/show/2755-17>> (дата звернення: 22.02.2020).

²⁰ Конституція України (н 17).

Не підлягають касаційному оскарженню:

2) судові рішення у справах незначної складності <...>, крім випадків, якщо:

а) касаційна скарга стосується питання права, яке має основоположне значення для формування єдиної правозастосовної практики; <...>

в) справа становить значний суспільний інтерес або має виняткове значення для учасника справи, який подає касаційну скаргу; <...>²¹.

Про остаточність судових рішень суду апеляційної інстанції свідчать і особливості позовного провадження в окремих категоріях адміністративних справ, встановлених главою 11 КАС України, до яких належить розгляд окремих категорій термінових адміністративних справ (параграф 2), серед яких, зокрема, особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів, встановлені ст. 283 цього Кодексу.

Так, згідно з ч. 3 ст. 272 КАС України ‘судові рішення суду апеляційної інстанції за наслідками апеляційного перегляду справ, визначених статтями 273–277, 282–286 цього Кодексу набирають законної сили з моменту проголошення і не можуть бути оскарженні’²².

За таких умов встановлена можливість формування судової доктрини в окремих категоріях справ завдяки напрацюванню правових позицій судами апеляційних інстанцій, які формують усталену судову практику. Саме ці суди з метою тлумачення правових норм в окремих категоріях спорів формують усталені положення про застосування норми права в аналогічних справах.

Слушною є думка М. Білак стосовно застосування системи посилань на власні рішення, які застосовує Велика Палата Верховного Суду при ухваленні постанов. Такий підхід є досить новим, він ґрунтується на так званій французькій системі посилань, що широко застосовується у країнах загального права. Такі посилання дають змогу побудувати зв’язок між рішеннями Великої Палати. При ухваленні постанови робиться посилання на вже існуючу правову позицію, немає потреби в повторному викладенні розширеної аргументації, тобто відбувається економія часу, а також знижуються ризики того, що суддя-доповідач під час написання проекту судового рішення по-іншому викладе формулювання вже існуючої правової позиції, що знизить її правову визначеність (тобто відбувається “фіксація правової позиції”)²³.

Система посилань на власні рішення та їх поглиблене дослідження є процесуальною необхідністю із запровадженням “процесуальних фільтрів” через внесенням змін до КАС України Законом України “Про внесен-

²¹ Кодекс адміністративного судочинства України (н 6).

²² Там само.

²³ Білак (н 18).

ня змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України щодо вдосконалення порядку розгляду судових справ”²⁴. Відтепер такий системний аналіз притаманний як при зверненні до суду, поданні апеляційних і касаційних скарг сторонами, так і при вирішенні судами процесуальних питань та справ по суті. Отже, судами через неодноразове використання посилань на власні судові рішення у подібних правовідносинах формується усталена судова практика і забезпечується її єдність.

Висновки. Формування судової доктрини в податковому законодавстві є необхідним. Судова доктрина – це усталений у судовій практиці типовий підхід до вирішення судових справ, який може змінюватися під впливом розвитку суспільних відносин, зміни правових норм, які регулюють ці відносини. Стандарти доказування є складовою будь-якої судової доктрини.

Зближення англосаксонської та романо-германської систем права та використання їх при розв’язанні податкових спорів підтверджує необхідність в осмисленні та розвитку національних судових податкових доктрин.

REFERENCES

Bibliography

Authored boors

1. Korkunov N, *Lekcii po obshhej teorii prava [Lectures on the General Theory of Law]* (2-e izd, ster, Jurajt 2016) (in Russian).

Journal articles

2. Biletska H, ‘Okremi aspekty zastosuvannia sudovykh doktryn pry rozkrytti podatkovykh zlochyniv: svitovi ta istorychni tendentsii’ [‘Certain Aspects of Using Judicial Doctrines for Solving Tax Crimes: Global and Historical Trends’] (2013) 2 *Finansove pravo* 4–6 (in Ukrainian).
3. Matukhno M, ‘Vykorystannia sudovykh doktryn yak sposib dovedennia nerealnosti operatsii ta likvidatsii skhemnoho podatkovoho kredytu z podatku na dodanu vartist’ [‘Use of Court Doctrines as a Means to Prove Unrealistic Nature of Transactions and Eliminate the Scheme-Based VAT Tax Credit’] [2013] 21(7)4 *Visnyk Dnipropetrovskoho universytetu. Seriya “Ekonomika”* 184–92 (in Ukrainian).

Conference papers

4. Bilak M, ‘Sudova doktryna: dzherelo prava chy pryklad pravozastosuvannia?’ [‘Judicial Doctrine: A Source of Law or an Example of Law Application?’] v II *Mizhnarodna*

²⁴ Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України щодо вдосконалення порядку розгляду судових справ: Закон України від 15 січня 2020 р. № 460-IX <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/460-20>> (дата звернення: 22.02.2020).

naukovo-praktychna konferentsiia: "Sudovi rozghliad podatkovykh i mytnykh sporiv: problemy, vyklyky, priorytety" (m. Kyiv, 4–5 lypnia 2019 roku): zbirnyk materialiv [2nd International Scientific and Practical Conference: "Court Proceedings in Tax and Customs Disputes: Issues, Challenges, Priorities" (Kyiv, July 4–5, 2019): Collected Materials] (2019) 113–7 (in Ukrainian).

Websites

5. Forsiuk V, 'Sudovi doktryny yak zasib protydii zlovzhyvanniu pravom u podatkovykh pravovidnosynakh' ['Judicial Doctrines as a Means of Countering Abuse of Law in Tax Relations'] (*Tax Advisers Association*) <<http://advisortax.org/wp-content/uploads/2018/02/Vita-Forsyuk.pdf>> (accessed: 25.02.2020).

Raisa Khanova

THE DOCTRINE OF PROOF IN COURT PROCEEDINGS FOR TAX DISPUTE RESOLUTION

ABSTRACT. The modern legislation system in Ukraine and its current state has engendered the prerequisites for emergence of new views of scientists and judges regarding the content and forms of judicial activity and the use of doctrinal approaches. Despite extensive scientific literature and practical introduction of research results into the situations of tax dispute resolution, there are still issues that need to be clarified. One of such issues involves establishing the importance of the doctrine of proof in court proceedings aimed at tax dispute resolution.

In this regard, intense discussions regularly take place in legal science and the doctrine seems to be used to interpret legal norms, bridge the gaps in current legislation, and eliminate contradictions between legal norms. The opportunity has been granted, under certain conditions, to form the judicial doctrine in certain categories of cases through legal positions developed by courts of appeal which form the established case law. It is these courts which, with a view to interpreting legal norms in certain categories of disputes, form the established provisions regarding the application of the norm of law in similar cases. New views of judges on a large scale formed directly during resolution of tax disputes are intended to generate common understanding of requirements of tax regulations by both taxpayers and officers of controlling authorities.

The article focuses on the development of judicial doctrines in the situations of tax dispute resolution using the current regulatory framework.

It is ascertained that the established case law penetrates into legal development of the national legal system and directly forms the judicial doctrine in the situations of tax dispute resolution.

Forming of the judicial doctrine in tax legislation is essential. The judicial doctrine is a typical approach to resolution of court cases which is well-established in case law and may change due to development of public relations and changes in legal norms regulating these relations. Standards of proof are part of any judicial doctrine.

The convergence of the Anglo-Saxon and the Romano-Germanic systems of law and the use of these two models for tax dispute resolution confirm that currently there is the need for cognition and development of the national judicial tax doctrines.

KEYWORDS: doctrine/act; doctrinal interpretation; court proceedings; stability of tax legislation.



Євгенія Усенко

кандидатка юридичних наук,
заслужена юристка України,
суддя Касаційного адміністративного суду
у складі Верховного Суду
(Київ, Україна)
usenkovgenia@bigmir.net

DOI: 10.33498/Юсп-2020-04-153

УДК 347.73

ПРИНЦИПОВІ АКЦЕНТИ ЩОДО ХАРАКТЕРИСТИКИ СУДОВИХ ДОКТРИН ІЗ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

АНОТАЦІЯ. Стаття присвячена аналізу понять правової та судової доктрин, їхніх основних ознак і проведенню диференціації цих доктрин. Незважаючи на велику кількість досліджень на тему правової доктрини, необхідно констатувати, що й досі у юридичній літературі так і залишається недослідженою тема судової доктрини та її специфічних особливостей.

Метою статті є аналіз та упорядкування існуючих доктринальних досліджень учених, висвітлення спільних та відмінних рис обох доктрин на практиці при розгляді спорів у суді та вираження власного бачення з приводу можливості й необхідності дослідження судової доктрини та її складових.

Встановлено, що існує можливість застосування деяких універсальних положень до такої специфічної і складної галузі права, як податкове право. Це пов'язано з тим, що при розв'язанні податкових спорів у суді обов'язково застосовується один із таких фундаментальних принципів права, як верховенство права. Це пояснюється його абсолютною універсальністю, оскільки він покладений в основу всього вітчизняного законодавства та має досить розгалужене значення. Цей принцип забезпечує баланс як із боку державної влади, так і з боку сторін спору щодо їхніх взаємних прав та обов'язків.

Крім того, судова доктрина вирізняється такими особливими ознаками, як опитовість і нормативність. Це положення означає, що при наявності певних розбіжностей і колізій у законодавстві та відповідних правовідносинах суддя прагне застосувати таку норму права, яка найкращим чином збігається із наявною проблемою. При відсутності ідентичної норми або норми, яка найбільше відповідає ситуації, презюмується, що суддя має можливість змінити норму права для розв'язання цієї проблеми. Необхідно зазначити, що застосування принципу справедливості у судовій доктрині не є однаковим із застосуванням у правовій доктрині, оскільки інтереси позивача та відповідача у податкових конфліктах є діаметрально протилежними. У таких умовах обов'язковим є узгодження на особистому рівні власної поведінки задля можливості реалізації прав іншими суб'єктами та врахування і співвідношення власних прав та обов'язків із обов'язками та правами осіб, які протистоять у спірних відносинах на міжсуб'єктному рівні.

Ключові слова: правова доктрина; судова доктрина; податковий спір; юридична наука; доктрина; доктринальні положення.

© Євгенія Усенко, 2020

Необхідність дослідження судової доктрини з податкових спорів пов'язана з відсутністю фундаментальних наукових праць вітчизняних учених із цієї теми. На практиці це виявляється у наявності багатьох фундаментальних досліджень із основних понять і недостатністю необхідного й актуального матеріалу для проведення розмежування з універсальних положень і наук. Також формування такої доктрини є необхідним для подолання існуючих розбіжностей у правовідносинах, які виникли з податкових спорів та колізій і прогалин у чинному українському законодавстві. Варто звернути увагу на те, що далеко не всі доктринальні та універсальні положення можна автоматично переносити на такі відносини, оскільки це може призвести до втрати балансу та справедливості у них.

Досліджено фундаментальні праці на тему правової доктрини таких учених, як С. Максимов, В. Тацій, О. Святоцький, О. Петришин, І. Семенихін, А. Васильєв. Багато з таких фундаментальних праць залишаються актуальними і сьогодні, але жодна з них не присвячена дослідженню судової доктрини. На основі проаналізованих понять і загальних ознак правової доктрини, можна вивести специфічні ознаки й принципи судової доктрини при розгляді податкових спорів.

Метою дослідження є аналіз та упорядкування існуючих доктринальних досліджень учених, висвітлення спільних та відмінних рис обох доктрин на практиці при розгляді спорів у суді та вираження власного бачення з приводу можливості й необхідності дослідження судової доктрини та її складових.

Поняття доктрини відображає комплексний підхід у розумінні цього явища. Йдеться про співвідношення вчення, науки, теорії, ідеології, концепції тощо. Зрозуміло, що не всі з них можна безпосередньо пов'язати з дослідженням у контексті з'ясування правової природи доктрини. Водночас багатогранне поняття доктрини в сенсі пошуку його правових особливостей корегується поглядами з боку всіх соціальних регуляторів. Однак С. Максимов зазначає: 'Проте у всіх випадках його застосування мається на увазі вчення (знання), яке певною мірою редуковане до внутрішнього несуперечливого ядра, завдяки чому воно націлене на безпосереднє використання на практиці'¹. Саме тому узагальнене, комплексне визначення доктрини в сфері використання такого засобу соціального регулювання, як право, набуває реалізації саме у вигляді правової доктрини. Логічно пов'язувати правову доктрину з аналітичним або доктринальним вивченням права, діяльністю учених та продуктом цієї діяль-

¹ Сергій Максимов, 'Правова доктрина: філософсько-правовий підхід' (2013) 9 Право України 34; О Петришин (ред), *Правова доктрина України: Загальнотеоретична та історична юриспруденція*, т 1 (Право 2013) 61.

ності – дослідженнями. Певним чином це безпосередньо пов'язується з таким базовим для правової доктрини поняттям, як юридична наука. Однак не можна ставити знак рівності між правовою доктриною та правовою наукою. Остання охоплює більш широке коло складових. До того ж правова доктрина є лише одним із чинників, що відображає галузеву природу юридичної науки.

Характер доктринальних рішень як складових правової доктрини пов'язується із повнотою нормативних систем, наявністю прогалин у праві². Навряд чи можна очікувати існування повністю вноормованої системи відносин, абсолютного збігу системи однорідних відносин і системи законодавства, яке спрямоване на її регулювання. Запізнення або випередження розвитку суспільства об'єктивно утворює передумови для прогалин у правовому регулюванні або розбіжностей, які призводять до існування колізій. Одним із найбільш вдалих засобів подолання цього явища можна вважати використання розсуду при розв'язанні спорів судами. Водночас принципово цей розсуд пов'язувати саме з суддівським розсудом. Зрозуміло, що при виникненні та подоланні розбіжностей у поглядах на ті чи інші обставини, що характеризують співвідношення інтересів учасників податкових спорів, обґрунтовувати свої позиції, посилаючись на власний розсуд, можуть як представники владної, так і зобов'язаної сторони податкових правовідносин. Але принципові правові наслідки такий розсуд буде мати лише тоді, коли в з'ясуванні позицій сторін спору “ставиться кома”, тобто ухвалюється судове рішення. Натомість розсуд сторін податкового спору, на нашу думку, більшою мірою пов'язується із такими категоріями, як праворозуміння, правозастосування, неофіційне тлумачення тощо.

Основою судової доктрини є сукупність знань, які набули специфічного оформлення через осмислення судової практики та певних висновків судів відповідного рівня у належній формі (постанови, рішення), яка відповідає принципу верховенства права. Потрібно звернути увагу на те, що через принцип верховенства права можна поставити єдиний знаменник для всіх засобів правового регулювання, які мають відповідати його призначенню. Необхідно погодитися, що в цих умовах ідея верховенства права, що реалізується також і в судових доктринах, має віддзеркалювати мету та диференційованість складових³. Реалізація мети концепції верховенства права обумовлює два зустрічних процеси. З одного боку, це захист прав та інтересів особистості, а з другого, через такий захист, – обмеження можливостей зловживання владою з боку суб'єктів владних

² Максимов (н 1) 34; Петришин (н 1) 71–2.

³ Максимов (н 1) 34; Петришин (н 1) 90–91.

повноважень. Застосування доктрини верховенства права передбачає також диференційованість складових, що потребує деталізації за окремими інститутами, які регулюють спірні відносини, й удосконалення чинного законодавства та змісту судових доктрин, які спрямовані на подолання колізій у цій царині.

Щодо аналізу феномену правової доктрини є небагато досліджень, які концептуально торкаються цієї проблеми⁴. Беручи їх за основу, можна визначити такі ознаки судових доктрин:

1. Тісний зв'язок з: а) юридичною наукою; б) судовою практикою; в) практикою правозастосування.

2. Набуття загального визнання переважною більшістю учасників відповідних правовідносин.

3. Реалізована прогностичність як можливість бути вагомим чинником у формуванні правових приписів і корегуванні законодавчих норм.

4. Чітке відображення правової дійсності, яка виражає узгодження правових норм і судових рішень із сучасним станом розвитку суспільних відносин.

5. Забезпечення активного впливу на всі складові цілісного механізму правового регулювання, що відображає як появу правових норм, так і їхнє застосування.

6. Орієнтованість на майбутні періоди регулювання, що має забезпечуватись використанням відповідних висновків судових органів у корегуванні та застосуванні чинного законодавства.

7. Принциповий вплив судових доктрин на практику застосування правових норм через доктринальне тлумачення.

Мабуть, треба погодитися з тим, що основним методом правової доктрини є опис⁵. Використовуючи цей метод, пояснюючи природу, зміст та особливості використання правових норм, виникають підстави зміни безпосередньо самого права. Тобто осмислення змісту права, обґрунтування пропозицій щодо його змін і призводить до того, що останнє реформується та набуває нового сенсу. С. Максимов стверджує, що 'правова доктрина водночас є і описовою, і нормативною (а не тим чи іншим окремо), тобто вона має пізнавальні і нормативні функції, якщо під нормативністю розуміти створення ідеальних моделей для дійсності та її зміни'⁶. Навряд чи нормативність у цьому сенсі можна пов'язувати лише зі створенням ідеальних моделей. На нашу думку, такому процесу більше відповідає нормотворчість, тоді як нормативність обумовлює

⁴ Ігор Семеніхін та Петришин Олександр (ред), *Правова доктрина: загальнотеоретичний аналіз* (Юрайт 2012) 22–72; Максимов (н 1) 34; Петришин (н 1) 58–93.

⁵ Максимов (н 1) 34; Петришин (н 1) 66.

⁶ Максимов (н 1) 34; Петришин (н 1) 66–7.

не лише засоби та процедуру створення ідеальних моделей для дійсності, а й існування вже сталих нормативних приписів. Відповідно до останніх учасники мають будувати свою поведінку, а відхилення від них, порушення призводять до настання несприятливих наслідків для порушників норм. Ба більше, мабуть, все ж таки нормативною правова доктрина стає лише тоді, коли її положення відбиваються у закріплених нормативно-правових актах, лише тоді, коли те чи інше положення правової доктрини стає правилом для обов'язкового виконання усіма суб'єктами відповідних відносин.

Правова доктрина не виглядає як єдине однорідне явище. До структури правової доктрини входять як універсальні вчення (на базі яких формується цілісне уявлення про право, його місце та роль у суспільстві), так і конкретні (відображають особливість окремих галузей)⁷. Підставою диференціації доктринальних положень у цій ситуації має бути рівень абстрактності та сфера застосування. Прикладом універсальних положень, які набувають доктринального характеру, можуть бути доктрини верховенства права та інші положення, які можна було б розглядати як певний загальний знаменник для часткових, конкретних доктрин. Водночас завдяки останнім має відбуватися деталізація принципів універсальних положень стосовно відповідних видових відносин чи обставин.

Структурування судових доктрин загалом також може сприйняти подібний підхід. Але при цьому, на наше переконання, може йтися про існування як універсальних доктрин загальнотеоретичних підходів, які формують загальні підходи в регулюванні незалежно від особливостей галузевого впливу. Дійсно, в регулюванні податкових відносин ми можемо спиратися на доктрину верховенства права, яка набуватиме специфічної деталізації саме при виконанні податкового обов'язку та розв'язанні спору щодо цього. Проте навряд чи сьогодні ми можемо констатувати такий рівень розвитку суспільних відносин у цій сфері, щоб були підстави говорити про існування універсальної судової доктрини з податкових спорів. Нам складно в сучасних умовах виділити яку-небудь конструкцію на кшталт єдиного знаменника, яка сформувала б єдиний родовий підхід до розв'язання будь-яких видів податкових спорів. Судові доктрини в цих відносинах формуються через розвиток видових різновидів, положень доктринального характеру за окремими типами податкових спорів (доктрина ділової мети, доктрина бенефіціарного власника тощо).

Принципово важливим, на нашу думку, є посилання на те, що з доктринами, зокрема і з судовими, пов'язується динамічний аспект регулювання відповідних відносин. Судові доктрини з вирішення по-

⁷ Антон Васильєв, *Правовая доктрина: вопросы теории и истории* (Юрлитинформ 2009) 36.

даткових спорів спрямовуються не на констатацію того чи іншого розуміння та ставлення до природи спірних відносин, напрямів і шляхів його розв'язання, а на динаміку в розв'язанні подібного спору, формування позиції суду та прийняття рішення. Тобто динамічність судової доктрини з податкових спорів передбачає не просто вироблення певного правила, а вироблення його для розв'язання певної конфліктної ситуації, правила вирішення конфлікту, яке в підсумку має узгодити інтереси учасників правовідносин або призвести до настання несприятливих наслідків для тих учасників, які порушили правові приписи.

Детально не зупиняючись на аналізі ієрархічності наукових знань, завдяки яким формується структурна конструкція побудови доктринальних положень, хотілося б посплатися на доцільність при побудові галузевих доктрин, враховуючи загальноправові конструкції та конституційні приписи. З одного боку, галузеві доктрини формують висновки або конструкції, які спираються на вихідні положення загальних учень і доктринальних положень. Наприклад, будь-яка судова доктрина з податкових спорів спирається на доктрину верховенства права, яка обов'язково враховується при виробленні галузевої або видової судової доктрини в цій сфері. З другого боку, загальна доктрина не може не враховувати зміни та корегування у реалізації її положень на рівні видових проявів, тобто загальні положення не лише враховують, а й узагальнюють підсумки застосування їх на рівні окремих видових проявів.

Треба погодитися з певною диференціацією етапів діяльності судді та виділенням послідовних стадій його поведінки, на яку звертає увагу С. Максимов⁸. Дійсно, суддя може поєднувати як роль спостерігача, так і роль корегувальника правового припису. З одного боку, при наявності ідеального збігу змісту правової норми та суспільної реальності суддя дійсно буде в змозі буквально застосовувати чітко викладену норму. Але у більшості випадків така ситуація є бажаною, але неможливою. Редакція окремих правових норм передбачає неоднозначне тлумачення, що принципово впливає на вирішення тієї чи іншої проблеми. Саме тому роль спостерігача для судді, який вирішує податковий спір, сьогодні виглядає як ідеальна, бажана, але, на жаль, недосяжна ситуація. З другого боку, недосконалість чинного законодавства об'єктивно обумовлює розбіжності суспільних відносин і правових форм, які спрямовуються на їх впорядкування. Саме тому через формування доктринальних підходів при подоланні прогалин, розв'язаній колізій при з'ясуванні характеру спору, знаходженні шляхів його вирішення суддя перетворюється у "тіньового нормотворця". З огляду на сказане, можна зробити висновок, що

⁸ Максимов (н 1) 34; Петришин (н 1) 73.

через формування, розроблення та появу судових доктрин із податкових спорів реалізується констатуюча та коригуюча функція суду. Якщо перша пов'язується лише з використанням правової норми, яка чітко відображає життєві обставини та завдяки якій можна прийняти рішення у конкретному податковому спорі, то коригуюча функція уточнює, деталізує особливості розв'язання податкового спору через уточнення судовими доктринами змісту правових приписів.

Задля об'єктивності ми зобов'язані при реалізації коригуючої функції враховувати й деструктивну суб'єктивну спрямованість у з'ясуванні змісту правової норми. Суддя в цій ситуації зважає на те, що запропоновані законодавцем у відповідній нормі ціннісні критерії не відображають об'єктивні реалії. На підставі цього він робить власний висновок, що не збігається зі змістом правової норми та набуває вузькосуб'єктивного значення. Тобто в цій ситуації спроба корегування правового регулювання через судові доктрини набуває деструктивної спрямованості. На підставі неї неможливо виробити стале правило поведінки, бо воно є вкрай суб'єктивним і не відбиває об'єктивних критеріїв та висновків при розв'язанні конфліктної ситуації.

Складно погодитися з твердженням Є. Булигіна, що

<...> коли суддя не застосовує чинну норму з огляду на те, що, на його думку, її використання призведе до великої несправедливості, а замість цього застосовує іншу норму, створену в результаті ним самим, це не можна охарактеризувати як модифікацію поняття права. У таких випадках змінюються норми або правила правової системи, а не поняття права⁹.

На наше переконання, суддя, застосовуючи чинну норму права, яка, на його думку, не відображає критерій справедливості, не може застосувати іншу норму, яку він створив самостійно. Навіть якщо враховувати участь Конституційного Суду України в офіційному тлумаченні тих чи інших норм, пов'язаних із вирішенням податкових спорів, на нашу думку, зарано робити висновок про те, що цим судовим органом створюється норма права.

Критерій справедливості в праві дуже хиткий. Одним із призначень правового регулювання є не тільки врегулювання поведінки учасників відповідних однорідних відносин, а й досягнення балансу інтересів осіб, які входять до суб'єктного складу відповідного типу правовідносин. Виникає запитання: про досягнення справедливості з боку кого з учасників податкових відносин ідеться? Відповідь на таке запитання безпосередньо пов'язується із різним тлумаченням поняття справедливості. В інтересах

⁹ Е Булигин, 'Алекси между позитивизмом и непозитивизмом' (2011) 1 Право Украины 59.

держави, територіальних громад (отримувачів коштів від сплати податків і зборів) доцільним і справедливим є їхнє збільшення для можливості фінансування своїх завдань та функцій. В інтересах платника податку справедливість пов'язується із мінімізацією сплати податків та зборів з метою розширення виробництва, виробничого чи особистого споживання тощо. До того ж у більшості випадків при розв'язанні податкового спору справедливість для позивача та відповідача буде принципово різнитися. Аналізуючи цю проблему, треба також розмежовувати справедливість, яка випливає із норми закону, та справедливість, яка пов'язується зі змістом права в регулюванні податкових відносин. Конструкція “несправедливе тлумачення – неправильне тлумачення” може не працювати, бо виключити різні варіанти правильного, але несправедливого тлумачення, з огляду на стан чинного законодавства та складності податкових відносин, у жодному разі не можна.

Принциповим моментом у застосуванні доктринальних положень при розв'язанні податкових спорів є момент переходу від припису, що міститься у законодавчій нормі, до його застосування. Ця трансформація якраз і характеризує процес правореалізації. На цьому етапі судова доктрина передбачає узгодження поведінки суб'єкта, який її застосовує, із правами та інтересами інших суб'єктів. Через судові рушення, які ґрунтуються на положеннях судових доктрин, якраз і відображається праворозуміння, що відповідає сучасному стану розвитку суспільних відносин, законодавства, що його регулює, осмислення суб'єктом, який застосовує як відповідну законодавчу норму, так і положення судової доктрини і таким чином ухвалює виважене, обґрунтоване судове рішення.

Досягнення балансу інтересів при розв'язанні податкового спору через формування судових доктрин обумовлює корегування поведінки учасників спору. При цьому треба мати на увазі узгодження дій і бездіяльності на двох рівнях. По-перше, на особистому. У цих умовах відстоювання власних прав та інтересів (і відповідно до цього ініціатива їх захисту в суді, якщо особа вважає їх порушеними) має узгоджуватися з обов'язком враховувати та поважати чужі права і власною поведінкою не перешкоджати їхній реалізації. Фактично йдеться про узгодження власних прав та обов'язків. По-друге, на міжсуб'єктному. Цей рівень узгодження поведінки особи передбачає з'ясування співвідношення власних прав та обов'язків з обов'язками та правами (повноваженнями) осіб, які протистоять їм у спірних відносинах.

З огляду на зазначене, динаміку судових доктрин із податкового права також доцільно пов'язувати з двома стадіями. Перша стадія виражає осмислення, розроблення та появу відповідної судової доктрини. Йдеть-

ся про формулювання закінченої системи критеріїв оцінки, на підставі яких суд має робити висновок відповідного змісту, який ляже в основу окремого судового рішення; своєрідне народження певного правила оцінки того чи іншого однотипного явища. Друга стадія пов'язується з використанням тих підходів, які були визначені та набули остаточного вигляду, редакції на першій стадії. Ця стадія передбачає використання вже сформульованої судової доктрини.

Судова доктрина, перетворюючись у певний засіб регулювання податкових відносин, передбачає проходження двох етапів: а) становлення доктринального положення; б) його застосування.

На першому етапі йдеться про формування доктринального положення, яке має найбільш об'єктивно відображати природу спірних відносин і використовуватись при вирішенні податкового спору. Подібне положення передбачає осмислення проблеми суб'єктами, які ініціюють і формують судову доктрину. Лише після остаточного завершення формування таке положення перетворюється у судову доктрину, яка накладається на відносини між учасниками спору та спираючись на яку суд приймає логічне правове рішення.

На другому етапі особи, яким адресоване це доктринальне положення, використовують його. Фактично йдеться про режим застосування судової доктрини. При цьому хотілося б звернути увагу на два типи її використання. З одного боку, врахування положень судової доктрини судів вищих ланок (Європейського суду з прав людини, Конституційного Суду України, Верховного Суду) є обов'язковими для врахування судами нижчих рівнів. Зрозуміло, що не може йтися про автоматичне та безапеляційне погодження з усіма положеннями, що містяться у постановках вищих судів. Водночас таке врахування обумовлює два шляхи: 1) збереження практики вищих судів; 2) додаткову детальну аргументацію позиції суду нижчого рівня щодо власного висновку. З другого боку, врахування доктринальних судових положень здійснюється і безпосередніми учасниками податкових спорів. Аналіз судової практики дає змогу позивачеві чи відповідачеві будувати власну позицію та прогнозувати перспективність розгляду подібного спору в суді. Таким чином, можна зробити висновок, що в першому випадку йдеться про обов'язковий режим врахування судової доктрини, тоді як у другому – про індикативний режим врахування позицій судової влади, які визначені в доктринальному положенні.

Висновки. Отже, основою судової доктрини є сукупність знань, які набули специфічного оформлення через осмислення судової практики та певних висновків судів відповідного рівня у належній формі, яка від-

повідляє принципу верховенства права. Беручи за основу дослідження такого феномену, як правова доктрина, можна визначити і деякі ознаки судових доктрин, такі як тісний зв'язок із юридичною наукою, судовою практикою, практикою правозастосування та набуття загального визнання переважною більшістю учасників відповідних правовідносин. До структури правової доктрини входять як універсальні вчення, так і конкретні. Прикладом універсальних положень можуть бути доктрини верховенства права та інші положення, які можна було б розглядати як певний загальний знаменник для конкретних доктрин. Водночас завдяки останнім має відбуватися деталізація принципів універсальних положень стосовно відповідних видових відносин чи обставин. У регулюванні податкових відносин ми можемо спиратися на доктрину верховенства права, яка набуватиме специфічної деталізації саме при виконанні податкового обов'язку та розв'язанні спору щодо цього.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Vasilev A, *Pravovaya doktrina: voprosy teorii i istorii* [Legal Doctrine: Theory and History] (Yurlitinform 2009) (in Russian).

Edited books

2. Petryshyn O (red), *Pravova doktryna Ukrainy: Zahalnoteoretychna ta istorychna yurysprudentsiia* [Legal Doctrine of Ukraine: General Theoretical and Historical Jurisprudence], t 1 (Pravo 2013) (in Ukrainian).
3. Semenikhin I ta Petryshyn O (red), *Pravova doktryna: zahalnoteoretychnyi analiz* [Legal Doctrine: General Theoretical Analysis] (Yurait 2012) (in Ukrainian).

Journal articles

4. Bulygin E, 'Aleksi mezhdru pozitivizmom i nepozitivizmom' ['Alexi Between Positivism and Non-Positivism'] (2011) 1 Pravo Ukrainy 59 (in Russian).
5. Maksymov S, 'Pravova doktryna: filosofsko-pravovyi pidkhid' ['Legal Doctrine: Philosophical and Legal Approach'] (2013) 9 Pravo Ukrainy 34 (in Ukrainian).

Evgeniya Usenko

PRINCIPAL HIGHLIGHTS IN THE CHARACTERIZATION OF JUDICIAL DOCTRINES OF TAX DISPUTES

ABSTRACT. The article focuses on the analysis of such concepts as legal and judicial doctrines, their main features and the differentiation of these doctrines. Despite a wide range of research centered on the legal doctrine, it should be noted that in

legal literature the topic of the judicial doctrine and its specific features still remains unexplored.

The purpose of the article is to analyze and streamline the existing doctrinal studies conducted by scholars, to highlight the universality and the differences of both doctrines in practice where disputes are considered in court, and to express the author's own vision of the possibility and the need of studying the judicial doctrine and its components.

It is established that it is possible to apply some universal provisions to such a specific and complex branch of law as tax law. This ensues from the fact that resolution of tax disputes in court always rests upon one of the fundamental principles of law, namely, the rule of law. This is explained by its absolute universality, since it is taken as the basis throughout domestic legislation and has a fairly ramified meaning. This principle ensures the balance on the part of the State's power and on the part of the parties to the dispute regarding their mutual rights and obligations.

Besides, the judicial doctrine has such a special characteristic as descriptive and normative nature. This provision means that if there are certain discrepancies and conflicts in legislation and legal relations concerned, a judge seeks to apply a legal provision which matches an existing problem to the highest extent possible. In the absence of an identical provision or a provision most consistent with the situation, it is presumed that a judge may change a legal provision with the aim of resolving the problem. It should be noted that application of the principle of fairness in the judicial doctrine is not the same as its application in the legal doctrine, since plaintiff's and defendant's interests in tax conflicts are diametrically opposite. In such conditions, it is mandatory to coordinate one's own behavior at the personal level to ensure that other participants are able to exercise their rights, and to take into account and balance own rights and obligations with the obligations and rights of persons who are opposed in disputed relations at the intersubjective level.

KEYWORDS: legal doctrine; judicial doctrine; tax dispute; legal science; doctrine; doctrinal statements.



В'ячеслав Хохуляк

доктор юридичних наук, доцент,
суддя Касаційного адміністративного суду
у складі Верховного Суду
(Київ, Україна)
vkh1524@gmail.com

УДК 343.359.2:347.93

РІШЕННЯ ВЕРХОВНОГО СУДУ ЯК ПРАВОВА ФОРМА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЄДНОСТІ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ РОЗГЛЯДУ СПРАВ ЩОДО ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ ТА ІНШИХ ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ

АНОТАЦІЯ. Визначення правової форми забезпечення єдності судової практики, роль і значущість рішень Верховного Суду як ефективного інструменту у забезпеченні єдності судової практики при розгляді справ залишається предметом гострих наукових дискусій та потребує детального і всебічного дослідження. Незважаючи на велику кількість праць, присвячених дослідженню різних аспектів визначення рішень Верховного Суду як правової форми забезпечення єдності судової практики, необхідно констатувати, що у юридичній літературі так і не сформовано усталеного, єдиного підходу до розуміння їх суті і значущості.

Метою статті є розкриття значення рішень Верховного Суду як правової форми забезпечення єдності судової практики розгляду окремої категорії справ, а саме – справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Встановлено, що забезпечення єдності судової практики як форми реалізації юридичної визначеності – невід'ємного елементу принципу верховенства права є однією з ключових цілей рішень Верховного Суду.

Забезпечення єдності судової практики розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів як складової принципу верховенства права виступає універсальною гарантією захисту публічних і приватних інтересів: з одного боку, її практична реалізація обмежує дискретний розсуд податкових органів, не допускає можливості його переростання в адміністративне свавілля, а з другого – перешкоджає здійсненню приватними особами – платниками податків протиправних діянь і набуття необґрунтованої податкової вигоди. Невизначеність у податковому праві, навпаки, може призвести як до порушень прав і законних інтересів приватних осіб з боку держави, так і до ухілень – свідомих або ненавмисних – від належного виконання платниками податку податкового обов'язку.

Впровадження законодавцем нормативної конструкції “допускаються лише ті види касаційних скарг, що передбачені законом” щодо підстав допуску касаційних скарг до розгляду у Верховному Суді загалом є прогресивним кроком, що

надає рішенням Верховного Суду функціональної спроможності набути якостей ефективної правової форми забезпечення єдності судової практики.

Ключові слова: рішення Верховного Суду; юридична визначеність; єдність судової практики; розгляд справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Проблема забезпечення єдності судової практики неодноразово була предметом глибокого та всебічного обговорення як у професійному суддівському середовищі, так і в наукових колах. При цьому, власне, бачення розв'язання цієї проблеми вченими, суддями, експертами, іншими фахівцями в галузі права формується з огляду на усвідомлення її комплексності, багатогранності, можливості вирішення за наявності цілого набору не тільки правових, а й інших суспільно-політичних інструментів. Частково глибина і поліаспектність окресленої проблеми пояснюється також тим, що забезпечення єдності судової практики є формою реалізації принципу правової визначеності, який уможливорює прогнозованість судових рішень і стабільність правового регулювання у державі загалом. Подібні орієнтири на розуміння важливості та значущості забезпечення єдності судової практики закладені Європейським судом з прав людини (далі – ЄСПЛ), який у своїх судових рішеннях неодноразово наголошував на цьому. Так, у рішенні “Брумареску проти Румунії” ЄСПЛ, зокрема, визначив, що принцип правової визначеності є одним із фундаментальних аспектів верховенства права¹. Для того щоб судові тлумачення відповідали вимогам Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі – Конвенція)², як зазначає ЄСПЛ, необхідно, щоб судові рішення були розумно передбачуваними. Цей висновок він зробив, наприклад, у рішеннях “Коккінакіс проти Греції”³ та “S.W. проти Об'єднаного Королівства”⁴.

Аналогічну правову позицію висловлював і Конституційний Суд України (далі – КСУ), визначаючи, що одним із головних елементів принципу верховенства права, закріпленого в ч. 1 ст. 8 Конституції України⁵, є юридична визначеність; принцип правової визначеності вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм (абзац 1 п. 3 мотивувальної частини рішення КСУ від 26 лютого 2019 р.

¹ Брумареску проти Румунії: рішення Європейського суду з прав людини від 28 листопада 1999 р., заява № 28342/95 <<http://eurcourts.in.ua/Article.asp?AIdx=307>> (дата звернення: 22.02.2020).

² Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 р. <<https://zakon.rada.gov.ua/Laws/show/995-004>> (дата звернення: 21.02.2020).

³ Kokkinakis v. Greece. Court Judgment. 25.05.1993. App. 14307/88 <<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57827>> (accessed: 22.02.2020).

⁴ S.W. v. the United Kingdom. Court Judgment. 22.11.1995. App. 20166/92 <<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57965>> (accessed: 22.02.2020).

⁵ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>> (дата звернення: 22.02.2020).

№ 1-р/2019⁶; абзац 9 пп. 4.3. п. 4 мотивувальної частини рішення КСУ від 27 лютого 2018 р. № 1-р/2018)⁷. Допущення Верховною Радою України прогалин у правовому регулюванні є несумісним із вимогою правової визначеності та, відповідно, із принципом верховенства права (абзаци 4, 5 пп. 4.1. п. 4 мотивувальної частини рішення КСУ від 11 жовтня 2011 р. № 10-рп/2011⁸; пп. 3.5. п. 3 мотивувальної частини рішення КСУ від 22 грудня 2009 р. № 34-рп/2009)⁹.

Водночас визначення правової форми забезпечення єдності судової практики, роль і значущість рішень Верховного Суду як ефективного інструменту у забезпеченні єдності судової практики при розгляді справ все ще залишається предметом гострих наукових дискусій та потребує детального і всебічного дослідження.

Можна з упевненістю констатувати, що у науковій літературі спостерігається існування різних підходів у питанні, чи допустимо, щоб окреме судове рішення суду касаційної інстанції (постанова по суті касаційної скарги, ухвала щодо допуску до касаційного провадження) визначалось як належна правова форма забезпечення єдності судової практики. Прихильниками саме такого бачення щодо розуміння рішення Верховного Суду є М. Козюбра¹⁰, В. Комаров¹¹, М. Панов¹², В. Навроцький¹³, Л. Луць¹⁴, О. Скакун¹⁵ та ін. При цьому окремі автори, такі як А. Марченко¹⁶, Ю. Дмитренко¹⁷, О. Ярошенко¹⁸, уточнюють, що функцію забезпечення єдності судової практики покликане виконувати лише те судове рішення суду касаційної інстанції, яке ухвалене у принциповій справі (справі, яка стосується неясності, нечіткості

⁶ Рішення Конституційного Суду України від 26 лютого 2019 р. № 1-р/2019 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-19>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁷ Рішення Конституційного Суду України від 27 лютого 2018 р. № 1-р/2018 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-18>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁸ Рішення Конституційного Суду України від 11 жовтня 2011 р. № 10-рп/2011 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v010p710-11>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁹ Рішення Конституційного Суду України від 22 грудня 2009 р. № 34-рп/2009 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v034p710-09>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹⁰ М. Козюбра, 'Система судів України та місце в ній Верховного Суду України: стан та перспективи реформування' (2012) 11–12 *Право України* 15.

¹¹ В. Комаров, 'Кассація и проблема единства судебной практики' в Комаров В (ред), *Проверка судебных решений в гражданском процессе Украины и России Круглый стол* (Юрид акад Украины им Ярослава Мудрого и юрид Фак-т Моск гос ун-та им М В Ломоносова 2013).

¹² М. Панов, 'Джерела кримінального права: поняття, види, правове значення' (2017) 6 *Право України* 80.

¹³ В. Навроцький, 'Значення судової практики і прецеденту для кримінально-правової кваліфікації' (2000) 6 *Вісник Верховного Суду України* 49.

¹⁴ Л. Луць, 'Уніфікація судової практики – важливий засіб забезпечення належного правосуддя' (2012) 11–12 *Право України* 144.

¹⁵ Ольга Скакун, *Теорія держави і права: підручник* (Консум 2001) 36.

¹⁶ А. Марченко, 'Поняття судового прецеденту та його місце у правовій системі України' (2013) 5 *Митна справа* 26.

¹⁷ Юрій Дмитренко, *Трудове право України: підручник* (Юрінком Інтер 2009) 92.

¹⁸ О. Ярошенко, 'Судова практика як джерело трудового права' в І. Козацького (ред), *Перші юридичні диспути з актуальних проблем приватного права, присвячені пам'яті Є. В. Васильовського: науково-практична конференція* (Астропринт 2011) 549.

чи прогалини у нормативному регулюванні). Натомість такі дослідники, як П. Андрушко¹⁹, М. Борисенко²⁰, В. Головатий²¹ та низка інших, стверджують, що функцію забезпечення єдності судової практики виконує лише те судове рішення суду касаційної інстанції, що містить правовий висновок, правову позицію, зразок розуміння норми права. Зі свого боку Р. Майданик²², Б. Пошва²³, Л. Москвич²⁴, М. Савчин²⁵ та інші висувають ще одне важливе застереження: суд касаційної інстанції у судових рішеннях формує як правильні, так і неправильні правові позиції, правові висновки; відповідно, орієнтиром для судової практики повинні бути лише так звані “правильні” правові позиції, правові висновки. При чому правильність позиції висновку має визначати пленум такого суду і лише після оприлюднення в офіційних виданнях судове рішення такого суду стає орієнтиром для судів нижчих інстанцій. Продовженням зазначених вище міркувань можна вважати підхід Д. Лилага²⁶ та інших авторів, згідно з яким орієнтиром для судової практики має бути судове рішення, ухвалене суддями суду касаційної інстанції у повному складі, за умови налагодженої взаємодії суддів Верховного Суду у процесі здійснення правосуддя. С. Шевчук²⁷, В. Москленко²⁸ та інші автори наголошують на ще одній умові, за якої таке рішення здатне виконувати роль орієнтира для судів нижчих інстанцій, а саме – на обов’язковості дотримання судами нижчої інстанції викладеної у такому судовому рішенні правової позиції при вирішенні аналогічних справ. В іншому випадку, на думку цих учених, якщо така обов’язковість є суто декларативною, судові рішення Верховного Суду є малоефективними у справі забезпечення єдності судової практики. Остання позиція викликала низку застережень. З одного боку, як стверджує С. Васильєв, вже сам факт того, що правова позиція сформульована верховним судом, є достатнім, щоб суди нижчих інстанцій

¹⁹ П. Андрушко, ‘Джерела кримінального права України: поняття, види’ (2011) 7 Адвокат 13.

²⁰ М. Борисенко, ‘Єдність судового правозастосування у контексті забезпечення верховенства права’ (2015) 16 Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету Юриспруденція 29.

²¹ В. Головатий, ‘Уніфікація судової практики в Україні: теоретико-прикладні питання’ (2017) 10 Підприємництво, господарство і право 37.

²² Р. Майданик, ‘Загальна характеристика судового прецеденту в праві України’ (2012) 12 Юридична Україна 41.

²³ Б. Пошва, ‘Судовий прецедент: проблеми запровадження в Україні’ (2008) 9 Вісник Верховного Суду України 16.

²⁴ Лідія Москвич, *Ефективність судової системи: концептуальний аналіз* (ФІНН 2011) 84.

²⁵ М. Савчин, ‘Забезпечення єдності судової практики у контексті верховенства Конституції’ (2014) 1 Слово Національної школи суддів 48.

²⁶ Д. Лилаг, ‘Судочинство і проблеми суддівської правотворчості’ (2003) 3 Вісник Верховного Суду України 63.

²⁷ С. Шевчук, ‘Рішення Верховного Суду України як джерело права (деякі аспекти дії прецедентного права в Україні)’ (2006) 6 Вісник Центру суддівських студій 16.

²⁸ В. Москаленко, ‘Єдність судової практики та однакове застосування правових норм судами України’ в *Забезпечення єдності судової практики – основне завдання вищих судових органів держави: науково-практична конференція* (АДЕФ 2012) 205.

її беззаперечно дотримувалися²⁹; формальне нормативне закріплення у законі обов'язковості такої позиції не є необхідним. З другого боку, існують твердження, зокрема, М. Гусака, М. Артеменка³⁰, Ю. Попова³¹ про те, що обов'язковість правової позиції верховного суду для судів нижчих інстанцій порушуватиме конституційні принципи здійснення судочинства в Україні.

Кардинально іншої думки дотримувався П. Рабінович, вважаючи, що правоположення судової практики формуються у мотивації не одного, а принаймні двох рішень аналогічних справ³². Таку позицію підтримує В. Кисіль, зазначаючи, що у правовій системі України саме судова практика, а не індивідуалізований прецедент має бути одним із чинників удосконалення законодавства³³.

Отже, як впливає із зазначеного вище, нині серед вітчизняних науковців відсутня єдність у трактуванні судового рішення суду касаційної інстанції як належної правової форми забезпечення єдності судової практики розгляду справ. Такий стан речей, на нашу думку, є явним підтвердженням необхідності подальшого розроблення цієї проблеми з метою вироблення уніфікованих концептуальних підходів до розуміння суті рішення Верховного Суду, його правової природи та значення у забезпеченні єдності судової практики.

Метою дослідження є розкриття значення рішень Верховного Суду як правової форми забезпечення єдності судової практики розгляду окремої категорії справ, а саме – справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Однією із ключових цілей рішень Верховного Суду є забезпечення єдності судової практики як форми реалізації юридичної визначеності – невід'ємного елементу принципу верховенства права. Слід відзначити, що у юридичній літературі поняття юридичної визначеності традиційно розкривається через характеристику формальної визначеності права. У такий спосіб зміст цього поняття розкривають дві групи самостійних ознак. Перша належить до сфери нормотворення, офіційної інституціоналізації правової норми, її закріплення у джерелах права. Друга група ознак характеризує джерела права з точки зору юридичної техніки.

²⁹ С Васильєв, 'Судова практика: поняття, значення і види' (2013) 16 Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Право 191.

³⁰ М Гусак та М Артеменко, 'Актуальні питання здійснення правосуддя в Україні' (2012) 3 Вісник Державної судової адміністрації України 6.

³¹ О Попов, 'Преюдиційний запит як інструмент забезпечення єдності судової практики: сутність і механізми впровадження у цивільне судочинство' (2017) 136 Проблеми законності 72.

³² Петро Рабінович, *Застосування Європейської конвенції з прав людини та практики Страсбурзького суду в Україні (загальнотеоретичні аспекти)* (2014) 50.

³³ Р Кисіль, 'Праксеологія судової преюдиції як запорука підвищення законності у дискурсі обмеження процесуальних зловживань суддів' (2017) 1 Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ 196.

Ці ознаки виражають взаємопов'язані аспекти визначеності права – зовнішній (офіційно визнане джерело права) і внутрішній (зміст правової норми). Саме формальна визначеність є найважливішою властивістю права як системи соціальних норм та універсального регулятора суспільних відносин. При цьому, як зазначає О. Дьомін, правові норми не просто об'єктивуються зовні – вони повинні бути прийняті на підставі певної процедури, затверджені та підписані компетентними посадовими особами, опублікованими у встановленому порядку³⁴.

Сформульовані давньоримськими юристами постулати: *leges intellegi ab omnibus debent* – закони повинні бути зрозумілі кожному; *ubi jus incertum, ibi nullum* – поки закон не визначений, він не існує – знайшли своє подальше втілення та застосування і в сучасній правовій доктрині. Так, точка зору щодо правової визначеності як невід'ємної складової верховенства права була запропонована Ф. Гаєком, який зазначав:

Верховенство права передбачає, що органи державної влади повинні бути обмежені у своїх діях заздалегідь встановленими та оголошеними правилами, які дають можливість передбачити з великою точністю примусові заходи, що будуть застосовані представниками влади в тій чи іншій ситуації. Беручи це до уваги, індивід може впевнено планувати свої дії³⁵.

Такий підхід розвинув Б. Леоні, який стверджував, що правова держава може існувати тільки в умовах гарантованої визначеності закону, при якій в індивіда є можливість довгостроково планувати власну поведінку в приватному житті та у підприємницькій діяльності³⁶.

Спираючись на тезу про те, що невизначеність несумісна з ідеєю верховенства права, суддя Верховного суду США А. Скаліа зазначає: 'Елементарна справедливість вимагає, щоб суб'єкти, які підпадають під дію закону, розуміли, що саме він приписує'³⁷. Невизначеність податкових норм, підкреслює Т. Джобс, призводить до того, що громадяни як платники податків не можуть за допомогою законів передбачити і заздалегідь розрахувати, чи буде з них стягуватися податок і в якому розмірі, а також що саме їм заборонено і яке загрожує покарання у разі ухилення від сплати податку³⁸.

³⁴ Александр Демин, *Принцип определенности налогообложения* (Статут 2015) 16.

³⁵ Фридрих Август фон Хайек, *Право, законодательство и свобода: современное понимание либеральных принципов справедливости и политики* (ИРИСЭН 2006) 90.

³⁶ Бруно Леони, *Свобода и закон* (ИРИСЭН 2008) 115.

³⁷ Antonin Scalia, 'The Rule of Law as a Law of Rules' [1989] 56 *The University of Chicago Law Review* 1175.

³⁸ Т Джобс, 'Конституционные принципы законности и определенности правовых норм налогового и уголовного права' в Пепеляев С (ред), *Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской*

У сучасній правовій літературі категорія “юридична визначеність” із точки зору свого змісту трактується у вузькому та широкому значенні. У вузькому значенні вона обмежується нормами позитивного права, їх особливими юридично-технічними характеристиками, тобто йдеться про визначеність правових норм. У більш широкому значенні вимога визначеності охоплює всі рівні правового регулювання, включаючи, зокрема,

<...> стійкість законних і обґрунтованих судових актів, а також стабільність врегульованих ними правовідносин, щоб зацікавлені особи з достатньою впевненістю могли передбачити наслідки застосування правових приписів і відповідно до цього передбачити наслідки вибору того чи іншого варіанта своєї поведінки³⁹.

В. Мак, відзначаючи складність у встановленні змісту поняття “правова визначеність”, визначає це поняття як передбачуваність результатів у правових спорах і пропонує рівень визначеності правової системи оцінювати за ступенем передбачуваності результатів, одержуваних при вирішенні юридичних спорів⁴⁰.

Стійкі позиції про те, що правова визначеність є необхідним компонентом основоположного принципу верховенства права (*Rule of Law*) сформовані ЄСПЛ. Так, у справі “Тешмен і Герруп проти Сполученого Королівства” ЄСПЛ вказав, що однією з вимог, яка впливає зі словосполучення “встановлений законом”, є передбачуваність. Норму не можна вважати “законом”, якщо вона не сформульована достатньо чітко, що дає особі можливість дотримуватися цієї норми у своїх діях. Хоча визначеність у законі надзвичайно бажана, забезпечення її може призвести до надмірної ригідності, тоді як закон ніколи не повинен відставати від обставин, що змінюються. Ступінь чіткості, яку мають забезпечувати формулювання національних законів і яка в жодному разі не може охопити всі непередбачувані обставини, значною мірою залежить від змісту певного документа, сфери, на яку поширюється закон, а також від кількості та статусу тих, кому він адресований⁴¹.

На таких же позиціях розуміння та означення юридичної визначеності в орбіті цінностей верховенства права стоїть і Європейська комісія “За де-

Федерации 2004 года: IV Международная научно-практическая конференция (Статус-Кво 97 2006) 119.

³⁹ Р Масаладжиу, ‘Принцип правовой определенности в науке, практике ЕСПЧ и его влияние на доступность правосудия на стадии надзорного производства в гражданском и арбитражном процессе’ (2009) 7 Арбитражный и гражданский процесс 22.

⁴⁰ Vanessa Mak, ‘Standards in European Private Law: A Model for European Private Law Pluralism’ (2013) 015 Tilburg Private Law Working Paper Series 12.

⁴¹ Hashman and Harrup v United Kingdom. Court Judgment. 25.11.1999. App. 25594/94 <<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-58365>> (accessed: 22.02.2020).

мократію через право” (Венеційська Комісія). У доповіді від 18 березня 2016 р. Венеційська Комісія, характеризуючи юридичну визначеність як складову верховенства права, вказує на критерії, що розкривають зміст цієї категорії, а саме: а) доступність законодавства; б) доступність судових рішень; в) передбачуваність актів права; г) сталість і послідовність приписів права; г) легітимні очікування; д) унеможливлення зворотної дії; е) поінформування про наслідки; є) *res judicata*⁴².

Необхідність дотримання вимоги юридичної визначеності у сфері правового регулювання підтверджується також практикою КСУ. Так, у рішенні від 22 вересня 2005 р. № 5-рп/2005 КСУ зазначає, що з конституційних принципів рівності та справедливості випливає вимога визначеності, ясності і недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування у правозастосовній практиці та неминуче призводить до сваволі⁴³. Цим КСУ наголосив, що невизначеність, нечіткість правової норми призводить до її неоднакового розуміння та тлумачення, що в практичній площині призводить до різного застосування. Така неврегульованість чи відсутність визначеності в діяльності органів державної влади щодо особи, зокрема, забезпечення, додержання чи реалізації прав і свобод людини та громадянина, може мати негативні наслідки і призвести до сваволі. Визначеність правового регулювання має на меті запобігти будь-якому її прояву щодо особи⁴⁴.

В абзаці 3 пп. 3.1 п. 3 мотивувальної частини рішення від 29 червня 2010 р. № 17-рп/2010 КСУ розкриває зміст юридичної визначеності як складової верховенства права:

Одним із елементів верховенства права є принцип правової визначеності, у якому стверджується, що обмеження основних прав людини та громадянина і втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлених такими обмеженнями. Тобто обмеження будь-якого права повинне базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної, передбачати юридичні наслідки своєї поведінки⁴⁵.

⁴² С Головатий (ред), *Європейська комісія “За демократію через право” (Венеційська комісія). Мірило правовладдя* (Ухвалено на 106-му пленарному засіданні. Венеція, 11–12 березня 2016 року) 22.

⁴³ Рішення Конституційного Суду України від 22 вересня 2005 р. № 5-рп/2005 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-05>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁴⁴ М Гультай, ‘Правова визначеність у рішеннях Конституційного Суду України’ (2012) 5 Вісник Конституційного Суду України 83.

⁴⁵ Рішення Конституційного Суду України від 29 червня 2010 р. № 17-рп/2010 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v017p710-10>> (дата звернення: 22.02.2020).

КСУ у цьому рішенні наголосив, що правовій визначеності відповідає тиме встановлення обмежень основних прав людини і громадянина лише за умови забезпечення зрозумілих і передбачуваних для особи наслідків застосування правових норм⁴⁶.

Як впливає із зазначеного, дотримання вимоги юридичної визначеності забезпечує впевненість у тому, що права конкретних осіб будуть захищені та при вирішенні будь-якого спору дії суб'єкта правозастосування будуть прогнозовані, передбачувані і не будуть змінюватися від випадку до випадку. Такий стан сприятиме тому, що зацікавлені особи з належним для відповідних обставин ступенем імовірності зможуть передбачити наслідки застосування чинних норм та оцінити наслідки вибору того чи іншого варіанта своєї поведінки. Дотримання вимоги юридичної визначеності спрямоване на підтримку розумної стабільності, стійкості та передбачуваності правового регулювання, зокрема, податкових правовідносин, довіри платників податків до права і суду. Саме з огляду на це ЄСПЛ неодноразово звертав увагу на те, що закон повинен дати змогу передбачити наслідки його застосування, має відповідати стандарту чіткості формулювання, що дало б можливість особі спланувати можливі наслідки власних дій чи бездіяльності⁴⁷.

Окремо слід наголосити, що незважаючи на загально-правову вимогу визначеності, ступінь конкретизації правових норм у різних галузях права неоднакова. Чим складніша, конфліктніша і публічно значуща сфера галузевого регулювання, тим значніше в ній питома вага імперативних норм, зобов'язань і заборон, процедурних форм і відносин, чим істотніше і глибше держава залучена у галузеві взаємодії, тим вищими є вимоги формальної визначеності, які постають перед галузевими правовими нормами. Податкові відносини вимагають найбільш чіткої регламентації та контролю з боку держави. Адже ефективне функціонування податкової системи держави є неможливим без того, щоб її воля, спрямована на регулювання податкових відносин, була чітко визначеною та однаково розумілася усіма учасниками правовідносин⁴⁸.

Значення юридичної визначеності оподаткування та її вплив на податкову систему є великим і багатогранним. Якісний стан податкової системи універсально впливає на практично всі соціально-політичні та макроекономічні показники держави. Пряма залежність інвестиційного клімату країни від визначеності її податкового законодавства вдало проілюстрована Д. Щокіним, який зазначає:

⁴⁶ Рішення Конституційного Суду України від 29 червня 2010 р. № 17-рп/2010 (н 45).

⁴⁷ Демин (н 34) 17.

⁴⁸ М Орлов, 'Особенности норм налогового права' (2007) 2 Финансовое право 23.

Дійсно, інвесторам необхідна передбачуваність в оподаткуванні, а така передбачуваність може бути забезпечена тільки при ясному і чіткому законодавстві про податки і збори, що не допускає довільних трактувань ні з боку інших платників податків (оскільки це призводить до спотворення конкурентного середовища), ні з боку податкових органів (оскільки це призведе до незапланованих вилучень оборотних коштів і прибутку компанії)⁴⁹.

З огляду на існуючі конфлікти інтересів у податковому праві, необхідно дотримуватися розумного балансу між публічними і приватними інтересами, що є наріжним каменем податково-правового регулювання, одним із його основних принципів і найважливішою гарантією прав учасників податкових правовідносин⁵⁰. Стабілізація та уніфікація податкового права, формалізація усіх етапів оподаткування, відсутність фрагментації (неповноти), послідовне вдосконалення системи податкового адміністрування, суворе дотримання на практиці вимог законодавства про податки і збори, включаючи не тільки букву, а й дух податкових законів, забезпечують досягнення розумного балансу публічних і приватних інтересів. Тим самим гарантуються передбачуваність і стабільність умов господарювання, що важливо в умовах сучасної економіки. У підсумку зростає захищеність усіх суб'єктів податкового права, зміцнюється податковий правопорядок, підвищується організаційно-структурна і функціональна ефективність податкової системи загалом.

Таким чином, забезпечення єдності судової практики сприяє також втіленню конституційного принципу рівності всіх перед законом. Як зазначено в ухвалі КСУ від 27 січня 2000 р. № 16-у/2000 (абзаци 4, 6 п. 3 мотивувальної частини), складнощі у трактуванні законодавства через його неповноту, неясність, суперечливість чи прогальність не можуть бути підставою для ухилення суду від прийняття рішення по суті справи; однаковість практики застосування законодавства й усунення неоднозначності застосування законодавства судами в їх рішеннях забезпечується перевіркою судових справ у касаційному порядку, узагальнення практики правозастосування Верховним Судом України⁵¹.

Будучи ланкою судової системи, Верховний Суд, як і суди нижчих інстанцій, надає правову оцінку обставинам справи (абзац 2 пп. 3.4. п. 3 мотивувальної частини рішення КСУ від 11 березня 2010 р. № 8-рп/2010)⁵².

⁴⁹ Д. Шекин, 'Влияние неопределенности законодательства о налогах и сборах на рыночные отношения' (2005) 1 Налоги и налогообложение 3.

⁵⁰ Демин (н 34) 30.

⁵¹ Рішення Конституційного Суду України від 25 жовтня 2000 р. № 16-у/2000 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v012p710-00>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁵² Рішення Конституційного Суду України від 11 березня 2010 р. № 8-рп/2010 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v008p710-10>> (дата звернення: 22.02.2020).

Однак, на відміну від суду апеляційної інстанції, який забезпечує визначеність прав та обов'язків учасників конкретного спору, відновлює порушені права і свободи та запобігає негативним індивідуальним наслідкам можливої судової помилки (абзац 9 пп. 2.1. п. 2 мотивувальної частини рішення КСУ від 23 листопада 2018 р. № 10-р/2018)⁵³, Верховний Суд забезпечує визначеність змісту закону, тобто подолання невизначеності, допущеної парламентом.

Як впливає із наведених вище положень рішень КСУ, питання розподілу правосудних повноважень між Верховним Судом та іншими ланками судової системи, визначення стадій судочинства та форм провадження мають бути підпорядковані гарантіям права кожної людини на справедливий суд. Це положення міститься також в абзаці 6 пп. 3.2. п. 3 мотивувальної частини рішення КСУ від 11 березня 2010 р. № 8-рп/2010⁵⁴. Водночас КСУ також дотримується підходу, за яким право на судовий захист не є абсолютним і може бути обмежене з огляду на певні публічні інтереси.

За загальним правилом, конституційне право на судовий захист з огляду на ст. 64 Конституції України не може бути обмежене; таке обмеження можливе лише у випадках, встановлених Конституцією України (наприклад, підпункти 2.1, 2.2 п. 2 мотивувальної частини рішення КСУ від 12 квітня 2012 р. № 9-рп/2012⁵⁵; п. 3 мотивувальної частини рішення КСУ від 25 квітня 2012 р. № 11-рп/2012⁵⁶; підпункти 2.1, 2.3. п. 3 мотивувальної частини рішення КСУ від 22 квітня 2014 р. № 4-рп/2014)⁵⁷.

Крім того, КСУ прямо вказує, що підставою для встановлення законом обмежень у доступі до касаційної інстанції є, зокрема, вимога співмірності між інтересами особи та суспільства (абзац 1 пп. 5.2 п. 5 мотивувальної частини рішення КСУ від 29 серпня 2012 р. № 16-рп/2012)⁵⁸. З огляду на викладене, слід погодитися з висновком В. Перепелюка, що підстави допуску справ до розгляду у суді касаційної інстанції мають бути підпорядковані такому суспільному інтересу, як виконання Верховним Судом зазначеного вище завдання, а саме – за результатами касаційного перегляду надання судам нижчих інстанцій правових засобів подо-

⁵³ Рішення Конституційного Суду України від 23 листопада 2018 р. № 10-р/2018 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v010p710-18>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁵⁴ Рішення Конституційного Суду України від 11 березня 2010 р. № 8-рп/2010 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v008p710-10>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁵⁵ Рішення Конституційного Суду України від 12 квітня 2012 р. № 9-рп/2012 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v009p710-12>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁵⁶ Рішення Конституційного Суду України від 25 квітня 2012 р. № 11-рп/2012 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v011p710-12>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁵⁷ Рішення Конституційного Суду України від 22 квітня 2014 р. № 4-рп/2014 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v004p710-14>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁵⁸ В. Перепелюк, *Науковий висновок щодо змісту поняття “питання права, яке має фундаментальне значення для формування єдиної правозастосовчої практики”* (Ліра-К 2019) 47.

лання в однаковий спосіб вад закону, подібних до тих, що вже виявлені у процесі правосуддя.

Вважаємо, що важливість і необхідність саме такого підходу до розуміння рішення Верховного Суду як правової форми забезпечення єдності судової практики розгляду справ певних категорій є очевидною і для законодавця. Підтвердженням цьому можуть бути прийняті Верховною Радою України 15 січня 2020 р. зміни до процесуальних кодексів, зокрема Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), що набули чинності 8 лютого 2020 р.⁵⁹ Так, внесені зміни до положень ст. 328 КАС України щодо підстав допуску касаційних скарг до розгляду у Верховному Суді замість існуючого до цього принципу “допускаються усі касаційні скарги, крім...” сформульовані за принципом “допускаються лише ті види касаційних скарг, що передбачені законом”. Слід відзначити, що впровадження цієї нормативної конструкції є, безумовно, прогресивним кроком законодавця, що відповідає вимогам і запитам часу. По-перше, положення КАС України повною мірою приведені у відповідність до п. 8 ч. 2 ст. 129 Конституції України⁶⁰, де, власне, і закріплено принцип “допускаються лише ті види касаційних скарг, що передбачені законом”. По-друге, у такий спосіб Верховний Суд набуває належної функціональної спроможності у відносно стислі строки встановити правову визначеність, зокрема, у фінансово-правових відносинах, що забезпечить чіткість, зрозумілість, однозначність застосування правових норм і сталість конституційного ладу держави загалом.

Висновки. Таким чином, забезпечення єдності судової практики розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов’язкових платежів як складової принципу верховенства права слугує універсальною гарантією захисту публічних і приватних інтересів: з одного боку, її практична реалізація обмежує дискретний розсуд податкових органів, не допускає можливості його переростання в адміністративне свавілля, а з другого – перешкоджає здійсненню приватними особами – платниками податків протиправних діянь і набуття необґрунтованої податкової вигоди. Невизначеність у податковому праві, навпаки, може призвести як до порушень прав і законних інтересів приватних осіб із боку держави, так і до ухилень – свідомих або ненавмисних – від належного виконання платниками податку податкового обов’язку. Впровадження законодавцем нормативної конструкції “допускаються лише ті види касаційних скарг,

⁵⁹ Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України щодо вдосконалення порядку розгляду судових справ: Закон України від 15 січня 2020 р. № 460-ІХ. *Голос України*. 2020. № 24. С. 11.

⁶⁰ Конституція України (н 5).

що передбачені законом” щодо підстав допуску касаційних скарг до розгляду у Верховному Суді загалом є прогресивним кроком, що надає рішенням Верховного Суду функціональної спроможності набути якостей ефективною правовою формою забезпечення єдності судової практики.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Demin A, *Princip opredelenosti nalogooblozhenija [The Principle of Taxation Certainty]* (Statut 2015) (in Russian).
2. Dmytrenko Yu, *Trudove pravo Ukrainy: pidruchnyk [Labor Law of Ukraine: Textbook]* (Iurinkom Inter 2009) (in Ukrainian).
3. Moskvych L, *Efektivnist sudovoi systemy: kontseptualnyi analiz [Efficiency of the Judicial System: A Conceptual Analysis]* (FINN 2011) (in Ukrainian).
4. Perepeliuk V, *Naukovyi vysnovok shchodo zmistu poniattia “pytannia prava, yake maie fundamentalne znachennia dlia formuvannia yedynoi pravozastosovchoi praktyky” [Scientific Opinion on the Content of the Concept “Question of Law with a Fundamental Importance for Forming of a Unified Law Application Practice”]* (Lira-K 2019) (in Ukrainian).
5. Rabinovych P, *Zastosuvannia Yevropeiskoi konventsii z prav liudyny ta praktyky Strasburzskoho sudu v Ukraini (zahalnoteoretychni aspekty) [Application of the European Convention on Human Rights and the Case Law of the Strasbourg Court in Ukraine (General Theoretical Aspects)]* (2014) (in Ukrainian).
6. Skakun O, *Teoriia derzhavy i prava: pidruchnyk [Theory of State and Law: Textbook]* (Konsum 2001) (in Ukrainian).

Edited and translated books

7. Hajek F, *Pravo, zakonodatel'stvo i svoboda: Sovremennoe ponimanie liberal'nyh principov spravedlivosti i politiki [Law, Legislation and Freedom: Modern Understanding of the Liberal Principles of Justice and Politics]* (per s angl, IRISJeN 2006) (in Russian).
8. Holovaty S (red), *Yevropeiska komisiia “Za demokratiuu cherez pravo” (Venetsiiska komisiia). Mirylo pravovladdia [European Commission For Democracy through Law” (Venice Commission). The Yardstick of the Rule of Law]* (Ukhvaleno na 106-mu plenarnomu zasidanni. Venetsiia, 11–12 bereznia 2016 roku) (in Ukrainian).
9. Leony B, *Svoboda y zakon [Freedom and Law]* (per s anhl, YRYSƏN 2008) (in Ukrainian).

Journal articles

10. Mak V, ‘Standards in European Private Law: A Model for European Private Law Pluralism’ (2013) 015 Tilburg Private Law Working Paper Series 12 (in English).
11. Scalia A, ‘The Rule of Law as a Law of Rules’ [1989] 56 The University of Chicago Law Review 1175 (in English).
12. Andrushko P, ‘Dzherela kryminalnogo prava Ukrainy: poniattia, vydy’ [‘Sources of Criminal Law of Ukraine: Concept, Types’] (2011) 7 Advokat 13 (in Ukrainian).
13. Borysenko M, ‘Iednist sudovoho pravozastosuvannia u konteksti zabezpechennia verkhovenstva prava’ [‘Unity of Judicial Law Application in the Rule of Law

- Context'] (2015) 16 *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu Yurysprudentsiia* 29 (in Ukrainian).
14. Holovaty V, 'Unifikatsiia sudovoi praktyky v Ukraini: teoretyko-prykladni pytannia' ['Unification of Case Law in Ukraine: Theoretical and Application Issues'] (2017) 10 *Pidpriemnytstvo, hospodarstvo i pravo* 37 (in Ukrainian).
 15. Hultai M, 'Pravova vyznachenist u rishenniakh Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy' ['Legal Certainty in Decisions by the Constitutional Court of Ukraine'] (2012) 5 *Visnyk Konstytutsiinoho Sudu Ukrainy* 83 (in Ukrainian).
 16. Husak M ta Artemenko M, 'Aktualni pytannia zdiisnennia pravosuddia v Ukraini' ['Topical Issues of Administration of Justice in Ukraine'] (2012) 3 *Visnyk Derzhavnoi sudovoi administratsii Ukrainy* 6 (in Ukrainian).
 17. Koziubra M, 'Systema sudiv Ukrainy ta mistse v nii Verkhovnoho Sudu Ukrainy: stan ta perspektyvy reformuvannia' ['The System of Courts of Ukraine and the Place of the Supreme Court of Ukraine in It: Current Situation and Prospects for Reforms'] (2012) 11–12 *Pravo Ukrainy* 15 (in Ukrainian).
 18. Kysil R, 'Prakseolohiia sudovoi preiudytsii yak zaporuka pidvyshchennia zakonnosti u diskursi obmezhenia protsesualnykh zlozhnyvan suddiv' ['Praxiology of Judicial Prejudice as a Guarantee for Enhancement of Legality in the Discourse of Restricting Procedural Abuses by Judges'] (2017) 1 *Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnoho universytetu vnutrishnikh sprav* 196 (in Ukrainian).
 19. Luts L, 'Unifikatsiia sudovoi praktyky – vazhlyvyi zasib zabezpechennia nalezhnoho pravosuddia' ['Case Law Unification – an Important Means to Ensure Appropriate Administration of Justice'] (2012) 11–12 *Pravo Ukrainy* 144 (in Ukrainian).
 20. Lylak D, 'Sudochynstvo i problemy suddivskoi pravotvorchosti' ['Court Procedure and Issues of Judicial Law-Making'] (2003) 3 *Visnyk Verkhovnoho Sudu Ukrainy* 63 (in Ukrainian).
 21. Maidanyk R, 'Zahalna kharakterystyka sudovoho pretsedentu v pravi Ukrainy' ['General Characteristics of Legal Precedent in Law of Ukraine'] (2012) 12 *Yurydychna Ukraina* 41 (in Ukrainian).
 22. Marchenko A, 'Poniattia sudovoho pretsedentu ta yoho mistse u pravovii systemi Ukrainy' ['The Concept of Legal Precedent and its Place in the Legal System of Ukraine'] (2013) 5 *Mytna sprava* 26 (in Ukrainian).
 23. Masaladzhiu R, 'Princip pravovoy opredelennosti v nauke, praktike ESPCh i ego vlianie na dostupnost' pravosudija na stadii nadzornogo proizvodstva v grazhdanskom i arbitrazhnom processe' ['The Principle of Legal Certainty in Science and the ECHR Case Law and Its Impact on the Accessibility of Justice at the Stage of Supervisory Proceedings in Civil and Arbitration Process'] (2009) 7 *Arbitrazhnyj i grazhdanskij process* 22 (in Russian).
 24. Navrotskyi V, 'Znachennia sudovoi praktyky i pretsedentu dlia kryminalno-pravovoi kvalifikatsii' ['Importance of Case Law and Precedent for Qualification under Criminal Law'] (2000) 6 *Visnyk Verkhovnoho Sudu Ukrainy* 49 (in Ukrainian).
 25. Orlov M, 'Osobennosti norm nalogovogo prava' ['Specific Features of Tax Law Norms'] (2007) 2 *Finansovoe pravo* 23 (in Russian).
 26. Panov M, 'Dzherela kryminalnoho prava: poniattia, vydy, pravove znachennia' ['Sources of Criminal Law: Concept, Types, and Legal Significance'] (2017) 6 *Pravo Ukrainy* 80 (in Ukrainian).
 27. Popov O, 'Preiudytsiinyi zapyt yak instrument zabezpechennia yednosti sudovoi praktyky: sutnist i mekhanizmy vprovadzhennia u tsyvilne sudochynstvo' ['Prejudicial Inquiry as an Instrument to Ensure Case Law Unity: the Essence and Mechanisms

- of Implementation in Civil Proceedings'] (2017) 136 Problemy zakonnosti 72 (in Ukrainian).
28. Poshva B, 'Sudovyi pretsedent: problemy zaprovadzhennia v Ukraini' ['Legal Precedent: Issues of Its Introduction in Ukraine'] (2008) 9 Visnyk Verkhovnoho Sudu Ukrainy 16 (in Ukrainian).
29. Savchyn M, 'Zabezpechennia yednosti sudovoi praktyky u konteksti verkhovenstva Konstytutsii' ['Ensuring the Unity of Case Law in the Context of the Supremacy of the Constitution'] (2014) 1 Slovo Natsionalnoi shkoly suddiv 48 (in Ukrainian).
30. Shevchuk S, 'Rishennia Verkhovnoho Sudu Ukrainy yak dzherelo prava (deiaki aspekty dii pretsedentnoho prava v Ukraini)' ['Decisions of the Supreme Court of Ukraine as a Source of Law (Some Aspects of Case Law Effect in Ukraine)'] (2006) 6 Visnyk Tsentru suddivskykh studii 16 (in Ukrainian).
31. Shhekin D, 'Vlihanie neopredelennosti zakonodatel'stva o nalogah i sborah na rynochnye otnosheniya' ['Impact of Uncertainty of the Tax and Fee Legislation on Market Relations'] (2005) 1 Nalogi i nalogooblozhenie 3 (in Russian).
32. Vasyliiev S, 'Sudova praktyka: poniattia, znachennia i vydy' ['Judicial Practice: Concept, Importance and Types'] (2013) 16 Visnyk Kharkivskoho natsionalnoho universytetu imeni V. N. Karazina. Pravo 191 (in Ukrainian).

Conference papers

33. Dzhobts T, 'Konstitucionnye principy zakonnosti i opredelennosti pravovykh norm nalogovogo i ugovnogo prava' ['Constitutional Principles of Legality and Certainty of Legal Norms of Tax and Criminal Law'] v Pepeljaev S (red), *Nalogovoe pravo v resheniyah Konstitucionnogo Suda Rossijskoj Federacii 2004 goda: IV Mezhdunarodnaja nauchno-prakticheskaja konferencija* [Tax Law in Decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation in 2004: 4th International Scientific and Practical Conference] (Status-Kvo 97 2006) (in Russian).
34. Komarov V, 'Kassacija i problema edinstva sudebnoj praktiki' ['Cassation and the Issue of Case Law Unity'] v Komarov V (red), *Proverka sudebnykh reshenij v grazhdanskom processe Ukrainy i Rossii Kruglyj stol* [Review of Court Decisions in Civil Proceedings in Ukraine and Russia Round Table] (Jurid akad Ukrainy im Jaroslava Mudrogo i jurid fak Mosk gos un-ta im M V Lomonosova 2013) (in Russian).
35. Moskalenko B, 'Iednist sudovoi praktyky ta odnakove zastosuvannia pravovykh norm sudamy Ukrainy' ['Case Law Unity and Uniform Application of Legal Norms by Courts of Ukraine'] v *Zabezpechennia yednosti sudovoi praktyky – osnovne zavdannia vyshchykh sudovykh orhaniv derzhavy: naukovopraktychna konferencija* [Ensuring the Unity of Case Law – the Main Task of the Supreme Judicial Bodies of the State Scientific and Practical Conference] (ADEF 2012) (in Ukrainian).
36. Yaroshenko O, 'Sudova praktyka yak dzherelo trudovoho prava' ['Case Law as a Source of Labor Law'] v Kanzaforova I (red), *Pershi yurydychni dysputy z aktualnykh problem pryvatnoho prava, prysviacheni pam'iaty Ye. V. Vaskovskoho: naukovopraktychna konferencija* [First Legal Disputes on Topical Issues of Private Law Dedicated to the Memory of Ye. V. Vaskovsky: Scientific and Practical Conference] (Astropynt 2011) (in Ukrainian).

Viacheslav Khokhuliak

DECISIONS OF THE SUPREME COURT
AS THE LEGAL FORM ENSURING CASE LAW UNITY IN CASES
CONCERNING TAXES, FEES AND OTHER MANDATORY PAYMENTS

ABSTRACT. Ascertaining the legal form which would ensure the unity of case law, the role and importance of the Supreme Court decisions as an effective instrument of ensuring case law unity throughout handling of cases remains a matter of intense scientific debate and requires a detailed and comprehensive study. Despite an extensive scope of works focused on the study of various aspects inherent to taking the Supreme Court decisions as the legal form ensuring the unity of case law, it should be noted that legal literature still has not formed a well-established and unified approach to the comprehension of their essence and significance.

The objective of the article is to clarify the significance of the Supreme Court decisions as the legal form ensuring the unity of case law for handling of a specific category of cases, namely, cases concerning taxes, fees and other mandatory payments.

It is established that ensuring of case law unity as the form to implement legal certainty – an integral element of the rule of law principle is one of the key goals of the Supreme Court decisions.

The ensured unity of case law for handling of cases concerning taxes, fees and other mandatory payments as part of the rule of law principle constitutes a universal guarantee of protection of public and private interests: on the one part, its practical implementation limits the discretionary power of tax authorities preventing that such discretion may grow into administrative arbitrariness, and on the other part – prevents private taxpayers from committing illegal acts and obtaining unjustified tax benefits. Uncertainty in tax law, on the contrary, can entail violations of the rights and legitimate interests of individuals by the State, as well as evasions – consciously or unintentionally – from appropriate fulfillment by taxpayers of their tax liabilities.

The fact that the legislator has introduced the normative structure: “only those types of cassation appeals are permitted which are provided for by law” concerning the grounds upon which cassation appeals may be admitted for consideration by the Supreme Court is generally a progressive step which imparts to the Supreme Court decisions the functional ability to acquire the qualities of the effective legal form ensuring the unity of case law.

KEYWORDS: decisions of the Supreme Court; legal certainty; case law unity; consideration of cases concerning taxes, fees and other mandatory payments.

ВИСНОВКИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ З АКТУАЛЬНОЇ ТЕМИ

Реалізація універсального правового принципу рівності у податкових відносинах стає можливою у межах адміністративного судочинства. Їхня правова природа зумовлює неможливість реалізації цього принципу поза адміністративним судочинством (без участі суду), що, проте, не означає неможливість його застосування (особливо контролюючим органом) до податкових відносин (учасників цих відносин).

Принцип рівності у сучасній доктрині податкового права слід розглядати в двох основних аспектах: 1) як рівність оподаткування (рівність платників податків перед законом), тобто рівний підхід податкових органів до платників податків під час проведення перевірок, розрахунку суми податкового зобов'язання та суми відшкодування податку на додану вартість, застосування штрафних санкцій, надання пільг тощо; 2) як рівність у відносинах між платником податку та державою, тобто рівні умови та взаємні права й обов'язки платників податків і державних органів, зокрема, рівний доступ сторін податкових правовідносин до правосуддя. Забезпечення реалізації принципу рівності у податкових відносинах є одним із завдань адміністративного судочинства під час перевірки рішень, дій (бездіяльності) органів оподаткування на відповідність критеріям, визначеним у ч. 2 ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), серед яких – перевірка того, чи прийняті (здійснені) вони з дотриманням принципів рівності, справедливості та розумного балансу (Ян Берназюк “Принцип рівності сторін у сучасній доктрині податкового права (на прикладі розгляду публічно-правових спорів”).

Застосування податкового примусу має наслідком обмеження прав або інтересів платників податків. При цьому на нормативному рівні досі бракує чіткості в ієрархії заходів податкового примусу. Немає і нормативно закріпленої класифікації, що ускладнює визначення пріоритетності застосування конкретних засобів податкового примусу у різних ситуаціях.

Нині можна виокремити такі засоби податкового примусу: 1) податкова застава; 2) адміністративний арешт майна; 3) арешт коштів на рахунках платника податків; 4) пеня; 5) стягнення коштів платника податків; 6) продаж майна, що перебуває у податковій заставі; 7) відповідальність за порушення податкового законодавства.

Закріплений податковим законодавством перелік засобів податкового примусу можна класифікувати за ціллю їхнього використання, що передбачає виокремлення засобів, спрямованих на: 1) забезпечення збереження активів платника, що можуть бути використані для погашен-

ня податкового боргу; 2) стимулювання платника погасити податковий борг; 3) компенсацію втраченої державою або територіальними громадами можливості користуватися публічними коштами; 4) компенсацію шкоди, завданої платнику податків; 5) покарання платника податків; 6) примусове погашення податкового боргу (Олександр Головашевич “Концептуальна модель застосування засобів податкового примусу при забезпеченні виконання податкового обов’язку”).

Формальним критерієм, який визначає правовий статус контролюючого органу, є владність як ознака його діяльності, а змістовним – податкові правовідносини. Тільки в єдності ці критерії здатні відобразити реальний статус контролюючого органу й охарактеризувати його головні елементи – права й обов’язки (або повноваження) і відповідальність. Штучне роз’єднання формального та змістовного критеріїв, що здійснюється через виділення категорії “адміністративно-правовий статус контролюючих органів”, здатне призвести до неповного висвітлення усіх сутнісних ознак правового статусу зазначеного суб’єкта.

Варто акцентувати увагу на тому, що Податковий кодекс України (далі – ПК України) зміщує поняття правого статусу контролюючого органу та правого статусу його посадових (службових) осіб. Це впливає із самої назви окремих статей. Так, ст. 20 має назву “Права контролюючих органів”, натомість ст. 21 “Обов’язки і відповідальність посадових та службових осіб контролюючих органів”. Нагадаємо, що елементами правового статусу контролюючих органів є права й обов’язки, які уособлені у понятті “повноваження”, а також відповідальність. Проте ПК України “права” відносить до елементів правового статусу контролюючих органів, а “обов’язки й відповідальність” – до статусу посадових і службових осіб цих органів. Орган влади як суб’єкт права наділяється визначеним законом колом прав, здатністю здійснювати обов’язки і, що найголовніше для забезпечення гарантій платників, може нести відповідальність (Артем Єфремов “Контролюючий орган як суб’єкт податкових відносин: доктринальні підходи до визначення правового статусу”).

Розв’язання податкового конфлікту пов’язується із такою діяльністю адміністративних судів, яка об’єктивно вимагає узгодження норм ПК України та КАС України. У сенсі розв’язання податкового конфлікту судами можна вважати “матеріальну” спрямованість норм ПК України та “процесуальну” орієнтованість приписів КАС України. Зрозуміло, що чітку межу в цій ситуації провести складно і треба враховувати, що таке розмежування на матеріальне і процесуальне досить умовне.

Посилання на те, що відносини оподаткування пов’язані з господарськими відносинами не витримує критики. По-перше, не всі податкові

відносини обумовлені участю в господарській діяльності. По-друге, в режимі господарської діяльності об'єктивно виникають підстави цивільної, кримінальної та адміністративної юрисдикцій, а це зовсім не означає передачі до господарських судів справ, що пов'язані зі злочинами у сфері господарської діяльності. Ба більше, у межах господарської юрисдикції складно об'єктивно, виважено, неупереджено розв'язати податковий конфлікт на рівні спору в судах, бо, наприклад, обов'язок доказування повністю лягає на зобов'язану особу. Проте у більшості випадків це складно або неможливо (наприклад, при вилученні контролюючими органами первинної документації платника) (Олег Заверуха "Податковий конфлікт: природа та підстави диференціації").

Принципи податкового законодавства – це закріплені у ст. 4 ПК України принципи податкового права. Принципи податкового права – вихідні ідеї побудови і функціонування податкової системи, яка включає в себе і систему податків, і систему оподаткування. При класифікації принципів податкового права слід виходити з того, що податок – це передусім економічна категорія. Тому принципи податкового права класифіковано на принципи правової та економічної категорії "податок". Така класифікація дає змогу визначити особливість, багатогранність, навіть унікальність такого явища, як податок. Констатовано відсутність механізмів забезпечення гарантій дотримання державою принципів податкового права. Встановлено, що порушення нормотворчих та економічних принципів податкового права повинно мати наслідком невиникнення податкового обов'язку. Запропоновано закріпити у ПК України норму, якою прямо передбачити наслідки порушення принципів податкового права (Артем Котенко "Принципи податкового законодавства як вихідні засади побудови податкової системи").

Поняття "доктрина податкового права" – багатогранне, а його зміст – різновекторний. Сутність доктрини податкового права розкривається у низці аспектів: сукупність сталих теоретичних положень про податок, його встановлення і сплату, податкову систему, принципи податкового права та інші аспекти податкових відносин; такі положення вивчають і формують науковці, згодом вони відбиваються у їхніх наукових працях (тобто формалізуються), а також можуть бути об'єднані в межах відповідних наукових шкіл; синтезує та утворює певну систему наукових поглядів на сутність податків, податкової системи, податкового адміністрування. Окрім того, доктриною податкового права може називатися документ, що відображає зміст і напрями розвитку сучасної податкової політики держави. Сьогодні податково-правова доктрина не може бути визнана джерелом податкового права України. Водночас за своїм

функціональним спрямуванням вона має чинити безпосередній вплив на зміст податково-правових норм при їх розробленні та удосконаленні (Олександр Лукашев “Доктрина податкового права і нормотворчість у сфері оподаткування”).

Незважаючи на наведене у ПК України визначення, акт перевірки має фактичний і прямий вплив на подальші податкові правовідносини як самого платника податків – об’єкта перевірки, так і його контрагентів і податкової. Акт перевірки – єдина та безумовна підстава для притягнення до адміністративної відповідальності.

Щодо наслідків у кримінальних правовідносинах акт податкової перевірки є основою та підґрунтям кримінального провадження, оскільки встановлює факт податкового порушення, визначає види та розмір несплачених податків, способи та механізми такої несплати, містить документальні докази вчинення податкового правопорушення, навіть визначає коло посадових осіб платника (фактично винних осіб), відповідальних за несплату податків (Катерина Павлуненко “Значення і роль акта податкової перевірки та його вплив на податкові правовідносини”).

Суб’єктний склад спірних відносин, а також характер суспільних зв’язків, із яких конфлікт виник, не можна вважати вичерпними критеріями для визначення суду, повноважного його (конфлікт) вирішувати, і, як наслідок, – для розв’язання проблеми розмежування судових юрисдикцій. Наблизитися до вирішення цієї проблеми можна через пошук відповіді на запитання: чи потребує розгляд певних конфліктів застосування спеціальних процесуальних правил?

Первісно зміст спеціальних процесуальних правил відбивається у нормах про принципи судочинства; свій розвиток такі правила отримують у подальших приписах процесуального закону. КАС України пристосований для розв’язання конфліктів за участю суб’єктів влади. Отож, всі його правила, засновані на виписаних на початку КАС України принципах, спрямовано на створення умов, за яких нерівні у матеріальних відносинах суб’єкти права, які є сторонами, зокрема і податкових спорів, досягають рівності у судовому процесі. Означене вкотре перекоонує у правильності обрання для вирішення зазначених конфліктів саме адміністративної процесуальної форми (Надія Писаренко “Розмежування судових юрисдикцій крізь призму розуміння принципів судочинства (на прикладі податкових спорів”).

Розсуд – це можливість органу публічної влади мати певний діапазон для самостійного ухвалення рішень, які можуть бути перевірені судом в обмеженому обсязі. Розсуд суб’єктів владних повноважень може стосуватися: а) здійснення або невиконання будь-якої дії органом публічної

влади; б) запитання “яким чином?”, тобто запитання, за допомогою яких заходів реагувати органу управління у конкретному випадку? В аспекті розсуду важливим є дотримання таких умов: 1) право на реалізацію розсуду повинно бути чітко прописано в законі або ж послідовно впливати з нього; 2) розсуд повинен реалізовуватися відповідно до мети, з якою він був наданий; 3) розсуд повинен застосовуватися у визначених законом межах. Підкреслено важливе значення оціночних понять в аспекті розвитку доктрини розсуду у сфері оподаткування. При цьому констатується, що у сфері оподаткування розсуд застосовується обмежено (Йорг Пуделька “Доктрина розсуду в податковому праві Німеччини та України”).

За відповідної ситуації наявна дуальність джерела доктрини податкового права: а) в ідеологічному сенсі таким джерелом є наукові висновки вчених-правників; б) у формально-юридичному сенсі – рішення суду. Водночас ми не можемо заперечити, що за відповідної ситуації була наявна “рецепція” судом правової позиції науковців, що відбувалося за посередництва механізму своєрідного “акцептування”.

Принципи податкового права мають неабиякий вплив не тільки на формування наукової доктрини податкового права, а й визначають вектор розвитку правозастосовної судової доктрини податкового права. Принципи податкового права – це основоположні, засадничі, вихідні податково-правові норми, які характеризуються найвищою мірою імперативності та встановлюють основні вимоги до регулювання податкових відносин як в аспекті нормотворчості, так і в контексті правозастосування. Класифікація вихідних положень податкового права дала змогу поділити їх на: а) прямо закріплені принципи (принципи зі дефінітивною формою закріплення та принципи зі звичайною констативною формою закріплення); б) непрямо закріплені принципи. Констатовано взаємовплив і навіть можливість трансформації наукової доктрини в судову доктрину принципів податкового права (Євген Смичок “Вплив принципів податкового права на формування доктрини податкового права”).

Основою судової доктрини є сукупність знань, які набули специфічного оформлення через осмислення судової практики та певних висновків судів відповідного рівня у належній формі, яка відповідає принципу верховенства права. Беручи за основу дослідження такого феномену, як правова доктрина, можна визначити і деякі ознаки судових доктрин, такі як тісний зв'язок із юридичною наукою, судовою практикою, практикою правозастосування та набуття загального визнання переважною більшістю учасників відповідних правовідносин. До структури правової доктрини входять як універсальні, так і конкретні вчення. Прикла-

дом універсальних положень можуть бути доктрини верховенства права та інші положення, які можна було б розглядати як певний загальний знаменник для конкретних доктрин. Водночас завдяки останнім має відбуватися деталізація принципів універсальних положень стосовно відповідних видових відносин чи обставин. У регулюванні податкових відносин ми можемо спиратися на доктрину верховенства права, яка набуватиме специфічної деталізації саме при виконанні податкового обов'язку та розв'язанні спору щодо цього (Євгенія Усенко “Принципові аспекти щодо характеристики судових доктрин із податкових спорів”).

Система посилянь на власні рішення та їх поглиблене дослідження є процесуальною необхідністю із запровадженням “процесуальних фільтрів” через внесенням змін до КАС України Законом України “Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України щодо вдосконалення порядку розгляду судових справ”. Відтепер такий системний аналіз притаманний як при зверненні до суду, поданні апеляційних та касаційних скарг сторонами, так і при вирішенні судами процесуальних питань і справ по суті. Отже, судами завдяки неодноразовому використанню посилянь на власні судові рішення у подібних правовідносинах формується усталена судова практика і забезпечується її єдність.

Формування судової доктрини в податковому законодавстві є необхідним. Судова доктрина – це усталений у судовій практиці типовий підхід до вирішення судових справ, який може змінюватися під впливом розвитку суспільних відносин, зміни правових норм, які регулюють ці відносини. Стандарти доказування є складовою будь-якої судової доктрини.

Зближення англосаксонської та романо-германської систем права та їх використання при розв'язанні податкових спорів підтверджує необхідність в осмисленні та розвитку національних судових податкових доктрин (РАІСА ХАНОВА “Доктрина доказування у судових провадженнях із вирішення податкових спорів”).

Забезпечення єдності судової практики розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів як складової принципу верховенства права є універсальною гарантією захисту публічних і приватних інтересів: з одного боку, її практична реалізація обмежує дискретний розсуд податкових органів, не допускає можливості його переростання в адміністративне свавілля, а з другого – перешкоджає здійсненню приватними особами – платниками податків протиправних діянь і набуття необґрунтованої податкової вигоди. Невизначеність у податковому

праві, навпаки, може призвести як до порушень прав і законних інтересів приватних осіб із боку держави, так і до ухилянь – свідомих або ненавмисних – від належного виконання платниками податку податкового обов'язку. Впровадження законодавцем нормативної конструкції “допускаються лише ті види касаційних скарг, що передбачені законом” щодо підстав допуску касаційних скарг до розгляду у Верховному Суді загалом є прогресивним кроком, що надає рішенням цього Суду функціональної спроможності набути якостей ефективної правової форми забезпечення єдності судової практики (В'ячеслав Хохуляк “Рішення Верховного Суду як правова форма забезпечення єдності судової практики розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів”).

*За редакцією
координатора актуальної теми
“Доктрина податкового права України”,
доктора юридичних наук, кандидата економічних наук, професора,
академіка НАПрН України,
заслуженого діяча науки і техніки України,
першого віцепрезидента НАПрН України,
завідувача кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого
МИКОЛИ КУЧЕРЯВЕНКА*

ВИБРАНА БІБЛІОГРАФІЯ З АКТУАЛЬНОЇ ТЕМИ:
“ДОКТРИНА ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ”

1. Doernberg R L, *International taxation in a nutshell* (2nd ed, St Paul, Minn West Publishing Co 1993).
2. Kees van R, *Nondiscrimination in International Tax Law* (Kluwer Law International 1988).
3. Knechtle A, *Basic Problems in International Fiscal Law* (Kluwer 1979).
4. Kofler G and Maduro M and Pistone P (eds), *Taxation and Human Rights in Europe and the World* (IBFD 2011).
5. Kristoffersson E and Lang M and Pistone P and Schuch J and Staringer C and Storck A Hrsg, *Tax Secrecy and Transparency – The Relevance of Confidentiality in Tax Law* (Peter Lang GmbH, Internationaler Verlag der Wissenschaften 2013).
6. Lang M and Pistone, P and Schuch J and Staringer C, *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law* (Kluwer Law International 2010).
7. Ogley A, *Principles of International Tax: A Multinational Perspective* (Intl Information Services Inc 1993).
8. Pistone P et al, *Fundamentals of Taxation – An introduction to Tax Policy, Tax Law and Tax Administration* (IBFD 2019).
9. Seligman E R A, *Double Taxation and International Fiscal Cooperation* (The Macmillan Company 1928).
10. Wattel P J and Vermeulen H and Marres O, *European Tax Law Seventh Edition, vol I: Full Edition* (Kluwer Law International 2018).
11. Битяк Ю П та Барабаш Ю Г та Кучерявенко М П (ред), *Правова доктрина України, т 2: Публічно-правова доктрина України* (Право 2013).
12. Гензель П П и Микеладзе П В и Строгий В Н и Шмелев К Ф, *Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах: очерки по теории и методологии вопроса* (Финансовое изд-во 1928).
13. Гетманцев Д А и Форсюк В Л и Белицкий И С, *Теория, принципы и история налога. Правовой аспект* (Юринком Интер 2015).
14. Криницький І Є, *Теоретичні проблеми податкового процесу: монографія* (Право 2009).
15. Кучерявенко М П, *Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія* (Алерта; КНТ; ЦУЛ 2009).
16. Кучерявенко Н П, *Курс налогового права, т III: Учение о налоге* (Легас; Право 2005).
17. Кучерявенко М П та Темкіжев І Х (ред), *Податковий кодекс України: науково-практичний коментар, ч 1* (Право 2012).

18. Кучерявенко М П та Темкіжев І Х (ред), *Податковий кодекс України: науково-практичний коментар, ч 2* (Право 2012).
19. Кучерявенко М П та Темкіжев І Х (ред), *Податковий кодекс України: науково-практичний коментар, ч 3* (Право 2012).
20. Кучерявенко М П (голова редкол), *Велика українська юридична енциклопедія, т 6: Фінансове право* (Право 2020).
21. Смит А, *Исследование о природе и причинах богатства народов* (Издательство социально-экономической литературы 1962).
22. Соколов А А, *Теория налогов* (Фин изд-во НКФ СССР 1928).
23. Усенко Є А, *Правове регулювання процедур вирішення податкових спорів: монографія* (Право 2011).

ПРАКТИКА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ

DOI: 10.33498/Юспр-2020-04-189



Іван Ліщина

заступник Міністра юстиції України – Уповноважений
у справах Європейського суду з прав людини,
заслужений юрист України
(Київ, Україна)
ivan.lishchina@gmail.com

УДК 341.64(4):347.23

ПРОБЛЕМА НЕВИКОНАННЯ СУДОВИХ РІШЕНЬ ЯК ПОРУШЕННЯ ПРАВА ВЛАСНОСТІ В ПРАКТИЦІ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СУДУ З ПРАВ ЛЮДИНИ. УКРАЇНСЬКИЙ АСПЕКТ. ВІД IVANOV ДО BURMYSH

АНОТАЦІЯ. Право власності, яке закріплене в ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод у разі визнання Європейським судом з прав людини (ЄСПЛ) його порушення, призводить до призначення найбільш значних розмірів справедливої компенсації. При цьому така форма порушення цього права, як невиконання судових рішень, становить найбільш серйозну проблему серед тих, що були констатовані ЄСПЛ стосовно України.

Це друга з двох статей, присвячених питанню невиконання судових рішень. Попередня опублікована в № 3/2020 “Право України” “Проблема невиконання судових рішень як порушення права власності у практиці Європейського суду з прав людини. Український аспект. Від *Hornsby* до *Ivanov*”. Вона має на меті дослідити практичні аспекти проблеми, зокрема: попередні спроби вирішення проблеми в Україні, причини їхньої невдачі та спробує з’ясувати, чи є “світло в кінці тунелю”. За результатами дослідження робиться висновок про те, що спроба виконання *Ivanov* через запровадження єдиного механізму для сплат за рішеннями проти органів держави та державних підприємств, які передбачені в Законі України “Про гарантії держави щодо виконання судових рішень” і втілені в Програмі 4040, виявилася невдалою: по-перше, вона вимагала значних видатків із бюджету, які ніколи не були доступні українському уряду, а по-друге, навіть якщо б відповідні кошти знайшли, це було б тільки тимчасовим вирішенням проблеми, бо нові борги накопичувалися б із тією ж швидкістю. Тому саме комплексний підхід до вирішення проблеми, відображений у консолідованому Плані дій Уряду та Стратегії, має шанси остаточно подолати цю проблему. При цьому надважливими є тверда політична воля на найвищому рівні влади та ефективна координація між різними органами держави при подоланні цієї проблеми.

Ключові слова: право власності; поняття “майна” в розумінні ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод; невиконання судового рішення; мораторій на виконання судових рішень.

© Іван Ліщина, 2020

У своєму рішенні, прийнятому на 1302-й сесії від 5–7 грудня 2017 р. Комітет Міністрів Ради Європи (далі – КМРЕ) знову нагадав, що

проблема невиконання або затриманого виконання остаточних національних судових рішень мала місце в Україні протягом довгого періоду часу та що ця група справ розглядається Комітетом з 2004 р., та що, зокрема, не було створено системи ефективного виправлення, як цього вимагає Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод, як було прямо зазначено Суду в пілотному рішенні *Ivanov* від 2010 р.¹.

Цей дещо апокаліптичний погляд на сучасний стан виконання судових рішень в Україні нині визначає межу спілкування Ради Європи з Україною у сфері прав людини. Спробуємо розібратись, як сформувалася ця практика Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), причини проблем України у цьому напрямі та шляхи їх подолання. Розгляд проблеми невиконання судових рішень виконуватиметься через призму права власності, яке закріплене в ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (далі – Конвенція)².

Це друга із двох статей, присвячених питанню невиконання судових рішень.

Мета дослідження – вивчити практичні аспекти проблеми, зокрема: попередні спроби вирішення проблеми в Україні, причини їхньої невдачі та з'ясувати, чи є “світло в кінці тунелю”.

Спроби виконання рішення Ivanov у 2010–2013 рр.

У 2011 р. Уряд подав два законопроекти, спрямовані на подолання проблеми невиконання судових рішень: “Про гарантії держави щодо виконання рішень суду” (далі – Законопроект № 7562)³ та “Про гарантії держави щодо виконання судових рішень” (далі – Законопроект № 9127)⁴. Автору не вдалося встановити, чому Законопроект № 7562 не було внесено в сесійну залу і чому його треба було фактично замінити на Законопроект № 9127, але текст проектів практично збігається, тому ми зосередимося на другому, який згодом було прийнято, хоча й у значно урізаному вигляді. Законопроект № 9127 мав такі риси:

¹ Decision H46-38 Yuriy Nikolayevich Ivanov, Zhovner group and Burmych and Others v. Ukraine (Applications No. 40450/04, 56848/00, 46852/13), 1302nd meeting, 5–7 December 2017 (DH) CM/Del/Dec(2017)1302/H46-38.

² Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 1950 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_004> (дата звернення: 22.02.2020).

³ Проект Закону про гарантії держави щодо виконання рішень суду від 14 січня 2011 р. № 7562 <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=39454> (дата звернення: 22.02.2020).

⁴ Проект Закону про гарантії держави щодо виконання судових рішень від 8 вересня 2011 р. № 9127 <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=41092> (дата звернення: 22.02.2020).

– передбачав гарантії виконання рішень проти державних органів; державних підприємств, установ, організацій та юридичних осіб, примусова реалізація майна яких забороняється відповідно до законодавства, але виключав рішення на користь органів публічної влади, підприємств, державної та комунальної форм власності;

– виконання рішень проти державних органів здійснюватиме Державна казначейська служба України (далі – ДКС України) завдяки списанню коштів із рахунків такого державного органу або коштом, який передбачений за бюджетною програмою для забезпечення виконання рішень суду;

– передання рішень проти державних органів на виконання ДКС України відбувається через звернення кредитора до ДКС України із відповідною заявою щодо державних підприємств, кредитори звертаються до Державної виконавчої служби України (далі – ДВС України), якщо строк виконання перевищив шість місяців, ДВС України передає матеріали до ДКС України;

– компенсація становить 0,3 % річних від суми заборгованості, якщо вона не сплачена протягом трьох місяців з моменту постановки на казначейську програму.

У Перехідних і прикінцевих положеннях Законопроєкту № 9127 у першій редакції передбачалося:

– змінити низку законів щодо соціального забезпечення громадян через додання фрази “в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України” до положень, що регулюють надання тих чи інших соціальних благ;

– скасувати Мораторії 2002 та 2005;

– встановити строк шість місяців із моменту набуття законом сили на подання заяв на постановку на казначейську програму та один місяць – для нових рішень (причому неподані в строк вимоги вважалися погашеними);

– Кабінет Міністрів України мав протягом одного року з дня набрання чинності Законом провести інвентаризацію заборгованості з виплат за рішеннями суду, які були до набрання чинності цим законом, та до 2013 р. розробити на підставі даних інвентаризації графік і порядок погашення зазначеної заборгованості з Державного бюджету України.

У пояснювальній записці до Законопроєкту № 9127 його автори пояснювали, що він був розроблений на виконання “пілотного” рішення у справі “Юрій Миколайович Іванов проти України”⁵. Причому зазначалося:

⁵ Пояснювальна записка до проєкту Закону України “Про гарантії держави щодо виконання судових рішень” <http://w1.l.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=41092> (дата звернення: 22.02.2020).

<...> метою вказаного проекту Закону є приведення положень чинного законодавства у відповідність з Конвенцією шляхом запровадження комплексу ефективних засобів, які б забезпечили безумовне виконання рішень суду вказаної категорії. Досягнення вказаної мети передбачається шляхом запровадження механізму, за яким виконання судових рішень про стягнення коштів з державних органів, підприємств, установ чи організацій, боржника-юридичної особи, примусова реалізація майна якого забороняється, здійснюється за рахунок коштів Державного бюджету України, у разі якщо неможливо виконати рішення за рахунок боржника⁶.

Окремо передбачалося, що 'для реалізації положень проекту Закону щодо виконання відповідних судових рішень вбачається за необхідне кожного року в Державному бюджеті України передбачати кошти в сумі до 3,5 млрд грн⁷.

У проекті, підготовленому до другого читання, текст Законопроекту № 9127 практично не змінився – тільки виключили борги державних банків із дії цього закону та розмір компенсації збільшився до 3 % річних. Найбільші зміни відбулися у Перехідних і прикінцевих положеннях, із яких зникли зміни до законів щодо соціального забезпечення громадян. Утім, скасування Мораторіїв 2002 і 2005, строк на подання документів на казначейську програму та інвентаризація заборгованості, а також встановлення графіка погашення за її результатами у тексті залишилися.

Однак у Законі України "Про гарантії держави щодо виконання судових рішень" (далі – Закон про гарантії), прийнятому Верховною Радою України 5 червня 2011 р., зазначених положень вже не було. Натомість у Перехідних і прикінцевих положеннях з'явилися черговість погашення заборгованості (у першу чергу погашається заборгованість за рішеннями суду щодо пенсійних і соціальних виплат; у другу – за трудовими правовідносинами, у третю – за всіма іншими рішеннями суду) та фрази про те, що 'якщо рішення суду про стягнення коштів <...> не було подано в строк, встановлений цим пунктом, це не є підставою для відмови у виконанні даного судового рішення' та 'бюджетні асигнування на погашення заборгованості визначаються законом про Державний бюджет України на відповідний рік⁸.

Можемо зробити висновки, що Законопроект № 9127 був серйозною спробою вирішити проблему невиконання судових рішень, ухвалених проти держави як щодо історичної заборгованості, так і заходів загального характеру, спрямованих на попередження нових порушень. На жаль,

⁶ Проект Закону про гарантії держави щодо виконання судових рішень № 9127 (н 4).

⁷ Там само.

⁸ Про гарантії держави щодо виконання судових рішень: Закон України від 5 червня 2012 р. № 4901-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4901-17>> (дата звернення: 22.02.2020).

ця спроба виявилася невдалою (чи тільки невеликою мірою успішною) із таких причин:

– Верховна Рада України при прийнятті вихлостила текст Законопроект № 9127, прибравши з нього обмеження на соціальні виплати, скасування Мораторіїв 2002 і 2005, строк на звернення до казначейської програми, інвентаризацію заборгованості та встановлення графіка погашення за результатами інвентаризації;

– недофінансування програми: якщо в Пояснювальній записці зазначалася необхідність виділення 3,5 млрд грн щорічно на погашення заборгованості, то в бюджеті 2013 р. на бюджетну програму 3504040 “Заходи щодо виконання рішень суду, що гарантовані державою” (далі – Програма 4040) було спрямовано тільки 154 млн грн. Тільки з 2017 р. фінансування вийшло на суттєвіший рівень: 2017 р. та 2018 р. – 500 млн грн; 2019 р. – 600 млн. Проте навіть ці суми не є вирішенням проблеми, зважаючи на те, що нині заборгованість за Програмою 4040 становить 4,4 млрд грн;

– саме в цей час починає набирати обертів явище, яке згодом отримає узагальнену назву “Бурмич”, а саме – вибухове збільшення кількості невиконаних судових рішень щодо сплати пенсійного характеру, які були сформульовані як рішення зобов’язального характеру (“зобов’язати такий-то орган перерахувати таку-то пенсію”) і, відповідно, не підпадали під дію Закону про гарантії.

Крім того, Уряд України до грудня 2010 р. запропонував мирові угоди та односторонні декларації в 372 справах, які були прийняті ЄСПЛ. 13 липня 2011 р. Кабінет Міністрів України запропонував мирові угоди у близько 1 000 справах із близько 2 500 переданих до нього ЄСПЛ після справи *Ivanov*⁹.

Поновлення провадження у справах про невиконання судових рішень

У 2006–2009 рр. Верховна Рада України прийняла низку законів, спрямованих на соціальний захист окремих верств населення, які, однак, не були належним чином забезпечені фінансово у відповідних бюджетах. Зокрема:

– згідно зі ст. 6 Закону України “Про соціальний захист дітей війни”¹⁰, який набрав чинності 1 січня 2006 р., діти війни мали право на отримання пенсії чи іншої соціальної допомоги з надбавкою у розмірі 30 % від мінімальної пенсії за віком. Відповідні уряди намагалися зупинити

⁹ *Burmych and Others v. Ukraine*. Court Judgment. 12.10.2017. App. 46852/13 and others <<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-178082>> (accessed: 20.03.2020).

¹⁰ Про соціальний захист дітей війни: Закон України від 18 листопада 2004 р. № 2195-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2195-15>> (дата звернення: 22.02.2020).

дію цієї норми або зменшити розмір виплат протягом 2006–2011 рр., але станом на 6 червня 2011 р. вона залишилася чинною. У вказану дату Кабінет Міністрів України ухвалив постанову № 745 “Про встановлення деяких розмірів виплат, що фінансуються за рахунок коштів Державного бюджету”¹¹, якою значно зменшив розмір виплат. Тоді пенсіонери–діти війни масово стали звертатися до судів, відстоюючи своє право надбавку, гарантовану Законом від 2006 р. При цьому до 2011 р. гроші за рішеннями судів, що були прийняті у 2008–2009 рр., виплачувалися. Але з вересня 2011 р. виплати дітям війни відповідно до рішень судів було припинено по всій Україні, бо гроші з державного бюджету не виділялися;

– Законом України “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи”¹² передбачено надання постраждалим особам близько 100 видів пільг, компенсаційних виплат, доплат і допомоги. Водночас протягом 2006–2008 рр. законами про Державний бюджет України на ці роки було зупинено чинність окремих норм Закону та внесено низку змін, які рішеннями Конституційного Суду України (далі – КСУ) були визнані неконституційними. На підставі рішень КСУ особи зверталися до судів із вимогами щодо сплати заборгованості з соціальних виплат та отримували рішення на свою користь. Однак кошти на сплату такої заборгованості бюджетом не виділялося¹³.

Згодом працівники Секретаріату уповноваженого з ЄСПЛ підрахували, що близько 8 000, що були комуніковані ЄСПЛ Уряду для коментарів у період між груднем 2015 р. та жовтнем 2017 р.:

– 40 % стосувалися соціальних виплат за законами “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи” (статті 37, 39, 48, ч. 4 ст. 54, статті 50, 51, 62) та “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”¹⁴ (ст. 13);

– 36 % – пенсійних виплат згідно із законами “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи” (статті 37, 39, ч. 4 ст. 54, статті 50, 51, 62), “Про соціальний захист дітей війни” (статті 6, 14, 15, 28), “Про пенсійне забезпечення осіб, звіль-

¹¹ Про встановлення деяких розмірів виплат, що фінансуються за рахунок коштів Державного бюджету: постанова Кабінету Міністрів України від 6 липня 2011 р. № 745 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/745-2011-%D0%BF>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹² Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи: Закон України від 28 лютого 1991 р. № 796-XII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-12>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹³ Абзац підготовлений на основі матеріалів, зібраних заступником начальника Відділу координації виконання рішень ЄСПЛ, Управління координації виконання рішень ЄСПЛ та інформування Комітету Міністрів Ради Європи, Секретаріату Уповноваженого у справах ЄСПЛ Т. Ящукевич.

¹⁴ Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту: Закон України від 22 жовтня 1993 р. № 3551-XII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3551-12>> (дата звернення: 22.02.2020).

нених з військової служби та деяких інших осіб”¹⁵ (ст. 22), “Про внесення змін до Закону України ‘Про Державний бюджет України на 2011 рік’”¹⁶, “Про пенсійне забезпечення”¹⁷ (ст. 87) та “Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування”¹⁸ (ст. 6);

- 10 % – заборгованості із заробітної плати;
- 14 % – всі інші категорії справ.

Більшість рішень щодо соціальних гарантій була прийнята в період між 2009 р. та 2014 р. Загальну кількість таких рішень нині назвати важко. Наприклад, за весь час існування Програми 4040 з 2013 р. було зараховано близько 263 тис. рішень судів для виконання, із яких понад 90 % становили справи, зараховані до першої черги (тобто справи щодо соціальних виплат). Хоча це тільки частина з ухвалених рішень, бо далеко не всі стягувачі звернулися до зазначеної програми, вона дає уявлення про масштаб проблеми.

У результаті, у період після 1 січня 2011 р. по лютий 2012 р. до ЄСПЛ надійшло 1 000 нових справ щодо невиконання судових рішень. Крім того, з 2 500 справ, переданих ЄСПЛ після справи *Ivanov*, Уряд залагодив 372 і запропонував мирові на 1 000, що ЄСПЛ вважав недостатнім. У лютому 2012 р. він вирішив поновити розгляд справ щодо невиконання судових рішень (*Burmych and Others v. Ukraine*)¹⁹.

Після того як ЄСПЛ поновив розгляд справ, кількість нових скарг щодо невиконання рішень судів, особливо щодо соціальних платежів, значно збільшилася: до січня 2014 р. їхня кількість становила 6 000, а вже до вересня цього ж року – 8 200 (*Burmych*, § 36). Таке масове надходження справ мало наслідком зміну процедур ЄСПЛ щодо розгляду таких справ. Зокрема, у січні 2015 р. він комунікував Уряду відразу 5 000 нових справ щодо невиконання судових рішень. Вони комунікувалися за спрощеною процедурою – таблицями зі скороченим описом обставин справи та обмеженою кількістю доданих документів.

Одночасно ЄСПЛ мав обмежувати обсяг прийнятих справ для того, щоб питання невиконання судових рішень відповідно до Конвенції не переросло в захист соціальних прав, які вона не захищає. Зокрема, в ухвалі (*decision*) у справі *Velikoda v. Ukraine*²⁰ ЄСПЛ розглянув ситуацію, за якою

¹⁵ Про пенсійне забезпечення осіб, звільнених з військової служби, та деяких інших осіб: Закон України від 9 квітня 1992 р. № 2262-XI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2262-12>> (дата звернення: 22.02.2020).

¹⁶ Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2011 рік”: Закон України від 14 червня 2011 р. № 3491-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3491-17>> (дата звернення: 20.03.2020).

¹⁷ Про пенсійне забезпечення: Закон України від 5 листопада 1991 р. № 1788-XII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1788-12>> (дата звернення: 20.03.2020).

¹⁸ Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 9 липня 2003 р. № 1058-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1058-15>> (дата звернення: 20.03.2020).

¹⁹ *Burmych and Others v. Ukraine* (n 9).

²⁰ *Velikoda v. Ukraine*. Court Decision. 03.06.2014. App. 43331/12 <<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-145274>> (accessed: 20.03.2020).

судовим рішенням було встановлено, що заявниця мала право на державну пенсію та додаткову пенсію за шкоду, завдану здоров'ю, відповідно до чинної на той момент редакції ст. 49 Закону України “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи”. Однак згодом Законом України “Про Державний бюджет на 2011 рік”²¹ були внесені зміни до зазначеного положення, відповідно до яких розмір пенсії заявниці мав визначатися Кабінетом Міністрів України. Заявниця вважала, що несплата їй пенсії відповідно до попереднього рішення суду порушувала її право на виконання судових рішень і право власності.

ЄСПЛ не погодився із такою позицією заявниці. Він зазначив, зокрема:

<...> законодавчі норми щодо пенсійного забезпечення можуть змінюватися, а відповідне судове рішення не може бути гарантією проти таких змін у майбутньому <...>. Відповідно, обов'язок Уряду забезпечити виконання рішення закінчився щонайпізніше 1 листопада 2011 року, коли змінене законодавство було застосовано до пенсії заявниці²².

Що стосується права власності, то зменшення пенсії заявниці унаслідок прийняття законодавчих змін становило втручання у ст. 1 Першого протоколу до Конвенції. Однак воно було передбачено законом, який прийнято належним чином та який був достатньо передбачуваним. Зменшення пенсії заявниці очевидно було обумовлено міркуваннями економічної політики та фінансових труднощів, з якими зіткнулася держава. Визнаючи, що держава-відповідач має широке поле свободи розсуду щодо досягнення балансу між соціальними правами заявниці та економічною політикою, ЄСПЛ не вважав, що таке зменшення було непропорційне легітимній меті або що воно поклало надмірний тягар на заявницю. Таким чином, він зняв близько 5 600 справ зі свого розгляду, які стосувалися невиконання судових рішень щодо сплати пенсії, розмір якої був зменшений наступними змінами до відповідних законів (*Burmych*, § 35).

Також в ухвалі у справі *Svystun v. Ukraine*²³ ЄСПЛ встановив поріг щодо суттєвої шкоди у справах про невиконання рішень українських судів на рівні 200 євро. Тобто, якщо загальна сума, присуджена заявникові судовим рішенням, була нижчою за цю суму та не становила єдиного або основного джерела доходу для заявника, ЄСПЛ визнавав справу неприйнятною на підставі ст. 35 § 3(b) Конвенції як таку, що не спричинила

²¹ Про Державний бюджет на 2011 рік: Закон України від 23 грудня 2010 р. № 2857-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2857-17>> (дата звернення: 22.02.2020).

²² *Burmych and Others v. Ukraine* (n 9).

²³ *Svystun v. Ukraine*. Court Decision. 03.11.2016. Apps. 25250/16, 26596/16, 37731/16 <<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-169320>> (accessed: 20.03.2020).

заявникові суттєвої шкоди. Із посиланням на цю ухвалу він визнав неприйнятними близько 100 справ.

Крім того, починаючи з 2014 р., Уряд почав активно укладати мирові угоди та робити односторонні декларації про порушення щодо таких категорій справ. У таких справах ЄСПЛ знижував розмір компенсації з 2 000 євро за справу до 1 000 євро. Однак це значним чином не вплинуло на кількість заяв до ЄСПЛ, яка продовжувала збільшуватись: якщо середня сума заборгованості держави за соціальними рішеннями становила близько 25 тис. грн, то навіть компенсація у розмірі 1 000 євро більш ніж подвоювала таку заборгованість, що підштовхувало все більше громадян звертатися до ЄСПЛ із відповідними скаргами. Станом на жовтень 2017 р. у суді перебувало 12 148 прийнятних справ щодо невиконання рішень українських судів із близько 29 тис. поданих, починаючи з 1999 р. (*Burmych*, § 147).

Рішення у справі Burmych and others

Опинившись у ситуації, коли його рішення на користь заявників породжували тільки нові звернення, які станом на середину 2017 р. надходили в кількості близько 200 нових справ на місяць, ЄСПЛ не знайшов іншого способу вирішення проблеми, як виключення з реєстру вже поданих справ, зупинення розгляду нових справ і спонукання Уряду і КМРЕ спільними зусиллями знайти рішення проблеми. Оформлено таке рішення було в рішенні Великої Палати ЄСПЛ *Burmych and others v. Ukraine*. У ньому він зазначив:

– структурні проблеми, що були предметом розгляду у справі *Ivanov*, мали широкомасштабний і комплексний характер, вони вимагали вжиття всебічних і комплексних заходів, можливо, законодавчого та адміністративного характеру, із залученням різних національних органів влади. У цьому контексті на відміну від ЄСПЛ КМРЕ має кращі можливості та ресурси для здійснення моніторингу за заходами, яких у зв'язку з цим має вжити Україна (§ 144);

– незважаючи на значний проміжок часу після ухвалення пілотного рішення у справі *Ivanov*, Уряду України поки що не вдалося вжити необхідні заходи загального характеру, здатні усунути першопричини системної проблеми, констатованої ЄСПЛ, і надати ефективний засіб юридичного захисту (§ 146). За інформацією, наданою Урядом КМРЕ, кількість осіб, судові рішення, ухвалені на користь яких досі невиконані, становить близько 120 тис. (§ 149)²⁴;

²⁴ Абсолютно незрозуміло, як розраховувалася ця цифра. Імовірно за все бралися за основу справи, що перебували на Програмі 4040, але це тільки частина всіх ухвалених рішень.

– близько 29 тис. справ щодо невиконання рішень українських судів, 12 148, більшість із яких були подані у 2013–2017 рр., на момент прийняття цього рішення чекали свого розгляду (§ 147);

– таке значне зростання кількості заяв могло вплинути на здатність ЄСПЛ розглядати інші обгрунтовані заяви (§ 150);

– відсутність ефективного національного механізму захисту прав змусила зростаючу кількість заявників звернутися до ЄСПЛ із метою отримання грошового відшкодування відповідно до ст. 41 Конвенції (§ 152) із перспективою тільки збільшення таких заяв (§ 154), що створювало ризик того, що ЄСПЛ стане частиною української системи правосуддя та замінить собою органи влади України при вирішенні питання щодо адекватного й достатнього відшкодування за невиконання або тривале виконання рішень національних судів (§ 155);

– відповідно до принципу субсидіарності Договірні Сторони несуть колективну відповідальність за виконання рішень ЄСПЛ, а наглядові функції та відповідальність у зв'язку з цим покладаються на КМРЕ (§ 185);

– розподіл завдань між ЄСПЛ та КМРЕ полягає у тому, що ЄСПЛ може допомогти державі-відповідачеві у виконанні її зобов'язань за ст. 46, намагаючись вказати тип заходів, які можуть бути вжиті державою з метою усунення системної проблеми, встановленої ЄСПЛ. Проте саме КМРЕ має здійснювати нагляд за виконанням рішення і забезпечувати виконання державою рішень ЄСПЛ, зокрема й ужиття заходів загального характеру (§ 194);

– ситуація у справах типу *Ivanov* виникла внаслідок неефективного виконання остаточного рішення ЄСПЛ, яким вимагається вжиття заходів загального характеру. Відповідні проблеми мають виключно фінансовий та політичний характер і їхнє вирішення виходить за межі компетенції ЄСПЛ. Ці проблеми можуть бути належним чином вирішені лише державою-відповідачем, з одного боку, та КМРЕ – з другого (§ 195), зокрема й наданням належного та достатнього відшкодування шкоди, завданої порушенням Конвенції (§ 204).

На підставі зазначеного, ЄСПЛ дійшов таких висновків:

– юридичні питання за Конвенцією щодо тривалого невиконання рішень національних судів в Україні вже були вирішені у пілотному рішенні у справі *Ivanov*. Питання, розглянуте у ньому, є питанням виконання рішення відповідно до ст. 46 Конвенції (§ 197);

– п'ять заяв, включених у це рішення, та всі аналогічні 12 143 справи, що розглядаються ЄСПЛ, а також будь-які аналогічні майбутні справи, які подаватимуться до нього, є невід'ємною частиною процесу виконання пілотного рішення. Вирішення цих справ, зокрема й стосовно заходів

індивідуального характеру щодо відшкодування, мають обов'язково охоплюватися заходами загального характеру (§ 198);

– всі такі справи підлягають вирішенню у межах процесу виконання, і про них має бути повідомлено КМРЕ (§ 198);

– подальший розгляд цих справ не має сенсу з погляду цілей Конвенції (§ 199), ЄСПЛ вилучає їх і всі наступні справи такого характеру з реєстру справ (§ 208) та передає їх безпосередньо КМРЕ для виконання (§ 221);

– зазначена політика продовжуватиметься протягом двох років після прийняття рішення, після чого ЄСПЛ може повернутися до розгляду цих справ (§ 223).

Отже, на відміну від *Burdov No. 2, Olaru та Ivanov*, у *Burmych* ЄСПЛ формально не встановив ні порушення прав заявників щодо заяв, долучених до рішення, не призначив ні компенсації цим заявникам, ні зобов'язав Уряд вирішити питання щодо вже поданих до ЄСПЛ заяв завдяки *ad hoc* заходам. П'ять заяв, включених у рішення, були виключені з реєстру справ без ухваленого формального рішення щодо їхньої прийнятності, наявності порушення та встановлення суми справедливої сатисфакції. 12 143 інші заяви типу *Ivanov*, які на той час розглядав ЄСПЛ, включаючи 7 741 комунікованих до Уряду та 4 502 – не комунікованих, об'єднаних у Додаток 1 та Додаток 2, зазнали такої самої долі. Всі подальші заяви цього типу також виключалися зі списку на тих самих підставах. Причому всі ці справи мали якимось чином передаватися КМРЕ для вжиття загальних заходів.

Не можна сказати, що спосіб очищення реєстру справ ЄСПЛ від справ типу *Ivanov*, який обрав суд, отримав тотальне схвалення юридичного загалу. Перш за все, його було прийнято невеличкою більшістю Великої Палати в 10 суддів. Сім суддів (включаючи суддю від України Г. Юдківську) проголосували проти та підготували спільну окрему думку, в якій, зокрема, зазначили:

– окрім п'яти справ, об'єднаних у рішення, жодна інша з 12 143 справ не була предметом судового розгляду щодо фактів або правової кваліфікації скарг, висунутих заявниками у цих справах. Лише про деякі з цих справ було повідомлено уряду держави-відповідача, який зараз може повідомити ЄСПЛ, чи є заявники у цих справах все ще жертвами порушень, на які вони скаржилися. ЄСПЛ не міг презюмувати, що ці справи є аналогічними цим п'ятьом заявам;

– жодну справу, зокрема й рішення щодо вилучення заяв із реєстру справ, не може бути вирішено без індивідуального судового розгляду заяви, а судові рішення не може бути ухвалені без розгляду матеріалів справи. Конвенція вимагає, щоб кожній заяві, поданій до ЄСПЛ, було на-

дано індивідуальну та уважну судову оцінку. Тому судді не погодилися із рішенням більшості вилучити 12 143 заяви з реєстру ЄСПЛ без належної судової оцінки фактів кожної справи;

– у новій системі координат, створеній *Burmych*, є ризик, що ЄСПЛ стане фільтраційним механізмом для КМРЄ, який може повернути функції органу, який приймає рішення щодо порушення Конвенції та справедливої сатисфакції у кожній справі, які він втратив у 1998 р. у результаті реформи конвенційної системи в Протоколі № 11²⁵;

– при цьому з КМРЄ не було проведено жодних консультацій із метою встановлення відповідних механізмів і процедур для передання йому тисяч невіршених заяв. На жодному етапі сторін цього провадження не повідомляли про можливість ухвалення такого рішення, та їм не було поставлено жодних запитань із цього приводу. Отже, вони не могли надати зауваження щодо цієї надзвичайно важливої політичної проблеми, і не було зроблено жодного посилання на 12 143 інших заявників, доля яких вирішена цим рішенням;

– 12 143 заявників та інші особи, які перебувають в аналогічній ситуації, залишаються у невизначеному становищі. Зокрема, немає жодних вказівок щодо справедливої сатисфакції, яка має індивідуально надаватися заявникам у різних ситуаціях або щодо того, яким має бути належний загальний засіб юридичного захисту в майбутньому законодавстві, яке може або застосовуватися, або ні;

– відповідно до українського законодавства рішенням ЄСПЛ, яке підлягає обов'язковому виконанню, є остаточне рішення, тобто рішення щодо справедливої сатисфакції, рішення щодо дружнього врегулювання, рішення про схвалення умов односторонньої декларації у справах проти України. Жодне рішення, яке КМРЄ може ухвалити щодо цих 12 143 заяв, не може бути виконане. На практиці це означає, що ці заявники просто розділять долю інших осіб, рішення ухвалені на користь яких залишаються невиконаними.

Цю критику рішення *Burmych* підтримала й частина наукової спільноти. Зокрема, Е. Кіндт у блозі “Невиконання пілотного рішення: ЄСПЛ перекидає відповідальність на Комітет Міністрів в *Burmych and others v. Ukraine*”²⁶ та статті “Відмова від індивідуалізованого судочинства?

²⁵ Протокол № 11, який передбачає перебудову контрольного механізму, створеного Конвенцією про захист прав і основних свобод людини від 11 травня 1994 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_536> (дата звернення: 22.02.2020).

²⁶ Eline Kindt, ‘Non-execution of a pilot judgment: ECtHR passes the buck to the Committee of Ministers in *Burmych and others v. Ukraine* at Strasbourg Observers’ (*Strasbourg Observers*, 26.10.2017) <<https://strasbourgoobservers.com/2017/10/26/non-execution-of-a-pilot-judgment-ecthr-passes-the-buck-to-the-committee-of-ministers-in-burmych-and-others-v-ukraine>> (accessed: 20.03.2020).

Вплив невиконання державою пілотного рішення на жертв²⁷ зазначає, що це рішення порушує інституційний баланс у конвенційному механізмі між ЄСПЛ та КМРЕ та не відповідає інтересам захисту індивідуальних прав, закріпленому в Конвенції.

Можна погодитися із критикою рішення *Burmych* у частині порушення права на індивідуальну скаргу: 12 148 справ було виключено з реєстру без ухвалення рішення по суті, з яких 4 502 взагалі не було комуніковано Уряду та їхнє віднесення до типу *Ivanov* було фактично одноосібним рішенням Секретаріату ЄСПЛ. Крім того, побоювання стосовно неконтрольованого збільшення ролі КМРЕ у конвенційній системі бодай сьогодні не виправдалися. По-перше, передання справ від ЄСПЛ до КМРЕ, зазначене в п. 4 резолютивної частини рішення *Burmych*, у розумінні передання безпосередньо матеріалів справ, не відбулося. По-друге, КМРЕ, не маючи відповідних повноважень ані за Конвенцією, ані за своїм Регламентом²⁸ не розглядав та не намагався “остаточно врегульовувати індивідуальні заяви, подані до Суду”, як це описала меншість в особливій думці. Фактично КМРЕ після *Burmych* максимально підсилив контроль за виконанням так званої групи справ *Zhovner-Piven-Ivanov*, але зміст контролю не змінився: КМРЕ вимагав та вимагає від України прийняти заходи загального характеру, спрямовані на подолання проблеми невиконання судових рішень без розгляду індивідуальних заяв, для чого КМРЕ просто не має відповідного інструментарію.

Водночас слід визнати, що ЄСПЛ досяг мети, закладеної в рішення, радикальним чином зменшивши своє навантаження. Якщо в 2016 р. кількість справ на розгляді становила 53 400, у 2017 р. – 63 400, то вже в 2018 р. – 43 100²⁹. Причиною значного падіння кількості справ у 2018 р. стало передусім рішення *Burmych*³⁰.

Спроби виконання рішення *Ivanov* у 2014–2018 рр.

Після 2014 р. Уряд запровадив низку заходів прямо або опосередковано спрямованих на приборкання проблеми невиконання державою та державними компаніями.

²⁷ Eline Kindt, ‘Giving up on Individual Justice? The Effect of State Non-execution of a Pilot Judgment on Victims’ [2018] 36 (3) Netherlands Quarterly of Human Rights 173–88.

²⁸ Rules of the Committee of Ministers for the supervision of the execution of judgments and of the terms of friendly settlements (adopted by the Committee of Ministers on 10 May 2006 at the 964th meeting of the Ministers’ Deputies and amended on 18 January 2017 at the 1275th meeting of the Ministers’ Deputies).

²⁹ Annual Report of the European Court of Human Rights 2018 <https://www.echr.coe.int/Documents/Annual_report_2018_ENG.pdf> (accessed: 20.03.2020).

³⁰ Ibid.

По-перше, було прийнято Закон України “Про внесення змін та визнання такими що втратили чинність деяких законодавчих актів України”³¹, відповідно до якого видатки на соціальні виплати за законами України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”, “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи”, “Про соціальний захист дітей війни”, “Про пенсійне забезпечення осіб, звільнених з військової служби та деяких інших осіб”, “Про пенсійне забезпечення” та “Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування” були обмежені через встановлення, що такі виплачуються у порядку та розмірах, визначених Кабінетом Міністрів України або органами місцевого самоврядування. Це був важливий крок у подоланні проблеми *Ivanov*, який призвів до того, що кількість невиконаних судових рішень щодо соціальних гарантій із 2014 р. радикально скоротилася.

По-друге, було прийнято постанову Кабінету Міністрів України. “Про затвердження Порядку погашення заборгованості за рішеннями суду, виконання яких гарантується державою”³² (далі – Постанова 440). Хоча формально вона була спрямована на врегулювання питань щодо виконання рішень судів, прийнятих до набуття сили Законом про гарантії, на практиці ж утворила процедуру, яка не була передбачена в цьому Законі, а саме переведення рішень зобов’язального характеру про перерахунок пенсій та інших соціальних платежів у фінансові зобов’язання держави, здатні обліковуватися на Програмі 4040.

Зокрема, відповідно до п. 10 Постанови 440, після того, як стягувач звернувся до ДВС України із вимогою про виконання рішення проти держави,

якщо рішенням зобов’язано боржника здійснити нарахування (перерахунок тощо) <...>, [державний виконавець] разом з повідомленням надсилає боржнику <...>, копію рішення для здійснення нарахування суми коштів, що підлягає виплаті заявнику. Про здійснення нарахування боржник <...>, зобов’язаний повідомити [державного виконавця] протягом десяти робочих днів з дня отримання повідомлення із наданням відповідного документа про здійснення нарахування, підписаного уповноваженою особою і завіреного гербовою печаткою³³.

³¹ Про внесення змін та визнання такими що втратили чинність деяких законодавчих актів України: Закон України від 28 грудня 2014 р. № 76-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/76-19>> (дата звернення: 22.02.2020).

³² Про затвердження Порядку погашення заборгованості за рішеннями суду, виконання яких гарантується державою: постанова Кабінету Міністрів України від 3 вересня 2014 р. № 440 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/440-2014-%D0%BF>> (дата звернення: 22.02.2020).

³³ Там само.

Потім державний виконавець передає матеріали справи до ДКС України для постановки на Програму 4040, причому ‘до рішень зобов’язального характеру додаються оригінали документів про здійснення нарахування виплат за цим рішенням, підписані уповноваженою особою і завірені гербовою печаткою³⁴.

На жаль, така можливість постановки на програму рішень зобов’язального характеру щодо соціальних виплат розповсюджувалася тільки на рішення, прийняті до 1 січня 2013 р. Після цієї дати рішення могли становитися на програму тільки в порядку, передбаченому в Законі про гарантії, який такої процедури не містив.

По-третє, значно збільшилося фінансування витрат на виконання рішень ЄСПЛ за бюджетною програмою 3601170 “Платежі на виконання рішень закордонних юрисдикційних органів, прийнятих за наслідками розгляду справ проти України” (далі – Програма 170) (див. *Таблиця 1*).

Таблиця 1

Рік	Сума (тис. грн)
2010	41 306
2011	101 278,7
2012	200 462,9
2013	88 412,9
2014	170 258,7
2015	740 824,8
2016	640 824,8
2017	748 824,7
2018	804 384,7
2019	594 422,71 ³⁵

Це дало змогу сплатити заборгованість за рішеннями зі значними сумами справедливої сатисфакції, у яких у державі були значні затримки зі сплатою (*East/West Alliance Limited v. Ukraine*³⁶ – 5 млн євро та *Agrokompleks v. Ukraine (just satisfaction)*³⁷ – 27 млн євро). Також це дало змогу запровадити широку програму укладання мирових угод та односторонніх декларацій щодо справ із невиконання судових рішень, комунованих Уряду. При цьому ЄСПЛ у разі укладання мирової угоди або

³⁴ Про затвердження Порядку погашення заборгованості за рішеннями суду, виконання яких гарантується державою (н 32).

³⁵ Ця сума включає сплати за рішеннями міжнародних інвестиційних арбітражів.

³⁶ *East/West Alliance Limited v. Ukraine*. Court Judgment. 23.01.2014. App. 19336/04 <<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-140029>> (accessed: 20.03.2020).

³⁷ *Agrokompleks v. Ukraine (just satisfaction)*. Court Judgment (Just Satisfaction). 25.07.2013. App. 23465/03 <<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-122696>> (accessed: 20.03.2020).

направлення Урядом односторонньої декларації про порушення, зменшував суму компенсації за порушення з 2 000 до 1 000 євро. На жаль, цей захід мав зворотній ефект від того, на який розраховували Уряд та ЄСПЛ: замість зменшення навантаження на ЄСПЛ, він, навпаки, його збільшив, бо громадяни побачили, що, хоча сума компенсації й менша, але швидкість сплати за національними рішеннями та справедливої компенсації значно більша, що призвело до подальшого збільшення кількості нових заяв типу *Ivanov*, яке, як ми писали вище, сягало 200 справ на місяць у 2017 р.

По-четверте, було значно збільшено фінансування Програми 4040 (див. *Таблиця 2*).

Таблиця 2

Рік	Кількість прийнятих на виконання рішень (тис.)	Сума прийнятих на виконання рішень, млн грн	Кількість виконаних рішень (тис.)	Сума виконаних рішень, млн грн
2013	23,7	431,7	8	153,87
2014	3,3	443,6	4	76,61
2015	98 ³⁸	1766,6	7,4	144,71
2016	84,4	1 572,6	7,1	144,72
2017	50,4	1 342,4	41	499,99
2018	60	1 384,8	79	499,52

Нині на Програмі 4040 – 117 тис. рішень на загальну суму 4 440 млн грн, які чекають на сплату. Як можна побачити з *Таблиця 2*, починаючи з 2017 р., видатки на Програму 4040 зросли до 500 млн грн на рік (у 2019 р. ця сума становила 600 млн грн), що дало змогу переломити ситуацію із кількістю рішень на виконанні: у 2018 р. було виконано більше рішень, ніж прийнято на Програму. Водночас загальна сума на виконанні зростає швидше, ніж збільшене фінансування може покрити. Це відбувається у зв'язку з третьою чергою Програми 4040, а саме – рішень проти державних підприємств на великі суми сплат. Цю проблему міг би вирішити ще один захід – векселя.

По-п'яте, була запроваджена система так званих казначейських векселів. Стаття 23 Закону України “Про Державний бюджет України на 2015 рік” передбачала:

<...> надати право Кабінету Міністрів України у встановленому ним порядку реструктуризувати фактичну заборгованість обсягом до 7.544.562.370 гривень, що виникла станом на 1 січня 2015 року за рішеннями судів, виконання яких гарантовано державою, а також за рішеннями

³⁸ Вочевидь, таке радикальне збільшення надходження рішень на Програму 4040 пояснюється прийняттям Постанови 440.

Європейського суду з прав людини, прийнятих за наслідками розгляду справ проти України, шляхом часткового погашення за рахунок коштів, передбачених цим Законом на ці цілі, у розмірі до 10 відсотків від суми за зазначеними рішеннями та видачі на решту суми фінансових казначейських векселів строком обігу до семи років, з відстроченням платежів за цією заборгованістю на два роки та відсотковою ставкою 3 відсотки річних. Право видачі таких векселів надати органам, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів³⁹.

Однак у 2015 р. з'ясувалося, що, по-перше, 3 % річних при галопаючій інфляції не були цікаві бізнесу, а по-друге, видача векселів вимагала відповідної інфраструктури, включаючи спеціальну електронну систему, яка дала б змогу закрити обмін інформацією між ДКС України як держателем реєстру рішень, на які розповсюджувалася б дія векселів, та банком (банками), який би безпосередньо їх видавав. Було незрозуміло, хто саме має розробити цю систему. Тому в ст. 20 Закону України “Про Державний бюджет України на 2016 рік”⁴⁰, дата, станом на яку ухвалені рішення, була змінена на 1 січня 2016 р., а відсоткова ставка піднята до 9,3 % річних.

Незважаючи на те, що нова ставка зробила векселі привабливими для бізнесу, ні в 2016 р., ні в 2017 р. Кабінет Міністрів України не зміг прийняти постанову, яка дала б змогу запустити програму видачі векселів (постанова “Про деякі питання виконання рішень судів, що гарантовані державою, а також рішень Європейського суду з прав людини”⁴¹ у своєму оригінальному вигляді не дозволяла видавати векселі в 2016 р. та 2017 р.). Тільки після змін, внесених у цю постанову постановами “Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для здійснення заходів щодо виконання рішень суду, які гарантовані державою, та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 703”⁴² та “Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 703 і від 12 липня 2017 р. № 522”⁴³, програма векселів була розблокована і поча-

³⁹ Про Державний бюджет України на 2015 рік: Закон України від 28 грудня 2014 р. № 80-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80-19>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁴⁰ Про Державний бюджет України на 2016 рік: Закон України від 25 грудня 2015 р. № 928-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/928-19>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁴¹ Про деякі питання виконання рішень судів, що гарантовані державою, а також рішень Європейського суду з прав людини: постанова Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 703 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/703-2015-%D0%BF>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁴² Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для здійснення заходів щодо виконання рішень суду, які гарантовані державою, та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 703: постанова Кабінету Міністрів України від 12 липня 2017 р. № 522 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/522-2017-%D0%BF#n22>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁴³ Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 16 вересня 2015 р. № 703 і від 12 липня 2017 р. № 522: постанова Кабінету Міністрів України від 4 квітня 2018 р. № 252 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2018-%D0%BF#n9>> (дата звернення: 22.02.2020).

лася підготовка з їхнього впровадження. Зокрема, було передбачено, що банки, в яких держава володіє часткою понад 75 %, за умови укладення відповідних договорів з ДКС України, можуть бути генеральними агентами щодо видачі векселів. Відповідну електронну систему для видачі векселів було розроблено “Ощадбанком” і розповсюджено на інші державні банки. Однак навіть після подолання усіх технічних перешкод видачі векселів, станом на серпень 2019 р. не було розпочато.

По-шосте, була прийнята постанова Кабінету Міністрів України “Питання погашення заборгованості з пенсійних виплат за рішеннями суду” (далі – Постанова № 64)⁴⁴, відповідно до якої запроваджено механізм погашення заборгованості, що утворилася внаслідок нарахування (перерахунку) пенсійних виплат на виконання судових рішень, за рахунок коштів, передбачених у державному бюджеті Пенсійному фонду України (далі – ПФУ). Для виконання таких рішень ПФУ утворює реєстр судових рішень, здійснюються сплати за рішеннями спеціальної комісії при ПФУ в межах спеціальної бюджетної програми, на яку в 2019 р. було виділено 154 млн грн.

На практиці при утворенні реєстру ПФУ збирає інформацію від своїх територіальних органів і включає в нього всі ухвалені рішення (на відміну від Програми 4040, на яку стягувач зараховується відповідно до своєї заяви). При ухваленні рішення щодо сплати комісія перевіряє, чи не було рішення суду вже виконано повністю чи частково, чи живий стягувач, чи є в нього нащадки, якщо ні, проводить нарахування відповідно до рішення та сплачує в межах бюджетної програми. Причому передусім до реєстру включаються рішення, ухвалені після 1 січня 2013 р., з огляду на те, що ухвалені до цієї дати підпадають під дію Постанови 440 та можуть стати на Програму 4040.

*Законопроект № 8533 та інші дії Уряду після прийняття рішення *Виртусч**

Після ухвалення у жовтні 2017 р. рішення *Виртусч* Уряд зіштовхнувся з проблемою, описаною в окремій думці меншості в цьому рішенні, а саме – неможливістю виконати це рішення у загальному порядку, передбаченому для виконання рішень. Зокрема, Закон України “Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини”⁴⁵ передбачає, що виконанню підлягають: а) остаточне рішен-

⁴⁴ Питання погашення заборгованості з пенсійних виплат за рішеннями суду: постанова Кабінету Міністрів України від 22 серпня 2018 р. № 649 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/649-2018-%D0%BF>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁴⁵ Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини: Закон України від 23 лютого 2006 р. № 3477-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3477-15>> (дата звернення: 22.02.2020).

ня ЄСПЛ у справі проти України, яким визнано порушення Конвенції; б) остаточне рішення ЄСПЛ щодо справедливої сатисфакції у справі проти України; в) рішення ЄСПЛ щодо дружнього врегулювання у справі проти України; г) рішення ЄСПЛ про схвалення умов односторонньої декларації у справі проти України. Вочевидь рішення про виключення заяв зі списку справ формально не підлягає виконанню відповідно до цього Закону, зокрема в частині сплати за національними рішеннями, та сплаті справедливої сатисфакції.

Закон можна було б змінити таким чином, щоб дозволити Уряду виконати заяви, включені до *Burmych*, зокрема, сплатити за заборгованість за рішеннями, невиконання яких дало підстави для включення заяв до Додатків 1 та 2 і сплатити сатисфакцію, встановлену, наприклад, у законі. Однак перш ніж робити такі зміни до Закону, Уряд мав бути впевнений, що він зможе виконати рішення щодо всіх заявників, на які *Burmych* розповсюджувався. Нагадаємо, що при прийнятті рішень *Burdov No. 2*, *Olaru* та *Ivanov* ЄСПЛ надавав відповідним урядам вичерпну інформацію про заяви, щодо яких мало застосовуватися *ad hoc* заходи. Але у випадку *Burmych* щодо справ, включених у Додаток 2, тобто тих, що Уряду не комунікувалися, він мав тільки ту інформацію, яку було зазначено в самому Додатку, тобто номер заяви в ЄСПЛ, латинськими буквами викладено прізвище заявника та його адресу для листування з ЄСПЛ. Цього було очевидно замало для встановлення особи заявника і ще менше для визначення, яке саме судове рішення дало підстави для включення справи в Додаток 2, адже у заявника може бути понад один судовий процес і понад одне рішення на його або її користь.

Отже, в листопаді 2017 р. Уряд звернувся до Секретаріату ЄСПЛ із проханням надати відповідні матеріали для сплати за національними рішеннями та надання справедливої сатисфакції у справах із Додатку 2. Однак у грудні 2017 р. Секретаріат відмовився надавати такі дані, пославшись, зокрема, на п. 155 рішення про те, що ЄСПЛ ризикує стати частиною української системи правосуддя та замінити собою органи влади України, та п. 204 щодо того, що недоліки, на які скаржаться заявники у цих заявах, мають бути усунуті через вжиття заходів загального характеру у межах виконання пілотного рішення у справі *Ivanov*, зокрема й через надання належного та достатнього відшкодування шкоди, завданої порушенням Конвенції.

Таким чином, сплата заявникам, включеним до Додатку 2, суми за рішеннями національних судів і справедливої компенсації через виконання рішення ЄСПЛ стала неможливою. Сплата тільки тим заявникам, які включені до Додатку 1, мала б елементи дискримінації, але, після кон-

сультацій із працівниками Секретаріату КМРЕ, Секретаріат Уповноваженого з ЄСПЛ вирішив вивчити таку можливість. Але з'ясувалося, що при комунікації справ ЄСПЛ не надавав Уряду адрес заявників, а тому звичний спосіб комунікації при виконанні рішення через адресу, надану заявником ЄСПЛ, був неможливий.

Секретаріат Уповноваженого з ЄСПЛ звернувся до Секретаріату ЄСПЛ із проханням надати список адрес заявників, включених у Додаток 1. Виконання цього запиту вимагало б від Секретаріату ЄСПЛ особливих зусиль, з огляду на високий ступінь діджиталізації процесів у ЄСПЛ. Але в квітні 2018 р. Секретаріат ЄСПЛ відмовив й у наданні цієї інформації, пославшись на свій попередній лист від грудня 2018 р.

Після цього Секретаріатом Уповноваженого з ЄСПЛ було прийнято рішення зосередитися саме на загальних заходах, які мають охопити всі невиконані рішення проти держави, включаючи ті, що були перелічені в *Burmych*. Умовно заходи, що передбачалося реалізувати, поділялися на *ad hoc* рішення стосовно всієї існуючої заборгованості, та довготривале рішення, яке запобігало б виникненню ситуацій, аналогічних *Burmych*.

Ad hoc рішення передбачалося реалізувати швидко, через прийняття відповідного законопроекту, це мало включати такі заходи:

– зміни в Законі про виконання рішень ЄСПЛ, яке дало б змогу ввести *Burmych* у його межі, зокрема, через видання автентичного перекладу цього рішення;

– розповсюдження інформації заявникам про можливості, які вони мають у зв'язку з реалізацією *ad hoc* рішення;

– перевірка вимог заявників ДВС України та органами-боржниками;

– визначення існуючої заборгованості та розміру компенсації моральної шкоди – 10 % від суми заборгованості, але не більше ніж розмір мінімальної заробітної плати;

– встановлення шестимісячного строку на звернення до Програми 4040.

Що стосується довготривалого рішення, то воно має включати:

– вироблення плану дій щодо адресування кореневих проблем невиконання рішень і виділення достатніх коштів у державному бюджеті для погашення заборгованості держави;

– зміну системи, яка встановлена у Законі про гарантії, що дало б змогу особі отримувати компенсацію протягом трьох місяців після звернення;

– покращення системи виконання рішень зобов'язального характеру⁴⁶.

⁴⁶ Див. Консолідований План дій Уряду від 9 травня 2019 р. в групі справ Yuriy Nikolayevich Ivanov, Burmych and others and Zhovner v. Ukraine (Zhovner group) (Applications No. 40450/04, 46852/13, 56848/00), представлений на 1348-му засіданні КМРЕ <[http://hudoc.exec.coe.int/eng?i=DH-DD\(2019\)508E](http://hudoc.exec.coe.int/eng?i=DH-DD(2019)508E)> (дата звернення: 22.02.2020).

Для реалізації завдань *ad hoc* рішення у межах роботи Міжвідомчої робочої групи з вирішення проблемних питань, пов'язаних із виникненням заборгованості держави за рішеннями судів, було розроблено проект Закону про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо подолання проблеми заборгованості держави за рішеннями судів (далі – Законопроект № 8533)⁴⁷. Проект розроблявся спільно представниками виконавчої гілки влади (Міністерством юстиції України, ДКС України, Міністерством соціальної політики України) та депутатами Верховної Ради України. Формально він був внесений депутатами Р. Сидоровичем (“Самопоміч”), І. Алексеєвим (“Народний Фронт”) та С. Алексеєвим (“Блок Петра Порошенка”).

Законопроект № 8533 був спрямований на вирішення ‘питання виконання рішення Великої Палати Європейського суду у справі “Бурмич та інші проти України”⁴⁸. Він передбачав:

- вдосконалення механізму погашення заборгованості держави за рішеннями зобов'язального характеру, зокрема: процедура встановлення розміру заборгованості та передання такої суми на Програму 4040, яка існувала в Постанові 440 відтворювалася у Законі про гарантії виконання рішень і розповсюджувалася на рішення, прийняті після 1 січня 2013 р.;

- збільшення розміру компенсації за тривале невиконання рішення національного суду з 3 % до 10 % від присудженої суми, але не більше однієї мінімальної заробітної плати, встановленої на день виплати (варто ще раз підкреслити, що ця сума – це компенсація моральної шкоди. Компенсація матеріальної шкоди за затримку в виконанні рішення, зокрема інфляційних втрат і 3 % річних, передбачена у ч. 2 ст. 625 Цивільного кодексу України. Аналогічний механізм у російському праві ЄСПЛ визнав ефективним механізмом компенсації матеріальної, але не моральної шкоди в рішенні *Burdov No. 2* § 59 та 105);

- встановлення шестимісячного строку на звернення до Програми 4040, який для рішень, ухвалених до набрання законом чинності, починався із дня набрання ним чинності (цей захід було спрямовано як на дисциплінування стягувачів, так і на формування протягом шести місяців реєстру існуючих вимог до держави);

- надання можливості видати автентичний переклад рішення *Burmych* та проведення кампанії з інформування заявників, включених у Додат-

⁴⁷ Проект Закону про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо подолання проблеми заборгованості держави за рішеннями судів від 27 червня 2018 р. № 8533 <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64316> (дата звернення: 22.02.2020).

⁴⁸ Пояснювальна записка до проекту Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо подолання проблем заборгованості держави за рішеннями судів” від 27 червня 2018 р. <<https://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=64316&pf35401=459707>> (дата звернення: 22.02.2020).

ки 1 та 2, про можливість звернутися за виконанням рішень на їхню користь до Програми 4040 та строки такого звернення;

– покращення ефективності обробки органами ДВС України та ДКС України заяв на постановку на Програму 4040;

– перерозподіл видатків із Програми 170 на Програму 4040 у розмірі 453 087,1 тис. грн, який дав би змогу сплатити суму заборгованості за судовими рішеннями всім стягувачам за першою чергою Програми 4040, навіть якщо б всі заявники, включені до рішення *Burmuch*, були поставлені на цю Програму.

Законопроект № 8533 виносився на пленарне засідання Верховної Ради України 11 разів, але його так і не було прийнято. Нині він вже застарів: Програма 170 у 2019 р. не передбачає видатків на погашення за рішенням типу *Ivanov*, тому на ній немає зазначених вище коштів, які можна було б передати на Програму 4040. Крім того, Постанова № 64 частково зняла проблему виконання рішень зобов'язального характеру, прийнятих після 1 січня 2013 р. Отже, Законопроект № 8533 потребує значної переробки за результатами реалізації Національної стратегії (див. нижче) і включає не тільки заходи *ad hoc*, а й заходи довготривалого характеру.

Варто також описати один із неочікуваних ефектів рішення *Burmuch*, а саме – масове звернення заявників, включених до Додатків 1 та 2 до Великої Палати Верховного Суду (далі – ВП ВС) у порядку перегляду за виключними обставинами. Так склалася обставина, що практично одночасно з ухваленням рішення *Burmuch*, Верховна Рада України реалізувала останній етап судової реформи, прийнявши 3 жовтня 2017 р. Закон України “Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів”⁴⁹.

У нових кодексах було уніфіковано процедуру перегляду справ за виключними обставинами на підставі рішень ЄСПЛ. Зокрема, всі три кодекси передбачають обов'язок ВП ВС відкрити провадження у справі про перегляд за наявності рішення міжнародної судової установи, юрисдикція якої визнана Україною, навіть коли така заява не має жодних перспектив (ч. 2 ст. 427 Цивільного процесуального кодексу України (далі – ЦПК України)⁵⁰, ч. 2 ст. 323 Господарського процесуального кодексу України (далі – ГПК України)⁵¹ та ч. 2 ст. 366 Кодексу адміністративного

⁴⁹ Про внесення змін до Господарського процесуального кодексу України, Цивільного процесуального кодексу України, Кодексу адміністративного судочинства України та інших законодавчих актів: Закон України від 3 жовтня 2017 р. № 2147-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2147%D0%B0-19>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁵⁰ Цивільний процесуальний кодекс України: Закон України від 18 березня 2004 р. № 1618-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁵¹ Господарський процесуальний кодекс України: Закон України від 6 листопада 1991 р. № 1798-XII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12>> (дата звернення: 22.02.2020).

судочинства України (далі – КАС України)⁵²). При цьому після відкриття провадження,

якщо в заяві міститься клопотання особи про витребування копії рішення міжнародної судової установи, юрисдикція якої визнана Україною, суддя (суддя-доповідач) невідкладно після відкриття провадження у справі постановляє ухвалу про витребування такої копії рішення разом з її автентичним перекладом від органу, відповідального за координацію виконання рішень міжнародної судової установи (ч. 7 ст. 366 КАС України, ч. 4 ст. 323 ГПК України і ч. 5 ст. 427 ЦПК України)⁵³.

Водночас ч. 2 ст. 6 Закону про ЄСПЛ передбачає, що автентичний переклад виконується тільки для рішень, на які розповсюджується цей закон, а це, як зазначено вище, рішення, у яких встановлено порушення Україною рішення про справедливу сатисфакцію, рішення про дружнє врегулювання та односторонню декларацію.

У результаті за заявами заявників у рішенні *Burmich* склалася така ситуація, що ВП ВС була зобов'язана відкрити провадження і запитати автентичний переклад, навіть якщо рішення не підлягає виконанню, відповідно до Закону, але Секретаріат уповноваженого з ЄСПЛ не мав права виконувати перекладів інших рішень, крім тих, що підпадають під дію Закону про ЄСПЛ. Після консультацій між ВС та Секретаріатом було вироблено особливу процедуру, за якою Секретаріат готував автентичний переклад виключно для виконання вимог ч. 7 ст. 366 КАС України, ч. 4 ст. 323 ГПК України і ч. 5 ст. 427 ЦПК України і який не вважався автентичним перекладом із погляду ч. 2 ст. 6 Закону.

Після того, як цю процесуальну перешкоду було подолано, ВП ВС досить швидко виробила практику, відповідно до якої

<...> оскільки заяви у справі 'Бурмич та інші проти України' було передано до Комітету міністрів Ради Європи для їх розгляду саме в системі заходів загального характеру з виконання пілотного рішення у справі Іванова проти України, то правових підстав для повторного розгляду справи судом, включаючи відновлення провадження у справі, немає, тому що про потребу вжиття заходів індивідуального характеру щодо заявників у справі 'Бурмич та інші проти України' у Рішенні не зазначено⁵⁴.

⁵² Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 6 липня 2005 р. № 2747-IV <<https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>> (дата звернення: 22.02.2020).

⁵³ Див., наприклад, ухвалу ВП ВС від 12 березня 2018 р. № 10/360-15/414 та окрему думку суддів Антонюк, Лященко, Прокопенко, Ситнік та Ткачук, які демонструють цю складність в роботі ВП ВС.

⁵⁴ Постанова ВП ВС від 20 березня 2018 р., справа № 755/18390/13-а (адміністративна). Аналогічне за змістом рішення в господарській юрисдикції: постанова ВП ВС від 21 березня 2018 р., справа № 2/593-16/131 п. 44 та в цивільній – постанова ВП ВС від 20 березня 2018 р., справа № 523/19438/14-ц.

Наступні кроки

В останньому на сьогодні рішенні КМРЄ щодо групи справ *Yuriy Nikolayevich Ivanov, Zhovner group and Burmych and Others v. Ukraine*, зокрема, зазначається, що держави – члени Ради Європи:

2) повторно наголосили на важливості твердої політичної волі найвищого рівня та необхідності координації між різними причетними національними суб'єктами з метою надання пріоритетності питанням довгострокового вирішення цієї тривалої та комплексної проблеми, а також досягнення якнайшвидшого прогресу поки проблема, що становить значну небезпеку верховенству права та доступу до правосуддя, не буде повністю вирішена;

3) із зацікавленням відзначили поданий державними органами консолідований план дій, в якому були відображені заходи, вжиті на виконання пілотного рішення у справі *Ivanov*, а також дії, вчинені у співпраці з Радою Європи з метою виявлення першопричин проблеми невиконання рішень проти держави та державних підприємств або підприємств, які контролюються державою;

4) нагадали, що органи влади вжили низку значних кроків для вирішення цієї комплексної проблеми, зокрема, шляхом прийняття в 2012 р. спеціального закону, метою якого було запровадження довгострокового вирішення проблеми та національного засобу юридичного захисту; проте висловили жаль, що предмет Закону України від 2012 р., з подальшими змінами, досі має певні обмеження та потребує подальшого розширення сфери застосування та виділення додаткових бюджетних асигнувань, а також щодо невжиття подальших всебічних заходів в контексті цього питання; знову висловили жаль, що Законопроект № 8533, який запроваджуватиме первинний механізм виконання рішень з історичними боргами, і досі не було прийнято <...>;

6) також привітали завершення роботи органів влади у напрямі визначення першопричин проблеми, проте із занепокоєнням нагадали, що лише за декілька місяців до закінчення граничного строку 12 жовтня 2019 р., встановленого ЄСПЛ для виконання рішення у справі *Burmych and others*, органи державної влади досі не розробили комплексної стратегії; із зацікавленням відзначили зусилля органів влади у напрямі розробки такої стратегії, та, зокрема, проект стратегії, представлений Комітетом 31 травня 2019 р., в якому визначені необхідні для вжиття інституційні, законодавчі, фінансові та інші практичні заходи; нагадали, що стратегія, яку необхідно прийняти, має ґрунтуватися на ретельному експертному аналізі та засновуватися виключно на системі автоматичного виконання рішень, ухвалених проти державних боржників, на чому нещодавно наголосив КСУ; наголосили на необхідності посилення зусиль органів влади з метою закінчення роботи в цьому напрямі без будь-яких затримок, та у тісній співпраці з проектом Цільового фонду Ради Європи “Права людини” та Секретаріатом⁵⁵.

⁵⁵ Decision H46-35 *Yuriy Nikolayevich Ivanov, Zhovner group and Burmych and Others v. Ukraine* (Application No. 40450/04) at 1348th meeting, 4–6 June 2019 (DH), CM/Del/Dec(2019)1348/H46-35.

Проект Національної стратегії щодо реалізації заходів загального характеру на виконання пілотного рішення у справі “Юрій Миколайович Іванов проти України” та рішення Великої Палати у справі “Бурмич та інші проти України” (далі – Стратегія) було розроблено за сприяння проекту Ради Європи “Підтримка виконання Україною рішень Європейського суду з прав людини”, який фінансується Цільовим фондом Ради Європи “Права людини”. Стратегія спрямована на приведення українського законодавства та практики у сфері виконання рішень національних судів у відповідність до стандартів Ради Європи. Вона враховує висновки ЄСПЛ, рішення/резолуції КМРЕ, а також останні тенденції у національній практиці та законодавстві.

Стратегія – це ґрунтовний документ, який аналізує широкий спектр причин виникнення проблеми *Ivanov/Burmych* та пропонує шляхи для їхнього вирішення. Зокрема, вивчаються такі проблеми:

1. Законодавство, що встановлює державні борги, які не покриваються із бюджетних асигнувань: соціальні пільги. Запропоновані рішення:

- загальний огляд та внесення змін до соціально-орієнтованого законодавства;
- розроблення єдиної системи збору даних;
- запровадження спрощеної процедури виконання з автоматичним виконанням рішень суду;
- встановлення процедурних фільтрів при розгляді законопроектів щодо соціальних пільг.

2. Штучно розширена відповідальність держави за борги державних підприємств. Запропоновані рішення:

- переглянути механізм запровадження мораторію на різноманітні фінансові та матеріальні зобов’язання держави і заборонити прийняття нових мораторіїв;
- обмежити та поступово скасувати існуючі мораторії на фінансові та матеріальні зобов’язання держави.

3. Труднощі у виконанні певних категорій рішень: рішення зобов’язального характеру. Запропоновані рішення:

- перегляд та внесення змін до законодавства, що регулює стандартну процедуру зміни способу виконання рішення зобов’язального характеру на монетарний еквівалент;
- удосконалення судової практики;
- удосконалення практики виконання, зокрема й добровільного, рішень державними органами;

– розширення сфери застосування Програми 4040 для покриття зобов'язань за рішеннями суду, що дасть змогу органам влади змінити спосіб їхнього виконання на монетарний еквівалент.

Як зазначив на своїй сторінці у соціальній мережі “Фейсбук” суддя ВП ВС Д. Гудима, який був присутній на підготовчій нараді МРГ 19 липня 2019 р., де обговорювався проєкт Стратегії:

<...> якщо запропоновані заходи загального характеру (нормативні, інституційні, фінансові, технологічні) для вирішення кожної з ідентифікованих проблем покладуть в основу плану дій для Кабінету Міністрів України та запровадять завдяки спільним зусиллям з парламентом (частина заходів ввійшла до законопроекту 8533), держава здійснить прорив, якого у такому масштабі щодо виконання судових рішень не мала з початку проголошення незалежності <...>⁵⁶.

Подальші кроки передбачають схвалення Стратегії на МРГ, її прийняття у відповідному нормативно-правовому акті та, власне, реалізацію через прийняття нормативно-правових актів і зміни в адміністративній та судовій практиці.

Висновки. Спроба виконання *Ivanov* через запровадження єдиного механізму для сплат за рішеннями проти органів держави та державних підприємств, які передбачені в Законі про гарантії та втілені в Програмі 4040, виявилася невдалою: по-перше, вона потребувала значних видатків із бюджету, які ніколи не були доступні українському уряду, по-друге, навіть якщо б відповідні кошти знайшлися, це було б тільки тимчасовим вирішенням проблеми, бо нові борги накопичувалися б із тією ж швидкістю.

Тож саме комплексний підхід до вирішення проблеми, відображений у консолідованому Плані дій Уряду та Стратегії, має шанси остаточно подолати цю проблему. При цьому надважливими є тверда політична воля на найвищому рівні влади та ефективна координація між різними органами держави при подоланні цієї проблеми.

REFERENCES

Bibliography

Journal articles

1. Kindt E, ‘Giving up on Individual Justice? The Effect of State Non-execution of a Pilot Judgment on Victims’ [2018] 36 (3) Netherlands Quarterly of Human Rights 173–88 (in English).

⁵⁶ Пост Дмитра Гудими (Dmytro Hudyma) від 19 липня 2019 р. 11.31 <<https://www.facebook.com/840504571/posts/10159619889029572?sfns=mo>> (дата звернення: 22.02.2020).

Websites

2. Kindt E, 'Non-execution of a pilot judgment: ECtHR passes the buck to the Committee of Ministers in *Burmych and others v. Ukraine* at Strasbourg Observers' (Strasbourg Observers, 26.10.2017) <<https://strasbourgobservers.com/2017/10/26/non-execution-of-a-pilot-judgment-ecthr-passes-the-buck-to-the-committee-of-ministers-in-burmych-and-others-v-ukraine>> (accessed: 20.03.2020) (in English).

Ivan Lishchyna

THE ISSUE OF NON-COMPLIANCE WITH COURT JUDGMENTS
AS PROPERTY RIGHT VIOLATION IN THE CASE LAW
OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS.
THE UKRAINIAN ASPECT. FROM IVANOV TO BURMYCH

ABSTRACT. In cases where the European Court of Human Rights (ECHR) recognizes a violation of the right to property enshrined in article 1 of Protocol 1 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, the most impressive amounts of just satisfaction are awarded. In this context, non-compliance with court judgments is the form of this right violation representing the most critical issue among those established by the ECHR with regard to Ukraine.

This is the second of two articles dealing with the issue of non-compliance with court judgments. The previous one was published in No. 3/2020 "Law of Ukraine" under the title "The Issue of Non-Compliance with Court Judgments as Property Right Violation in the Case Law of the European Court of Human Rights. The Ukrainian Aspect. From Hornsby to Ivanov". The article aims at exploring the practical aspects of this issue, in particular: prior attempts at resolving the issue concerned in Ukraine and the reasons for which they failed, and will also try to find out whether there is "light at the end of the tunnel". Based on the results of the study, a conclusion is made about failure of the attempt to enforce *Ivanov* by introducing a single mechanism of payments under judgments adopted against public authorities and state-owned enterprises as provided for in the Law of Ukraine "On Guarantees by the State Concerning Enforcement of Court Judgments" and encompassed in Program 4040: firstly, it required considerable budgetary expenditure which were never available to the Ukrainian Government, and secondly, even if appropriate funds were found, it would turn out to be only a temporary solution because new debts would be accumulated with the same rate. Therefore, it is the integrated approach to the problem presented in the consolidated Government Action Plan and Strategy which has the chance to finally overcome this problem. At the same time, strong political will at the highest level of the Government and effective coordination between various public bodies is crucially important for overcoming this problem.

KEYWORDS: right to property; concept of "possessions" in the meaning of article 1 of Protocol 1 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms; non-compliance with a court judgment; moratorium on the enforcement of court judgments.

ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО І ПРОЦЕС



Наталія Никитченко

докторка юридичних наук, професорка,
завідувачка кафедри господарського права та процесу
Навчально-наукового інституту права
Університету державної фіскальної служби України
(Ірпінь, Україна)
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9545-1434>
revyuk@ukr.net

Сергій Донков

аспірант кафедри господарського права та процесу
Навчально-наукового інституту права
Університету державної фіскальної служби України,
радник юридичної фірми "Евріс",
арбітражний керуючий
(Ірпінь, Україна)
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1909-0379>
svdonkov11@gmail.com



УДК 347.736

ОСОБЛИВОСТІ ПРОЦЕДУР БАНКРУТСТВА ОБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАСНОСТІ

АНОТАЦІЯ. Стаття присвячена аналізу правових норм, що регулюють процедури банкрутства суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також виявленню колізійних норм у чинному законодавстві України про банкрутство та приватизацію. Зокрема, Урядом оголошено реалізацію програми приватизації. Близько 960 державних підприємств передано Фонду державного майна України для приватизації. Постановка проблеми, проаналізованої авторами статті, полягає у тому, що переважна більшість цих підприємств має велику заборгованість перед кредиторами. Така ситуація породжує низку конфліктів у застосуванні на практиці різних нормативно-правових актів, які так чи інакше торкаються сфери банкрутства.

Мета статті полягає у дослідженні проблеми правового регулювання банкрутства об'єктів державної власності.

Основні результати полягають у рекомендації щодо недоцільності встановлення надмірних обмежень і мораторіїв на застосування процедур банкрутства відносно підприємств державного сектору управління. Зазначена практика адміністративно-правового регулювання господарсько-правових відносин, як правило, має небажані

економічні наслідки. Такі обмеження призведуть до негативного економічного ефекту як для підприємств державного сектору, зокрема, так і для економіки загалом, що позначиться на міжнародних рейтингах інвестиційної привабливості України.

У результаті дослідження можна зробити висновки про необхідність удосконалення механізмів практики застосування законодавчих норм, що регулюють процедури банкрутства відносно підприємств із часткою державної власності понад 50 %. Таке вдосконалення можливе через активізацію взаємодії між органами державного управління, судової влади та суб'єктами професійного громадського суспільства, зокрема, з професійними саморегульованими організаціями арбітражних керуючих України з метою уніфікації практики застосування, вирішення колізійних питань та підвищення ефективності реалізації процедур банкрутства.

Ключові слова: заборгованість; банкрутство; неплатоспроможність; приватизація; державне підприємство; мораторій; план санації; арбітражний керуючий.

Кабінет Міністрів України оголосив реалізацію програми приватизації. Близько 960 державних підприємств передано Фонду державного майна України для приватизації¹. Переважна більшість цих підприємств має велику заборгованість перед кредиторами. Така ситуація породжує низку конфліктів у застосуванні на практиці різних нормативно-правових актів, які так чи інакше торкаються сфери банкрутства.

Мета дослідження полягає у вивченні проблеми правового регулювання банкрутства об'єктів державної власності.

Законодавство про неспроможність (банкрутство), що відповідає світовим стандартам, працює в Україні з 2000 р., із набуттям чинності Закону України “Про банкрутство” в редакції Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”². Цей Закон був розроблений з урахуванням Типового закону ЮНСІТРАЛ “Про транскордонну неспроможність”³. Останній розроблений у формі модельного закону, що рекомендує країнам брати його за основу та імплементувати у своє законодавство з урахуванням національних потреб.

Обрана модель національного законодавства про неспроможність у досить важкий для України економічний період мала продебіторську спрямованість, тобто таку, що захищає боржника та дає йому можливість протягом досить тривалого періоду уникати обов'язку розрахунку з кредиторами. Вибір такої моделі був спричинений, з одного боку, необхідністю захистити об'єкти державної власності від ринкового перерозподілу в обхід приватизаційних процедур, а з другого – намаган-

¹ ‘Уряд передав рекордний 431 державний об'єкт на приватизацію та 4 великі об'єкти’ (*Урядовий портал*, 03.03.2020) <<https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-peredav-rekordni-431-derzhavnij-obyekt-na-privatizaciyu-ta-4-veliki-obyekti>> (дата звернення: 28.04.2020).

² Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: Закон України від 18 жовтня 2018 р. № 2597-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>> (дата звернення: 28.04.2020).

³ Типовий закон ЮНСІТРАЛ про транскордонну неспроможність від 30 травня 1997 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_877> (дата звернення: 28.04.2020).

ням найбільших бізнес-лобістів, представлених у складі Верховної Ради України того часу отримати законодавчий механізм, який дає змогу не сплачувати основних зобов'язань і відповідних штрафних санкцій за банківськими кредитами, що залучалися у великий бізнес.

Безперечно, застосування продебіторського законодавства про банкрутство в умовах кризи нерозрахунків і невиконання суб'єктами ринку судових рішень зі стягнення грошових зобов'язань призвело до затягування процедур банкрутства у часі та до низької ефективності погашення кредиторських вимог. У результаті Україна опинилася на 146-му місці зі 190 позицій у рейтингу легкості ведення бізнесу *Doing Business-2020*, який щорічно публікує Світовий банк, у сегменті вирішенні питань неплатоспроможності (у загальному рейтингу Україна займає 64-ту позицію)⁴.

У 2019 р. законодавство України було докорінно реформовано за безпосередньої участі експертів групи Світового банку та Міжнародного валютного фонду. Кодекс України з процедур банкрутства (далі – КУзПБ)⁵ набув чинності 21 жовтня 2019 р. Макроекономічна мета КУзПБ – це покращити економічне становище України, створити передумови інвестиційної привабливості для вітчизняних та іноземних інвесторів. Адже інвестувати в країну, в якій законодавство дає змогу не розраховуватися за своїми господарськими зобов'язаннями недоцільно.

Тобто однією із ключових завдань КУзПБ із кінця 2019 р. – це створення реальних передумов для підвищення позиції в індикаторі “Вирішення питань неплатоспроможності” у рейтингу 2021 р. Для реалізації цього завдання необхідно: 1) підвищити ефективність розрахунків боржників із кредиторами (сьогодні задовольняється менше, ніж 10 % від загального обсягу кредиторських вимог); 2) забезпечити доступність ініціювання процедур банкрутства для учасників ринку; 3) скоротити тривалість судових процедур банкрутства; 4) посилити правовий статус кредиторів, зокрема й забезпечених; 5) із метою захисту прав і законних інтересів добросовісних суб'єктів господарювання удосконалити правовий механізм позбавлення від боргових зобов'язань; 6) створити прозорий механізм продажу активів боржника тощо.

Основна філософія КУзПБ – за боргами зобов'язані платити всі. Фактично відтворено давній постулат “*Pacta sunt servanda*” (договори повинні виконуватися). Головна спрямованість законодавства про банкрутство – це пропорційний розрахунок із кредиторами боржника. Про це свідчить суттєве змінення визначення боржника за ст. 1 КУзПБ: ‘Борж-

⁴ ‘Doing Business’ (Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України) <<https://me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=05376d6c-3772-4027-ac6f-73e33e2905a8&title=DoingBusiness2019>> (дата звернення: 28.04.2020).

⁵ Кодекс України з процедур банкрутства: Закон України від 21 жовтня 2019 р. № 2597-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19>> (дата звернення 28.04.2020).

ник – юридична особа або фізична особа, у тому числі фізична особа – підприємець, неспроможна виконати свої грошові зобов'язання, строк виконання яких настав⁶, на відміну від редакції Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” (далі – Закон про банкрутство), за якою:

Боржник – це юридична особа – суб'єкт підприємницької діяльності або фізична особа за зобов'язаннями, які виникли у фізичної особи у зв'язку зі здійсненням нею підприємницької діяльності, неспроможний виконати протягом трьох місяців свої грошові зобов'язання після настання встановленого строку їх виконання, які підтверджені судовим рішенням, що набрало законної сили, та постановою про відкриття виконавчого провадження, якщо інше не передбачено Законом⁷.

Таким чином, за КУзПБ боржником може бути будь-яка юридична або фізична особа, що прострочила фінансові зобов'язання, не тільки суб'єкт підприємництва, а й громадська організація, некомерційна структура, навіть юридична особа публічного права чи об'єкти державної власності, які досі не могли визнаватися банкрутами.

Безумовно, КУзПБ спрямований на зміну балансу інтересів сторін у процедурах банкрутства на користь кредиторів. Однак кардинальна зміна балансу на користь кредиторів несе ризик збільшення зловживань із їх боку у вигляді рейдерських захоплень та тіньового розподілу комерційної власності. Крім того, у групі ризику з'явилися підприємства державної і комунальної власності. Адже привласнення державної комунальної власності може відбуватися в обхід приватизаційних процесів. Державна влада, як законодавча, так і виконавча, має передбачити ці ризики та удосконалити процесуальні механізми захисту добропорядного бізнесу, а також посилити відповідальність за відповідні правопорушення.

Законодавство про неспроможність “співпрацює” з декількома суміжними галузевими блоками законодавства. Серед таких законодавство про працю, податкове законодавство, господарське та господарсько-процесуальне законодавство, блоки кримінального та корпоративного права. Це обумовлено, перш за все, введенням особливого процесуального статусу для боржника в процедурах банкрутства, що характеризується обмеженням правоздатності підприємства-боржника зі спеціальним режимом управління та розпорядження його майна. У практичному застосуванні цих норм виникає багато правових колізій і прогалин, наприклад, обмеження розпорядження майном боржника після відкриття

⁶ Кодекс України з процедур банкрутства (н 5).

⁷ Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом (н 2).

справи про банкрутство, спеціальні підстави визнання недійсними економічно не вигідних угод боржника, особливості звільнення працівників боржника у процедурах санації та ліквідації, особливості накладення і зняття арештів на майно боржника у кримінальному провадженні під час процедури банкрутства. Проте особливим правовим блоком, що конфліктує із нормами законодавства про неспроможність, – приватизаційне законодавство.

Законом України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”, що діяв до введення в дію КУзПБ, передбачалися запобіжні заходи, відносно банкрутства підприємств – об’єктів державної власності: 1) заборона на застосування процедур банкрутства щодо казенних підприємств; 2) обмеження на застосування процедур санації та ліквідації державних компаній, включених до переліку об’єктів державної власності, що не підлягають приватизації; 3) погодження планів санацій та переліків ліквідаційних мас з органом, уповноваженим управляти державним майном.

Відповідно до вимог КУзПБ такі запобіжники скоротилися до мінімуму. Тепер відсутнє обмеження на застосування процедур санації та ліквідації щодо державних об’єктів, які були включені в переліку об’єктів, що не підлягають приватизації. Згодом Законом України “Про визнання таким, що втратив чинність Закону України ‘Про перелік об’єктів права державної власності, які не підлягають приватизації’” був скасований зазначений перелік. Відповідно до ч. 1 розділу 2 зазначеного нормативного акта також внесені зміни до ст. 96 КУзПБ “Особливості банкрутства державних підприємств та підприємств, у статутному капіталі яких частка державної власності перевищує 50 відсотків”. Водночас вказана норма була доповнена ч. 11 такого змісту: ‘Під час процедури санації державних підприємств та підприємств, у статутному капіталі яких частка державної власності перевищує 50 %, їх нерухоме майно може бути відчужене лише у випадках, передбачених планом санації’⁸. При цьому п. 4 ст. 2 КУзПБ встановлено, що ‘положення цього Кодексу не застосовується до юридичних осіб – казенних підприємств’⁹.

Відповідно до п. 5 ст. 12 Закону України “Про приватизацію державного і комунального майна”:

Справи про банкрутство боржників, якими є державні підприємства та/або господарські товариства, більше ніж 50 відсотків акцій (часток)

⁸ Про визнання таким, що втратив чинність, Закону України “Про перелік об’єктів права державної власності, що не підлягають приватизації”: Закон України від 2 жовтня 2019 р. № 145-IX <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/145-20>> (дата звернення: 28.04.2020).

⁹ Кодекс України з процедур банкрутства: Закон України від 21 жовтня 2019 р. № 2597-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19>> (дата звернення 28.04.2020).

яких прямо чи опосередковано належать державі, щодо яких прийнято рішення про приватизацію, не порушуються до її завершення. Проведення у справах про банкрутство таких підприємств/господарських товариств, щодо яких прийнято рішення про приватизацію, підлягає припиненню, крім тих, що ліквідуються за рішенням власника¹⁰.

Таким чином, справи про банкрутство підприємств/господарських товариств, щодо яких прийнято рішення про завершення приватизації, не можуть порушуватися протягом одного року з дня завершення приватизації з підстав, що виникли до завершення приватизації. А держава таким чином створює передумови із запобігання застосуванню процедур банкрутства та примусового виконання судових рішень відносно об'єктів державної власності, що призначені до приватизації.

Крім того, українським законодавцем введено низку заходів щодо застосування мораторію на примусове стягнення майна. Так, Законом України “Про заходи, спрямовані на забезпечення сталого функціонування підприємств паливно-енергетичного комплексу”¹¹ передбачено наявність Реєстру підприємств паливно-енергетичного комплексу, які беруть участь у процедурі погашення заборгованості на спеціальних умовах. Внесення підприємства паливно-енергетичного комплексу до Реєстру є підставою для повернення господарським судом без розгляду заяви про порушення провадження у справі про банкрутство. Зокрема, суддя господарського суду має повернути заяву про порушення справи про банкрутство, якщо підприємство паливно-енергетичного комплексу внесено до Реєстру.

Закон України “Про заходи, спрямовані на врегулювання заборгованості теплопостачальних та теплогенеруючих організацій та підприємств централізованого водопостачання і водовідведення за спожиті енергоносії”¹² передбачає зупинення виконавчого провадження щодо підприємств, що виробляють, транспортують і постачають теплову енергію, надають послуги з централізованого опалення та постачання гарячої води, підприємств централізованого водопостачання та водовідведення, що надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, послуги з постачання холодної води та послуги з водовідведення.

¹⁰ Про приватизацію державного і комунального майна: Закон України від 18 січня 2018 р. № 2269-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2269-19>> (дата звернення: 28.04.2020).

¹¹ Про заходи, спрямовані на забезпечення сталого функціонування підприємств паливно-енергетичного комплексу: Закон України від 23 червня 2005 р. № 2711-IV <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2711-15>> (дата звернення: 28.04.2020).

¹² Про заходи, спрямовані на врегулювання заборгованості теплопостачальних та теплогенеруючих організацій та підприємств централізованого водопостачання і водовідведення за спожиті енергоносії: Закон України від 3 листопада 2016 р. № 1730-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1730-19>> (дата звернення: 28.04.2020).

Закон України “Про деякі питання заборгованості підприємств оборонно-промислового комплексу – учасників Державного концерну ‘Укроборонпром’ та забезпечення їх стабільного розвитку”¹³ встановлює неможливість провадження у справі про банкрутство підприємств оборонно-промислового комплексу, внесених до переліку об’єктів державної власності, що мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави, за заявами юридичної особи держави-агресора та (або) держави-окупанта або юридичної особи з іноземними інвестиціями чи іноземного підприємства держави-агресора та (або) держави-окупанта.

Закон України “Про відновлення платоспроможності державних вугледобувних підприємств” передбачає заборону примусового виконання рішень щодо стягнення заборгованості та заборону застосування процедур банкрутства:

Справи про банкрутство державних вугледобувних підприємств до 1 січня 2022 року не порушуються. Провадження у справах про банкрутство державних вугледобувних підприємств, порушені до дня набрання чинності цим Законом, підлягають припиненню, крім випадків, якщо ліквідація відбувається за рішенням власника¹⁴.

З огляду на викладене можна зробити висновок, що уникнення виконання майнових зобов’язань підприємствами державного сектору суттєво погіршує роль таких господарських суб’єктів у ринковому конкурентному середовищі та ще більше унеможлиблює їхній вихід із фінансової кризи. Зазначені фактори не збільшують приватизаційну цінність державних підприємств і державного майна, а навпаки, призводять до збитковості їхньої діяльності та суттєвого зниження капіталізації.

Відповідно до положень КУзПБ 20 листопада 2019 р. була створена саморегульвна організація арбітражних керуючих України – Національна Асоціація арбітражних керуючих України (далі – НААКУ). Нині НААКУ розробляє низку заходів і пропозицій до органів державного управління та приватизаційних органів стосовно аналітичної та методичної допомоги в операційній та фінансовій реструктуризації збиткових підприємств державного сектору. Такі заходи мають застосовуватися у подальшому як у межах відкритих судових процедур банкрутства, так і в форматі позасудових процедур, зокрема, досудової санації. Першим кроком у цьому напрямку стало укладення меморандуму про співпрацю між НААКУ

¹³ Про деякі питання заборгованості підприємств оборонно-промислового комплексу – учасників Державного концерну “Укроборонпром” та забезпечення їх стабільного розвитку: Закон України від 6 вересня 2012 р. № 5213-VI <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5213-17>> (дата звернення: 28.04.2020).

¹⁴ Про відновлення платоспроможності державних вугледобувних підприємств: Закон України від 13 квітня 2017 р. № 2021-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2021-19>> (дата звернення: 28.04.2020).

і Державним концерном “Укроборонпром”. У майбутньому планується співпраця з Фондом державного майна України, Кабінетом Міністрів України, міністерствами, в системі яких функціонують господарські державні підприємства.

Висновки. З огляду на викладене пропонуємо мінімізувати законодавчі обмеження та мораторії на застосування процедур банкрутства та виконавчого провадження як найбільш дієві правові чинники, що створюють систему виконання господарюючими суб'єктами судових рішень зі стягнення грошової заборгованості. Зазначені чинники забезпечують виконання принципу обов'язковості виконання судових рішень, передбаченого ст. 129¹ Конституції України¹⁵.

З метою захисту інтересів держави та підприємств державного сектору рекомендується посилити співпрацю органів державного управління з саморегулювальною організацією арбітражних керуючих України. Залучення професійного експертного співтовариства арбітражних керуючих до вирішення складних правових та економічних питань, що виникають у процесі діяльності та приватизації підприємств і товариств – об'єктів державного управління дасть змогу більш ефективно застосовувати процесуальні механізми захисту державних підприємств – боржників: досудова та судова санація, мораторій на погашення боргів конкурсних кредиторів, стягнення дебіторської заборгованості, повернення незаконно відчуженого майна, ефективна реалізація майна, що не задіяно в господарській діяльності, оптимізація кадрового складу підприємства та ін.

Зазначені заходи підвищать стан розрахунків між державними суб'єктами господарювання та їхніми контрагентами, підвищать інвестиційну та приватизаційну привабливість державних підприємств, збільшать доходи держави від приватизаційних процедур.

REFERENCES

Bibliography

Websites

1. ‘Uriad peredav rekordnyi 431 derzhavnyi ob'iekt na pryvatyzatsiiu ta 4 velyki ob'iekty’ [‘The Government Has Transferred a Record 431 State-Owned Facilities for Privatization and 4 Large Facilities’] (*Uriadovyi portal*, 03.03.2020) <<https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-peredav-rekordni-431-derzhavnij-obyekt-na-privatizaciyu-ta-4-veliki-obyekti>> (accessed: 28.04.2020) (in Ukrainian).

¹⁵ Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР <<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-вр>> (дата звернення: 28.04.2020).

Наталія Никитченко, Сергій Донков

2. 'Doing Business' (*Ministerstvo rozvytku ekonomiky, torhivli ta silskoho hospodarstva Ukrainy*) <<https://me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=05376d6c-3772-4027-ac6f-73e33e2905a8&title=DoingBusiness2019> (accessed: 28.04.2020) (in Ukrainian).

Nataliia Nykytchenko
Serhii Donkov

SPECIFIC FEATURES OF BANKRUPTCY PROCEEDINGS AGAINST STATE-OWNED PROPERTY

ABSTRACT. The article is focused on the analysis of legal provisions regulating bankruptcy proceedings against economic entities of the public sector of economy, and on finding out the conflict of law provisions in Ukraine's current legislation on bankruptcy and privatization. In particular, the Government has announced about implementation of the privatization program. About 960 State-owned enterprises were transferred to the State Property Fund for privatization. The essence of the issue analyzed by the authors of the article is that the vast majority of these enterprises have large debts to their creditors. This situation engenders a range of conflicts relating to practical application of various statutory regulations which in one way or another pertain to the domain of bankruptcy.

The purpose of the article is to investigate into legal regulation of bankruptcy of State-owned property.

The main results involve a recommendation that there is no reason in excessive restrictions and moratoriums on the application of bankruptcy proceedings against enterprises of the public administration sector. As a rule, this practice of regulating economic-law relations under administrative law entails undesirable economic consequences. Such restrictions will evoke a negative economic effect for public sector enterprises as well as for the economy in general, and this will backfire on the international ratings of Ukraine's investment attractiveness.

Based on this study, it may be concluded that there is a need for improving the mechanisms of practical application of legal provisions regulating bankruptcy proceedings against enterprises with the State-owned share over 50%. Such improvement is possible via activation of the interaction between public administration bodies, bodies of the judiciary and professional civil society actors, in particular, Ukrainian professional self-regulating organizations of trustees in bankruptcy, with a view to unifying the practice of application, resolving conflict of law issues and enhancing the efficiency of bankruptcy proceedings.

KEYWORDS: debt; bankruptcy; insolvency; privatization; State-owned enterprise; moratorium; restructuring plan; trustee in bankruptcy.



Rzayeva Gulnaz Aydin

PhD in Law, Lecturer at the UNESCO Department of “Human Rights and Information Law” of Baku State University, Lecturer at Law faculty of Academy of State Customs Committee of the Republic of Azerbaijan (Baku, Azerbaijan)
ORCHID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5305-7113>
gulnazaydin@yahoo.com

Ibrahimova Aytakin Nazim

PhD in Law, Deputy Dean of Law Faculty of Baku State University, Professor at the Department of “Constitutional Law” of Baku State University (Baku, Azerbaijan)
ORCHID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3134-8486>
aytakin_ibrahimli@yahoo.com



УДК 342

**ORGANIZATION OF INFORMATION SECURITY
IN E-GOVERNMENT AS MEANS OF INFORMATION RIGHTS
PROTECTION**

ABSTRACT. As a concept, electronic government is directed to improving the efficiency of the activity of the state institutions and improving the living standards of citizens. Formation of the electronic state determines the pace of development of human rights and freedoms in accordance with the requirements of the time, among which the rights of information are of particular importance. However, in a situation where the completeness, accessibility and confidentiality of information is not fully ensured, there are obstacles to the realization of information rights. Therefore, the organization of information security is one of the means of guaranteeing information rights. In this regard, information security should be analyzed not only from technical aspect but also from human rights law. These highlights confirm the relevance of the topic of the article.

The article’s objective is to analyze the notions “e-government”, “e-parliament” and “e-court”, to list priorities of e-state from aspect of human rights and freedoms provision, to determine the legal, theoretical and technical approaches to the information security

in various models of e-government, to define difference between electronic security or information security, to research the importance of e-governance from the human rights aspect and to put forward suggestions about protection of information rights violated in cyberspace.

The authors conclude that, full access to information, in new society ensures information and other rights and freedoms. Therefore, the lack of information security or low level of information security prevents the e-government from benefiting its citizens. One such barrier is considered an electronic divide or digital divide. Due to the global nature of cyberspace and information society, these problems should be solved not only at national level but also internationally. Above all, security should not be taken from the technical aspect. This prevents problems from being solved. Information security should also be analyzed as a legal institution, and the distinction between the terms “information protection” and “information defence” should be clarified. The legal aspect of the matter should be expressed.

Thus, the authors conclude with an optimistic approach that elimination the problems arising during the formation of e-government will serve both to promote basic human rights and freedoms, and to make every citizen an active member of the digital society.

KEYWORDS: information rights; information security; e-parliament; e-government; e-court; security tendencies; e-security.

The changes and innovations that are launched in the information society also affected economic, social, political and cultural life. A new state concept – *e-state model* came to the forefront as a result of changes in governance. Public administration backed by defining characteristics such as open, transparent, participatory, convenient, expedient and effective characteristics as a result of the formation of e-state replaced traditional public administration. “E-state” is a considerably elaborated topic in terms of both conception and application and it is studied in many scientific researches and literature for a short while as a consequence of attention paid to e-governance on both international and national level.

The formation of the e-state led to a radical change in many traditional approaches. So, virtual “twins” of real creatures emerged in the world with the influence of Internet: traditional education is replaced by e-learning, traditional science- with e-science, citizen-by e-citizen, (digital), traditional state with e-state and traditional commercial with e-commerce, etc. Thus, the world will be consolidated by the unity of these “twins” and incompleteness (problems), inherited from the past will be eradicated. Therefore, the rights and freedoms already existed in the traditional world are taking new form and content. Given that ICT plays a key role in e-governance, inadequacy of information security and electronic security can ultimately increase the number of human rights violations. It is essential to pay special attention from this point of view to such aspects of e-state activity.

Priorities of e-state from aspect of human rights and freedoms provision

Electronic state development, which is a topical issue of our time is not a fashionable project and should be interpreted as a new form of securing human rights and freedoms. The e-state is understood as the state that provides individuals and legal entities with information and ensures one's total development via own security. The e-state aims to ensure transparency in public administration. The idea of e-state is realized with the development of websites of the state, where the state fulfils citizen's rights to free access to information, bears responsibility for the information contained within electronic systems and fulfils the function of communication mean.

There are many definitions of e-state in the literature. R. Heeks explained e-state as the application of information and communication technologies to enhance the activities of government agencies¹.

D. L. McClure, the Deputy Chief of General Accounting Office of the United States, expressed his views on e-state in this way: The e-state has the potential to create a better relationship between the state and the public, providing more convenient and effective interaction with the citizen².

The Turkish author M. Yıldız described the e-state in his article as the ability of state's organizational bodies to use ITC technologies in order to provide information and secure democratic governance³.

According to other interpretation, e-state is state system where all public services are provided electronically. Citizens will be able to access public services in an easy and cost efficient way avoiding bureaucratic impediments in the system. The e-state should not be understood only as an electronization of state's all programs⁴.

The e-state together with its activities brings about a significant improvement in transparency and quality of public administration by accelerating the process, but first simplifying these relationships and reducing financial costs. Government agencies cannot fulfill their commitments because of the high level of red tape.

Paper-based work required for the provision of commitments and services extends the duration of work, consequently, increases the expenses and therefore the overall expenditure of the state budget. E-state activities can bear an impact of introducing positive changes on improving the opportunities and

¹ Richard Heeks, 'Understanding e-Governance for Development' (2001) 11 iGovernment Working Paper <<https://ssrn.com/abstract=3540058>> (accessed: 22.03.2020).

² United States. General Accounting Office. *Electronic Government: Federal Initiatives Are Evolving Rapidly but They Face Significant Challenges* (May 22, 2000) <<https://digital.library.unt.edu/ark:/67531/metadc290097>> (accessed: 22.03.2020).

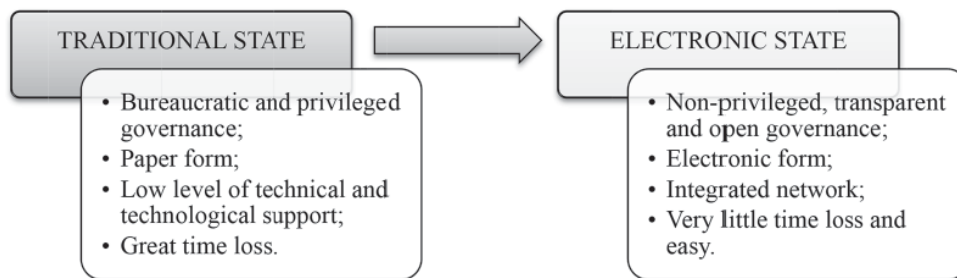
³ M Yıldız, 'Uluslararası Kuruluşların Türkiye nin E-devlet Siyasarına Etkisi' [2007] 40 *Amme İdaresi Dergisi* 39.

⁴ Asma Al-Hashmi and Abdul Basit Dareem, 'Understanding Phases of E-government Project' in Sahu G P (ed), *Emerging Technologies in E-Government* (Gift Publishing 2009) 152.

quality by reducing these financial costs and shortening the deadlines. Citizens' access to any kind of public services causes their satisfaction with the state. Bureaucracy will be greatly reduced with e-state and users will be able to get service indirectly and also standardization of public services will be ensured. *Benefits of e-state for citizens and the state* can be grouped as follows⁵:

FOR CITIZEN	FOR STATE
<input type="checkbox"/> Ability to access information without assistance;	<input type="checkbox"/> Reduce dependence on external means;
<input type="checkbox"/> Easy access and use of information;	<input type="checkbox"/> Decrease in access information using classical means;
<input type="checkbox"/> Progress in building mutual relations with the state;	<input type="checkbox"/> Easier and faster access to information;
<input type="checkbox"/> Rapid resolution of problems;	<input type="checkbox"/> Prevention of delays in public services
<input type="checkbox"/> Increasing citizens' trust in the state;	<input type="checkbox"/> Increasing citizen satisfaction for better service;
<input type="checkbox"/> Active participation of citizens in governance;	<input type="checkbox"/> Establishing fast relations within the state and abroad;
<input type="checkbox"/> Ability to access information at any time and place.	<input type="checkbox"/> Increase in activity of state bodies.

Thus, e-state by these advantages offers a number of easier and more convenient forms of implementation than traditional form of governance



Society operates not for the state, but the state functions for the society in e-state. Therefore, if the state implements information policy without regard to

⁵ Demokan Demirel, 'E-Devlet ve Dünya Örnekleri' (2006) 61 Sayıştay Dergisi 94.

the interests of citizens, such a policy can be considered as failure. In this regard, it would be appropriate to mention cybercopying and cyber-pessimistic approach division of the Ronald Meinardus, Regional Director for East Asia and North Africa regions of Friedrich Naumann Foundation. According to R. Meinardus, cyberoptimists believe that, ICT development has a positive impact on civic society. Accessibility to information and knowledge will ultimately enable civil society members to participate equally in all sectors of society. The use of ICT will also facilitate the development of democratic elements.

However, cyberpessimists on the contrary, claim that Internet has opposite effect. Internet will lead to the gap between the rich and the poor, those who are actively and passively involved in political life, in their opinion. Proponents of this position try to prove their interpretations based on statistic indicators: According to statistics data of Organization for Economic Co-operation and Development, 54,3 % of Americans used Internet every day in the early 21st century, while this figure was 0,4 % in Africa. The fact of the hegemony of the developed countries suggests that English language is used in cyberbullying⁶. The interpretation of cyberpessimistic position cannot be rejected. Indeed, digital inequality prevails in the modern world. However, this inequality is not the result of the development and implementation of ICT. The reasons for digital inequality are the differences existing in traditional society and harsh and one-sided laws and legal procedures of traditional societies.

On the contrary, the development of e-society and the elimination of this inequality was set as a target. It is no coincidence that, the idea of creating knowledge societies in UNESCO reports, as well as the issues related to the preservation of cultural heritage and linguistic diversity is aimed at ensuring equal participation of all people in ICT applications. At the same time, the principle of the joint participation of public administration bodies and stakeholders in the application of ICT for development envisaged by the Declaration of Principles also recognizes the civil society. On the other hand, it would be wrong to deny the positive impact of ICT on the development of society in modern times. In most cases, the informatization process results in increased citizen engagement. For example, it is possible to increase voter turnout with the help of electronic voting, etc.

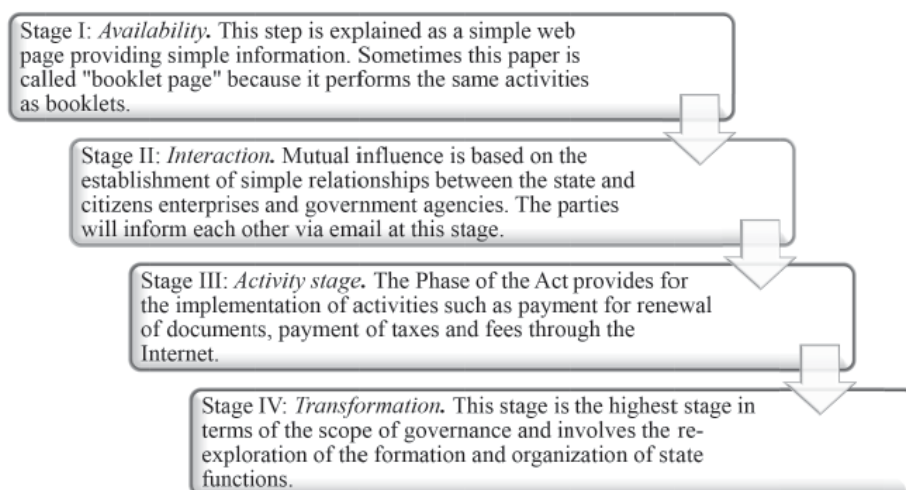
E-state models and overall citizen satisfaction

E-state cannot be applied as a single-stage simple project. E-state is a secular activity that involves several stages and periods of development. Different models of development can be encountered in literature. Let's explore three

⁶ Ronald Meinardus, 'The Political Impact of the Internet' Business World Internet Edition (March 26, 2003, and March 27, 2003).

of the best-known models amidst these models: *Gartner model*, *Layne and Lee development model*, *UN e-government approach* and *the World Bank model*:

Gartner's 4-stage e-state development model. According to the research conducted by Gartner's team, it was determined that from the point of view of identifying the stages of e-state development and developing a roadmap to ensure customer services' qualitative level, e-state development stage consists of four phases⁷:

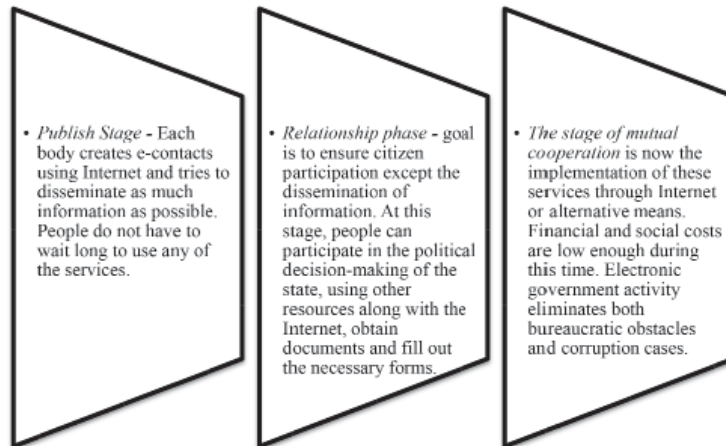


Development model developed by the World Bank. This model was published in "E-Government Handbook for Developing Countries" in 2002. The World Bank stated the stages of the project developed by the World Bank are not interconnected, and that it is not necessary to complete the previous phase to start the next stage. Stating that three phases of the model presented are also a way to reach the goals of the e-government, the World Bank explains the stages and the characteristics of these stages as followings⁸:

According to the World Bank's approach, in order to provide proper means of communication for public services, states create web pages where users can operate online in the final stage of e-government development. The reason for setting a obligatory requirement of ICT application is connected with states' will to regulate hard and difficult work conditions. The main reason is that the long-term thrift can be achieved and productivity can be increased in this way. Citizens had to face bureaucracy and corruption in the past as they had to wait

⁷ M Alshehri and S Drew, 'Implementation of e-Government: Advantages and Challenges' in *International association for scientific knowledge (IASK) E-ALT Conference proceedings* (2010) 79–86.

⁸ 'E-Government Handbook for Developing Countries' (A Project of InfoDev and The Center for Democracy & Technology) <http://www.infodev.org/infodev-files/resource/InfodevDocuments_16.pdf> (accessed: 22.03.2020).

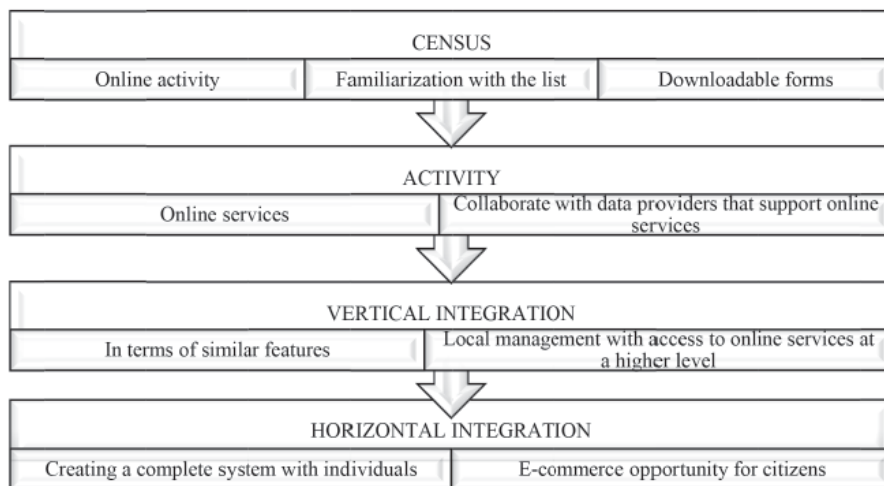


for hours in a queue for public service to be delivered in order to change their identity cards. The state’s use of ICT at this stage eliminates misuse of power, bureaucracy and corruption, therefore it increases citizens’ trust in the state.

Civilian stands in shopping centers in Brazil, mobile public computers carried by a plougher in pocket in India and ASAN services in Azerbaijan can be shown as an example of the World Bank’s e-development activities.

Layne and Lee development model. Layne and Lee introduced e-state as a phenomenon of evolution and presented a four-stage development model: Census, Activity, Vertical Integration and Horizontal Integration. These four stages and key features of each of them are explained briefly as follows:

Individuals and legal entities want to use public services in the same way they access the services of the private sector through Internet during census



ІІРАВО УКРАЇНИ • 2020 • № 4 • 225-244

stage. Therefore, all citizens will do search of state information via Internet rather than by phone call or other means that requires spending money.

They will feel depressed if they fail to use these services. Thus, the state will create a state information system that will be applicable to the pressures of workers who have the ability to use media technology and citizens' income groups. States prefer to minimize the risks by implementing small-scale projects at this stage, since they are not professional enough in this sphere. As civil servants spend most of their time answering basic questions about the service to citizens, existence of the web page is also useful from the point of view of government agencies' activity. Citizens have the opportunity to become familiar with policies and laws and know in advance which government agency they must apply for support through existence of the state's web pages. But, unfortunately citizens still use available services, such as waiting in queue in some cases.

Citizens prefer to carry out these activities over the Internet instead of going to governmental bodies to complete required *documentation during activity stage*. E-activity contributes to increased productivity both for customers and organizations. It also offers great opportunities to both sides such as time saving. The second stage is the beginning of the transition to e-government, mainly through fulfilled activities.

The services provided in *vertical integration stage* focus on the provision of public services elsewhere (online) rather than the automatization and personalization of deadlines. Electronization of state is not just about the provision of available public services over the Internet. World development also raises citizens' expectations from state and local self-governments. Main issue here is the organization of e-services in all government agencies in a vertical direction and ensuring continuity in this service.

There are wide opportunities for citizens to benefit from full potential of ICT in the *horizontal integration stage*. A citizen needs more than one public service in many cases. For example, a citizen in search of asylum needs government support in education, medical care and food. Government agencies need to work together to cope with this problem.

Thus, it is possible to determine whether a person really needs help only based on a certificate issued by relevant government agencies. Owners of information from different backgrounds in e-state communicate with each other, share information on citizens in the best possible way. This interaction is a perfect example of horizontal integration. For example, when a citizen moves to another city or region, his/her personal information will be electronically transferred to social services centers in the new place of residence and he/she will no longer have to re-apply for services in the new residence area.

UN approach on e-state. E-state is described in five steps in one of the UN reports on governance⁹.

<i>Appearance:</i> Creating web pages, sites that provide information and services in various forms
<i>Expanded participation (development):</i> Dynamic development of e-filing of information through the creation of web pages on public and private sectors
<i>Interactivity:</i> Unlimited access to online services by both parties in public-private relations and provision of maximizing access to information
<i>Interaction:</i> Users can easily use the services provided for them by paying fee.
<i>Information Network:</i> State is providing e-services to both citizens and the private sector in the same way at this stage due to their wish.

As seen from the aforementioned models, the ultimate goal in any development model of e-state is to increase civic satisfaction. It is also considered a major advantage of the e-state.

Implementation of e-Governance for the branches of government and for main securing mechanisms of fundamental rights and freedoms

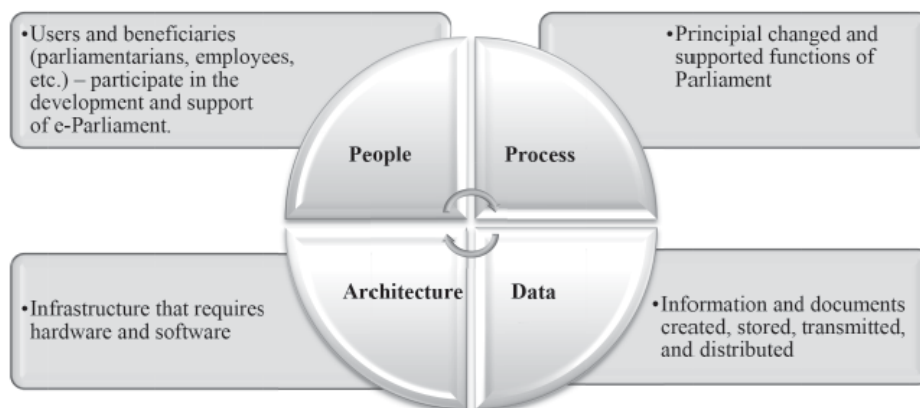
Digitization of the state involves digitization of its legislative, executive and judicial power in general. The digitization of the legislative body's activity led to emergence of the concept of "electronic parliament". E-Parliament envisages the application of information and communication technologies in the activity of the Parliament, with the need to ensure citizens' participation in governance, taking into account the needs and offers of the parliament.

World e-Parliament Report 2018 provides a similar concept to e-Parliament. According to the report, taking into account various approaches, it can be considered that e-parliament provided by the application of ICT becomes the legislative body, which is more open, transparent and more efficient in the public and political life of the country¹⁰. It worth mentioning that in many international documents, "e" within the concept of "e-parliament" is problematic: it could be understood either as "effective" or "electronic"? – Actually, the activity of parliament within the framework of e-government is definitely electronic. But at the same time, electronicized parliament must also be effective to provide services to the citizen. In this regard, we believe that e-parliament should function as an electronic legislative body.

There are four main components of the e-parliament concept:

⁹ *United Nations Global E-Government Survey (2003)* <<https://publicadministration.un.org/publications/content/PDFs/E-Library%20Archives/UN%20E-Government%20Survey%20series/UN%20E-Government%20Survey%202003.pdf>> (accessed: 22.03.2020).

¹⁰ *World e-Parliament Report 2018* <<https://www.ipu.org/file/5920/download>> (accessed: 22.03.2020).



Electronic elections should be mentioned as a clear example of e-parliament development. The state is able to increase its citizens' activity degree and participation in the political life of the state in this way. Electronic voting is a system that allows you to quickly count votes as a result of electronically registering of voters.

Advantages of the electronic electoral system: High voting activity; removal of errors during voting and counting; increasing confidence in the electoral system; Voting by only one candidate; Decrease in the number of invalid votes; Voting ability of voters with limited physical abilities; Ensuring confidentiality in the election process; Reduction of election irregularities; Determining results within a shorter timeframe; The use of less human labor than the existing election process; Save on financial expenses. Each of the listed advantages proves that citizens' rights are highly secured within e-governance.

Main purpose of forming the second branch of state power, "e-government" is the simplification and transparency of relations between state bodies and citizens with the use of ICT. Currently, electronization of e-government is implemented through "one window" principle in most countries. A similar rule exists in the Republic of Azerbaijan. Thus, website "e-gov.az" introduces a list of services provided to sub-groups created by different executive bodies, as well as detailed information about the service. The positive side is that the portal provides not only one direction, but also the terms of use in different directions. For example, it is possible to make search for services of executive authorities, by entering "Organizations" section. Section "Fields" was created to facilitate the search for a citizen. Services in the fields including social security, education and other services are available there¹¹.

The most valuable feature of e-state development in the Republic of Azerbaijan is the improvement of the conditions for the securing citizens'

¹¹ E-governnment portal <<https://www.e-gov.az>> (accessed: 22.03.2020).

rights and freedoms. It covers guaranteeing the rights and freedoms in all areas. In case she/he consider to address the issue, this citizen is able now to obtain detailed information through various electronic portals about the state bodies and the forms of application. In the meanwhile all of this also indirectly secures the information rights.

For example, in accordance with the Decree No. 262 of the President of the Republic of Azerbaijan “Measures for the Establishment of an Electronic Registry of the State Service” dated September 11, 2014, the State Agency for the Public Service and Social Innovations under the President of the Republic of Azerbaijan was established. The Agency introduces a single news portal for public services, which includes a centralized search database for government services. A citizen who enters this search database will be able to find answers to any questions that may arise during the realization of his/her rights, and will also receive information on whether this form should be submitted electronically¹².

E-court created within the e-state is considered a new form of human rights protection, the development of which starts with the creation of a single Internet portal. This portal provides citizens with the opportunity to obtain detailed information on Supreme court, the first instance courts, the court of appeals, their jurisdiction, processed cases and decisions made, documents that need to be added to the application, admission dates, etc., the ways to acquire the samples of lawsuits and other court documents, as well as online application and responding. It is also possible for citizens to apply to the employees of justice system through the “e-services” mentioned above, along with online applications that citizens have already applied. E-court system opens up wide opportunities for citizens to receive court information promptly and to file lawsuits electronically in many countries. For example, every citizen in Azerbaijan can create an “Electronic Cabinet” by registering within “Electronic Court” information system. Submission of electronic lawsuits and other documents, certified by electronic signature through electronic cabinet, detailed study of court materials, notification of assigned process via SMS, e-mail and other methods, familiarization with the course of execution, acquisition of electronic decision of court by judge’s e-signature and online payment of court fees are possible through e-cabinet.

*Information security provision as important e-governance direction:
E-security or information security?*

Information security is aimed at preventing threats from legal aspect of infringement of accessibility, integrity and confidentiality of information. According to the sources, the first computer virus, which destroyed for the

¹² Portal of public services <<http://dxr.az>> (accessed: 22.03.2020).

first-time the thousands of ARPANET links, including universities, scientific-research institutes and military departments in early November 1988 was created and led to massive loss. The damage caused by this worm, known as “Morris worm” named in honor to its creator Robert Morris was estimated at about \$ 100 million. The damage by Morris worm once again proved that information security is not a superficial problem and thus the issue of information security was brought up around the world. Due to this fact, November 30 was declared as “International Information Security Day”. This day is already celebrated in almost all countries.

If to consider global nature of Internet, information security should be at the forefront of discussion on the international rather than national level. That is why mainly a number of programs, projects and mechanisms have been developed to ensure global information security on international level. International documents including “Creating a Global Cybersecurity Culture” approved by UN General Assembly Resolution No. 57/239 dated December 20, 2002, and appendix to it “Elements for the Creation of a Global Cyber Security Culture”¹³, Declaration on the “Misuse of Information Technology for Criminal” approved by Resolution No. 55/63 dated 22 January 2001; “Budapest Convention on Cybercrime” dated 23 November, 2001 and others can be shown as an example.

Electronic security means unintentional and unauthorized access to computers, networks, programs, data and protecting them from change and destruction. Concept of electronic security can also be expressed as information technology security. As you can see, electronic security covers mainly technical aspects. Information security is of a wider nature. It is true that, the majority of activities aimed at ensuring information security are technical and organizational measures. However, information security is ensured not only by the implementation of this kind of activities, but also through other activities. At the same time, we must be aware that overall information threats are also a grave problem for the use of e-services by e-citizens. Therefore, information security must be provided on the level of e-governance, which includes e-security. So, e-security in e-government refers to purely technical and organizational problems. The question arises: But why should e-security be interpreted as a technical-organizational problem considering from legal perspective? – The reply can be the following – due to low level of security there is a breach of accessibility, completeness and confidentiality of information and it, in its turn, creates problems with the implementation of human rights and freedoms. It is no coincidence that e-security was mentioned as an important

¹³ Creation of a global culture of cybersecurity: resolution, United Nations General Assembly (UNGA) Resolution 57/239, 31 January 2003 <https://www.itu.int/ITU-D/cyb/cybersecurity/docs/UN_resolution_57_239.pdf> (accessed: 22.03.2020).

issue since the early stages of the e-government establishment till nowadays. For example, the United Nations classified the problems which states face during e-government building as following:

Problems with organizational management	7/24 hours lack of resources for updating information; lack of e-culture; insufficient organizational support; technological problems
Problems with governance	failure to use high-volume ICT; lack of confidence in ICT in management; dissenting attitude of professionals; misinformation management; a strong belief in the old system of governance in both government and the private sector
Problems in the formation of the political plan	lack of strategic planning and coordination; the absence of political leaders; problems with the transition of local government to the background

As it is seen, most of the above problems are due to feeble electronic security. Interactivity is fixed as the fourth phase also in UN e-Government Staging and it maximizes access to online services without hindrance and information accessibility by both parties with state-citizen relationships.

Computer Emergency Response Teams (CERT) plays a special role in ensuring international information security. These teams were first established at the University of Carnegie-Mellon in the United States in 1988 and later the similar programs were expanded worldwide. Nowadays, there are functions such as these teams in many countries and their main purpose is to provide direct information security. All of these teams are united in the International Union of National Centers for Struggle against Computer Incidents¹⁴. The Republic of Azerbaijan is also a full member of the Union and International Union of National Centers for Struggle against Computer Incidents and the Special Communication and Information Security was established in our country.

Electronic Security Center plays a great role in ensuring information security in our republic. The Center, which is a coordinating body under the Ministry of Transport, Communications and High Technologies of the Republic of Azerbaijan was established on the basis of the Decree of the President of the Republic of Azerbaijan “On measures to improve activities in the field of information security” dated September 26, 2012. One of the advantages of the Center is that the preventive activities are not limited to one direction. The Electronic Security Center, which presents users the portal <https://www.cert.az/>, is also investigating cyber-attacks, as well as providing information

¹⁴ The CERT Division <<https://www.sei.cmu.edu/about/divisions/cert/index.cfm>> (accessed: 22.03.2020).

on existing and potential electronic threats at national level, educating users in the field of cyber security; developing guidance on programs and technical tools that can be used against users to prevent electronic threats; giving them recommendations and providing methodical support to users. Thus, methodical recommendations are given in various directions in “Education” section of the Center’s website and warning information is posted in section “Warning” for all subjects¹⁵. However, unfortunately, such useful information is not always available to the public. It would be appropriate to mention the “Statistics of 2017 on the use of Internet information resources of government agencies” of the Center for Computer Incidents of the State Agency for Private Communication and Information Security as a confirmation of the above-mentioned statement. According to the statistics, none of the websites created for information security protection exists among the most frequently used domains from the official internet resources of government agencies by 2017¹⁶. Therefore, it is expedient to share such information on websites or social networks that are commonly used as links or under “more attractive” news headlines. It should be noted that, it raises the issue of information security protection during the electronic document exchange since the electronic document circulation is dominating in our country in recent years. The Law of the Republic of Azerbaijan “On Electronic Signatures and Electronic Document” dated March 9, 2004 defines specific rules regarding electronic documents, which are of great importance in terms of the provision of information security. For example, the law defines imperative rules for the preservation and protection of electronic documents, as well as implies the certification of electronic signatures and prevents in essence, the “leakage” of information in electronic document circulation, destruction and misrepresentation of information for different purposes. However, it should also be noted that, it is possible to legally destroy or utilize information carriers due to the fact that the information loses its relevance after a certain period of time. It is no coincidence that, inclusion of information utilization attitudes was proposed while defining the subject of information rights in previous chapters. This kind of relationship is even more significant from aspect of information security. In most cases, improper disposal of electronic waste can lead to information leaks. Therefore, activities in this area should be further strengthened. The issue is that, there are many impediments regarding the destruction of electronic data, since the regulations concerning the destruction of information in the current legislation mainly relate to the information provided on paper. In case official registration of “Personal Data Information

¹⁵ Official website of the Cyber Security Center <<https://www.cert.az>> (accessed: 22.03.2020).

¹⁶ Official website of the Computer Emergency Response Center <<https://cert.gov.az>> (accessed: 22.03.2020).

System” approved by the Order of the Cabinet of Ministers of the Republic of Azerbaijan dated December 17, 2010 is abolished, the methods of destroying electronic personal information contained in the information system is implied in the “Rule for Data Destruction in the Information System”: destruction of electronic information carrier by mechanical means; making it impossible to restore; the creation of a situation where electronic media cannot be restored; Formatting electronic information carriers in the way impossible to restore; deletion of data in electronic information carrier through special software which is not possible to restore. Several types of methods can be used during liquidation of information.

The issues dealing with electronic documents generally are not covered in “Instructions for Conducting Documentation in Public Authorities, Entities, Organizations and Enterprises ” dated January 19, 2005 approved by the President of the Republic of Azerbaijan, but only paper-based separation acts are mentioned. It is true, that provisions on the abolition of documents are generally provided in statutory legal acts concerning limited information (e.g. state secrets legislation). However, it is more rational to incorporate relevant provisions into Article. 30 of the Law of the Republic of Azerbaijan “On Electronic Signatures and Electronic Document” (electronic document protection) due to different methods of electronic documents’ abolition.

One of the measures taken in recent years to ensure information security is the creation of a “Safe Internet” service in accordance with the instructions of the Ministry of Transport, Communications and High Technologies. Users of all age category can protect themselves from harmful content via this filtering service. Via provided wide range of services, parents can control resources that include games and movies promoting crime, violence, racism, discrimination and extremism that can physically inflict harm to minors. It is possible to restrict access to content that is considered to be unsafe from the submitted list by including them to “black list” after joining the service. You can also deactivate the filter at any time and activate resource in the “black list”. The list of web pages restricted for this type of service should be updated regularly. Because there is an active development in the direction of committing various illegal activities by “abusive” people using ICTs. In our opinion, there might appear problems with operation mechanism of secure Internet services. First, web pages are growing in Internet. Quick detection of those web pages can be a little bit tricky. Secondly, viruses and other harmful software can be transmitted not only through these web pages, but also via simple online chatting. The services, which restrict access of minors to negative websites are simply aimed at moving them away from the “dangerous” areas. However, given that the “forbidden behavior becomes more attractive”, as well as psychological characteristics of

minors and teenagers, it is impossible to exclude them from access to banned webpages from other computers connected to the Internet. We believe that it is more expedient to strengthen the work of authorities dealing with computer incidents in this regard.

Biometric information technologies have great potential in ensuring information security both at national and international levels. According to the experience, one of main reasons of crimes and unethical behavior in information and communication systems, especially in Internet environment, is the lack of user identification mechanisms when it is needed. Following the terrorist attacks committed in the United States on September 11, 2001, the UN Security Council adopted a resolution on the identification of people based on biometric data and the use of new generation documents. Production and application of electronic passports implied biometric technologies and their use is organized in border control systems over biometric identification systems, in the conduct of operational search activities and protection of public order in accordance with the new standards adopted by the International Civil Aviation Organization, International Maritime Organization, International Labor Organization, International Organization for Standardization and other agencies in some countries and recommendations of the International Organization for Migration. Interdepartmental and interstate information systems were established, certain experience was collected and specialization and competition between producers of relevant software and hardware tools were strengthened. The implementation of specific projects, the production of appropriate forms, and software and hardware tool were launched in this area. The application of biometric technologies will enhance the protection of passport and visa and other identity documents, the control over person's access to documentation via another individual data, the improvement of critical infrastructure and the protection regime of other facilities, accuracy of identification and comprehensive personalization of individual data of a person in various information resources.

The application of online biometric services will provide wide opportunities to ensure a high level of public safety in the near future.

*Elimination of electronic (digital) inequality contributes
to the protection of information security*

One of the objects of current research is “digital divide” in the period of global information society establishment and in the period when information's becoming a leading force of society. Various sources use concepts like “information inequality”, “digital inequality”, “digital divide”, “digital decomposition”, “electronic divide” and so on. These concepts have essentially

the same meaning. The terms “information divide” and “information inequality” are more commonly used in early days, while the terms “digital divide” or “digital inequality” were applied lately. What is digital inequality and what factors stipulate it? – Referring to Geneva Declaration of Principles, this concept can be interpreted in a broad (global) and narrow (local) sense. Article. 10 of the Declaration states that, participatory states fully recognize benefits of the information revolution are not shared equally among developed and developing countries, as well as in the field of information technology and within the states themselves. Such unequal distribution stipulates digital inequality in information society. Thus, famous saying “the person who has information, possesses the world” is still valid. Because the search, acquisition, dissemination and transmission of information in states with high ICT development rates is easily and fastly implemented so that problem is not occurred upon access to relevant information in such a case. A similar situation exists among members of society, as well. People with information culture are more likely to take advantage of ICT opportunities more widely than others and thus actively participate in society in this way. However, it should be taken into consideration that, main task in building a global information society is to protect and guarantee human rights and freedoms. Such a task can be considered fulfilled if everyone is closely involved in the creation, acquisition, production, transfer and dissemination of information and knowledge. On the other hand, main development direction of the information society opens to all ensuring access to information, ideas and knowledge and possession of everyone to contribute in that area. Both sides of the problem reaffirm digital inequality is a major obstacle to the development of a global information society and urgency of the issues to be resolved.

Thus, digital inequality is difference in access to information, as well as using ICT irrespective of different criteria (factors) among different layers of society and the world countries. Internet, main means of access to information, is the most important attribute and the driving force of global information society. In this regard, limited access to the Internet is an important criterion for digital inequality. Highest growth of digital divide can be observed in the latest Statistical Data for March 25, 2018, which reflects the number and proportion of global Internet users by region¹⁷. Europe (16,8 %) and North America (8,2 %) are characterized by high development rates (Europe – 85,2 % and North America – 95 %), although they cover a very small part of the world population. Asian and African countries, on the contrary, are inferior to the number of Internet users. It reaffirms existence of digital inequality around the world.

¹⁷ Internet World Stats <<http://www.internetworldstats.com/stats.htm>> (accessed: 22.03.2020).

Summarizing the abovementioned, we can conclude that existing digital inequality in the world stipulates the formation of e-threats in e-governance. It also requires the development of new trends in line with existing demands. Thus, today different approaches to “information security” were formed, since purpose of “information attacks” changed (acquisition of different confidential information). Therefore, currently protection of transmitted information must be ensured in addition to the security of computer networks and systems. All of these contribute to the creation of new security tendencies¹⁸. It is important to note that, each development tendency forms a different development tendency within itself, that ultimately creates appropriate security tendency. Setting up of portable and personal mobile devices increased application and usage trends as infrastructure development trend. Each mobile device also creates new opportunities for cyberattacks. That is why new programs and other security measures that can prevent cyber-attacks on mobile devices are planned and implemented to hinder that.

CONCLUSION. The state’s digitization includes the digitization of its legislative (e-parliament), executive (e-government) and judicial (e-judicial) authorities. It is noteworthy, in the notion “e-parliament” the letter “e” and its definition: Does this sign mean “effective” or “electronic”? – In our opinion, the activity of the parliament within the framework of electronic state is definitely electronization. Therefore, e-parliament should be used in the meaning of an electronic legislative body.

The most evolving aspect of e-state is displayed in the digitization of executive body. Electronic services provided to the citizen through various websites open wide opportunities for free and easy realization of his/her rights and freedoms. However, this system has some problems along with advantages. For example, having a mobile number on the person’s name and documents proving his/her identification are key terms to register on e-Government Portal. Three main documents at least are required for registration. In our opinion, it is more expedient to reduce the number of these requirements. Because most citizens do not have a valid passport, SSPF (state social protection fund) card, or driving license. Therefore, just registering mobile number and ID card may be enough to proceed with registration in the system. E-service application provided in this way will be easier and more affordable.

Any gaps or deficiencies in electronic information systems can eventually lead to the destruction of all data. Therefore, e-state information security should be at the forefront on both international and national levels as one of the main areas of government information policy. Since information security is wider

¹⁸ Under the term “security tendency”, the emergence of new changes as a result of development of computer networks infrastructure, application and usage of ICT should be understood.

concept than electronic security, protection of the latter in e-governance serves ensuring of the completeness, accessibility and confidentiality of information. Therefore, an ordinary citizen, benefitting of e-state facilities should be made sure that, his/her rights and freedoms are protected and that he/she will not be exposed to criminal conspiracy. Struggle against cybercrime should be strengthened for this reason and the issues over spams and cyber security should be studied on international and local level. Internal (inside the system) and external (external interference with the system) factors that create electronic problems existent in the operation of e-state should be prevented, and integrity, accessibility and confidentiality of information should be observed.

Referring to the mentioned, we can conclude that the elimination of the problems that arise during the formation of e-state will guarantee the protection of fundamental human rights and freedoms within bilateral development and will provide that every citizen will be an active member of the society, which is, in its turn, is a prerequisite of the information society.

REFERENCES

Bibliography

Edited books

1. Al-Hashmi Asma and Darem Abdul Basit, 'Understanding Phases of E-government Project' in Sahu G P (ed), *Emerging Technologies in E-Government* (Gift Publishing 2009) (in English).
2. Alshehri and Drew S, 'Implementation of e-Government: Advantages and Challenges' in *International association for scientific knowledge (IASK) E-ALT Conference proceedings* (2010) (in English).

Journal articles

3. Demirel D, 'E-Devlet ve Dünya Örnekleri' (2006) 61 Sayıstay Dergisi 94 (in Turkish).
4. Yıldız M, 'Uluslararası Kuruluşların Türkiye nin E-devlet Siyasalarına Etkisi' [2007] 40 Amme İdaresi Dergisi 39 (in Turkish).

Newspaper articles

5. Heeks R, 'Understanding e-Governance for Development' (2001) 11 iGovernment Working Paper <<https://ssrn.com/abstract=3540058>> (accessed: 22.03.2020) (in English).
6. Meinardus R, 'The Political Impact of the Internet' Business World Internet Edition (March 26, 2003, and March 27, 2003) (in English).

Websites

7. 'E-Government Handbook for Developing Countries' (*A Project of InfoDev and The Center for Democracy & Technology*) <http://www.infodev.org/infodev-files/resource/InfodevDocuments_16.pdf> (accessed: 22.03.2020) (in English).
8. Creation of a global culture of cybersecurity: resolution, United Nations General Assembly (UNGA) Resolution 57/239, 31 January 2003 <https://www.itu.int/ITU-D/cyb/cybersecurity/docs/UN_resolution_57_239.pdf> (accessed: 22.03.2020) (in English).

9. 'United Nations Global E-Government Survey' (2003) <<https://publicadministration.un.org/publications/content/PDFs/E-Library%20Archives/UN%20E-Government%20Survey%20series/UN%20E-Government%20Survey%202003.pdf>> (accessed: 22.03.2020) (in English).
10. United States. General Accounting Office (*Electronic Government: Federal Initiatives Are Evolving Rapidly but They Face Significant Challenges*, 22.05.2000) <<https://digital.library.unt.edu/ark:/67531/metadc290097>> (accessed: 22.03.2020) (in English).
11. 'World e-Parliament Report 2018' <<https://www.ipu.org/file/5920/download>> (accessed: 22.03.2020) (in English).

Рзаєва Гюльназ Айдін
Ібрагімова Айтакін Назім

ОРГАНІЗАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БЕЗПЕКИ В ЕЛЕКТРОННОМУ УРЯДУВАННІ ЯК ЗАСІБ ЗАХИСТУ ІНФОРМАЦІЙНИХ ПРАВ

АНОТАЦІЯ. Мета електронного урядування як концепції полягає у покращенні ефективності діяльності державних інститутів та підвищенні рівня життя громадян. Формування електронної держави визначає темпи розвитку прав і свобод людини відповідно до вимог сьогодення, серед яких особливе значення мають інформаційні права. Однак у ситуації, коли повнота, доступність і конфіденційність інформації не забезпечується повною мірою, виникають перешкоди для реалізації інформаційних прав. Тому організація інформаційної безпеки є одним із засобів гарантування інформаційних прав. У зв'язку з цим, інформаційну безпеку слід аналізувати не тільки з технічної точки зору, але й в аспекті права в галузі прав людини. Ці основні моменти обґрунтовують актуальність теми статті.

Мета статті – проаналізувати такі поняття, як “електронний уряд”, “електронний парламент” і “електронний суд», показати пріоритети електронної держави з точки зору забезпечення прав і свобод людини, визначити правові, теоретичні та технічні підходи до інформаційної безпеки в різних моделях електронного урядування, виявити різницю між електронною безпекою та інформаційною безпекою, дослідити значення електронного урядування в аспекті прав людини і представити пропозиції щодо захисту інформаційних прав, порушених у кіберпросторі.

Автори доходять висновку, що повний доступ до інформації в новому суспільстві є гарантією інформаційних та інших прав і свобод. Таким чином, через відсутність інформаційної безпеки або низький рівень інформаційної безпеки електронний уряд не може приносити користь своїм громадянам. Одним з таких бар'єрів вважається електронний розрив або цифровий розрив. З огляду на глобальний характер кіберпростору та інформаційного суспільства, ці проблеми необхідно вирішувати не тільки на національному рівні, а й на міжнародному. Перш за все, безпеку не слід сприймати з технічної точки зору. Це перешкоджає вирішенню проблем. Слід також проаналізувати інформаційну безпеку як правовий інститут і уточнити різницю між термінами “інформаційний захист” і “інформаційна оборона”. Необхідно розкрити юридичний аспект цього питання.

Таким чином, автори з оптимізмом доходять висновку, що усунення проблем, які виникають при формуванні електронного урядування, сприятиме кращій реалізації основних прав і свобод людини та допоможе кожному громадянину стати активним членом цифрового суспільства.

Ключові слова: інформаційні права; інформаційна безпека; електронний парламент; електронний уряд; електронний суд; тенденції безпеки; електронна безпека.



Тетяна Корнякова

докторка юридичних наук, доцентка,
завідувачка кафедри адміністративного
і кримінального права
Дніпровського національного університету
імені Олеся Гончара
(Дніпро, Україна)
tvkorniyakova@gmail.com

Наталія Юзікова

докторка юридичних наук, доцентка, професорка кафедри
адміністративного і кримінального права
Дніпровського національного університету
імені Олеся Гончара
(Дніпро, Україна)
Yzikovans@ua.fm



УДК 343.9(477)

КРИМІНОЛОГІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ДЕВІАНТНОЇ ПОВЕДІНКИ ОСОБИ У КОНТЕКСТІ ПСИХОФІЗІОЛОГІЧНОЇ ТА СОЦІАЛЬНО-ПРАВОВОЇ СКЛАДОВОЇ

Анотація. У статті представлено аналіз досліджень кримінологічного характеру, які стосуються розуміння виникнення, розвитку та становлення особи з девіантною формою поведінки, її шлях адаптації та пристосування до соціальних протиріч, деструктивних процесів, які відбуваються та відбувалися в Україні. Це дасть змогу не тільки об'єктивно оцінити зазначений процес, а й суттєво на нього впливати, долучивши до вивчення окресленої проблеми широку громадськість і всіх зацікавлених осіб.

Метою статті є кримінологічний аналіз правової природи девіантної поведінки особи у контексті її психофізіологічної та соціально-правової складової, визначення специфічного складу такої особи через узагальнення наукових досліджень кримінологічного, соціального, психологічного характерів.

Відмінність та особливості осіб із девіантною поведінкою обумовлені якісними характеристиками девіантної особи: мотивів діяльності, соціальних ролей, психофізіологічних характеристик, біохімічних якостей, типів нервової діяльності, ідеалів, зовнішності, світогляду, самосвідомості, ціннісних орієнтацій, інтелекту.

Авторки доходять висновку, що важливим етапом формування підходів до запобігання девіантної поведінки особи є діяльність держави, її соціальних інститутів, спрямованих на створення сприятливого для особи середовища, в якому гідний розвиток і захист її прав забезпечується з дотриманням принципів демократії, рівності, соціальної справедливості, з урахуванням моральних засад і традиційних цінностей українського суспільства.

Зроблено висновок, що розуміння особи з девіантною поведінкою має міждисциплінарний характер. Авторки надали своє визначення особи з девіантною поведінкою – це інтегральна цілісність, у яку включено всі рівні психічної організації, особлива форма існування людини у суспільстві, яка діє автономно, але піддається впливу безкінечних внутрішніх і зовнішніх змін, через які й може вчиняти певні контрольовані або неконтрольовані злочинні дії.

Ключові слова: девіантна поведінка; кримінальна психологія; психофізіологічні складові; соціально-правові складові; процес виховання особи; мотиваційна сфера; соціальні установки; ціннісні орієнтації.

Нині наявна велика кількість досліджень як медичного, так і кримінологічного характеру щодо розуміння такої особливої категорії, як злочинець. Цю особу необхідно розглядати як багатогранну, багатовимірну та неоднозначну. Чіткого розуміння складу особи злочинця дотепер немає. Із зовнішньої точки зору цю проблему особи вивчають медичні науки, а з внутрішньої (як злочинця) – юридична кримінологія. І саме тому цю комплексну проблему девіантної особи необхідно розглядати не тільки через призму юридичних наук, а й передусім медичних.

Метою дослідження є кримінологічний аналіз правової природи девіантної поведінки особи у контексті її психофізіологічної та соціально-правової складової, визначення специфічного складу такої особи через узагальнення наукових досліджень кримінологічного, соціального, психологічного характерів.

Відомий учений Г. Олпорт у своїх дослідженнях виділяв такі аспекти вивчення особи: теологічний, філософський, юридичний, соціологічний і психологічний. Тобто він підкреслював, що не існує єдиної науки, яка б вивчала особу.

Інтерес до різних аспектів існування людей має багатовікову традицію, а ще більший – девіантна особа. У дефініції девіантної особа дуалістично поєднано дві складові: медико-психофізична система та соціально-правова характеристика. Г. Олпорт визначає особистість як комплексне поєднання психофізичних систем, що обумовлюють певну поведінку та мислення, які формують її життя¹. Величезну кількість рис особистості, що мотивують поведінку та формують життя, учений

¹ 'Allport's Trait Theory of Personality' (*Exploring your mind*, 21.09.2018) <<https://exploringyourmind.com/allports-trait-theory-of-personality>> (accessed: 23.03.2020).

об'єднав у три категорії (*Cardinal Traits, Central Traits, Secondary Traits*). Перша категорія (*Cardinal Traits*) – це риси особистості, які превалюють та визначають її поведінку (є домінантами особистості). Друга категорія (*Central Traits*) – це властивості пересічної кількості осіб, що слугують основними складовими елементами, які формують більшість наших учинків (тобто формують особистість). Третя категорія (*Secondary Traits*) – це риси особистості, які проявляються тільки за певних умов (непостійні риси, що змінюються залежно від обставин).

Натомість С. Братченко вважає, що особу характеризують такі риси: *соціальність* – незвідність до біологічних та індивідуальних якостей (надприродність); *суб'єктність* – самосвідомість і саморегуляція, які можуть бути витоком активності та причиною вчинків; *відносна незалежність* від зовнішніх факторів; *здатність* змінювати світ і відстоювати особисту точку зору; *моральність* як важливий модус існування людини та гуманістичне підґрунтя її взаємодії з соціальним світом; *неповторність* і своєрідність кожної конкретної особи та її внутрішнього світу².

У дослідженнях учених якісні характеристики особи по-різному сприймаються та переплітаються. До них можна віднести: мотиви діяльності, соціальні ролі, психофізіологічні характеристики, біохімічні якості, типи нервової діяльності, ідеали, зовнішність, світогляди, самосвідомість, характер, потреби, здібності, творча діяльність, ціннісні орієнтації, інтелект, переживання, особливості психічних пізнавальних процесів та ін.

Історично особу з девіантною поведінкою досліджували за допомогою різноманітних характеристик, зокрема зовнішніх. Безумовно, більшість людей відрізняються один від одного своєю зовнішністю, кольором шкіри, статурою, вагою. В античні часи виникло навіть ціле вчення – фізіономістика, яка використовувалася навіть при виявленні злочинців. І сьогодні у деяких формах вона використовується при вивченні девіантної поведінки.

Знання, навички, переконання – різні прояви пам'яті є значною складовою девіантної особи. Без близьких людей ця особа у непривітному для неї світі не має можливості правильно сприйняти дійсність та навколишнє середовище. *Мотивація* – захоплення, потреби, прагнення, минулий досвід – це основні складові мотивації. *Мета і цінності* – особа неможлива без мети і цінностей, заради яких вона живе. *Мова* – переважно визначає бачення світу особою. Невипадково однією з найважливіших характеристик зрілості дитини в конкретному віці є її особливості мови.

² С. Братченко, *Екзистенціальна психологія глибокого общення: уроки Джеймса Бюджентала* (Смысл 2001) 197.

Риси характеру – це особлива категорія, така як і інші риси особи. Без неї особу взагалі неможливо уявити. Соціальні ролі – кожна людина виконує ту чи іншу соціальну роль, навіть декілька водночас (наприклад, донька, сестра, дружина, матір, вчителька, колега).

Теорія соціальних ролей була розроблена Дж. Г. Мідом і Р. Лінтоном, які незалежно один від одного у 1930 р. запропонували різні варіанти її визначення. Р. Лінтон описував роль як одиницю суспільної структури, а Дж. Г. Мід розглядав її у контексті процесу взаємодії людей, коли одна людина, приміряючи роль іншої людини, засвоює певні соціальні норми³.

У радянській літературі значний внесок у розвиток і популяризацію теорії соціальних ролей зробив І. Кон⁴. Теорія соціальних ролей базувалася на одночасному включенні особистості до різних соціальних систем, у межах яких вона наділена певним набором прав та обов'язків.

Соціальна роль – певна модель, зразок поведінки соціального суб'єкта відповідно до його соціального статусу. Поведінка особи в межах соціальної ролі визначена заздалегідь соціальними нормами⁵.

Соціальні ролі об'єктивно визначаються суспільством (через інститути), окремою соціальною спільнотою, рівнем виховання і культури, типом віросповідання, пануючою ідеологією. Змістовним наповненням соціальної ролі є прийняті у суспільстві соціальні норми, ціннісні орієнтири, яким повинна відповідати поведінка особи. У разі неприйнятності та виникнення суспільно небезпечних відхилень у поведінці особи суспільство і держава реагують на таку девіацію, застосовуючи заходи виховного чи карального характеру.

Поведінка – людину оцінюють за діями, які вона вчиняє. *Свідомість і самосвідомість* – істотний прояв особи як конкретної людини. *Талант і творчість* – це відмінна, притаманна тільки цій особі характеристика. Відомий дослідник і вчений З. Фрейд вважав сексуальний інстинкт (біологічний механізм) основою усього психічного життя людини. У своїй теорії статевого дозрівання він проаналізував сексуальні відхилення, які характерні девіантним особам; інфантильну сексуальність, перетворення при статевому дозріванні. Вивчаючи особу через її сексуальні інстинкти, учений зазначав, що існує багато відхилень, які стосуються як сексуального об'єкта, так і сексуальної мети, та що їхня відповідність нормі потребує окремого вивчення для кожної особи⁶.

³ Л Хьелл и Д Зиглер, *Теории личности: основные положения, исследования и применение* (пер с англ, 2003) 606.

⁴ И Кон, *Социология личности* (Политиздат 1967) 200; И Кон, *В поисках себя: личность и ее самосознание* (Политиздат 1984) 335.

⁵ В Вербець та О Субот та Т Христюк, *Соціологія: навчальний посібник* (Кондор 2009) 162–63.

⁶ Зигмунд Фрейд, *Введение в психоанализ: лекции* (пер с нем, Наука 1989) 455.

Так, значна кількість людей у своїх сексуальних потягах орієнтується на одностатеві особини (інвертовані). Така поведінка може існувати з дитинства, а може бути викликана певними обставинами. Залежно від цього інвертованих поділяють на: абсолютно інвертованих (їхній сексуальний об'єкт може бути тільки однієї з ними статі); психосексуальних (можуть бути різні статі); випадково інвертовані (зовнішні умови). При проведенні аналізу поведінки деліквентних осіб виникає запитання: чи його поведінка вроджена, чи є наслідком дегенерації? За класифікацією, яку запропонував відомий учений Ж.-Ж.-В. Маньян, до дегенерації неможливо відносити лише два випадки: коли при вчиненні особою певних дій не відслідковується відхилення від норми та коли внаслідок дій життєва діяльність не постраждала⁷.

Цікавою, на нашу думку, є етимологія поняття “особа” (*personality*) – маска. Початково дійсно йшлося про маски, які актори одягали у древньому театрі. За своєю суттю термін вказує на зовнішній поверховий соціальний образ, який приймає індивідуум, коли виконує певні ролі. Це суспільне обличчя звернене до оточуючих. У XVII ст. персоною або особою визначали офіційне становище людини. У XVIII ст. слово “особистість” вживалось як образливе. І лише у середині XIX ст. (зародження капіталізму) особистість сприймалась як вільна індивідуальність.

Поняття “особистість” вкоренилося і у науці кримінології. Коли вчені досліджують витоки, наприклад, корупції, організованої злочинності, тероризму тощо, обов'язково розглядають поняття особи та її роль у досліджуваному питанні.

Протягом тривалого часу вчені медичної і юридичної галузей науки, вивчаючи поняття девіантної особи та її роль у злочинності, визначали такі її поняття: індивідуальність, суб'єкт діяльності, характер, темперамент та ін. Цікаве визначення особи надав Г. Олпорт у 1937 р.: ‘Особа – це динамічна організація у людині тих психічних та фізіологічних систем, які визначають її мислення та поведінку’⁸. Можливо надати девіантній особі такі дефініції: різноманітність рис характеру, визначений тип, пов'язаний із певними характерними особливостями поведінки, суб'єкт девіантних відносин, соціальні якості, соціальне та фізичне оточення. Тобто *девіантна особа* – це конкретна людина, представник певної соціальної спільноти, який займається конкретними видами діяльності, має своє ставлення до соціального середовища та має індивідуальні особливості.

Особа девіантної поведінки, як і її поведінка, змінювалися з часом.

3. Фрейд розумів процес розвитку особи злочинця як процес, у яко-

⁷ Зигмунд Фрейд, *Психология сексуальности* (пер с нем, Фолио 2007) 286.

⁸ Гордон Олпорт, *Становление личности: избранные труды* (пер с англ, Смысл 2002) 462.

му відбувається зміна не тільки часу, а й визначених біологічних процесів, емоційні, психологічні та інтелектуальні спрямування⁹. Людина реалізується як особистість, коли її мотивація формується відповідно до запитів суспільства. Девіантна особа формується також відповідно до свого соціального становища та взаємовідносин із суспільством і повинна пройти процес соціалізації та виховання. Можемо констатувати, що у структуру особи має увійти соціум зі своїми конкретними вимогами як суспільства, так і людськими, колективними явищами. Таким чином, відбувається процес соціалізації через об'єднання особи і соціального середовища.

У подальшому цій особі необхідно пройти шлях адаптації та пристосування. І надалі все залежить від природної активності особи, її особистої спритності. Цей процес можемо назвати *самореалізацією* через індивідуальні та якісні можливості. Особа діє особисто своїми зусиллями або у співдіяльності з іншими – можливо, аналогічними особами. Рівень розвитку особи найчастіше співвідноситься зі ступенем її соціалізованості. З'являються нові стосунки, що впливає і на характер діяльності особи як суб'єкта. Виникають певні потреби займатися конкретними справами та чогось досягати. Саме на цьому етапі формування девіантної поведінки особа вчиться приймати рішення та нести відповідальність за свої дії. Якщо людина стає сама собою, то й внутрішньо вона вільна від зобов'язань, з'являється її внутрішня свобода. Механізм девіантної поведінки базується на здібностях особи брати відповідальність за себе, мати свою внутрішню впевненість і при цьому залишатися вільною.

Процес виховання особи – це спрямований вплив на її поведінку і не окремий процес, а взаємовідносини з навколишнім середовищем, під час якого особа сприймає соціальний досвід. І тут, як правило, виникають так звані вихователі, а з ними і взаємовідносини з учнем. На цьому етапі найголовнішим є особа самого вихователя. Від нього залежить і вплив на психологічний об'єкт виховання, і формування у нього смислових установок, тобто психологічного об'єкта. *Самосвідомість особи* – це сукупність її уявлень щодо особистої оцінки поведінки. Майбутній злочинець може уявляти себе у різних ситуаціях діяльності та поведінки, як правило, в образі Героя. У різних формах взаємовідносини з людьми, своєї особистої діяльності формується так зване поняття *особистої індивідуальності*, а відповідно, відбувається процес саморегуляції.

Під час розвитку процес самосвідомості ускладнюється та стає звичайним характером. К. Леонтгард визначав якості особи як її здібності та вміння набувати нові знання та вміння. У подальшому напрацьова-

⁹ Фрейд (н 6) 455.

ний особою темперамент набирає свої якості та переходить у характер, який, зі свого боку, як якість особи віддзеркалює ставлення особи як до себе, так і до людей загалом¹⁰. І нарешті, *направленість*, яка складається із мотиваційної сфери, світогляду та ідеалів.

Незважаючи на велику кількість досліджень відомих учених, формування та становлення особи злочинця можна розглядати безкінечно. Наприкінці 20-х років минулого століття С. Познишев писав:

Злочин завжди має два кореня: один полягає в особистості злочинця, а другий складається із зовнішніх для цієї особистості факторів, які своїм впливом штовхнули її на злочинний шлях. Намалюйте як завгодно ланцюг зовнішніх подій <...>, під тиском яких було скоєно злочин, необхідно додати до них певний склад особистості. Особистість іншого складу, в тих же умовах, або скоїть інший злочин <...>, або зовсім цього не зробить¹¹.

Особа з девіантною поведінкою завжди була однією з головних проблем дослідження науки кримінології.

Проблеми особи вивчалися і досліджувалися у всі часи та в усіх соціально-історичних умовах. При цьому головним питанням залишалося відпрацювання механізму впливу на девіантну особу щодо попередження скоєння нею злочину. Безумовно, слід враховувати, що у такій специфічній сфері діяльності, як злочинна, людина діє як суспільний суб'єкт. Тому девіантну особу необхідно виявляти і вивчати як носія різних факторів суспільної моралі, набутих правових, моральних та етичних поглядів і цінностей. Важливими при цьому є й індивідуально-психологічні особливості. Наведене є підґрунтям девіантної поведінки, а саме – її суб'єктивної причини.

Відомий американський кримінолог Дж. Ф. Шеллі визначив злочинний акт як соціальний: 'Злочинний акт є соціальним, як правило, недружнім, але скоєним в оточенні та втягнутим у культурні та структурні межі суспільства'¹². У своїх дослідженнях кримінологи всього світу намагаються пропонувати та перевіряти гіпотези, використовувати пряме спостереження емпіричного світу та намагаються запропонувати віктимологічну модель попередження на основі результатів отриманих досліджень. Вони прагнуть передусім сформувати емпіричну модель щодо соціальних аспектів самої злочинності, її визначення і заходів реагування на неї. Віктимологічне моделювання включає в себе

¹⁰ К Леонгард, *Акцентуированные личности* (пер с нем, Феникс 2000) 539.

¹¹ С Познышев, *Криминальная психология: преступные типы. О психологическом исследовании личности как субъекта поведения вообще и об изучении личности преступника в частности* (ИНФРА-М 2007) 302.

¹² Дж Ф Шелли (ред), *Криминология* (пер с англ, Питер) 2003.

теорію подібності при заміні одного об'єкта таким самим (абсолютна подібність). Віктимологічна модель є відображенням найважливіших властивостей віктимологічного явища. Тільки вивчаючи особу злочинця, можна відпрацьовувати віктимологічні моделі попередження конкретних злочинів. При цьому увагу необхідно сконцентрувати на особистості, саме тому вона є найважливішою ланкою всього механізму девіантної поведінки.

Вивчення девіантної поведінки, механізм її дії, неможливий без загального розуміння правопорядку та безпорядку. Швидкі соціальні рухи впливають на соціальні умови. Зокрема, зубожіння людей викликає зростання злочинності у суспільстві. Що таке суспільний правопорядок і як він впливає на поведінку девіантної особи? У чиїх інтересах його руйнувати? Ким він підтримується і хто їм керує? Вивчення девіантної поведінки впливає із цих запитань. Відомими є висновки кримінологічних досліджень щодо зв'язку злочинності з соціально дезорганізованим суспільством. І навпаки, девіантна поведінка певним чином впливає на зміцнення правопорядку та влади, допомагає вирішенню конфліктів між різними групами суспільства. Однак і за цих обставин одні особи стають на шлях злочинності, а інші його оминають.

Е. Феррі та Ч. Ломброзо поділяють злочинців на такі групи: злочинці, які з народження є душевнохворими, звичні, випадкові, злочинці за пристрастю¹³. Антропологічна школа зробила певні серйозні кроки у з'ясуванні зовнішнього вигляду злочинця, зокрема природженого, злочинного неврозу, природженої схильності до скоєння злочинів тощо. С. Познишев протягом 20 років займався вивченням злочинного типу. Зокрема, він писав:

<...> якби вдалося знайти будь-які особливості анатомо-фізіологічної структури, яка властива злочинцям і тільки їм, або принаймні певній категорії, це не вирішило б питання про злочинний тип. Одразу б виникло запитання про психологічне значення цих ознак, про те, які психічні особливості поєднуються з ними. Тільки через зв'язок з останніми зовнішні ознаки набули б дійсного значення і могли б разом із групою психологічних ознак увійти в зміст злочинного типу. Злочинний тип – це поняття телеологічне (цільове) і практичне. До складу його можуть увійти лише ознаки, що мають значення для визначення характеру і розмірів кримінальної відповідальності та кращих способів боротьби зі злочинністю. Зовнішні ознаки відповідають цій умові лише тоді, коли вони слугують показниками таких властивостей особистості, які з погля-

¹³ Енрико Ферри, *Уголовная социология* (пер с фр, ИНФРА-М 2009) 658; Чезаре Ломброзо, *Преступный человек* (пер с итал, МИДГАРД 2005) 876.

ду практичних цілей кримінального правосуддя мають більше чи менше значення¹⁴.

Цікаво проаналізувати, а що змінилося у вивченні девіантної особи за останні 100 років, звернувшись до поглядів світових учених. Слід зазначити, що в останні роки набуло широкого розповсюдження штучне створення негативу у суспільстві, нешанобливого ставлення один до одного, до держави, до інститутів влади, а також до закону. Це становить деструктивне підґрунтя для розвитку різних девіацій у поведінці особи. Так, сучасні вчені трактують питання девіантної поведінки вже більш чіткими і зрозумілими поняттями для вивчення широким загалом усіх бажаючих досліджувати проблему виникнення, розвитку та становлення особи з девіантною поведінкою.

Грунтуючись на наших особистих життєвих досвідах, ми робимо висновок, що й самі бували у різних ситуаціях, можливо, за однакових умов, чекаючи, що ті чи інші наші кроки додадуть нам певних переживань. Життєвий досвід вчить кожного, думаючи про свої вчинення, передбачати і наслідки, порівнюючи вчинок із наслідком. За думкою щодо вчинення вбивства мають прийти думки щодо тіла та осиротілих дітей, розпачу, гніву родичів, притягнення до відповідальності тощо, а разом із ними й відчуття, які доведеться пережити унаслідок вчиненої злочинної дії та наперед оцінити наслідки як із морального, так і з матеріального погляду. Думка щодо вчинення злочину, яка з'явилася у свідомості, та бажання його скоїти у нормальної людини повинна викликати моральне усвідомлення та соціальну оцінку цього вчинку. Якщо думки про майбутній злочин зайняли панівне місце у свідомості суб'єкта, то можна стверджувати, що це вже є свідомою схильністю або унаслідок переваг, або зовнішніх впливів.

Якщо переважають фактори схильності до вчинення злочину – перед нами особа, у якої вже сформована кримінальна свідомість. Це можна пояснити й особливими якостями девіантної особи. На неї зовні не тиснуть обставини, але є переконлива схильність до скоєння злочинів. Якщо перший тип ми можемо віднести до *ендогенних*, то другий – до *екзогенних*. Для організації та проведення профілактичних заходів проти злочинності кримінологам необхідно розрізняти ці два типи. Аби визнати злочинця екзогенним необхідно з'ясувати, чи була у житті суб'єкта подія, яка завдала йому або його близьким значну моральну або фізичну шкоду (в очах тієї самої соціальної групи, до якої належить цей суб'єкт). Загалом у нього немає стійкої схильності до вчинення злочинів, але

¹⁴ Познышев (н 11) 302.

немає взагалі або послаблено ті елементи *криміноренульсивної* частини мозку, які необхідні для того, аби подолати наслідки несприятливих обставин. Екзогенний злочинець вчиняє злочин не заради того, щоб до своїх достатніх умов додати нові насолоди або враження, а через звільнення від випробувань або страждань. Він скоює злочин не тільки за наявності тяжких умов, у яких опинився, а й через наслідки цих умов. Подія, яка посприяла б злочинній діяльності, може виникнути миттєво або тривати певний час. Усунення складного становища, у якому опинилася особа злочинця, їй не під силу. Щодо превенції рецидиву злочинів, необхідно з'ясувати мотивацію та виокремити потреби залежно від ендогенного та екзогенного психотипу особи, що детермінують її девіантну поведінку.

С. Познишев зазначав: 'У криміналістиці взаємовплив зв'язку: злочинець – обстановка, обстановка – злочинець встановлено'¹⁵. Таким чином, аби визнати злочинця ендогенним, необхідно з'ясувати, чи наявні у нього погляди, які дозволяли б або виправдовували вчинення цього злочину; схильності у характері до таких дій та скоєння суб'єктом не через зовнішній вплив, а через визрілу схильність.

Зарахування злочинців до ендогенних або екзогенних має велике практичне значення не тільки з огляду на дотримання законів, а й з огляду на пенітенціарну діяльність, діяльність органів дізнання та слідства, судової системи загалом. До різних злочинців необхідно шукати різні заходи впливу. В одних випадках необхідно націлювати свою увагу на вивчення тих зовнішніх обставин, за яких суб'єкт скоїв злочин, і підставити цього суб'єкта під більш сприятливі для нього умови. У протилежному разі увагу кримінологів необхідно спрямувати у бік вивчення притаманної для злочинця схильності до відомих злочинів (ввести його у коло асоціацій, позбавлених криміногенного характеру).

Встановлюючи тип одного і того самого девіантного злочинця, необхідно враховувати можливість однієї і тієї ж особи бути носієм однакових або різних типів щодо різних злочинів. Зокрема, професійний вбивця може бути і професійним грабіжником, і навпаки. Тобто в одному суб'єкті можливе поєднання різних кримінальних типів. І завдання кримінологів, вивчаючи цю проблему, простежити ті кореляції, які існують у цих випадках між різними типами суб'єктів та їх характерними рисами. Звернути увагу на поєднання в одній особі декількох злочинних суб'єктів, на їхню подібність і відмінність дуже важливо (зокрема, при розслідуванні групових злочинів, де фігурують різні особи, які й відіграють різні ролі та заслуговують на їх окреме виділення).

¹⁵ Познишев (н 11) 302.

Наприклад, додатково необхідно виділяти ступінь розумової обдарованості та розвитку девіантної особи, наявність або відсутність у неї професійної підготовки та інтересу до трудової діяльності, загальний склад характеру та переважання у ньому певних схильностей. Залежність злочинця від наркотичних речовин або алкогольна залежність трапляються у більшості випадків злочинців. І в цих випадках необхідно детально додатково з'ясувати щодо участі цих речовин при скоєнні злочину (у більшості саме ці засоби стали причиною скоєння особливо насильницьких злочинів).

При кримінологічних дослідженнях необхідно звертати увагу і на такий важливий фактор, як провідна мотивація злочинної поведінки суб'єкта. *Мотиваційна сфера* є центральним елементом у процесі формування особистості: її потреб, намірів, прагнень та інтересів. Потреби вимагають задоволення залежно від рівня своєї значущості та завершеності сформованості, що створює необхідність у наявності комплексу засобів для їх задоволення. Особа мотивує вчинення певних дій у конкретній життєвій ситуації, що обумовлено ступенем сформованості її морально-психологічної бази. Таким чином, належно сформований рівень потреб та інтересів девіантної особи породжує певний вид поведінки, зокрема й злочинної (таку поведінку переважно зумовлюють деформовані потреби та деструктивні інтереси), яка є осередком внутрішньої структури особистості особи. У кримінологічній літературі частіше за все виділяють такі мотиви: корисливі, анархо-індивідуалістичні, престижно-споживацькі, легковажно-безвідповідальні, ревнощі тощо¹⁶.

У російській кримінології поряд з окремим вивченням мотивів суспільно неприйнятної, зокрема й злочинної поведінки особистості, здійснюються дослідження потребово-мотиваційної сфери. Під мотиваційною сферою особистості розуміється 'вся сукупність її мотивів, які формуються і розвиваються протягом її життя'¹⁷.

Так, до їх переліку можна віднести: потреби матеріально-корисного характеру, необхідність у психологічній розрядці, пізнавальні бажання, схильність відчувати свободу дій, комунікативні потреби, біологічні схильності, відчуття небезпеки, загроза існуванню, усунення конкурента, відчуття самоствердження, необхідність самореалізації. Отже, В. Тацій зазначає, що 'потреба як соціальне явище завжди детермінована рівнем розвитку суспільства, його матеріальним і духовним виробництвом,

¹⁶ А Долгова, *Кримінологія: учебник для вузов* (ИНФРА-М – НОРМА 1999) 33–4; А Закалюк, *Курс сучасної української кримінології: теорія і практика, кн 1: Теоретичні засади та історія української кримінологічної науки* (Ін Юре 2007) 287–90.

¹⁷ Долгова (н 16) 186.

суспільною, соціальною діяльністю, а також конкретними історичними умовами його становлення¹⁸.

Не можна вважати вікові особливості причиною деформації потреб, інтересів, провокування злочинної поведінки. Вони є “лакмусовим папірцем” ступеня формування життєво-важливих, природних і соціальних потреб, рівня у контексті прийняттого функціонування соціальних інститутів, а також “каталізатором” небажаних мотивів при дефектних установках особистості. Існує декілька підходів до класифікації потреб, залежно від галузевого, системно-структурного та функціонального спрямування. Найбільш поширеною є ієрархія потреб, яку запропонував американський соціолог А. Маслоу. Учений розділив їх на базові (постійні) та похідні (змінювані). Базові, зі свого боку, поділяються на нижчі (матеріального характеру) та вищі (духовного характеру) потреби. Сталим у науці є розподіл потреб у висхідному порядку таким чином: фізіологічні та сексуальні; екзистенціальні (безпека, стабільність, впевненість у завтрашньому дні); соціальні; престижні; духовні¹⁹.

Слід зазначити, що ці мотиви притаманні і законослухняним громадянам. Проте девіантні особи шукають інші шляхи реалізації цих мотивів, іноді вмикаючи рефлекс задоволення одного виду потреб через задоволення потреби іншої модальності (кожна функція може підпорядкувати собі іншу та йти за нею).

Якщо звернутися до суспільної діалектики суспільних взаємовідносин (охоронювані законом права і свободи людини), то мотиваційні складові окремої особистості не суперечать кримінальному законодавству. Але кримінологам разом із медиками необхідно вивчати ці потреби таким чином, щоб знайти в особі фактори, які допоможуть як попередити скоєння злочину, так і перевиховати особу.

Вище ми звертали увагу на необхідність якісного і завчасного вивчення психологічних, демографічних, соціальних характеристик злочинця. Такі дослідження можна провести, детально вивчаючи та аналізуючи окремі складові як особистості зокрема, так і її поведінки загалом. Тільки вивчаючи особу злочинця, можна відпрацьовувати віктимологічні моделі попередження конкретних злочинів. При цьому увагу необхідно сконцентрувати на особистості, адже вона є найважливішою ланкою всього механізму девіантної поведінки. Особистість завжди була однією з головних проблем вивчення кримінологічної науки, і саме в цьому ракурсі, зважаючи на соціально-історичні умови, політичні та демографічні складові, вчені-кримінологи ведуть дискусію вже кілька століть поспіль

¹⁸ В Тацій, *Об'єкт і предмет злочину в кримінальному праві* (Право 2016) 118.

¹⁹ А Маслоу, *Мотивация и личность* (пер с англ, Питер 2003) 352.

і ставлять перед собою низку запитань: що таке особистість із девіантною поведінкою злочинця?; чи є вона взагалі?; у чому її специфіка?; яка її роль у вчиненні злочину?; як впливати на неї, аби не допустити більше злочинних дій?

Безумовно, на кожному історичному етапі вчені при вивченні особи з девіантною поведінкою передусім звертали увагу на ті проблеми, які притаманні певному історичному періоду та ситуації. Так, на сучасному етапі переважають риси тривожного характеру, закріплюючись в особистості, відіграють істотну роль у її реакціях на навколишнє середовище. Існує злочинна поведінка, мотивація якої полягає у соціальному відході від сучасного життя (повії, жебраки, безхатьки). Тут необхідно звернутися до історичних попередників, які доводили, що існують такі типи злочинців, які не мають яскраво виражених рис злодіїв. Ч. Ломброзо писав, що до скоєння злочинів схильні душевнохворі, військові, панство, епілептики, купці, м'ясники та ін. При цьому він довів ретельний аналіз скоєння злочинів за категоріями, видами, географічним і соціальним становищем тощо²⁰.

Детальніше зупинимося ще на одному факторі: *потреба* – це об'єктивне випробування суб'єкта, яке є витоком його активності. Потреби можуть мати як біологічний, так і соціально-економічний характер. Потреба як нестаток є станом суб'єкта, який виникає у разі випробувань, у яких особа опинилася. Потреба як залежність – це вже стан організму, який виражає його залежність від конкретних умов існування (найбільш розповсюджений). Потреба як відношення – це відношення суб'єкта та світу. Потреба як стан – це реальність, коли переживання сприяють пошуку особистих страждань. Таким чином, можна сформулювати поняття *потреби* – стан внутрішньої напруги особи, який виникає внаслідок відображення у свідомості особи психічної активності.

Такі потреби характерні для всіх девіантних осіб у всі часи. Яким чином знівелювати ці потреби, щоби вони не ставали мотиваціями злочинів? Кримінологом необхідно розібратися у самих класифікаціях цих потреб. Зокрема, ізольованість викликає потребу спілкування. Штучно викинута з суспільства особа втрачає соціальні стандарти. У коханні і дружніх стосунках особа отримує вагомий душевний потенціал, тим самим виділяючи себе і свою сутність. На відміну від тваринного світу людина шукає свій ідеал, вкладаючи у ці пошуки свої емоції. Можливість творити дасть змогу особі відчувати себе вільною і незалежною (безумовно, за певних можливостей і при бажанні особи з девіантною поведінкою). Гарантії міцності та безпеки існування, відчуття свого роду,

²⁰ Ломброзо (н 13) 876.

всепрощення та милосердя – потреба у відчутті своїх особистих коренів, потреба в отриманні нових знань і відчуття себе важливим у цьому світі. Таким чином, ми можемо сказати, що потреби є якостями особи. Зі свого боку впливає висновок, що задоволення звичайних потреб людини виводить її з негативного навколишнього середовища до коло соціально адаптованого населення.

Схильність і сприйняття особою певних дій є так званою установкою людини, аби зрозуміти об'єкт та бути готовим взаємодіяти з ним, враховуючи попередній досвід. Учені-медики пропонували сприймати установку як реалізацію звичайних потреб особи. Проте установка формується в особи на підґрунті її особистого досвіду. Сюди можна включити й соціальні установки, які, на відміну від відносин, застосовуються лише до соціально знакових об'єктів.

Однією з причин, чому ми іноді не можемо знайти спільну мову з девіантною особою та вступити з нею в контакт заздалегідь, до вчинення злочинних дій, є використання різних критеріїв оцінок. Система таких критеріїв називається *конструкт*. Особистий конструкт – думка, ідея, яку людина використовує щодо пояснення, інтерпретації, попередження подій у навколишньому середовищі на підґрунті свого особистого досвіду. Конструкти є важливою характеристикою внутрішнього світу особи. Якщо конструкт допомагає чітко прогнозувати свої дії (інколи не тільки свої), то особа схильна дотримуватися своїх конструктів. І лише людина, схильна до агресії та нетерпимості, дотримується своїх конструктів. Ще однією важливою складовою є ім'я людини, яке відрізняє її від інших. Невипадково девіантна особа, особливо рецидивної спрямованості, отримує своє нове ім'я або прізвище, яке відповідає образу однієї групи подій або відрізняє її від іншої групи подій.

Витоками думок, які визначають, що для людини є важливим, а що ні, яке місце ті чи інші об'єкти або явища займають у її житті, є *цінності*. Це предмети або явища дійсності, які є або можуть бути об'єктом прагнення, зацікавленості та потреби девіантного суб'єкта. Безумовно, цінності такого суб'єкта можуть змінюватися миттєво, або, навпаки, як і в інших людей, бути успадкованими з родини або з інших осередків (місць позбавлення волі тощо). Цінності розглядаються як взаємозв'язок із пізнавальними та вольовими процесами, які утворюють змістовну сторону спрямованості особи та її ставлення до дійсності. Загальна кількість цінностей, особливо у девіантної особи, не дуже велика, але складена у систему. Ця система впливає на всі соціальні феномени у культурі, суспільстві та особистості. Є цінності творчості, переживань та відносин. Спрямованість особи, її потреби, діяльність і поведінка є

ціннісними орієнтаціями. Вона, зі свого боку, регулює поведінку особи та її зовнішнє бачення. Характеризуючи асоціальну поведінку девіантних осіб та значення морально-психологічних компонентів особистості, О. Таротенко виокремлює такі причини протиправної активності: емоційна незрілість, слабкий самоконтроль, безвольність, невихованість моральних цінностей²¹.

Соціальні установки складаються у межах суспільних відносин, продиктовані суспільством. За умови усвідомлення та прийняття їх особами, вони можуть впливати на вчинки та регулювати поведінку.

Ціннісні орієнтації є конгломератом взаємодії вищих соціальних потреб особи та ціннісних моделей її соціальної поведінки у різних сферах життєдіяльності.

Вольові якості – самостійний компонент структури особистості, що є регулятором психічних процесів та поведінки особи. Вольові властивості (процеси, стани) особистості оцінюються за здатністю приймати і здійснювати прийняті рішення, вмінням регулювати свою поведінку та спрямованість своїх дій, за ступенем володіння витримкою, непорушністю і наполегливістю²². Таким чином, воля регулює поведінку особи, виконуючи при цьому декілька функцій: спонукання до діяння (дії чи бездіяльності), супровід процесу формування механізму поведінки, зокрема й злочинної, її реалізації та контролю. Функція контролю безпосередньо пов'язана з моральними переконаннями особи та розкривається (реалізується) через її відчуття відповідальності.

Різноманітність виявлення та визначення девіантної особи є підходами, які включають у себе так звану *направленість*. Саме вона визначає систему важливих цільових програм конкретної особи, які, зі свого боку, є підґрунтям *смыслової єдності*.

Таким чином, із розвитком науки жоден науковець, до якої б наукової школи він належав, не може обійти увагою проблеми, пов'язані з особами девіантної поведінки. Їхні характеристики необхідно вивчати та вивчати при розробленні програм боротьби зі злочинністю, причинами злочинності, теоретичному аналізі злочинності, її попередженні та у правоохоронній діяльності. Відповідно, оцінка злочинності складається з аналізу характеристик кримінально-караних дій та їхніх наслідків і водночас суб'єктів цих дій, жертв, матеріальних збитків та інших наслідків порушень кримінальних заборон. Численні дослідження довели, що особисті характеристики девіантних осіб визначають процеси детермінації, причини злочинності загалом. Це свідчить про те, що в суспіль-

²¹ О Таротенко, 'Формирование эмоционально-волевых свойств детей младших классов, способствующих принятию социально-приемлемого поведения' (дис канд психол наук, Изд-во КГТУ 2002).

²² *Кримінологія: підручник* (Голіна В та Головін Б ред, Право 2014) 91.

стві все взаємопов'язано та ставлення є формою взаємодії між людьми та їх цілеспрямованих зв'язків.

Важливе та необхідне вивчення девіантної особи і всіх тих різних варіантів теорій “природженого злочинця”, “небезпечного стану” тощо. Безумовно, злочинця формує соціальне середовище. Водночас девіантна особа є не тільки об'єктом суспільних відносин, а й активним суб'єктом, який наділений волею та свідомістю, здатністю конструктивно перетворювати дійсність, змінювати поведінку залежно від ситуацій, цілей і пріоритетів, розумово регулювати дії, здійснювати цілеспрямовану діяльність. Поведінка, що мотивована тільки внутрішніми або тільки зовнішніми факторами, ототожнюється із необхідністю, яка обов'язково повинна здійснюватися.

Сучасна психодіагностика особи розробляє методи виявлення та вивчення її психологічних особливостей, як правило, – це практика. Особа є особливим предметом пізнання, рухомою та мінливою категорією. Всі ми зростаємо та розвиваємося. Психологічна діагностика виявляє психологічні особливості особи, які дають змогу прогнозувати успішність її розвитку та самореалізації у постійно мінливих умовах, у яких вона проживає та взаємодіє з навколишнім середовищем. Кримінологи використовують дослідження відповідних лікарів-психотерапевтів. Зазначене свідчить про те, що вивчення девіантної особи неможливе лише силами кримінологів, а обов'язково потребує спільних зусиль, зокрема лікарів. Сучасні дослідницькі тенденції роблять такі сумісні напрацювання можливими, і вони вже стали реальністю. Учених-кримінологів та учених-лікарів об'єднує спільний етичний кодекс, який містить морально-етичні вимоги до професії. Так звана професійна етика нерозривно поєднана з прийнятою у суспільстві системою моралі. Спільною є й етика відповідальності щодо проведення досліджень, відповідальності за точність результатів і конфіденційність. Етичні вимоги розповсюджуються не тільки на принципи та методи досліджень, а й на професійні якості дослідників.

Висновки. Розуміння особи з девіантною поведінкою має міждисциплінарний характер. Особа з девіантною поведінкою – це інтегральна цілісність, у яку включено всі рівні психічної організації, особлива форма існування людини у суспільстві, яка діє автономно, але піддається впливу безкінечних внутрішніх і зовнішніх змін, через які і може вчиняти певні контрольовані або неконтрольовані злочинні дії.

Таким чином, виховання та життєві інтереси особи примушують її зазвичай триматися на визначеному моральному рівні та створюють у неї певний моральний комплекс, через який вона намагається зустрі-

чатися на своєму шляху з вагомими обставинами. Чого не можна сказати щодо особи з девіантною поведінкою, яка постійно наближається до шляхів скоєння злочинів та засобів їх скоєння. Цю особу не лякають підриб добрих відносин з іншими людьми, суспільна негативна думка та недовіра, розлучення у родині та, нарешті, притягнення до відповідальності. Таким чином, ми визначили специфічний склад особи з девіантною поведінкою, поєднавши наведені методи дослідження. Зокрема, порівнюючи концепції різних учених, ми прослідкували їхнє розуміння особистостей, побачили зв'язок різних категорій та осіб.

Важливим етапом формування підходів до запобігання девіантної поведінки особи є діяльність держави, її соціальних інститутів, що спрямовані на створення сприятливого для особи середовища, в якому гідний розвиток і захист її прав забезпечується із дотриманням принципів демократії, рівності, соціальної справедливості, з урахуванням моральних засад і традиційних цінностей українського суспільства, спрямованих на зміцнення сім'ї та морального здоров'я нації в Україні. Це неможливо без відновлення поваги і довіри до органів влади; підвищення авторитету інститутів суспільства; забезпечення реальної участі громади у процесі зниження рівня криміналізації та віктимізації суспільних відносин загалом.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Bratchenko S, *Jekzistencial'naja psihologija glubinnogo obshhenija: Uroki Dzhejmса Bjudzhentala [Existential Psychology of In-Deep Communication: Lessons by James Bugental]* (Smysl 2001) (in Russian).
2. Dolgova A, *Kriminologija: uchebnik dlja vuzov [Criminology: Textbook for Universities]* (INFRA-M – NORMA 1999) (in Russian).
3. Kon I, *Sociologija lichnosti [Sociology of Personality]* (Politizdat 1967) (in Russian).
4. Kon I, *V poiskah sebja: Lichnost' i ee samoznanie [In Search of Self: Personality and Its Self-Awareness]* (Politizdat 1984) (in Russian).
5. Poznyshhev S, *Kriminal'naja psihologija: Prestupnye tipy. O psihologicheskom issledovanii lichnosti kak sub»ekta povedenija voobshhe i ob izuchenii lichnosti prestupnika v chastnosti [Criminal Psychology: Criminal Types. On the Psychological Study of an Individual as a Behaver in General and on the Study of a Criminal's Personality in Particular]* (INFRA-M 2007) (in Russian).
6. Tatsii V, *Ob'iekt i predmet zlochynu v kryminalnomu pravi [Target and Subject Matter of Crime in Criminal Law]* (Pravo 2016) (in Ukrainian).
7. Verbets V ta Subot O ta Khrystiuk T, *Sotsiologhiia: navchalnyi posibnyk [Sociology: Study Guide]* (Kondor 2009) (in Ukrainian).

8. Zakaliuk A, Kurs suchasnoi ukrainskoi kryminolohii: teoriia i praktykam kn 1: *Teoretychni zasady ta istoriia ukrainskoi kryminolohichnoi nauky [Modern Ukrainian Criminology Course: Theory and Practice. Book 1: Theoretical Foundations and History of Ukrainian Criminological Science]* (In Yure 2007) (in Ukrainian).

Edited and translated books

9. Ferri Je, *Ugolovnaia sociologija [Criminal Sociology]* (per s fr, INFRA-M 2009) (in Russian).
10. Frejd Z, *Psihologija seksual'nosti [Psychology of Sexuality]* (per s nem, Folio 2007) (in Russian).
11. Frejd Z, *Vvedenie v psihoanaliz: lekcii [Introduction to Psychoanalysis: Lectures]* (per s nem, Nauka 1989) (in Russian).
12. H'ell L i Zigler D, *Teorii lichnosti: osnovnye polozenija, issledovanija i primenenie [Theories of Personality: Fundamentals, Research and Application]* (per s angl, 2003) (in Russian).
13. *Kryminolohiia: pidruchnyk [Criminology: Textbook]* (Holina V ta Holovkin B red, Pravo 2014) (in Ukrainian).
14. Leongard K, *Akcentuirovannye lichnosti [Accentuated Personalities]* (per s nem, Feniks 2000) (in Russian).
15. Lombrozo Ch, *Prestupnyj chelovek [A Criminal Person]* (per s ital, MIDGARD 2005) (in Russian).
16. Maslou A, *Motivacija i lichnost' [Motivation and Personality]* (per s angl, Piter 2003) (in Russian).
17. Olport G, *Stanovlenie lichnosti: izbrannye trudy [Personality Evolvment: Selected Works]* (per s angl, Smysl 2002) (in Russian).
18. Shelli Dzh F (red), *Kriminologija [Criminology]* (per s angl, Piter) 2003 (in Russian).

Dissertations

19. Tarotenko O, 'Formirovanie jemocional'no-volevyh svojstv detej mladshih klassov, sposobstvujushhih prinjatiju social'no-priemlemogo povedenija' ['Forming of Emotional and Volitional Features in Primary School Children Which Contribute to Assimilation of Socially Acceptable Behavior'] (dis kand psihol nauk, Izd-vo KGTU 2002) (in Russian).

Websites

20. 'Allport's Trait Theory of Personality' (Exploring your mind, 21.09.2018) <<https://exploringyourmind.com/allports-trait-theory-of-personality>> (accessed: 23.03.2020) (in English).

Tetiana Korniakova

Nataliya Yuzikova

CRIMINOLOGICAL CHARACTERISTICS OF AN INDIVIDUAL'S
DEVIANT BEHAVIOR IN THE CONTEXT OF THE
PSYCHOPHYSIOLOGICAL AND SOCIO-LEGAL COMPONENT

ABSTRACT. The article presents an analysis of criminological studies aimed at understanding of the emergence, development and evolvement of an individual with

deviant behavior, his/her way of getting adapted and adjusted to social contradictions and destructive processes which are underway and which occurred in Ukraine. This will allow not only for an unbiased assessment of this process, but also for a significant impact on it, with involvement of the general public and of all the stakeholders in the study of this issue.

The article focuses on a criminological analysis of the legal nature of an individual's deviant behavior in the context of its psychophysiological and socio-legal component, and also aims at determining the specific arrangement of such an individual by making a generalization of scientific studies of criminological, social, and psychological nature.

The distinguishing and specific features of persons with deviant behavior stem from the qualitative characteristics of a deviant personality: activity motives, social roles, psychophysiological characteristics, biochemical qualities, nervous activity types, ideals, appearance, outlook, self-awareness, value orientations, and intelligence.

In the conclusion, the authors maintain that an important stage in the forming of the approaches to prevent an individual's deviant behavior is the activity of the State and its social institutions which should be directed towards creating an environment which is favorable for an individual and ensures decent development and protection of his/her rights in compliance with the principles of democracy, equality, social justice, with due regard for the fundamental moral principles and traditional values of Ukrainian society.

It is concluded that a person with deviant behavior should be comprehended in the interdisciplinary context. The authors provide the definition of a person with deviant behavior – it is an integral wholeness which comprises all levels of mental organization, a special form of an individual's existence in society according to which he/she acts autonomously but is affected by infinite internal and external changes through which this person can commit certain criminal actions controlled or uncontrolled by him/her.

KEYWORDS: deviant behavior; criminal psychology; psychophysiological components; socio-legal components; personality upbringing process; motivational sphere; social attitudes; value orientations.

СУЧАСНА ПРОКУРАТУРА: ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ДІЯЛЬНОСТІ



Марина Стефанчук

докторка юридичних наук, доцентка
професорка кафедри правосуддя
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка
(Київ, Україна)

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6239-9091>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/rid/M-7224-2018>
m.stefanchuk@gmail.com

УДК 343.163

РЕФОРМА ОРГАНІВ ПРОКУРАТУРИ В УКРАЇНІ: КАДРОВЕ ПЕРЕЗАВАНТАЖЕННЯ ЧИ ДИСКРИМІНАЦІЯ ЗА ПРОФЕСІЙНОЮ ОЗНАКОЮ?

Анотація. Сучасний етап державотворення в Україні ознаменований черговою реформою органів прокуратури, пов'язаною із проведенням оцінки відповідності діючих прокурорів критеріям професійної компетентності, добросовісності та професійної етики, а також зі створенням нових законодавчих передумов надання можливостей для осіб, які мають відповідну підготовку, займати посади у прокуратурах усіх рівнів. Правове забезпечення такого кадрового перезавантаження, яке, зокрема, представлено відповідними наказами Генерального прокурора, викликає жваву дискусію як серед науковців, так і практиків та привертає особливу увагу з огляду на нещодавнє висловлення недовіри Генеральному прокуророві Верховною Радою України через низьку ефективність виконання ним обов'язків та, як наслідок, невідповідність займаній посаді.

Метою статті є аналіз правового забезпечення кадрового перезавантаження органів прокуратури в Україні на сучасному етапі на предмет їх відповідності європейським стандартам незалежності прокурорів, а також формування узагальненого бачення щодо перспектив урегулювання цих відносин.

Встановлено, що з прийняттям нового Закону України «Про прокуратуру» відбулася системна зміна суб'єктів адміністрування системи прокуратури, пов'язана зі створенням нового, на той час, суб'єкта цієї системи – Кваліфікаційно-дисциплінарної комісії прокурорів, діяльність якої мала бути спрямована на виконання основних функцій із кадрового забезпечення органів прокуратури, які раніше монополюно здійснювалися прокурорами, які займають адміністративні посади, що мало наслідком суттєве обмеження такої гарантії діяльності прокурора, як його незалежність і прозорість у діяльності прокуратури. Сучасний етап кадрового реформування органів прокуратури в Україні ознаменований правовими приписами, спрямованими не на удосконалення, а на припинення діяльності цього інституту,

а також на створення механізму селекції при відборі прокурорів, що призводить до формування дискримінаційних умов у процесі кадрового перезавантаження для осіб, які мають досвід прокурорської діяльності.

Доведено, що ситуативне кадрове перезавантаження органів прокуратури, що забезпечене тимчасовою правовою регламентацією, обумовленою актуальною політичною кон'юнктурою, не відповідає європейським стандартам забезпечення незалежності служби публічного обвинувачення, а також таким елементам принципу верховенства права, як юридична визначеність, заборона свавілля, дотримання прав людини, заборона дискримінації та рівність перед законом. Запропоновано встановлення до кандидата на посаду Генерального прокурора вимог проходження кваліфікаційного оцінювання для підтвердження здатності очолювати систему прокуратури як суміжного правового інституту у системі правосуддя з метою перетворення процесу вибору кандидатури на посаду Генерального прокурора з суто політичного ще й у професійний, та підсилення гарантій зовнішньої незалежності прокуратури як елемента системи правосуддя.

Ключові слова: прокуратура; прокурор; кадрове перезавантаження; атестація кадрів; професійний добір на посаду.

Сучасний етап державотворення в Україні ознаменований черговою реформою органів прокуратури. Основні положення цієї реформи віднайшли своє втілення у Законі України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо першочергових заходів із реформи органів прокуратури” (далі – Закон)¹.

Так, у пояснювальній записці до законопроекту його автори зазначили головні причини його розроблення, серед яких: відсутність повноцінного кадрового перезавантаження в органах прокуратури з метою очищення лав прокурорів від осіб, які не відповідають вимогам доброчесності та професійності, а також неспроможність таких нових структур, як Кваліфікаційно-дисциплінарна комісія прокурорів (далі – КДКП) і Рада прокурорів України, повною мірою незалежно й ефективно виконувати покладені на них функції.

За таких обставин автори законопроекту вбачали можливість подальшого реформування органів прокуратури лише за умови здійснення *першочергових заходів* із проведення оцінки відповідності діючих прокурорів критеріям професійної компетентності, доброчесності та професійної етики, а також за умови надання можливостей для інших кандидатів, які мають відповідну підготовку, обіймати посади у прокуратурах усіх рівнів, що й визначило завдання цього законопроекту².

¹ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо першочергових заходів із реформи органів прокуратури: Закон України від 19 вересня 2019 р. № 113-ІХ. *Відомості Верховної Ради України*. 2019. № 42. Ст. 238.

² Пояснювальна записка до проекту Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо першочергових заходів із реформи органів прокуратури” <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66266> (дата звернення: 20.01.2020).

Серед основних положень Закону слід виокремити побудову нової структури прокуратури; надання Генеральному прокуророві України права утворювати, реорганізувати та ліквідувати окружні й обласні прокуратури, а також, у разі потреби, утворювати спеціалізовані прокуратури на правах структурного підрозділу Офісу Генерального прокурора, обласних прокуратур, окружних прокуратур; надання Генеральному прокуророві повноважень затверджувати: стратегію розвитку прокуратури; положення про систему індивідуального оцінювання якості роботи прокурорів та систему оцінювання якості роботи прокурорів; порядок розгляду звернень щодо неналежного виконання прокурором, який обіймає адміністративну посаду, посадових обов'язків, встановлених для відповідної адміністративної посади.

Також Законом установлено, що з дня набрання ним чинності члени і голова КДКП вважаються звільненими з посади, а їхні повноваження – достроково припиненими, а відкриті нею на день набрання чинності цим Законом дисциплінарні провадження щодо прокурорів, стосовно яких не ухвалено рішення, передаються секретаріатом КДКП відповідним кадровим комісіям для продовження їхнього розгляду у порядку, визначеному Генеральним прокурором. Тимчасово, до 1 вересня 2021 р. уповноважено Генерального прокурора затверджувати порядок проведення добору на зайняття вакантної посади прокурора; встановлено, що у кожній обласній прокуратурі утворюються відповідні кадрові комісії як органи для забезпечення проведення атестації прокурорів, розгляду дисциплінарних скарг про вчинення прокурором дисциплінарного проступку та здійснення дисциплінарного провадження щодо прокурорів, здійснення добору на посади прокурорів.

Крім того, Генеральному прокуророві надано право визначати перелік, склад і порядок роботи кадрових комісій Офісу Генерального прокурора, обласних прокуратур; порядок розгляду кадровою комісією скарг про вчинення прокурором дисциплінарного проступку та процедуру здійснення дисциплінарного провадження; порядок прийняття кадровою комісією рішення за результатами дисциплінарного провадження про накладення на прокурора Офісу Генерального прокурора, обласної та окружної прокуратури дисциплінарного стягнення або про неможливість подальшого перебування особи на посаді прокурора.

Окреслені вище положення сучасного реформування органів прокуратури охарактеризовані в експертному середовищі як такі, що по суті ліквідують прокурорське самоврядування, оскільки повноту влади щодо формування кадрового складу системи прокуратури зосереджено в руках Генерального прокурора, що може призвести до тотального контролю

лю над прокуратурою і силовими структурами³. Ба більше, зазначається про спотворене бачення реформування органів прокуратури в Україні, що 'ставить під сумнів функціонування нових правоохоронних органів за європейськими стандартами і є значним кроком назад у побудові правової держави'⁴.

Водночас керівництво Офісу Генерального прокурора вказує на пріоритети сучасного реформування органів прокуратури, серед яких: оновлення людей та процесів у прокуратурі, налагодження роботи всієї системи кримінальної юстиції, активізація розслідування резонансних справ. Крім того, анонсовано впровадження нової людської й організаційної моделі прокуратури, яка включатиме розвиток справедливої й конкурентної системи добору кадрів і просування по службі, об'єктивну систему оцінювання якості роботи прокурорів, визначення нових стандартів професійної поведінки, інструментів мотивації прокурорів, впровадження електронної системи обліку людських ресурсів⁵.

Така строката палітра експертних оцінок вказаного етапу реформування прокуратури свідчить про неабияку актуальність процесу перезавантаження органів прокуратури, що привертає особливу увагу з огляду на нещодавнє висловлення недовіри Генеральному прокурору Верховною Радою України через низьку ефективність виконання ним обов'язків Генерального прокурора та, як наслідок – невідповідність займаній посаді⁶.

Проблематика діяльності органів прокуратури неодноразово ставала предметом наукових дискусій багатьох науковців, які досліджували процеси реформування органів прокуратури, серед яких: В. Бабкова, Є. Блажівський, Ю. Дьомін, Л. Грицаєнко, Л. Давиденко, В. Долежан, О. Драган, П. Каркач, В. Карпунцов, І. Козьяков, М. Косюта, А. Лапкін, О. Литвак, І. Марочкін, М. Мичко, М. Руденко, М. Погорецький, Г. Попов, Г. Серета, В. Сухонос, О. Толочко, М. Якимчук та ін. Зазначені вчені зробили вагомий внесок у формування наукових засад організації та діяльності органів прокуратури, водночас динамічні зміни законодавства у цій сфері та сучасний етап реформування органів прокуратури свідчать про

³ 'Реформа прокуратури, запропонована Зеленським, ліквідує місцеве самоврядування – Фріз' (Прямий, 05.09.2019) <<https://prm.ua/reforma-prokuraturi-zaproponovana-zelenskim-likviduye-samovryaduvannya-friz>> (дата звернення: 17.03.2020).

⁴ Олексій Фазекош, 'З позицій "злісного шкідництва"' (Закон і Бізнес, 19.10–25.10.2019) <https://zib.com.ua/ua/139659-reformuvannya_prokuraturi_z_pozicij_zlisonogo_shkidnictva.html> (дата звернення: 17.03.2020).

⁵ Руслан Рябошапка та інші, 'Відновити довіру до прокуратури: місія здійсненна' (ZN.UA, 26.12.2019) <https://dt.ua/article/print/internal/vidnoviti-doviru-do-prokuraturi-misiya-zdiysnenna-334126_.html> (дата звернення: 17.03.2020).

⁶ Про висловлення недовіри Генеральному прокурору Рябошапці Р. Г.: постанова Верховної Ради України від 5 березня 2020 р. № 526-IX <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/526-20>> (дата звернення: 17.03.2020).

значну кількість дискусійних питань у сфері кадрового перезавантаження органів прокуратури, що потребують окремих досліджень.

Метою дослідження є аналіз правового забезпечення кадрового перезавантаження органів прокуратури в Україні на сучасному етапі на предмет їх відповідності європейським стандартам незалежності прокурорів, а також формування узагальненого бачення щодо перспектив врегулювання цих відносин.

Із прийняттям Закону України “Про прокуратуру”⁷ активно обговорювалася системна зміна суб’єктів адміністрування системи прокуратури, із домінуванням позитивних сподівань на ефективну роботу нового, на той час, суб’єкта цієї системи – КДКП. Її діяльність згідно з Законом мала бути спрямована на визначення рівня фахової підготовки осіб, які виявили намір обійняти посаду прокурора, та вирішення питань щодо дисциплінарної відповідальності, переведення і звільнення прокурорів з посади. Інакше кажучи, спрямована на виконання основних функцій із кадрового забезпечення органів прокуратури, які раніше монополювалися прокурорами, які обіймають адміністративні посади, що мало наслідком суттєве обмеження такої гарантії діяльності прокурора, як його незалежність і прозорість у діяльності прокуратури.

Однак недосконалість законодавчої регламентації правового статусу КДКП призвела до ускладнень у її діяльності, на усунення яких був спрямований проєкт Закону про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв’язку з прийняттям Закону України “Про внесення змін до Конституції України (щодо правосуддя)” (в частині удосконалення діяльності Кваліфікаційно-дисциплінарної комісії прокурорів)⁸. Цим законопроєктом статус КДКП і забезпечення її діяльності планувалося привести у відповідність до статусу та порядку забезпечення діяльності аналогічного органу в системі правосуддя – Вищої кваліфікаційної комісії суддів. Зокрема, через встановлення окремого від Генеральної прокуратури України фінансового та матеріально-технічного забезпечення, а також створення секретаріату в КДКП.

Приводом для внесення цього законопроєкту стало практичне втілення положень ст. 67 Закону України “Про прокуратуру”, згідно з якими прийняття положення про порядок роботи КДКП (у чинній редакції – *відповідного органу, що здійснює дисциплінарне провадження*) було віднесено до повноважень найвищого органу прокурорського са-

⁷ Про прокуратуру: Закон України від 14 жовтня 2014 р. № 1697-VII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1697-18>> (дата звернення: 17.03.2020).

⁸ Проєкт Закону про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв’язку з прийняттям Закону України “Про внесення змін до Конституції України (щодо правосуддя)” (в частині удосконалення діяльності Кваліфікаційно-дисциплінарної комісії прокурорів) <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62644> (дата звернення: 17.03.2020).

моврядування – Всеукраїнської конференції прокурорів, якою 27 квітня 2017 р. і було прийнято таке Положення⁹, у якому передбачено, що секретаріат КДКП утворюється у Генеральній прокуратурі України на правах структурного підрозділу, Положення про який затверджується Генеральним прокурором за поданням голови КДКП. До того ж Генеральний прокурор визначає структуру та штатну чисельність Секретаріату КДКП, призначає на посади та звільняє з посад його працівників. Фінансове та матеріально-технічне забезпечення діяльності КДКП та її секретаріату здійснюється Генеральною прокуратурою України як головним розпорядником коштів Державного бюджету України за окремою бюджетною програмою.

Цим законопроектом передбачалося також повноваження КДКП на складання консультативного висновку про відповідність вимогам, визначеним законом, кандидата на посаду Генерального прокурора України, щодо якого Президентом України до Верховної Ради України вноситься подання про надання згоди на призначення. Нагадаємо, що Європейська Комісія за демократію через право (Венеційська Комісія) у Висновку CDL-AD (2013)025 від 14 жовтня 2013 р. надала пропозиції щодо вдосконалення положень проекту Закону України “Про прокуратуру” за допомогою внесення поправок, які передбачали б, що відповідний консультативний орган надає необов’язкові рекомендації щодо кандидатів на посаду Генерального прокурора до того, як Президент і Верховна Рада України приймуть рішення про його/її призначення (пункти 119, 199)¹⁰.

Запропоновані у законопроекті шляхи удосконалення діяльності КДКП так і не знайшли свого законодавчого закріплення. Водночас у наукових дослідженнях зауважується, що утворення для адміністрування системи прокуратури інституцій за зразками так званої “євро-моделі” судових рад не є запорукою виконання завдання із досягнення євростандартів забезпечення оптимального балансу між незалежністю, ефективністю, прозорістю та відповідальністю прокурорів і прокуратури, а отже, фокус досліджень у цьому напрямі повинен зміщуватися на вивчення інституційної спроможності, незалежності, порядку формування КДКП і забезпечення належних особистих та професійних якостей її членів¹¹.

⁹ Положення про порядок роботи Кваліфікаційно-дисциплінарної комісії прокурорів (із змінами, прийнятими всеукраїнською конференцією прокурорів 21 грудня 2018 р.) <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0003900-17/find?text=%F1%E5%EA%F0%E5%F2%E0%F0%B3%E0%F2>> (дата звернення: 17.03.2020).

¹⁰ CDL-AD(2013)025, Joint Opinion on the draft Law on the Public Prosecutor’s Office of Ukraine, Endorsed by the Venice Commission at its 96th Plenary Session (Venice, 11–12 October 2013) <[http://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2013\)025-e](http://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2013)025-e)> (accessed: 20.03.2020).

¹¹ Сергій Костенко, *Кваліфікаційно-дисциплінарна комісія прокурорів: правовий статус та шляхи реформування* (Національна академія прокуратури України 2019) 77.

На противагу цьому баченню сучасний етап кадрового реформування органів прокуратури в Україні ознаменований положеннями Закону, за якими члени і голова КДКП вважаються звільненими з посади, а їх повноваження – достроково припиненими. Цим же Законом усі прокурори Генеральної прокуратури України, регіональних прокуратур, місцевих прокуратур, військових прокуратур вважаються такими, що персонально попереджені у належному порядку про можливе майбутнє звільнення з посади на підставі п. 9 ч. 1 ст. 51 Закону України “Про прокуратуру” (ліквідації чи реорганізації органу прокуратури, в якому прокурор обіймає посаду, або в разі скорочення кількості прокурорів органу прокуратури). При цьому встановлено, що на звільнення прокурорів із посади з цієї підстави не поширюються положення законодавства щодо пропозиції іншої роботи та переведення на іншу роботу при звільненні у зв’язку зі змінами в організації виробництва і праці, щодо строків попередження про звільнення, щодо переважного права на залишення на роботі, щодо переважного права на укладення трудового договору у разі поворотного прийняття на роботу, щодо збереження місця роботи на період щорічної відпустки та на період відрядження.

Однак зазначені вище особи можуть бути переведені на посаду прокурора в Офісі Генерального прокурора, обласних прокуратурах, окружних прокуратурах лише у разі успішного проходження ними атестації, що здійснюватиметься згідно з відповідним Порядком проходження прокурорами атестації¹².

Не вдаючись до правового аналізу сумнівної конституційності такого “особливого” попередження прокурорів про можливе майбутнє звільнення, слід зауважити про певні перестороги й щодо перспектив повноцінного кадрового перезавантаження в органах прокуратури вже згідно з новим Порядком проходження прокурорами атестації. Приводом для таких висновків, зокрема, були анонсовані напередодні проведення атестації плани створення механізму селекції при відборі прокурорів, а також фактично сформована мета цієї атестації, яка повинна забезпечити, ‘щоб у цю професію зайшло побільше людей, які не мають прокурорського досвіду’¹³.

Водночас у Висновку Комітету Верховної Ради з питань правоохоронної діяльності законопроект “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо першочергових заходів із реформи органів прокуратури” був охарактеризований як такий, що

¹² Порядок проходження прокурорами атестації: наказ Генерального прокурора від 3 жовтня 2019 р. № 221 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0221900-19>> (дата звернення: 17.03.2020).

¹³ ‘Рябошапка натякнув, що в Україні можуть ліквідувати військову прокуратуру’ (*Українська правда*, 07.08.2019) <<https://www.pravda.com.ua/news/2019/08/7/7222959>> (дата звернення: 17.03.2020).

насамперед, спрямований на запровадження першочергових і, багато в чому, тимчасових заходів, пов'язаних передусім із кадровим перевантаженням органів прокуратури шляхом атестації чинних прокурорів, а також надання можливості всім добросовісним кандидатам, які мають належні теоретичні знання та практичні навички, на конкурсних засадах зайняти посаду прокурора у будь-якому органі прокуратури¹⁴.

Зазначене вище настановує на висновок про те, що наявність прокурорського досвіду, тобто досвіду роботи на посаді прокурора, на думку ініціаторів цієї реформи, є *неналежними практичними навичками, аби обійняти посаду прокурора*. Такий висновок є контрверсійним, а також із певною вірогідністю (у разі ініціативи заінтересованих осіб) може бути визнаний таким, що містить ознаки *дискримінації за професійною ознакою*.

Привертає увагу Висновок Комітету Верховної Ради України з питань інтеграції України з Європейським Союзом щодо зазначеного вище законопроекту, в якому, зокрема, зазначалося, що необмежені повноваження Генерального прокурора можуть призвести *до свавілля і зловживання владою*, про потребу доопрацювання законопроекту з метою приведення його положень у відповідність до європейських стандартів, а також утвердження верховенства права та укріплення правохоронних інституцій¹⁵.

На особливу увагу, у розрізі зауважених вище експертних застерег щодо законодавчо створених передумов для можливого свавілля очільника системи прокуратури в Україні, заслуговують положення п. 10 розділу IV зазначеного Порядку проходження атестації прокурорами, за якими:

<...> фізичні та юридичні особи, органи державної влади, органи місцевого самоврядування мають право подавати до відповідної кадрової комісії відомості, у тому числі на визначену кадровою комісією електронну пошту, які можуть свідчити про невідповідність прокурора критеріям компетентності, професійної етики та добросовісності. Кадровою комісією під час проведення співбесіди та ухвалення рішення без додаткового офіційного підтвердження можуть братися до уваги відомості, отримані від фізичних та юридичних осіб (у тому числі анонімно)¹⁶.

¹⁴ Висновок комітету 10.09.19 <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66266> (дата звернення: 17.03.2020).

¹⁵ Висновок Комітету Верховної Ради України з питань інтеграції України з Європейським Союзом 17.09.2019 <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66266> (дата звернення: 17.03.2020).

¹⁶ Порядок проходження прокурорами атестації: наказ Генерального прокурора від 3 жовтня 2019 р. № 221 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0221900-19>> (дата звернення: 17.03.2020).

Крім того, Додатком 2 до Порядку проходження прокурорами атестації були затверджені Форма заяви про переведення на посаду прокурора у відповідні органи системи прокуратури. У цих формах було передбачено, що прокурор у своїй заяві має вказати, що *погоджується із тим, що під час проведення співбесіди та ухвалення рішення кадровою комісією може братися до уваги інформація, отримана від фізичних та юридичних осіб (зокрема й анонімно), яка не підлягає додатковому офіційному підтвердженню.*

Таке положення видається сумнівним і таким, що не забезпечує визначених Законом України “Про прокуратуру” гарантій незалежності прокурора. Ба більше, правовий аналіз зазначених вище законодавчих положень, що названі законодавцем першочерговими заходами з реформи органів прокуратури, з урахуванням положень Протоколу № 12 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод¹⁷, ратифікованого Україною Законом від 9 липня 2006 р. № 3435-IV, дає приводи з певною вірогідністю стверджувати про потенційну перспективу для визнання цих реформаційних заходів *дискримінацією за професійною ознакою.*

Незважаючи на конституційно задеклароване прагнення наближення прокуратури до судової влади через включення норм стосовно прокуратури до розділу VIII “Правосуддя”, видається, що воно покликане лише частково вирішити питання невизначеності конституційного статусу прокуратури в механізмі поділу державної влади на законодавчу, виконавчу та судову гілки. Водночас змістовне співвідношення прокуратури та судової влади залишається чітко невизначеним, а прокуратура як суміжний правовий інститут, що сприяє належному забезпеченню здійснення правосуддя як функції держави, не має належних безпекових гарантій. Для порівняння, відповідно до ч. 6 ст. 107 Закону України “Про судоустрій та статус суддів”¹⁸ навіть дисциплінарну справу щодо судді не може бути порушено *за анонімними заявами та повідомленнями.*

Зважаючи на те, що в експертному середовищі зазначається про небезпеку можливого нівелювання попередніх досягнень, які спрямовувалися на приведення діяльності прокуратури у відповідність до європейських стандартів у сучасних умовах її реформування¹⁹, слід звернутися до так званих актів “м’якого” права у досліджуваній сфері.

¹⁷ Протокол № 12 до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод від 4 листопада 2000 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_537> (дата звернення: 17.03.2020).

¹⁸ Про судоустрій та статус суддів: Закон України від 2 червня 2016 р. № 1402-VIII <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19>> (дата звернення: 17.03.2020).

¹⁹ Олександр Банчук, ‘4 роки змін у прокуратурі України: два кроки вперед, один назад’ (Центр політико-правових реформ, 23.10.2018) <<https://www.pravo.org.ua/ua/news/20873335-4-roki-zmin-u-prokuraturi-ukrayini-dva-kroki-vpered-odin-nazad>> (дата звернення: 17.03.2020).

Так, у Звіті Венеційської Комісії з Європейських стандартів щодо незалежності судової системи: частина II – Служба обвинувачення, ухваленому на 85-му пленарному засіданні (Венеція, 17–18 грудня 2010 р.) зазначається, що якості, які вимагаються від обвинувача, подібні до якостей судді та потребують наявності відповідних процедур призначення та просування по службі. За потребою обвинувач, як і суддя, у певних випадках буде змушений приймати непопулярні рішення, може бути об'єктом для критики у засобах масової інформації та стати об'єктом політичних суперечок. Із цих причин необхідно забезпечити належний термін перебування на посаді та відповідні заходи щодо просування по службі, дисциплінарних заходів і звільнення, що забезпечить неможливість переслідування обвинувача на підставі того, що він прийняв непопулярне рішення (п. 18). Для того аби уникнути неправомірних вказівок, необхідно розробити каталог гарантій невтручання у діяльність обвинувача. Такі гарантії повинні охоплювати призначення, дисциплінарні заходи/усунення з посади, а також специфічні правила ведення справ і процесу прийняття рішень (п. 32). *Обвинувачі повинні перебувати на посаді аж до виходу на пенсію, оскільки призначення на лімітовані періоди з можливістю перепризначення містять ризик того, що обвинувач буде приймати рішення не на основі закону, а з думкою зробити приємне тому, хто його чи її перепризначатиме* (п. 50)²⁰.

З огляду на викладене видається сумнівним відповідність положень Закону висвітленому баченню європейських інституцій щодо незалежності прокуратури та механізмів її забезпечення. Вважаємо, що реформування органів прокуратури повинно відбуватися передусім із дотриманням принципу верховенства права, зокрема, таких його елементів, як *юридична визначеність, заборона свавілля, дотримання прав людини, заборона дискримінації та рівність перед законом*.

При цьому *юридична визначеність* також означає, що держава загалом повинна дотримуватися взятих на себе певних зобов'язань, виконувати покладені на неї певні функції чи виголошені нею перед людьми певні обіцянки (поняття “законних очікувань”). *Рівність перед законом* означає, що кожна фізична особа є підпорядкованою тим самим законам, і жодна фізична особа чи група осіб не мають особливих юридичних привілеїв (п. 65)²¹.

²⁰ CDL-AD(2010)040-e Report on European Standards as regards the Independence of the Judicial System: Part II – the Prosecution Service – adopted by the Venice Commission – at its 85th plenary session (Venice, 17–18 December 2010) <[http://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD\(2010\)040-e](http://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD(2010)040-e)> (accessed: 17.03.2020).

²¹ Верховенство права: доповідь, схвалена Венеційською Комісією на 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25–26 березня 2011 року) <[https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2011\)003rev-ukr](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev-ukr)> (дата звернення: 17.03.2020).

Беручи до уваги те, що головним завданням запроваджуваних першочергових заходів реформування прокуратури задекларовано *кадрове перезавантаження її органів через атестацію діючих прокурорів*, виникає запитання: чому вимоги щодо такої атестації не поширюються на прокурорів Спеціалізованої антикорупційної прокуратури Генеральної прокуратури України, які переводяться за цим Законом на аналогічні посади до Спеціалізованої антикорупційної прокуратури Офісу Генерального прокурора, а також осіб, яких призначено на посади першого заступника, заступника Генерального прокурора у період із 30 серпня 2019 р.? Вбачається порушення такого елементу принципу верховенства права, як рівність перед законом представників правничої професії у межах єдиної системи прокуратури, з огляду на особливості атестації, яка має разовий характер та обґрунтовується низьким рівнем довіри громадянського суспільства до прокуратури як інституції загалом.

Крім того, висвітлені вище умови кадрового перезавантаження органів прокуратури нагтовхують на міркування про причини відсутності у чинному законодавстві вимог до претендентів на посаду Генерального прокурора щодо проходження обов'язкової атестації на предмет володіння належними теоретичними знаннями та практичними навичками, яка повинна бути передумовою внесення його/її кандидатури Президентом на погодження Верховній Раді України. Відповідь на це запитання формує бачення того, що нині є пріоритетним у визначенні кандидатури на посаду очільника системи прокуратури: рівень професіоналізму, який може бути реально об'єктивованим за результатами проходження перевірки рівня теоретичних знань і практичних навичок, чи політична кон'юнктура, характерними рисами якої є мінливість і часті коливання, що пояснює ситуативні призначення та часті зміни очільників прокуратури в Україні.

Нагадаємо, що у зазначеному вище Звіті Венеційської Комісії з Європейських стандартів щодо незалежності судової системи: частина II – Служба обвинувачення зазначається про неабияку важливість вибору способу обрання генерального обвинувача, аби забезпечити *довіру з боку суспільства, повагу судівництва та представників юридичної професійної спільноти*, що, зокрема, може бути досягнуто через залучення професійного неполітичного досвіду (п. 34)²². Крім того, проводячи певні аналогії з судовою гілкою влади як основним елементом системи правосуддя, Верховний Суд очолює Голова Верховного Суду, якого обирає на посаду та звільняє з посади за допомогою таємного голосування Пленум Верховного Суду з числа суддів Верховного Суду, *тобто з числа осіб, які пройшли кваліфікаційне оцінювання та підтвердили здатність*

здійснювати правосуддя у Верховному Суді. Розуміючи можливі застороги щодо некоректності такого порівняння з огляду на різницю інституційних складових судової системи та системи прокуратури, все ж варто стверджувати про обґрунтованість вимог щодо встановлення до кандидатів на посаду Генерального прокурора вимог проходження кваліфікаційного оцінювання для підтвердження здатності очолювати систему прокуратури як суміжний правовий інститут у системі правосуддя. За таких умов із певною вірогідністю можна стверджувати про перетворення процесу вибору кандидатури на посаду Генерального прокурора з суто політичного ще й у професійний та підсилить гарантії зовнішньої незалежності прокуратури як елементу системи правосуддя.

Висновки. З урахуванням зазначеного вище можна констатувати, що сучасний етап кадрового реформування органів прокуратури в Україні ознаменований положеннями Закону, спрямованими не на удосконалення, а на припинення функціонування гарантій забезпечення незалежності прокурорів, а також на створення механізму селекції при їхньому відборі, який створює дискримінаційні умови в процесі кадрового перезавантаження для осіб, які мають досвід прокурорської діяльності.

Ситуативне кадрове перезавантаження органів прокуратури, що забезпечене тимчасовою правовою регламентацією, обумовленою актуальною політичною кон'юнктурою, не відповідає європейським стандартам забезпечення незалежності служби публічного обвинувачення, а також таким елементам принципу верховенства права, як юридична визначеність, заборона свавілля, дотримання прав людини, заборона дискримінації та рівність перед законом.

З метою перетворення процесу вибору кандидатури на посаду Генерального прокурора з суто політичного ще й у професійний та підсилення гарантій зовнішньої незалежності прокуратури як елементу системи правосуддя доцільним вбачається встановлення до кандидата на посаду Генерального прокурора вимог проходження кваліфікаційного оцінювання для підтвердження здатності очолювати систему прокуратури як суміжний правовий інститут у системі правосуддя.

Перспективним вбачається розгляд питань наявності чи відсутності дискримінаційних положень законодавства про кадрове перезавантаження органів прокуратури, що був предметом дослідження цієї статті, Європейським судом з прав людини, результати якого могли б виступити авторитетною гарантією дотримання принципу незалежності представників різних правничих професій у майбутній практиці національного нормотворення при визначенні критеріїв легітимного втручання у приватне життя.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Kostenko S, *Kvalifikatsiino-dystsyplinarna komisiia prokuroriv: pravovyi status ta shliakhy reformuvannia [Qualification and Disciplinary Commission of Prosecutors: Legal Status and Ways of Reform]* (Natsionalna akademiia prokuratury Ukrainy 2019) (in Ukrainian).

Websites

2. 'Reforma prokuratury, zaproponovana Zelenskym, likviduie mistseve samovriaduvannia – Friz' ['Zelensky's Prosecutor's Reform Eliminates Local Government – Freese'] (*Priamyi*, 05.09.2019) <<https://prm.ua/reforma-prokuratury-zaproponovana-zelenskim-likviduye-samovryaduvannya-friz>> (accessed: 17.03.2020) (in Ukrainian).
3. 'Riaboshapka natiaknuv, shcho v Ukraini mozhut likviduvaty viiskovu prokuraturu' ['Ryaboshapka Hinted that Military Prosecutor's Office Could be Liquidated in Ukraine'] (*Ukrainska pravda*, 07.09.2019) <<https://www.ppravda.com.ua/news/2019/08/7/7222959>> (accessed: 01.03.2020) (in Ukrainian).
4. Banchuk O, '4 roky zmin u prokuratury Ukrainy: dva kroky vpered, ody n nazad' ['4 Years of Change in the Prosecutor's Office of Ukraine: Two Steps Forward, One Back'] (*Tsentr polityko-pravovykh reform*, 23.10.2018) <<https://www.pravo.org.ua/ua/news/20873335-4-roki-zmin-u-prokuratury-ukrayini-dva-kroki-vpered,-odin-nazad>> (accessed: 17.03.2020) (in Ukrainian).
5. Fazekosh O, 'Z pozytsii "zlisnogo shkidnytstva"' ['From the Standpoint of "Malicious Wrecking"'] (*Zakon i Biznes*, 19.10–25.10.2019) <https://zib.com.ua/ua/139659-reformuvannya_prokuratury_z_pozicyi_zlisnogo_shkidnytstva.html> (accessed: 17.03.2020) (in Ukrainian).
6. Riaboshapka R ta inshi, 'Vidnovyty doviru do prokuratury: misiia zdiisnenna' ['Restore the Credibility to the Prosecutor's Office: Mission Accomplished'] (*ZN.UA*, 26.12.2019) <https://dt.ua/article/print/internal/vidnoviti-doviru-do-prokuratury-misiya-zdiisnenna-334126_.html> (accessed:16.03.2020) (in Ukrainian).

Maryna Stefanchuk

THE REFORM OF PUBLIC PROSECUTION BODIES IN UKRAINE: STAFF RESET OR DISCRIMINATION ON PROFESSIONAL GROUNDS?

ABSTRACT. The current stage of state-building in Ukraine is marked by another reform of public prosecution bodies which involves an assessment of current prosecutors' compliance with the criteria of professional competence, bona fide conduct and professional ethics; it also provides for creation of new legislative prerequisites for empowering individuals who have appropriate training with the option to hold positions in the Public Prosecutor's offices at all levels. The legal framework for such a staff reset, which is particularly represented by relevant orders of the Prosecutor General of Ukraine, provokes an intense discussion among scientists as well as among practitioners and attracts particular attention, given the recent distrust of the Prosecutor General expressed by the Verkhovna Rada of Ukraine for the reason of low efficiency of his performance and, consequently, for being unfit for this position.

The purpose of the article is to analyze the legal framework for the staff reset of public prosecution bodies in Ukraine at the present stage through the lens of their compliance with the European standards of public prosecutor's independence, and also to formulate a generalized vision of the prospects for regulation of these relations.

It is established that upon adoption of the new Law of Ukraine "On Public Prosecution", a systemic change of the administration entities of the public prosecution system occurred stemming from the establishment of an entity within this system which was new at that time - the Public Prosecutors Qualification and Disciplinary Commission; its purpose was to perform the main staffing functions for the prosecution bodies which earlier were monopolistically exercised by public prosecutors who held administrative positions, and this entailed a significant limitation of such a guarantee available to a public prosecutor as his independence and transparency of public prosecution. The current stage of the staff reform of public prosecution bodies in Ukraine is marked by legal regulations targeted at termination of operation of this institution rather than at its improvement, as well as at setting up of a mechanism for selection of prosecutors which eventually forms such staff reset conditions that are discriminatory to the persons with public prosecution experience.

The article proves that the situational staff reset of public prosecution bodies, which is supported by temporary legal regulation, is due to the current political situation, is inconsistent with the European standards ensuring independence of the public prosecution service, and is inconsistent with such elements of the rule of law principle as legal certainty, prohibition of arbitrariness, and respect for human rights; and also prohibition of discrimination and equality before the law. It is proposed that a candidate for the position of Prosecutor General of Ukraine should pass a qualification assessment to confirm his/her ability to be at the head of the public prosecution system as an allied legal institution in the justice system with a view to transforming the process of selection of a candidate for the position of Prosecutor General of Ukraine from a purely political to a professional one, and enhancing the guarantees of external independence of the Public Prosecutor's office as an element of the justice system.

KEYWORDS: Public Prosecutor's office; public prosecutor; staff reset; staff certification; professional selection for position.

МІЖНАРОДНЕ ПРАВО



Maksym Maksimentsev

Ph.D., Doctor of Law (Kyiv, Ukraine)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1173-9113>
investor@nadraukrayny.com.ua

Nadiia Maksimentseva

Ph.D., Doctor of Law, Senior Councilor of Justice,
Professor at the Department of Theory of State and Law,
Constitutional Law and Public Administration, Oles Honchar
Dnipro National University (Dnipro, Ukraine)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7774-1948>
nmaksime@yahoo.com



УДК 343.85

THE GLOBAL IMPACT OF EXERCISING EXTRATERRITORIAL JURISDICTION OVER TRANSNATIONAL CORPORATE ENVIRONMENTAL CRIMES IN EXTRACTIVE INDUSTRIES

ABSTRACT. This article relates to contemporary topic, deals with subsoil use crimes and explores this as a subtype of environmental crimes committed by transnational corporations discussing the importance of choosing proper jurisdiction, and examines crimes in the field of subsoil use as a specific component of environmental crimes committed by transnational corporations involved in resource extraction and mining across the world. Their environmental harm, contribution to poverty and unfair utilization of resources is driven by greed and lure, and has long been heavily protected by legal jurisdictional cover-ups, which are now under scrutiny due to the globally evolving trend of exercising extraterritorial jurisdiction over certain torts committed by extractive industry operators.

Appropriate criminological theories and studies of general and green criminology along with environmental justice are reviewed and reflected on. The author refers to unfair correlation of natural wealth and poverty, comes across the Brantinghamian definition of “crime” before turning to Sutherland’s conception of white-collar crime. The article also presents content analysis and case studies of the undergoing litigations, namely the case of Trafigura and Royal Dutch Shell.

In concluding notes suggestions are offered for the future of environmental justice and the prevention of environmental crimes *in extractive industries and mining*.

KEYWORDS: Environmental crime; subsoil use; extractive industry; extraterritorial jurisdiction; alien tort.

Choice and rational behavior are present in the structure of various crimes. The system of penalties and control over crimes streamlines human choice and rational behavior, may remedy the consequences and damages, and may deter repeated offence of the laws or, at least, prevent further crimes. As a specific component of environmental crimes, *crimes in the field of subsoil use* (hereinafter, *subsoil use crime*) encompass the extraction of various raw materials and aggregates from the earth, mostly during operations *in extractive industries*; however, it is not limited to them, but includes the *excavation of archaeological and paleontological items*, although these crimes are comparatively limited in value and hard to evaluate in the structure of subsoil use crimes. Therefore, when tackling subsoil use crimes in this paper, attention is drawn to the extractive industry only. Out of an approximately estimated USD110b-worth annual illicit gain from environmental crimes committed globally, around 60 % are attributed to subsoil use crimes during the extraction of resources; thus, a vast majority of such environmental crimes pertain to *crimes in extractive industries* (hereinafter, *extractive industry crime*), while the value of crimes committed at archaeological and paleontological excavations is still hard to evaluate. Subsoil use crimes reflect motivated rational behavior within a wider category of so-called enterprise crime as a part of motive-led rational guilty practices, often within organized groups, with the aim of gaining a certain benefit or other value by performing unlawful opportunistic entrepreneurial transactions or business activities¹.

Subsoil use in general, and resource extraction is particular, as a form of entrepreneurship at a national and transnational scale, is able to generate wealth and value, although these activities may cause long-term damage to human lives, health and the environment. A significant part of resource extraction is performed in developing countries, which suffer from their colonial heritage and are still deprived of the rights to fully dispose of their natural wealth in a free and fair manner, as declared in Article 1, Part 1 of the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights².

Such evident unfairness is obvious and manifested by the fact that, based on the reports of the World Bank in 2002, around 4 billion people lived in

¹ M Price and D Norris, 'White-Collar Crime: Corporate and Securities and Commodities Fraud' [2009] 37 (4) Journal of the American Academy of Psychiatry and the Law 538–44.

² Secretary General of the UN, UN General Assembly. International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights (1966) <<https://www.ohchr.org/Documents/ProfessionalInterest/cescr.pdf>> (accessed: 23.03.2020).

56 key resource extracting and mining nations, where 90 % of inhabitants represented developing or transitional economies, with 40 % of such nations having a daily per capita income of a humiliating USD 2. In other words, two-thirds of the poorest populations lived in countries responsible for 90 % of the global extractive and mining industries³. In 2017, exactly 30 out of 50 nations with the highest levels of mining and resource extraction are referred to as low and low-to-middle per capita income economies⁴. In the opinion of the author, such an unfair correlation of natural wealth and poverty in major mining and resource extracting economies is the direct sign of deficit and the inefficiency of subsoil use crime prevention in these countries in particular and globally in general, thus leading to deficiencies in the protection of fundamental human rights and freedoms under harmful environmental and other impacts of subsoil use.

Criminology of environmental harm by extracting industries

Until the twentieth century, nuisance in the form of environmental damage and pollution had been tackled by many nations similarly; however, the major impact is brought about by the British court system and English laws, since they historically dealt with almost half, specifically 40%, of the areas polluted during global industrialization, and added value to local regulations, laws and customs of the former dominions, colonies and members of the British Commonwealth, when dealing in English courts with the first foreign environmental nuisance claims⁵. For a fairly long period of time, English courts and English judges were more favorable to resident subsoil users, especially transnational corporations, and made it unlikely for alien claimants to bring polluters and criminal subsoil users to justice under the English laws by means of English judges. Precedents and customs protected British resident legal entities well from claims from the victims of environmental crimes committed in developing countries, since financially and legally those claims were badly substantiated and supported. Tort victims residing in the host states where crimes were committed had to struggle under legal systems hardly capable of providing effective compensation. Hence criminal justice had nothing to do with such subsoil use and mining industry crimes. Over the course of time, from the 1980-s, more impact has been delivered to the subsoil use crime prevention system, by the global trend of bringing extraterritorial justice through international, supranational and regional legislation into domestic courts and legal enforcement procedures.

³ 'Treasure or Trouble? Mining in Developing Countries' (*The World Bank Group Department*) <<http://www.worldbank.org/ogmc/files/treasureortrouble.pdf>> (accessed: 23.03.2020).

⁴ M Ericsson and O Löf, 'Mining's Contribution to Low- and Middle-income Economies' (2017) 148 WIDER Working Paper 6.

⁵ E Blanco and B Pontin, 'Litigating Extraterritorial Nuisances under English Common Law and UK Statute' [2017] 6 (2) *Transnational Environmental Law* 285–308.

As a result, extraterritorial norms of justice can be applied to alien torts within the domestic jurisdictions of the European continent and the United Kingdom (hereafter, UK), including foreign (extraterritorial) subsoil use crimes committed outside formal domicile by physical and legal bodies, in particular by transnational corporations headquartered in Europe and the UK.

Amongst the most prominent causes of people choosing criminal behavior are *greed* and *lure*. For instance, Larry Siegel states that a shortcut rationally chosen by certain representatives of enterprise crime is explained by their confidence in personal intellectual dominance over public servants in charge of the identification of criminal behavior; thus, they believe that their crimes will never be uncovered and punished. Also, loopholes in legislation for such 'smart criminals' serve as honey for bees, creating criminal opportunities and generating 'lure' to bring benefits from illegal enterprise crimes to businesses in general and to themselves personally⁶.

In many cases, transnational subsoil users lack a sense of the inevitability of punishment for environmental crimes to be committed; therefore, they normally behave as if they are above the law or untouchable by law. On the other hand, it is *perceptual deterrence* that has to be the pivotal preventive brake as a consequence, on the road to the obstruction of criminal deviant actions and felonies⁷. Starting in the eighties, more and more cases have broken barriers for extraterritorial jurisdiction over transnational subsoil use crimes. This new counter-criminal wave of preventive measures surely adds value to fighting criminal mining and resource extraction, and raising the efficiency of pre-emptive measures of environmental justice. Since the eighties, various fundamentalists of environmental criminology have focused on the determinants of criminal behavior as a target for reaching effective preventive results in the minimization of crime. Notably, P. J. and P. L. Brantingham defined crime as a function of motive and criminal opportunity, that is, the mathematical formula of a crime is derived as the following: $C = f(M, O)$ ⁸. Thus it may be concluded from the formula that an increase in the risk of punishment for a crime to be committed and a corresponding sense of the inevitability of justice against a crime, in particular criminal subsoil use, will rationally minimize choice for criminal opportunities and bring down the rate of associated subsoil use crimes in the mid- and long-term range.

Another key contribution to the process of extraterritorial environmental litigations is made upon the introduction of Brussels Regulations, first approved in 2001, later amended in 2012 and effective as of 2015 within the European

⁶ L Siegel, *Criminology: Theories, Patterns, and Typologies* (Cengage Learning, 12th ed 2014) 473.

⁷ R Apel and G Pogarsky and L Bates, 'The Sanctions-Perceptions Link in a Model of School-based Deterrence' (2009) 25 *Journal of Quantitative Criminology* 203.

⁸ P J Brantingham and P L Brantingham, *Environmental Criminology* (Waveland 1991) 240.

Union, along with the long-standing, and since 1789 slightly forgotten in the USA, revolutionary Alien Torts Statute⁹, which also acquired its second breath in the early 1980-s, with respect to alien torts caused by transnational polluters and subsoil users incorporated in the USA¹⁰.

Subsoil use crimes as a form of enterprise crime, as mentioned above, are widely referred to in a wider-ranging category of *environmental crimes* or *green crimes* in other sources¹¹; they may be defined as a kind of criminal activity that causes *environmental harm* as a result of the violation of environmental laws¹². Subsoil use crimes came into the focus of criminology relatively recently and embrace a variety of areas within the scope of *environmental justice*¹³, such as mineral resources, raw materials and components within the subsoil environment.

Even if a person is not physically involved in operations of subsoil use, that is, extraction of minerals, or archaeological or paleontological components within the subsoil environment, but is a part of, or in the course of their responsibilities and powers is personally in charge of actions violating laws, then as a rule these formal criminal abuses of laws and regulations fall within the category of white-collar crime. This kind of crime is generally determined by the conceptual founder Edwin H. Sutherland as 'a crime committed by a person of respectability and high social status in the course of his occupation'¹⁴. Another complementary view by H. Croall on this type of crime adds value to the understanding of its essence by pointing out that white-collar crimes are the 'crimes of the powerful' and *corporate crimes* are attributed to the individuals who commit them while having high status and respect within a certain sociological and professionally hierarchical cluster¹⁵. White-collar crime may lead to damages in kind, economically estimated, including damage to the ecosystem due to criminal subsoil use. White-collar crimes are very hard to identify and prosecute, since this kind of criminal deviant behavior is build upon loopholes in existing legislation and regulations, and the body of evidence is hardly discoverable and lacks proof of a criminal offence; however, in the opinion of society, empirical studies demonstrate the perception that the gravity of harm to the human homosphere and living environment, and

⁹ L Enneking, 'The Future of Foreign Direct Liability? Exploring the International Relevance of the Dutch Shell Nigeria Case' [2014] 10 (1) Utrecht Law Review 44.

¹⁰ 28 U.S.C. 1350. Alien's Action for Tort (Government Publishing Office of the US Congress) <<https://www.govinfo.gov/app/details/USCODE-2011-title28/USCODE-2011-title28-partIV-chap85-sec1350>> (accessed: 23.03.2020).

¹¹ Siegel (n 6) 459.

¹² R White, 'The Four Ways of EcoGlobal Criminology' [2016] 6(1) International Journal for Crime, Justice and Social Democracy 8-22.

¹³ M Lynch and P Stretesky and M Long, 'Environmental Justice: A Criminological Perspective' (2015) 10 Environmental Research Letters 1-6.

¹⁴ E Sutherland, *White-Collar Crime: The Uncut Version* (Yale University Press 1983) 7.

¹⁵ H Croall, 'Who Is the White-Collar Criminal?' [1989] 29 (2) The British Journal of Criminology 157-74.

the moral damage and lasting losses to life of upcoming generations may easily exceed any visible financial losses incurred from the other types of typical crimes¹⁶. White-collar crimes will be compensated to the maximum extent by punitive damages upon completion of the criminal investigation, and explicitly and irreversibly formalized by a court ruling.

As an extension of the point and the origins of subsoil use crimes, corporate crimes in their essence are potentially the most harmful and disastrous among subsoil use crimes of all times¹⁷. By this time, on the one hand, several European continental countries do not provide formal recognition of corporate criminal responsibility, including Italy, Germany and Ukraine, for instance, limiting remedies to administrative fines and penalties, and preferring to abstain from an introduction of general corporate criminal responsibility into their criminal codes. It is therefore necessary that the national ecological justice of abstaining countries is amended with corporate criminal offences, as was effectively performed in recent years in Portugal and Poland, where general criminal offences were complemented with specific corporate crimes. Regarding Ukraine, it is to be noted that, as a transitional society, it also lacks a proper level of public administration in the field of subsoil use and protection of mineral resources, so it needs to harmonize the balance of public interest and the interest of society (subsoil users and the people of Ukraine as the owners of the subsoil wealth) on the principles of public and private partnership. Accordingly, an improvement of public administration in the field of subsoil use and the protection of mineral resources will be embodied in the further development of normative and legal provision.

On the other hand, there are examples of both civil law and common law nations, specifically the UK and the Netherlands, with explicit and effective existing determination and prosecution of corporate crime, with reference to both an individual physical executive body and a legal body as offenders¹⁸. Under the circumstance when a corporate body is targeted by the prosecution for committed crime, it is of fundamental importance to identify an offence as an act committed by a natural person (an officer) or a legal person, or both. Article 14 of the UK Bribery Act defines an offence by the 'body corporate etc.' if it is 'proved to have been committed with the consent or connivance of –

- (a) a senior officer of the body corporate or Scottish partnership, or
- (b) a person purporting to act in such a capacity, the senior officer or person (as well as the body corporate or partnership) is guilty of the offence and liable

¹⁶ M Dhami, 'White-Collar Prisoners' Perceptions of Audience Reaction' (2007) 28 *Deviant Behavior* 57–77.

¹⁷ R White, *Transnational Environmental Crime: Toward an Eco-Global Criminology* (Routledge 2011) 6.

¹⁸ D Blackburn, *Removing Barriers to Justice. How a Treaty on Business and Human Rights could Improve Access to Remedy for Victims* (SOMO 2017) 47.

to be proceeded against and punished accordingly¹⁹. The natural person and the legal person for a corporate crime are closely interconnected and both may be prosecuted and sentenced.

Corporate criminal offence is almost identically determined in the legislation of the Netherlands, Article 51 (criminal liability) of the Penal Code:

1. 'Offences may be committed by natural persons and legal persons.

2. If an offence is committed by a legal person, criminal proceedings may be instituted and the punishments and other measures provided for by law may be implemented where appropriate:

a. against the legal person; or

b. against those who ordered the commission of the offence, and those who were in control of such unlawful behavior; or

c. against the persons mentioned under (1) and (2) together.

3. For the purpose of the application of the above paragraphs legal persons shall be deemed to include an unincorporated company, a partnership and a special fund²⁰.

Thus, having analyzed the fundamentals and legal definitions of corporate crimes, similarly to Gottschalk and Gunnesdal's note, it may be concluded that they are committed in the form of an action or a combination of actions in a concealed and non-physical way for the purpose of gaining material benefit (money or property) or personal or corporate business advantage²¹.

Exercising extraterritorial jurisdiction over corporate polluters

Corporate environmental crimes (and subsoil use crimes, of course) lead to demoralizing environmental pollution, exhaustive consequences to the biosphere, sometimes irreparable biological and economical losses, and non-renewable resource devastation that is evident and open to public view. However, it is not as straightforward and easy to link and legally attribute a specific and well-proven offence to a specific legal or natural person, since this demands scrupulous evidence and expert verified testimony, since, as noted before, the underlying misconduct leading to a criminal abuse of law is often non-physical and well concealed by the offenders.

A remarkable example of massive environmental damage in an African region (namely, Nigeria) and certain other territories due to subsoil use crimes, resulting in an extremely harmful spill of oil and toxic wastes, became a matter of litigation in the courts of the Netherlands, since the jurisdiction of

¹⁹ Bribery Act 2010, The Stationery Office, 8 April 2010, p. 10 <<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/23>> (accessed: 23.03.2020).

²⁰ Netherlands Penal Code, Article 51 (criminal liability), United Nations Office on Drug and Crime <https://sherloc.unodc.org/cld/en/legislation/nld/penal_code/article_51/article_51.html> (accessed: 23.03.2020).

²¹ P Gottschalk and I Gunnesdal, *White-Collar Crime in the Shadow Economy* (Palgrave Pivot 2018) 5.

the country allowed acceptance of nuisance claims to a branch of *Trafigura* incorporated and domiciled in the Netherlands, as well as to another legal person in *Royal Dutch Shell* incorporated and domiciled in the UK, London and The Hague headquarters in the Netherlands. Court hearings are still under way. Choosing the *proper jurisdiction for the processing of claims against environmental crimes* is and was of the highest priority in the above-mentioned and analogous cases, for the reason that it is directly linked to the effectiveness of criminal investigations, court proceedings and remedy mechanisms when massive damage is done to the environment, both domestically and to alien claimants as well. As regards *Trafigura* and *Royal Dutch Shell*, both companies were considered by the courts in the Netherlands and the UK as liable for deeply negligent pollution and damage to the safety of the living environment of the host state citizens; this was as well as a breach of security of industrial operations and transportation of oil products with a heavy impact on human health and even lethal cases among the African neighborhoods and communities, after contact with toxic waste, spills and sludge remaining in the soil and water along oil-transportation pipelines and around onshore and offshore oil-processing sites. *Trafigura* was mostly responsible for the transportation and dumping of slops, thus putting its officers and its legal person under the axe of criminal environmental justice in the Netherlands.

The rational judgment from the headquarters was to thus avoid risks related to physical participation in local subsoil use and the environmental impact of criminal extracting and mining operations. This would leave any trouble from host state jurisdictions to locally incorporated special-purpose vehicles (subsidiaries and affiliates), thus anticipating that the corruption and low competencies of local (host state) public officers, prosecution, courts and enforcement agents would limit or mitigate any potential risk and negative impact of environmental crimes of transnational corporations, with minimum or no material impact on mother companies, allowing them thus, according to Riley, to 'evade the risk of liability'. Operations through host state affiliates and subsidiaries under transnational holding corporate control are used to underpin the *rational choice* of the corporate business decision makers between the *criminal opportunity* and the *risks of criminal liability*²².

The weakness of host jurisdictions is obvious and notable in the above-mentioned cases. Indeed in Nigeria as well as in Côte d'Ivoire, both *Shell* and *Trafigura* effectively limited their liability to host state affiliates (namely, the *Shell Petroleum Development Company of Nigeria* in the case of *Shell*), while

²² C Riley and O Akanmidu, 'Making Parent Companies Pay for the Sins of their Subsidiaries' in *Diverse participation and great atmosphere at Dynamics of Inclusive Prosperity Conference*, 29-30 November 2018 in Rotterdam <<https://www.doipconference.com/Portals/176/Riley.pdf?ver=2018-12-11-161009-173>> (accessed: 23.03.2020).

host court rulings established moderate financial compensatory payments for environmental damage and remedies to affected local communities after a long-lasting judicial routine with minimal impact on polluting subsoil users. As a matter of fact, one of the most active lawyers representing endangered local communities, Martyn Day of Leigh Day, once said: 'For decades claims have swirled around in the Nigerian courts getting nowhere'²³. It is also due to the proactive position of the non-governmental organizations and unions of host state victims of environmental crimes that transnational corporations were made accountable for extractive industry crimes by collective lawsuits through extraterritorial jurisdiction and hearings in courts (namely, Friends of the Earth, Stichting Union des Victimes des Déchets Toxiques d'Abidjan et Banlieues (UVDTAB, 110,937 victims) and Stichting Victimes des Déchets Toxiques Côte d'Ivoire, uniting 110,865 victims (VDTCI))²⁴.

In its turn, Trafigura, its Amsterdam- and London-based headquarters (Trafigura Beehr BV and Trafigura Ltd) and host state representative Puma Energy CI in Côte d'Ivoire were taken to court by the government of Côte d'Ivoire, prosecuted and charged for 16 lethal cases and over 100,000 claims of health problems as a result of harm caused by toxic pollution. In order to bring the story to a close and release its executives detained in a local prison in expectation of host state court rulings on criminal charges, Trafigura concluded a settlement deal, totalling 100b local francs, with host state government and local victims to pay 95b francs to civil victims and 5b francs to the Côte d'Ivoire state budget in reparation and compensatory payments, at that time an equivalent to approximately USD198m²⁵; it also released its two top managers from the local jail after the deal was properly enacted on 12 February 2007 and countersigned by the government of Côte d'Ivoire²⁶. Also, in order to avoid proactive collective lawsuits from the extraterritorial legal attempts of 1,000 victims from the Abidjan community brought overseas to the London courts, Trafigura paid GBP32m in an out-of-court settlement²⁷.

Another much more essential breakthrough in applying extraterritorial jurisdiction to alien torts and transnational environmental corporate crimes was further progress by Amsterdam prosecutors with its criminal charges

²³ 'Shell oil spills in the Niger delta: Nowhere and no one has escaped' The Guardian (3 Aug 2011) <<https://www.theguardian.com/environment/2011/aug/03/shell-oil-spills-niger-delta-bodo>> (accessed: 23.03.2020).

²⁴ 'The Probo Koala Case in 12 Questions' (Trafigura) <<https://www.trafigura.com/resource-centre/probo-koala>> (accessed: 23.03.2020).

²⁵ Toxic wastes: How 100 billion is shared out, Communique No004 of 21 June 2007 Related to compensation of toxic waste victims. 2007 <https://www.trafigura.com/media/3902/communiqu%C3%A9_ri_21_06_2007_en.pdf> (accessed: 23.03.2020).

²⁶ P Murphy, 'Trafigura execs released after Ivory Coast deal' Reuters (14 Feb 2007) <<https://www.reuters.com/article/us-ivorycoast-toxic-release/trafigura-execs-released-after-ivory-coast-deal-idUSL1461558720070214>> (accessed: 23.03.2020).

²⁷ 'Oil company that "poisoned 100,000 with toxic waste" is fined £830,000' Daily Mail (24 July 2010) <<https://www.dailymail.co.uk/news/article-1297186/Dutch-oil-company-fined-1m-Euros-toxic-waste-killed-16-people-100-000-ill.html>> (accessed: 23.03.2020).

and actions. This is a remarkable example of *extraterritorial jurisdiction and a globalizing trend in prevention of transnational environmental and subsoil use corporate crimes*, that demonstrates enhancing pre-emptive environmental justice going global and depressing the motivation of corporate polluters and white-collar criminals, by bringing the stakes and risks of punishment way up against still-existing lures, high payoffs and material opportunities nested within environmental crimes, illegal mining and extractive operations. In the case of Trafigura, despite a 100b francs settlement in Côte d'Ivoire, victims from the Abidjan community, whose settlement funds were improperly allocated and misappropriated in the host state, initiated in Abidjan on 24 December 2010 the new civil case number 359²⁸, which caused the government of Côte d'Ivoire to resign, and brought litigations against Trafigura to the Amsterdam court with the support of the Dutch Public Prosecutor's Office for Financial, Economic and Environmental Offences. A notable feature of this case is embodied in the criminal charges and prosecution against both legal and physical persons, the corporation and its officers, white-collar executives, including a top manager, its President-Director, characterizing the possibility of both joint and separate liabilities for alien environmental crimes to be applied to the phenomenon of extraterritorial justice. Both Trafigura itself and its officers were prosecuted and sentenced, but after an appeal, the President-Director was allowed to pay a EURO67,000 settlement, along with a EURO25,000 settlement for another sentenced employee to avoid a suspended prison sentence²⁹. The captain of a vessel rented by Trafigura for the transportation of hazardous waste and spills was also found guilty and sentenced to five months of suspended custody³⁰. Settlements were paid upon agreement with the Dutch Public Prosecutor, thus allowing an executive and their subordinates involved in planning and sharing benefits from environmental crime to go free. Even though the corporation itself did not entirely avoid criminal liability, such an easy finale for white-collar offenders allows this case to be named, according to Rebecca Bratspies, as an implicit form of environmental corruption, due to the active efforts of interested parties to exclude a transnational corporation from criminal liability³¹.

Pursuing a strategy probably similar to that of the aforementioned Trafigura, of avoiding the risks of extraterritorial justice for environmental crimes and alien nuisance, Shell was deeply involved in the other Nigerian

²⁸ The Court of Appeal of Abidjan (CAA) (2010) First Civil and Commercial Division at the Palais de Justice. Extract from Court Records, Official Notification. Reference No. 359 of 24/12/2010 <https://www.trafigura.com/media/3910/court_of_appeal_abidjan_yameogo_hado_and_others_24_12-2010_en.pdf> (accessed: 23.03.2020).

²⁹ Openbaar Ministerie Netherlands Public Prosecution Service, 16 November 2012 – Functioneel Parket, press release <<https://www.om.nl/vaste-onderdelen/zoeken/@31000/trafigura-punishment>> (accessed: 23.03.2020).

³⁰ R Bratspies, 'Corrupt at its Core: How Law Failed the Victims of Waste Dumping in Côte d'Ivoire' [2018] 43 (2) Columbia Journal of Environmental Law 417–73.

³¹ Ibid 421.

case, initiated by Nigerian citizens harmed by industrial pollution from oil extraction and transportation along rivers, lands and farms of Friday Alfrad Akpan from Ikot Ada Udo, Eric Dooh from Goi and Alali Efanga en Fidelis Oguru from the Oruma and Bodo community. Oil spills severely damaged the biosphere and living environment of Nigerian victims. Shell rationally chose to limit its potential losses from legal action by host states, in order to avoid any nuisance in the country of its domicile, the Netherlands. Specifically, in the UK, under the statutory jurisdictional rules of England and Wales in respect to claims linked to extraterritorial environmental torts, the right of claim itself is contested by the British presumption system, and the claim may be left to the discretion of the court in favor of a defendant domiciled in the UK³².

Despite extensive efforts by Shell and its defendants to contest numerous claims arising from environmental pollution and damage to local inhabitants of Nigeria, extraterritorial justice effectively put the British–Dutch incorporated Shell under judiciary fire in the Court of The Hague on 30 December 2009³³. The key to the success of this extraterritorial application of justice in the UK and also continental Europe, in particular the Netherlands, is substantially carved in the rulings of the courts, on the grounds of Brussels Regulation 44/2001 for actions commenced before 2015 against defendants domiciled in the Brussels Regulation Member States³⁴, and then basing on Brussels Regulation 1215/2012, since 10 January 2015³⁵. Although the District Court of The Hague (Rechtbank Den Haag) in its final decision on 30 January 2013 rejected Dutch jurisdiction over three claims of Nigerian victims and passed them over to Nigerian courts, one Nigerian claim for compensation to Akpan was accepted³⁶. Moreover, on 18 December 2015, the Dutch Court of Appeal in the Shell Nigeria case supported claims basing on Article 60 of Brussels Regulation 44/2001 effective on the date of initiation of this litigation, since the defendant was domiciled in the Brussels Regulation Member State³⁷. The Dutch Court of Appeal dismissed the decision of the Court of The Hague, combined the separate claims of the Nigerian victims into one ruling and returned them to the court of the original claim for further action. Furthermore, in its ruling, the Dutch Court

³² Blanco and Pontin (n 5).

³³ Court of the Hague, Civil law section. Judgment in motion contesting jurisdiction of 30 December 2009, Case number 330891/HA ZA 09-579 <<https://www.elaw.org/system/files/P091230.judgment%20in%20jurisdiction%20motion%20Oruma.pdf>> (accessed: 23.03.2020).

³⁴ European Council Regulation (EC) 44/2001 of 22 December 2000 on jurisdiction and the recognition and enforcement of judgments in civil and commercial matters <<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2001:012:0001:0023:en:PDF>> (accessed: 23.03.2020).

³⁵ Regulation (EU) No 1215/2012 of the European Parliament and of the Council of 12 December 2012 on jurisdiction and the recognition and enforcement of judgments in civil and commercial matters (recast) <<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:351:0001:0032:en:PDF>> (accessed: 23.03.2020).

³⁶ C van Dam, 'Preliminary Judgments Dutch Court of Appeal in the Shell Nigeria Case' <<http://www.ceesvandam.info/default.asp?fileid=643>> (accessed: 23.03.2020).

³⁷ European Council Regulation (EC) 44/2001 (n 34).

of Appeal, in Articles 6.10 and 6.11, satisfied the demands of the claimants to force the defendant to disclose and provide to the court for review a set of internal documentation from Shell, including minutes, reports, business plans and assurance letters, which remained concealed by the company and might unleash the true facts about the circumstances of a parent company's liability for violation of a due business practice and proper duty of care. Also, any reference by Shell to acts of sabotage by three unidentified parties on its industrial sites and along oil transportation pipelines was also turned down in the Court of Appeal, thus keeping Shell responsible for the damage³⁸.

Another alien nuisance initiated by the Bodo community of Nigeria against Shell on a similar occasion is under scrutiny. Litigations of the Bodo community against Shell for damages caused by oil spills of the host state affiliate (Shell Petroleum Development Company of Nigeria Ltd) have been brought to the English courts, basing on the domicile of Shell headquarters in the UK³⁹, in compliance with Article 4 of the new edition of Brussels Regulation 1215/2012, since Royal Dutch Shell resides under the authority of a Brussels Regulation Member State⁴⁰.

For the period of an out-of-court settlement, Royal Dutch Shell is required to compensate costs for damages to 30,000 residents of the Bodo community to the amount of GBP55m and to clean up the polluted territories, according to a London High Court ruling⁴¹. If the clean-up is not properly done by Shell, both participants of the litigation remain alert to continue hearings in the English courts⁴², according to Leigh Day, attorneys for the Bodo victims, whilst the case remains periodically stayed, with the option for Bodo lawyers to reactivate it at any time of violation of liabilities by Shell⁴³.

As regards Ukraine, which is on its converging and harmonizing its domestic legislation towards legislative requirements of the European Union, it shall be admitted that Brussels Regulation 1215/2012 regretfully has not been integrated into the Association Agreement between the European Union and its Member States, of the one part, and Ukraine, of the other part (hereinafter European

³⁸ Gerechtshof den Haag (GDH), Afdeling civiel recht, Judgment of 18 December 2015 in the cases of 1. Eric Barizaa DOOH, of Goi, Rivers State, Federal Republic of Nigeria, 2. Vereniging Milieudefensie: 41, pp. 38–39 <<https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:GHDHA:2015:3586>> (accessed: 23.03.2020).

³⁹ The High Court of England and Wales, *The Bodo Community and Others v Shell Petroleum Development Company of Nigeria Ltd*. EWHC 1973 (TCC). 2014, p. 1. <<http://www.bailii.org/ew/cases/EWHC/TCC/2014/958.html>> (accessed: 23.03.2020).

⁴⁰ Regulation (EU) No 1215/2012 (n 35).

⁴¹ J Payne and S Falush, 'Shell to pay out \$83 million to settle Nigeria oil spill claims' *Reuters* (7 January 2015) <<https://www.reuters.com/article/us-shell-nigeria-spill/shell-to-pay-out-83-million-to-settle-nigeria-oil-spill-claims-idUSKBN0KG00920150107>> (accessed: 23.03.2020).

⁴² 'Shell fails in High Court bid to halt Nigerian community's legal fight over clean-up' (*Leigh Day*, 29.05.2018) <<https://www.leighday.co.uk/News/News-2018/May-2018/Shell-fails-in-High-Court-bid-to-halt-Nigerian-Com>> (accessed: 23.03.2020).

⁴³ E Shirbon, 'Nigeria's Bodo community claims win over Shell after latest UK court ruling' (*Reuters*, 24.05.2018) <<https://www.reuters.com/article/us-shell-nigeria-spill/nigerias-bodo-community-claims-win-over-shell-after-latest-uk-court-ruling-idUSKCN1IP2SP>> (accessed: 23.03.2020).

Union – Ukraine Association Agreement). Ukrainian criminal justice yet has not recognized the categories of the corporate crime and the corporate criminal responsibility. This fact to the great extent undermines effective efforts to deter and counteract to the subsoil use crimes as whole and extractive industry crimes in particular. Only administrative responsibility and administrative fine is generally applicable⁴⁴. There are only limited and contracted references to corporate criminal responsibility in a General Section, Part XIV¹ of the Criminal Code of Ukraine as regards penal legal actions towards legal persons for drug trafficking, crimes against peace and, which is more promising, also for certain crimes (bribes) committed in a course of executive and business activities.

In the Law of Ukraine “On ratification of the European Union – Ukraine Association Agreement” of September 14th 2014, №1678-VII, and in Association Agreement between the European Union and its Member States, of the one part, and Ukraine, of the other part of March 21st 2014 itself in Part 2, Article 1, point e) it is determined that in order to reach the aims of Association in it required to ‘to enhance cooperation in the field of Justice, Freedom and Security with the aim of reinforcing the rule of law and respect for human rights and fundamental freedoms’⁴⁵. Furthermore, Article 387 at point c) regarding corporate governance is linked to Annex XXXVI of the Agreement, where it is declared that Ukraine shall cooperate with the European Union for bringing its ‘corporate governance policy in line with international standards, as well as gradual approximation to the EU rules and recommendations in this area, as listed in Annex XXXVI to this Agreement’, that is in line with the abovementioned Organization for Economic Co-operation and Development Principles on Corporate Governance, which opens that path to making amendments within domestic legislations of Ukraine and its Criminal Code for applying criminal justice for corporate crimes, including environmental crimes. Nevertheless, these clauses in the European Union – Ukraine Association agreement carry rather recommendation input into legislative reforms and European harmonization of the legislation of Ukraine. It has to be noted however that Ukrainian policies and strategies of deterring and counteracting subsoil use crimes shall be contributed with legally binding add-ins into the European Union – Ukraine Association Agreement for Ukraine to amend its Criminal Code of Ukraine and other laws in order to introduce corporate

⁴⁴ Jennifer Zerk, ‘Corporate liability for gross human rights abuses: towards a fairer and more effective system of domestic law remedies’ A report prepared for the Office of the UN High Commissioner for Human Rights <<http://www.ohchr.org/Documents/Issues/Business/DomesticLawRemedies/StudyDomesticLawRemedies.pdf>> (accessed: 23.03.2020).

⁴⁵ Association Agreement between the European Union and its Member States, of the one part, and Ukraine, of the other part of 21 March 2014 <[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:22014A0529\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:22014A0529(01)&from=EN)> (accessed: 23.03.2020).

criminal responsibility and binding principles of corporate governance in public and private legal persons in line with the principles of Brussels Regulation 1215/2012. This will allow deterring and effective counteracting to the subsoil use crimes and shall facilitate guaranteeing protection of fundamental rights and freedoms of the people of Ukraine to have access to secure and safe healthy environment, and to have the right to remedy for damages caused by violation of the aforementioned rights and freedoms.

CONCLUSION. World Bank experts revealed a manifestation of poverty that overwhelmed roughly 4 billion people from 56 key mining and resource extracting regions of mainly developing and transitional nations, thus keeping per capita income at the lowest daily USD2 in over a third of such regions, while they accounted for 90 % of the global resources generated from mining and extracting operations. Such an unfair correlation of natural wealth and poverty in major mining and resource extracting economies is the direct sign of deficit and the inefficiency of subsoil crime prevention in these countries, thus leading to deficiencies of the protection of fundamental human rights and freedoms under harmful environmental and other impacts of subsoil use.

Recent efforts to apply extraterritorial justice through international, supranational and regional legislation into domestic courts and legal enforcement procedures more rigorously counteract and prevent subsoil use crime in various parts of the globe and deliver such cases of crime to domestic courts and legal enforcement procedures. Consequently, extraterritorial norms of justice become available for application to alien torts within the domestic jurisdictions of the European continent and the UK, including extraterritorial subsoil use crimes that physical and legal bodies, particularly transnational corporations headquartered in Europe and the UK, commit outside the formal domicile. In this respect, a key motion to the process of extraterritorial environmental litigations is brought about by the introduction of Brussels Regulations.

There are instances of both civil law and common law nations, namely the UK and the Netherlands, where corporate crimes are scrupulously defined in the corresponding penal codes and, thus, are prosecuted regardless of whether such crimes are linked directly to individual physical executive body and/or just the legal body as an offender. Of even more remarkable note is that penal codes of the UK and the Netherlands determine corporate criminal offence almost identically. The natural person, a corporate officer, ordering someone to carry out actions leading to a crime and the legal person committing a crime are closely interconnected in the essence of corporate crime, and both may be prosecuted and sentenced.

In addition, since in Italy, Germany and Ukraine along with some other European countries corporate criminal responsibility is not formally recognized,

it is suggested that their national ecological justice systems should be amended with corporate crime offences. Positive experience in such a stance may be derived from recent developments in Portugal and Poland, where criminal norms as regards such offences were complemented with specific corporate crimes.

Since transnational mining and extracting companies do not experience a deep sense of the inevitability of punishment for environmental crimes and alien torts committed in the host states, it is essential to substantially increment the pressure of perceptual deterrence as the pivotal preventive brake on the road to the obstruction of criminal deviant actions and felonies. Therefore, *choosing proper jurisdiction for the processing of claims against environmental crimes* as one of the tolls in this respect will remain of the highest priority in the cases of environmental torts and crimes. And this is exactly due to the fact that it has a major effect on the outcome of criminal investigations, court proceedings and remedy mechanisms to indemnify for harmful effects and especially large-scale damages caused to domestic or alien claimants.

It is envisaged that transnational corporations tend to eliminate the risks arising from physical participation in the exploration and production of mineral resources in host states and the environmental harm from such criminal extracting and mining operations, solving any trouble from host state jurisdictions at the expense of special purpose vehicles incorporated locally and directly and actually involved in those problems. Accordingly, they rely on the rational assumption that the corruption and low professional skills of the host state public administration, prosecution, courts and law enforcement officers would constitute an acceptable constraint or mitigate potential risks and negative impacts of their environmental crimes, with minimum or no material impact on controlling companies or top executive management. The *rational choice* of the corporate stakeholders with executive authority between *criminal opportunity* and the *risks of criminal liability* is incentivized by greed and lure, which are lubricated by the temptation to escape from criminal responsibility in the host state jurisdictions, where operations are physically carried out by the local subsidiaries and their subordinates under transnational corporate control.

To conclude, it shall be noted that, by exercising extraterritorial jurisdiction over transnational subsoil use crimes, regardless of the geographical location of the offender and physical running of the operations in any part of the globe where the crime is committed and environmental harm is caused, it is possible to globally strengthen the preventive measures for the purpose of fighting criminal mining and counteracting devastating resource extraction, thus

adding more value and efficiency to pre-emptive measures of environmental justice against criminal corporate subsoil use and transnational environmental crimes. The mechanism of the extraterritorial application of justice to alien torts and transnational corporate environmental crimes committed by subsoil users shall extensively increase risking punishment for a crime, and a corresponding sense of the inevitability of justice against environmental crime. As a consequence, rational behavior shall hold physical and legal persons back from choosing criminal opportunities and shall bring down the rate of associated subsoil use crimes, even presuming that criminal behavior promises potential benefits arising from transnational mining and extractive operations which damage lives and the environment.

Brussels Regulation 1215/2012 regretfully has not been integrated into the European Union – Ukraine Association Agreement. Only administrative responsibility and administrative fine is generally applicable thus making the Ukrainian environmental criminal justice barely affective and legally constrained. In order to add value and power to the Ukrainian environmental criminal justice and fundamentally improve domestic policies and strategies of deterring and counteracting subsoil use crimes, the Criminal Code of Ukraine and its other laws shall be amended with legal instruments of introducing corporate criminal responsibility and binding principles of corporate governance in public and private legal persons in line with the principles of Brussels Regulation 1215/2012. Alternatively the European Union – Ukraine Association Agreement for Ukraine may also be amended with legally binding obligations of Ukraine to act in this direction by harmonizing its legislation with the legislation of the European Union.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Blackburn D, *Removing Barriers to Justice. How a Treaty on Business and Human Rights could Improve Access to Remedy for Victims* (SOMO 2017) (in English).
2. Brantingham P J and Brantingham P L, *Environmental Criminology* (Waveland 1991) (in English).
3. Gottschalk P and Gunnesdal L, *White-Collar Crime in the Shadow Economy* (Palgrave Pivot 2018) (in English).
4. Siegel L, *Criminology: Theories, Patterns, and Typologies* (12th ed, Cengage Learning 2014) (in English).
5. Sutherland E, *White-Collar Crime: The Uncut Version* (Yale University Press 1983) (in English).
6. White R, *Transnational Environmental Crime: Toward an Eco-Global Criminology* (Routledge 2011) (in English).

Journal articles

7. Apel R and Pogarsky R and Bates L, 'The Sanctions-Perceptions Link in a Model of School-based Deterrence' (2009) 25 *Journal of Quantitative Criminology* 203 (in English).
8. Blanco E and Pontin B, 'Litigating Extraterritorial Nuisances under English Common Law and UK Statute' [2017] 6 (2) *Transnational Environmental Law* 285–308 (in English).
9. Bratspies R, 'Corrupt at its Core: How Law Failed the Victims of Waste Dumping in Côte d'Ivoire' [2018] 43 (2) *Columbia Journal of Environmental Law* 417–73 (in English).
10. Croall H, 'Who Is the White-Collar Criminal?' [1989] 29 (2) *The British Journal of Criminology* 157–74 (in English).
11. Dhami M, 'White-Collar Prisoners' Perceptions of Audience Reaction' (2007) 28 *Deviant Behavior* 57–77 (in English).
12. Enneking L, 'The Future of Foreign Direct Liability? Exploring the International Relevance of the Dutch Shell Nigeria Case' [2014] 10 (1) *Utrecht Law Review* 44 (in English).
13. Ericsson M and Löf O, 'Mining's Contribution to Low- and Middle-income Economies' (2017) 148 *WIDER Working Paper* 6 (in English).
14. Lynch M and Stretesky P and Long M, 'Environmental Justice: A Criminological Perspective' (2015) 10 *Environmental Research Letters* 1–6 (in English).
15. Price M and Norris D, 'White-Collar Crime: Corporate and Securities and Commodities Fraud' [2009] 37 (4) *Journal of the American Academy of Psychiatry and the Law* 538–44 (in English).
16. White R, 'The Four Ways of EcoGlobal Criminology' [2016] 6 (1) *International Journal for Crime, Justice and Social Democracy* 8–22 (in English).

Newspaper articles

17. Murphy P, 'Trafigura execs released after Ivory Coast deal' Reuters (14 Feb 2007) <<https://www.reuters.com/article/us-ivorycoast-toxic-release/trafigura-exec-s-released-after-ivory-coast-deal-idUSL1461558720070214>> (accessed: 23.03.2020) (in English).
18. 'Oil company that "poisoned 100,000 with toxic waste" is fined £830,000' Daily Mail (24 July 2010) <<https://www.dailymail.co.uk/news/article-1297186/Dutch-oil-company-fined-1m-Euros-toxic-waste-killed-16-people-100-000-ill.html>> (accessed: 23.03.2020) (in English).
19. Payne J and Falush S, 'Shell to pay out \$83 million to settle Nigeria oil spill claims' Reuters (7 January 2015) <<https://www.reuters.com/article/us-shell-nigeria-spill/shell-to-pay-out-83-million-to-settle-nigeria-oil-spill-claims-idUSKBN0KG00920150107>> (accessed: 23.03.2020) (in English).
20. 'Shell oil spills in the Niger delta: Nowhere and no one has escaped' The Guardian (3 Aug 2011) <<https://www.theguardian.com/environment/2011/aug/03/shell-oil-spills-niger-delta-bodo>> (accessed: 23.03.2020) (in English).
21. Shirbon E, 'Nigeria's Bodo community claims win over Shell after latest UK court ruling' Reuters (24 May 2018) <<https://www.reuters.com/article/us-shell-nigeria-spill/nigerias-bodo-community-claims-win-over-shell-after-latest-uk-court-ruling-idUSKCN1IP2SP>> (accessed: 23.03.2020) (in English).

Conference papers

22. Riley C and Akanmidu O, 'Making Parent Companies Pay for the Sins of their Subsidiaries' in *Diverse participation and great atmosphere at Dynamics of Inclusive Prosperity Conference*, 29–30 November 2018 in Rotterdam <<https://www.doipconference.com/Portals/176/Riley.pdf?ver=2018-12-11-161009-173>> (accessed: 23.03.2020) (in English).

Websites

23. Zerk Jennifer, 'Corporate liability for gross human rights abuses: towards a fairer and more effective system of domestic law remedies' (*A report prepared for the Office of the UN High Commissioner for Human Rights*) <<http://www.ohchr.org/Documents/Issues/Business/DomesticLawRemedies/StudyDomesticLawRemedies.pdf>> (accessed: 23.03.2020) (in English).
24. 'Treasure or Trouble? Mining in Developing Countries' (*The World Bank Group Department*) <<http://www.worldbank.org/ogmc/files/treasureortrouble.pdf>> (accessed: 23.03.2020) (in English).
25. 'Shell fails in High Court bid to halt Nigerian community's legal fight over clean-up' (*Leigh Day*, 29.05.2018) <<https://www.leighday.co.uk/News/News-2018/May-2018/Shell-fails-in-High-Court-bid-to-halt-Nigerian-Com>> (accessed: 23.03.2020) (in English).

Максим Максименцев
Надія Максименцева

ГЛОБАЛЬНІ НАСЛІДКИ ЗДІЙСНЕННЯ ЕКСТЕРИТОРІАЛЬНОЇ
ЮРИСДИКЦІЇ ЩОДО ТРАНСНАЦІОНАЛЬНИХ
КОРПОРАТИВНИХ ЕКОЛОГІЧНИХ ЗЛОЧИНІВ
У ВИДОБУВНИХ ГАЛУЗЯХ ПРОМИСЛОВОСТІ

АНОТАЦІЯ. Стаття порушує актуальну тему і присвячена злочинам надрокористування, досліджуючи їх як підтип екологічних злочинів, учинених транснаціональними корпораціями, з обговоренням важливості вибору належної юрисдикції; у статті також розглядаються злочини у сфері надрокористування як особливий компонент екологічних злочинів, вчинених транснаціональними корпораціями, які займаються розробленням та видобуванням корисних копалин по всьому світу. Шкода, якої вони завдають навколишньому середовищу, поглиблення бідності та неналежне використання ресурсів обумовлені їхньою жадібністю і бажанням наживи та вже давно значною мірою захищені механізмами правового юрисдикційного прикриття, на які нині спрямована пильна увага у зв'язку з глобальним розвитком тенденції до здійснення екстериторіальної юрисдикції щодо деяких правопорушень, учинених операторами видобувної промисловості.

У статті автор розглядає та аналізує відповідні кримінологічні теорії та дослідження загальної та екологічної кримінології, а також екологічної юстиції. Висвітлює несправедливість співвідношення природних багатств і бідності, наводить визначення поняття "злочину" за Брантінгемом, після чого звертається до концепції Сазерленда про злочини, вчинені "білими комірцями". У статті також представлений змістовний аналіз та аналіз прецедентних справ із сучасних судових процесів, зокрема, справа *Trafigura i Royal Dutch Shell*.

У заключній частині автор висловлює пропозиції щодо майбутнього екологічної юстиції та попередження екологічних злочинів у галузях розроблення та видобування корисних копалин.

Ключові слова: екологічна злочинність; надрокористування; видобувна промисловість; екстериторіальна юрисдикція; іноземне правопорушення.

РЕЦЕНЗІЇ

Олександр Батанов

доктор юридичних наук, професор,
провідний науковий співробітник відділу
конституційного права та місцевого самоврядування
Інституту держави і права імені В. М. Корецького НАН України
(Київ, Україна)
batanov_olexandr@ukr.net

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ЗДІЙСНЕННЯ МІСЬКОЇ ВЛАДИ В УКРАЇНІ:
ОРИГІНАЛЬНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ*

Становлення і розвиток демократії в Україні, формування громадянського суспільства немислимі без інститутів місцевого самоврядування та ефективних механізмів муніципальної демократії. Фундаментальні дослідження муніципально-правового будівництва, орієнтовані на міжнародні стандарти місцевого самоврядування, вітчизняні традиції громадоправства та здобутки муніципально-правової теорії мають відіграти основоположну роль у процесах формування муніципального права як галузі права та інституціоналізації муніципальної влади в Україні. Наукова думка, матеріалізувавшись у теорії та практиці самоврядування територіальних громад, має стати своєрідною інтелектуальною основою муніципальної правотворчості та формування цієї нової галузі права.

Очевидно, що без своєчасного наукового обґрунтування відповідних процесів, використання досягнень вітчизняної та зарубіжної муніципальної доктрини і, на цій основі, вироблення рекомендацій та пропозицій щодо розвитку муніципального законодавства, реформування публічної влади на принципах субсидіарності, децентралізації та місцевого самоврядування і становлення муніципальної влади в Україні є неможливим. Утім, було б помилковим і навіть шкідливим ігнорувати наукові розвідки у сфері організації та функціонування місцевої влади вітчизняних державознавців, філософів та істориків минулих десятиліть.

Саме тому важливим джерелом формування вітчизняної доктрини муніципального права є наукові праці, присвячені проблемам місцевого управління, написані у радянський період державного будівництва. Здобутки радянських учених, особливо у перші роки незалежності України, коли відбувався пошук витоків і параметрів національної моделі місцево-

* Рецензія на книгу: Галина Станік та Леонід Рябошапко, *Львівська міська рада: народовладдя у порівняльному вимірі: монографія* (Простір-М 2019).

го самоврядування, надали вектор наукових досліджень у сфері місцевого самоврядування, хоча, безумовно, самі наукові конструкції та змістове наповнення цих досліджень дещо застаріли, відстали від динаміки часу та, подекуди, не відповідають викликам сьогодення.

Утім, як джерело муніципально-правової доктрини вони являють собою інтерес принаймні тому, що, по-перше, слід враховувати, що у вивченні організаційних форм і методів роботи місцевих представницьких та виконавчих органів радянської влади, їх правового регулювання набуто значних досягнень, які не втратили свого значення і нині. По-друге, важливим у процесі формування та розвитку наукових засад муніципального права є критичний аналіз досвіду історичного розвитку місцевих органів влади у нашій країні, що також передбачає звернення до наукових праць попередніх років у порівняльному вимірі. По-третє, звернення до наукової спадщини минулого дасть змогу зберегти пам'ять про персоналії учених-правознавців, які подекуди все своє життя присвятили дослідженню складних проблем теорії та практики державного будівництва.

У зв'язку з цим вихід у світ монографії Галини Станік та Леоніда Рябошапка "Львівська міська рада: народовладдя у порівняльному вимірі" є знаковою подією, а саме видання – актуальним і корисним.

Цінність цієї книги полягає не лише у тому, що вона є даниною пам'яті непересічної людини та відомої української дослідниці проблем конституційного права та державного будівництва Галини Станік (Рябошапка), розкриваючи різні сторінки її життя та науково-педагогічної спадщини, а й відтворює зміст захищеної нею ще у 1955 р. дисертації на тему "Міська Рада депутатів трудящих обласного підпорядкування (за досвідом роботи Львівської міської Ради)".

Унікальність цієї праці полягає у тому, що вона була першою в післявоєнному СРСР дисертацією з відповідної тематики, у якій вдало поєднано загальнотеоретичні аспекти статусу міських рад відповідного рівня із практикою їхньої діяльності.

Враховуючи, що з огляду на важкі, суперечливі та незрозумілі обставини того періоду, Г. Станік за результатами захисту цієї дисертації так і не отримала науковий ступінь (офіційно кандидаткою юридичних наук вона стала лише через багато років і на основі захисту іншої, не менш оригінальної праці, присвяченої конституційно-правовим проблемам суверенітету УРСР), така наукова "реабілітація" наукових здобутків учених, які стояли у витоків конституційної теорії організації та діяльності місцевої влади є непересічною і багато у чому унікальною подією.

Незважаючи на те, що у цій, як і сотнях наукових праць із питань радянського будівництва, які з'явилися у наступні десятиліття, традицій-

ними для того часу були як акценти на визначення міських рад як органів державної влади, їх включеність до загальнодержавної системи рад, побудованої на принципах демократичного централізму, так і критика зарубіжних моделей місцевого самоврядування, дисертація Г. Станік, будучи фактично піонерською, залишається цікавою у концептуальному аспекті принаймні тому, що у ній широко використовувалися архівні документи і матеріали про практичну діяльність Львівської міської Ради депутатів трудящих. Ці джерела та методичні підходи до викладення матеріалу відрізняються інформативністю і скрупульозністю, а положення про необхідність розширення компетенції місцевих рад, матеріальної основи їх діяльності кореспондуються із сучасними процесами конституційної модернізації у сфері децентралізації публічної влади та реформування місцевого самоврядування.

Не можна не відзначити й оригінальний авторський стиль викладення матеріалу: його збалансований характер, взаємозв'язок між окремими розділами, легкість і логічність переходів, доступність мови, якою передані складні наукові концепції та проблеми тощо. Додатковим ілюстративним матеріалом слугують приклади з законодавства та правозастосовної практики діяльності міських рад, подані в порівняльному ключі. У цьому аспекті однією з особливостей рецензованої монографії є ознайомлення читача з колосальним масивом архівних документів і матеріалів Львівського обкому та міському КПУ, які характеризували реальний стан організації та діяльності Львівської міської ради у відповідний період, та у зв'язку з різними обставинами не знайшли відображення у дисертації Г. Станік.

Також додатковим ілюстративним матеріалом є архівні та інші документи, які стосуються функціонування Львівської міської ради протягом багатьох десятиліть після захисту дисертації. Насичення тексту монографії відповідними документами має велике методичне та практичне значення. Це дасть можливість читачеві сформулювати своє бачення проблем організації та діяльності Львівської міської ради протягом понад піввікової історії без тиску якоїсь однієї, можливо, суб'єктивної точки зору.

Отже, у рецензованій монографії приваблює те, що в ній органічно поєднуються теорія та історія питання, закон і практика, людська доля і науково-педагогічний досвід. Відображення конституційної доктрини, реальної діяльності органів місцевої влади та місцевого самоврядування й архівних матеріалів через призму особистого життя і науково-педагогічного досвіду науковця перетворює рецензовану монографію у наповнений життям цікавий матеріал, який однаково буде цікавий досвідченим і молодим науковцям, студентам і магістрам, програми щодо навчання яких орієнтовані на проблеми державного будівництва,

практичним робітникам. Невипадково мета навчання включає не лише логіку науки, а й логіку діяльності спеціаліста. А найкращою теорією є та, яка реагує на болючі потреби практики.

Рецензоване монографічне дослідження має не лише наукове значення. Видання можна використати як у навчальному процесі, так і в практичній діяльності фахівців у галузі конституційного та муніципального права, порівняльного правознавства, політології тощо. Адже представлена монографія розрахована на доволі широку аудиторію, зокрема, вона буде корисною і пізнавальною як для юристів, політологів, фахівців із державного управління та місцевого самоврядування, керівників усіх рівнів, викладачів і студентів вищих закладів освіти, широкого загалу читачів, які цікавляться державним будівництвом України.

Резюмуючи, зазначимо, що рецензована монографія Г. Станік і Л. Рябошапки “Львівська міська рада: народовладдя у порівняльному вимірі” значною мірою є відповіддю на злободенні питання сучасності, рефлексує на динаміку муніципального розвитку у перехідний період, складність і суперечливість реформування місцевого самоврядування та державного управління, містить пропозиції щодо необхідності вдосконалення законодавства й організаційних заходів у досліджуваній галузі, забезпечення постійної доктринальної та організаційної уваги до зазначеної проблеми державного будівництва. Тому можна зробити висновок, що перед нами актуальне, високопрофесійне наукове дослідження, яке є важливим внеском у вітчизняну юридичну науку.

Станік Галина, Рябошапка Леонід, Львівська міська рада: народовладдя у порівняльному вимірі: монографія / Наукова редакція Л. Рябошапка. – Львів: Простір-М, 2019. – 916 с., іл., світлини.

У книзі поставлено за мету висвітлити діяльність Львівської міської ради упродовж 1945–1954 і 1990–1991 років. Для реалізації цього завдання положення державного (конституційного) права УРСР кореспондовано з архівними документами, матеріалами, газетними публікаціями. В результаті у порівняльному вимірі простежено процес перетворення Львівської міської ради від радянської інституції під керівництвом КПУ до органу місцевого самоврядування проєвропейського напрямку, створення політико-правових умов для декомунізації суспільних відносин. Книга містить світлини, котрі відображають різні події у м. Львові, а також життєвий і науковий шлях Г. Станік (Рябошапка).



ЮРИДИЧНИЙ ЖУРНАЛ

“ПРАВО УКРАЇНИ”

4
2020

Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації
Серія КВ № 23026–12866ПР від 28.12.2017 р.

Редагування *О. Красенко*
Комп'ютерна верстка *О. Карташової*
Художнє оформлення *С. Мягкова*

Підп. до друку 28.05.2020. Формат 70x100/16.
Папір офсетний. Офсетний друк.
Ум. друк. арк. 24,38. Обл.-вид. арк. 19,93.
Зам. _____. Ціна договірна.

Адреса редакції:
вул. Багговутівська, 17–21, м. Київ, 04107, Україна
Телефони: +380(44) 537-51-00 (головний редактор),
+380(44) 537-51-10 (редакція)

www.pravoua.com.ua

Відповідальність за достовірність інформації, що міститься в друкованих матеріалах,
несуть автори. Редакція не завжди поділяє авторську точку зору.

Віддруковано у ТОВ-Видавництві “ЛОГОС”
Україна, 01030, м. Київ, вул. Богдана Хмельницького, 10, оф. 31,
тел. +380(44) 235-81-78

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 201 від 27.09.2000 р.