



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 дій 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 ухилень – 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 ефективною правовою формою 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://eurcort.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/2018⁷. 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/2009⁹).

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, 'Кассация 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. Козафарова (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 висувують 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. Лилака²⁶ 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. Лилак, ‘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 задалегідь 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 задалегідь 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 “Гешмен 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). Мірло 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 Strasburzkoho 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. Holovatyi S (red), *Yevropeiska komisiia “Za demokratiiu 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, YRYSЭN 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 dyskursi obmezhenia protsesualnykh zlozhyvan 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. Masaladzhii R, 'Princip pravovoi 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, 'Vliianie neopredelennosti zakonodatel'stva o nalogah i sborah na rynochnye otnosheniia' ['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 resheniiah 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 Kanzafarova 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. Vaskovskyyi: 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.