УДК 340.132.6:346.14;346.546
DOI https://doi.org/10.32837/yuv.v0i3.944

О. Подцерковний,
доктор юридичних наук, професор,
член-кореспондент Національної академії правових наук України,
завідувач кафедри господарського права і процесу
Національного університету «Одеська юридична академія»

ПРО ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ДО КОНКУРЕНТНИХ ВІДНОСИН ЗА АНАЛОГІЄЮ

Питання застосування закону та права за аналогією зажди було непростим у практичній юриспруденції. Зумовлюється це складністю, з якою стикається правозастосовний орган під час виявлення подібності відносин, врегульованих суміжним законом, чи встановленням співмірності й регулятивної дії принципів права, що вкладаються у зміст, відповідно, аналогії закону чи аналогії права. Причому аналогія закону зазвичай залишає місце дискусії навіть більшою мірою, ніж аналогія права. Адже ключове питання подібності суміжних правовідносин вимагає оцінювального аналізу їхнього елементного складу, який не є однаковими, але виявляє близькість за суб'єктною та об'єктною характеристикою. Найбільш практично обґрунтовану подібність можна виявити у відносинах, що є предметом регулювання однієї галузі права. Як зазначав відомий теоретик права С.С. Алексєєв, у цьому разі «істотність подібності і дає правозастосовному органу можливість поширити на певний випадок юридичну норму у формі логічного умовиводу за аналогією» – тут йдеться про «однотипність правового режиму». Попри це, відзначалося, що «якщо між відносинами, що розглядаються, немає подібності в методі правового регулювання, застосування норм суміжної галузі права в субсидіарному порядку виключається» [1, с. 347]. З останнього стає очевидним, що виявити розбіжність у методі правого регулювання та типі правового режиму, тобто в категоріях теоретичного порядку, для практиків у сфері юриспруденції не завжди просто, враховуючи, що в самій загальнотеоретичній юриспруденції відсутня єдність науковців щодо цих категорій.

Окремим питанням, пов'язаним із застосуванням аналогії права, присвячували свої розробки С.С. Алєксєєв, В.В. Лазарев, В.І. Леушин, Г.Ф. Шершеневич, О.В. Колотова, В.Я. Карабань, Д.Д. Луспеник, Б.В. Малишев та багато інших теоретиків і практиків права, проте можливість використання аналогії податкового закону до конкурентних відносин не вивчалася, що і зумовило обрання теми цього дослідження.

До спроби використати аналогію закону на міжгалузевому рівні в контексті податкових та конкуренційних відносин нещодавно в Україні вдався Верховний суд. І, як буде показано надалі, це викликало більше запитань, ніж дало відповідей для подальшого правозастосування.

Зокрема, в одній із справ у сфері захисту економічної конкуренції виникла проблема інтерпретації правової природи бонусу, який надається імпортером у формі безповоротної фінансової допомоги усім своїм дистриб'юторам за реалізацію імпортованої продукції через продажі за кошти державного бюджету (тобто через систему публічних закупівель) (далі – бонус). Попередньо суд апеляційної інстанції зазначив про те, що «надання бонусу

© О. Подцерковний, 2019

у вигляді безповоротної фінансової допомоги на рівних умовах постачальником своїм дистриб'юторам із метою заохочення отримувати перемогу на процедурах державних або публічних закупівель із його товаром, в яких переможцем визнається найдешевша пропозиція, відповідає законним цілям підприємницької діяльності отримувати прибуток і збільшувати обсяги продажу своєї продукції». Проте Верховний Суд у своїй постанові від 30.09.2019 р. у справі № 910/13306/2019 охарактеризував дану господарську операцію поняттям із Податкового кодексу України (далі – ПКУ) та заперечив на цій підставі здатність бонусу стимулювати конкуренцію, збільшувати обсяги продажів товарів та прибуток суб'єкта господарювання [2].

Вирішення питання про те, чи можуть положення ПКУ за аналогією бути застосованими у цій сфері, дозволить, як видається, більш глибоко розглянути проблему міжгалузевої аналогії як у контексті прямих приписів закону, так і в розрізі змістовних системоутворювальних елементів, що відповідають за «однотипність правового режиму», притаманного аналогії закону.

Передусім звертає на себе увагу те, що ПКУ містить спеціальну вказівку: «Поняття, правила та положення, установлені цим Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 цього Кодексу» (ч. 5.1 ст. 5), тобто для регулювання відносин, «що виникають у сфері справляння податків і зборів».

При цьому відповідно до ч. 1 ст. 3 Закону «Про захист економічної конкуренції» законодавство про захист економічної конкуренції ґрунтується на нормах, установлених Конституцією України, і складається із цього Закону, законів України «Про Антимонопольний комітет України», «Про захист від недобросовісної конкуренції», інших нормативно-правових актів, прийнятих відповідно до цих законів. ПКУ не віднесено до актів законодавства про захист економічної конкуренції.

Виходить, що можливість використання аналогії податкового закону до конкурентних відносин обмежується буквою закону. Попри цей, здавалось б, очевидний висновок, як видно з постанови Верховного суду від 30.09.2019 р. у справі № 910/13306/2019, проблема потребує глибшого аналізу задля з'ясування співвідношення правового режиму податкових та конкуренційних відносин у контексті можливої аналогії закону.

Зміст та призначення понять у податковому та господарському праві, зокрема конкурентному, має змістовні розбіжності, що випливають із відмінної природи податкових відносин, основаних на підпорядкуванні суб'єктів господарювання податковим правилам та наявності суб'єкта, наділеного владними повноваженнями (податкового органу), з одного боку, та господарських відносин економічної конкуренції, що основані на реальних економічних правочинах та зв'язках непідпорядкованих один одному суб'єктів, з іншого боку.

Різні за змістом господарські операції можуть відображатися в податковому обліку за єдиним підходом. Проте вузькість податкової кваліфікації не означає одноманіття відповідних господарських операцій.

Податкове законодавство не диференціює кожну господарську операцію для цілей оподаткування, а спрямоване на облік узагальнених груп доходів та витрат під час визначення бази оподаткування. Останнє випливає з державної економічної політики. Державна політика у сфері оподаткування ґрунтується на вимогах ПКУ, а розмаїття господарських операцій – на економічній мотивації та об'єктивних економічних результатах.

Не випадково у ч. 1 ст. 10 Господарського кодексу України (далі – ГКУ) серед окремих напрямів державної економічної політики виділяються «антимонопольно-конкурентна політика»

(абз. 7) та «податкова політика» (абз. 9), кожна з яких має самостійне спрямування.

На противагу реальним господарським операціям податковий облік є суто формалізованим. Невипадково у юридичній літературі досить давно фінансове право, частиною якого є податкове право, вважається вторинним: досить скасувати закони, якими встановлюються податки, і податки зникнуть, чого не можна сказати, наприклад, про господарські та конкурентні відносини [3, с. 197; 4, с. 308].

ПКУ формалізує поняття «безповоротної фінансової допомоги» у статті 14 саме для цілей оподаткування. До цієї категорії віднесено широкий перелік операцій, але вони не обов'язково, більше того – як правило, не мають значення «дарування». Лише в абзаці другому підпункту 14.1.257 пункту 14.1 статті 14 йдеться про таку допомогу «згідно з договорами дарування, іншими подібними договорами або без укладення таких договорів». Усі інші форми безповоротної фінансової допомоги, перелічені у вказаному підпункті ПКУ, мають інший характер. До такої допомоги віднесено, зокрема: «сума безнадійної заборгованості, відшкодована кредитору позичальником після списання такої безнадійної заборгованості»; «сума заборгованості одного платника податків перед іншим платником податків, що не стягнута після закінчення строку позовної давності» тощо.

По суті, поняття «безповоротної фінансової допомоги» у відповідних положеннях ПКУ є протиставленням поняттю «поворотної фінансової допомоги», під яким в абзаці восьмому підпункту 14.1.257 пункту 14.1 статті 14 розуміється «сума коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення». У цьому контексті облік окремих платежів як безповоротної фінансової допомоги визначається формально та не враховує інші економічні вигоди, які може отримувати суб'єкт господарювання від надання цих сум іншому суб'єкту.

Розбіжність податкової форми господарської операції та її господарського значення випливає вже з того, що економічні результати господарювання по-різному відображаються в податковому обліку залежно від чинних податкових правил.

У підпункті 14.1.231 статті 14 ПКУ наведене визначення розумної економічної причини (ділової мети), яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. На це звертає увагу Верховний Суд, зокрема, в Постанові *від 23.07.2019 р. у справі № 826/10852/15/*, коли доходить висновку, що «не обов'язково, щоб економічний ефект спостерігався негайно після вчинення операції. Не виключено, що такий ефект настане в майбутньому. Також не виключено, що в результаті об'єктивних причин економічний ефект від господарської операції може не настати взагалі. Зокрема, операція може виявитися збитковою, і це є одним із варіантів об'єктивного перебігу подій під час здійснення господарської діяльності» [6].

Наявність економічної вигоди не завжди має значення для податкового обліку. Зокрема, в одній із податкових консультації від 30.09.2019 р. зазначено, що Податковим кодексом України «з метою оподаткування податком на прибуток не передбачено застосування ознаки розумної економічної причини (ділова мета) до операцій із надання безповоротної фінансової допомоги іншим платникам податку на прибуток на загальних підставах». Але відсутність вимог стосовно обов'язкової наявності розумної економічної причини (ділової мети) під час надання безповоротної фінансової допомоги іншим платникам податку на прибуток

логічно зовсім не означає, що така економічна причина (ділова мета) відсутня [7; 8].

У досліджуваному випадку ці економічні вигоди мають таке господарське вираження: імпортер завдяки бонусній системі стимулює (мотивує) власних дистриб'юторів збільшувати обсяги реалізації імпортованих ним товарів на ринку публічних закупівель. За економічним змістом подібна система бонусів наближена до знижок, які надаються імпортерами дистриб'юторам за реалізацію товарів, але відмінна від останньої завдяки відсутності корегування ціни продажу.

У конкурентних комерційних господарських відносинах будь-який платіж, з боку одного, комерційного суб'єкта на адресу іншого повинен мати економічний сенс та бути орієнтованим на збільшення прибутку. Комерційний суб'єкт може надавати благодійну допомогу іншим суб'єктам, але тоді ця діяльність втрачає характер господарської, позаяк відповідно до ст. 3 ГКУ неодмінною ознакою господарської діяльності є спрямування «на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність». Дарування (благодійність) одного господарюючого суб'єкта іншому суперечить природі господарської діяльності, особливо якщо ця діяльність є комерційною (підприємницькою).

У правовідносинах, в яких витрати надавача бонусу – імпортера товару спрямовані на збільшення власного економічного результату від продажів товару у майбутньому у зв'язку зі збільшенням обсягів продажів товарів через систему публічних закупівель, дарувальний характер відносин відсутній. Адже система бонусів не лише мотивує дистриб'юторів за допомогою участі в системі публічних закупівель збільшувати обсяги продажів товару, що поставляється надавачем бонусу, але й об'єктивно розширює «впізнаваність» товару для суспільства в цілому. Крім того, залученням товару в обіг для виконання соціальних функцій юридичними особами публічного права створюються умови для ширшої апробації товару, що за умови якісності товару, за загальноприйнятою практикою, сприяє подальшому збільшенню обсягів продажу товару на ринку загалом.

Бонуси за продажі товарів додатково стимулюють дистриб'ютора брати участь у процедурах публічних закупівель у порівняні з реалізацією на інших ринках (у приватних аптеках) при тому, що такі процедури, вочевидь, вимагають від дистриб'ютора додаткових організаційних, інтелектуальних, матеріальних та інших зусиль. Ураховуючи, що на ринку публічних закупівель діють й інші дистриб'ютори, що мають право на одержання бонусів за аналогічних умов, досягти конкурентних переваг окремому дистриб'ютору можна лише шляхом зменшення націнки на імпортований товар. Інакше, встановлюючи високі ціни на товари на публічних закупівлях, кожний дистриб'ютор ризикує взагалі залишитися без продажів. Тут зацікавленість операції для дистриб'ютора, по суті, визначається не звичайною збутовою націнкою, а бонусом, на який він може розраховувати в разі успішної реалізації на торгах. За такого стану дистриб'ютор має змогу знижувати ціни на публічних закупівлях за рахунок зменшення своєї звичайної націнки.

Цей висновок підтверджується природою економічної конкуренції. Зокрема, згідно зі ст. 1 Закону України «Про захист економічної конкуренції» економічна конкуренція визначається як змагання між суб'єктами господарювання з метою здобуття завдяки власним досягненням переваг над іншими суб'єктами господарювання, внаслідок чого споживачі, суб'єкти господарювання мають можливість вибирати між кількома продавцями, покупцями, а окремий суб'єкт господарювання не може визначати умови обороту товарів на ринку.

Система бонусів цілком прогнозовано стимулює конкуренцію на ринку

публічних закупівель, заохочуючи дистриб'юторів зменшувати ціни у порівнянні із цінами на товар, продаж якого не передбачав би таких бонусів.

Таким чином, у досліджуваному випадку система бонусів за своєю господарською природою є витратами, які несе імпортер для збільшення продажів і, як наслідок, збільшення власного доходу від успішного просування та збуту імпортованих ним товарів на ринку публічних закупівель.

За аналогією можна звернути увагу на суміжні відносини щодо реалізації на експорт продукції за нульовою ставкою ПДВ. Тут нульове оподаткування об'єктивно дозволяє зменшувати відпускні ціни на експортовану продукцію, в тому числі здійснювати продаж за цінами навіть нижчими за закупівельні ціни, що вважається цілком нормальною практикою з точки зору податкового обліку [9].

Фінансова допомога одного учасника господарських відносин іншому в багатьох господарських відносинах має на меті покращити економічні результати діяльності принципала в майбутньому. Наприклад, це стосується й допомоги засновника своєму підприємству. Це істотно відрізняє таку допомогу від благодійності, яка не передбачає настання будь-якого економічного результату в майбутньому для благодійника.

Формалізований характер податкової системи призводить до ситуації, за якої податковий облік досліджуваних операцій, по суті, не дає можливості кваліфікувати бонус, що сплачується імпортером своїм дистриб'юторам, інакше, ніж безповоротна фінансова допомога. Про це свідчить, зокрема, постанова Верховного Суду від 18 грудня 2018 року у справі № 808/3341/16, де зазначено, що «додаткова бонусна винагорода, премія або знижка на вартість товару, надана продавцем покупцеві відповідно до умов угоди про купівлю-продаж (чи окремої згоди сторін) або для зацікавлення (винагороди) постійних покупців у подальшій співпраці, не може розцінюватись як послуга у сфері маркетингу» [10].

Поняття «безповоротної фінансової допомоги» в міжнародних стандартах фінансової звітності відсутнє. Для суб'єкта господарювання – надавача такої допомоги – вона є формою витрат. Для фінансової звітності оподаткування є елементом активу чи пасиву. Наприклад, пунктом 13 міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» встановлено, що «вигоду, пов'язану з податковим збитком, який можна зараховувати для відшкодування поточного податку попереднього періоду, слід визнавати як актив». Іншими словами, результати оподаткування самі становлять економічний результат, але податкові правила не можуть формально «призначати» наявність чи відсутність економічного результату. Державна податкова політика визначає своєрідні правила, які не можуть вважатися стандартами, але міжнародні стандарти бухгалтерського обліку можуть відображати результати оподаткування.

Тут необхідно враховувати, що визначення правил оподаткування та дефініцій у податковому законодавстві, яке має виняткову публічно-правову природу, не може переноситися на сферу змішаних приватно-публічних відносин економічної конкуренції, що ґрунтуються на особливих нормативно-правових джерелах, ділових звичаях та спеціальній методології оцінки результатів господарських операцій.

У цілях антимонопольного правозастосування правову природу економічних понять та явищ, а також їхні правові наслідки слід розкривати саме через призму відповідного антимонопольного законодавства. Під час визначення правової природи та правових наслідків господарських операцій, явищ або дій конкуренційне законодавство оперує переважно поняттям наслідків у конкуренції (недопущення, усунення чи обмеження конкуренції) – ч. 1 ст. 6, ч. 2. ст. 8, ч. 1 ст. 13, ч. 1. ст. 15 Закону України «Про захист еко-

номічної конкуренції». Таким чином, із метою застосування конкуренційного законодавства правову природу та правові наслідки правочинів суб'єктів господарювання слід визначати через економічний ефект у конкурентних відносинах від зазначених операцій. Зокрема, не дивлячись на різні податкові наслідки надання бонусу та знижки, їхній економічний ефект для сторін договору, а отже, й наслідки в конкурентних відносинах за звичайних умов можуть бути ідентичними – стимулювати до збільшення продажів товарів, хоча існуватиме відмінність у податковому обліку відповідних витрат: перший кваліфікуватиметься як безповоротна фінансова допомога, а друга – як корегування ціни продажу товару, що впливатиме на базу оподаткування.

У статті досліджена можливість застосування податкового законодавства до конкурентних відносин за аналогією. Аналізуються суперечливі судові рішення, які припускають застосування понять, які закріплені в податковому законодавстві, для визначення природи конкурентних відносин у сфері господарювання. Ця практика називається неправильною з погляду букви закону та засадничих теоретичних положень щодо аналогії закону, яка вимагає встановлення однотипного правового режиму у подібних відносинах. Такий однотипний режим має винятковий характер для міжгалузевих відносин. Вказується на прямі приписи Податкового кодексу України, що передбачають виключне застосування його положень для цілей оподаткування, а також аналізується змістовна відмінність правил оподаткування та результатів об'єктивних господарських операцій на прикладі бонусу, який надається імпортером у формі безповоротної фінансової допомоги усім своїм дистриб'юторам за реалізацію імпортованої продукції за кошти державного бюджету через систему публічних закупівель.

Зроблено висновок, що визначення правил оподаткування та дефініцій у податковому законодавстві, яке має виняткову публічно-правову природу, не може переноситися на сферу змішаних приватно-публічних відносин економічної конкуренції, що ґрунтуються на особливих нормативно-правових джерелах, ділових звичаях та спеціальній методології оцінки результатів господарських операцій. Результати оподаткування самі становлять економічний результат, але податкові правила не можуть формально «призначати» наявність чи відсутність економічного результату. Податкові відносини є формалізованими та вторинними, на відміну від об'єктивних господарських конкуренційних відносин. Не випадково Господарський кодекс України чітко розділяє державну антимонопольно-конкурентну політику та державну податкову політику. На цій підставі зроблено висновок про розбіжність типу правового режиму податкових і господарських відносин та неприпустимість застосування податкового закону до відносин економічної конкуренції за аналогією.

Ключові слова: Податковий кодекс України, Господарський кодекс України, захист економічної конкуренції, господарські відносини, бонус, публічні закупівлі, аналогія закону.

Podtserkovnyi O. On the problems of applying tax law to competitive relations by analogy

The article explores the possibility of applying tax law to competitive relations by analogy. Controversial judgments are analyzed that suggest the use of concepts that are enshrined in tax law to determine the nature of competitive economic relationships. This practice is called incorrect from the point of view of the letter of the law and basic theoretical provisions

on the analogy of law, which requires the establishment of a same legal regime in such relations. This type of regime has an exceptional nature for inter-branch relations. It points to the direct prescriptions of the Tax Code of Ukraine, which provide the exclusive application of its provisions for tax purposes, as well as analyzes the substantive differences between the rules of taxation and the results of objective business transactions on the example of a bonus which is given by the importer in the form of non-repayable financial assistance to each distributors for sales of imported products at the expense of the state budget through the system of public procurement.

It is concluded that the content of tax rules and definitions in tax law, which have an exclusive public-legal nature, can not be transferred to the sphere of mixed private-public relations of economic competition, based on specific regulatory sources, business practices and special effect of commercial operations. Tax fees alone constitute an economic result, but tax rules cannot formally determine the content or absence of economic results. Tax relations are formalized and secondary in comparative with objective economic competitive relations. It is no coincidence that the Economic Code of Ukraine clearly separates the state antitrust and competition policy and the state tax policy. On this basis it is concluded that the type of legal regime of tax and economic relations is different, and that the tax law is inadmissible to use for the regulation of economic competition by analogy.

Key words: Tax Code of Ukraine, Economic Code of Ukraine, protection of economic competition, economic relations, bonus, public procurement, analogy of law.

Література

1. Алексеев С.С. Общая теория права: В 2-х т. Т. 2. Москва : «Юридическая литература», 1981. 361 с.

2. Постанова Верховного Суду від 30.09.2019р. у справі № 910/13306/2019. URL : http://reyestr.court.gov.ua/Review/84788374.

3. Халфина Р.О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права. Вопросы советского административного и финансового права. Москва, 1952. С. 182–213.

4. Подцерковний О.П. Грошові зобов'язання господарського характеру. Київ : Юстініан, 2006. 424 с.

5. Рішення АМКУ від 02.08.2018р. № 377-р. URL : http://www.amc.gov.ua/amku/doccatalog/document?id=143511&schema=main).

6. Постанова ВС від 23.07.2019 р. у справі № 826/10852/15/. URL : http://reyestr.court.gov.ua/Review/83220758.

7. Коваль Т. Безповоротна фіндопомога: застосування ознаки ділової мети ПКУ не передбачено. URL : http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100014900-bezpovorotna-findopomoga-zastosuvannya-oznaki-dilovoyi-meti-pku-ne-peredbacheno.

8. Податкова консультація від 30.09.2019р. № 475/6/99-00-07-02-02-15/ІПК. URL : http://www.visnuk.com.ua/uploads/assets/files/2019/%D0%86%D0%9F%D0%9A/475____.pdf.

9. Золотухін О. Експорт зернових Вісник. Офіційно про податки. URL : http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100005259-eksport-zernovikh.

10. Постанова Верховного Суду від 18.12.2018р. у справі № 808/3341/16. URL : http://reyestr.court.gov.ua/Review/78626527.

11. Постанова Верховного суду від 27.11.2018р. у справі № 804/8024/14. URL : http://reyestr.court.gov.ua/Review/78425617.