



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 завжди було непростим у практичній юриспруденції. Обумовлюється, це складністю, із якою стикається правозастосовний орган при виявленні подібності відносин, врегульованих суміжним законом, чи встановленні 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 їх 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. 347-348]. З останнього стає очевидним, що виявити розбіжність у методі правого регулювання та типі

правового режиму, тобто у категоріях теоретичного порядку, для практиків у сфері юриспруденції не завжди просто, враховуючи, що у самій загальнотеоретичній юриспруденції відсутня єдність науковців щодо цих категорій.

Окремим питанням, пов'язаним з застосуванням аналогії права, присвячували свої розробки С.С. Алексєєв, В.В. Лазарєв, В.І. Леушин, Г.Ф. Шершеневич, О.В. Колотова, В.Я. Карбань, Д.Д. Луспенник, 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 у 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



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 наступне 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 із 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 «впізнава-

ність» 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 якості товару, за загальноприйнятою практикою, сприяє подальшому збільшенню обсягів продажу товару на ринку загалом.

Бонуси за продажі товарів додатково стимулюють дистриб'ютора приймати участь у процедурах публічних закупівель у порівнянні 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. Враховуючи, що на ринку публічних закупівель діють й інші дистриб'ютори, що мають право на одержання бонусів на аналогічних умовах, досягти конкурентних переваг окремому дистриб'ютору можна лише зменшенням 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.

України «Про захист економічної конкуренції». Таким чином, в цілях застосування конкурентного 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 у конкурентних відносинах при звичайних умовах 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 у податковому законодавстві, для визначення природи конкурентних відносин у сфері господарювання. Ця практика називається неправильно 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 прямих 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 конкурентних 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. М.: «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. М., 1952. С. 182-213.*
4. Подцерковний О.П. *Грошові зобов'язання господарського характеру. – К.: Юстиніан, 2006. – 424 с.*
5. *Рішення АМКУ від 02.08.2018р. № 377-р URL: <http://www.amc.gov.ua/atku/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-bezporotna-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/19/%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>.*