

УДК 336.22

DOI <https://doi.org/10.32840/pdu.2020.3.6>

Є. М. Смичок

кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

СУДОВА ДОКТРИНА ПОДАТКОВИХ ВИГОД

Статтю присвячено актуальній у податково-правовій сфері проблематиці судової доктрини податкових вигод. Судову доктрину в податкових спорах заведено розглядати як допоміжне джерело податкового права. Судова доктрина є інструментом для подолання негативних явищ у праві (колізій чи прогалин у праві). Основну увагу в роботі акцентовано на тому, що джерелом доктрини податкових вигод є виключно судова практика. На судово-доктринальному рівні відповідна доктрина існує вже досить великий проміжок часу й характеризується комплексністю сформульованих у ній положень. Нещодавнє закріплення на рівні податкового законодавства поняття «податкова вигода» має вузьку сферу застосування. Тому основний зміст дослідження становить саме аналіз формулювань судової доктрини податкових вигод, які отримали своє закріплення в практиці національних судів. Визначено й описано особливі обставини, які свідчать про відсутність підстав для отримання платником податків податкових вигод. Наприклад, до таких обставин можна віднести об'єктивну неможливість реального здійснення платником податків відповідних операцій у силу темпоральних, територіальних, виробничих чинників або здійснення операцій із фактично ненаявним товаром (повністю або ж частково) й та інше. Також основну увагу в роботі автор акцентував на формуванні судом ознак необґрунтованої податкової вигоди. Податкові вигоди платника податків неаргументовані тільки в тому випадку, якщо в контрольного органу є досить доказів, які б підтверджували таку необґрунтованість податкових вигод платника податків. Проведено також аналіз взаємодії доктрини податкових вигод із судовими доктринами розумної економічної причини, реальності господарських операцій і презумпції добросовісності платника податків. Встановлено, що доктрина податкових вигод має неабияке значення для забезпечення реалізації фіскальної функції держави.

Ключові слова: податкове право, доктрина податкового права, судова практика, податкова вигода, ділова мета, податкові відносини.

Постановка проблеми. У податкових відносинах платник податків є стороною, яка за загальним правилом намагається якомога краще оптимізувати свої податкові зобов'язання. Такого роду прагнення зобов'язаного суб'єкта податкових відносин має цілком логічну й природну основу. Водночас в окремих випадках намагання зменшити податкові зобов'язання чи навіть отримати які-небудь неправомірні вигоди від застосування особливостей функціонування того чи іншого податкового платежу штовхає платників податків на не цілком правомірні дії. Такі дії можуть із формально-юридичного боку виглядати як такі, що вчиняються у рамках, визначених законом. Проте за своїм змістом вони

переслідують інші цілі – мінімізувати оподаткування та / або отримати необґрунтовані податкові вигоди.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти відповідної проблематики досліджувалися такими вченими, як Я.В. Греца, М.П. Кучерявенко, Д.О. Гетманцев, Ю.А. Федчишин, Г.М. Білецька, Л.В. Товкун та інші.

Мета статті – проаналізувати основні аспекти концептуалізації судової доктрини податкових вигод у судовій практиці з розв'язання податкових спорів.

Виклад основного матеріалу. З метою запобігання такого роду зловживанням із боку платника податків у судовій практиці було сформовано доктрину податкових вигод. Доктрина податкових вигод має своїм джерелом виключно

судову практику. На нормативному рівні поняття «податкова вигода» до недавнього часу взагалі не мала свого закріплення. У податковому законодавстві поняття «податкові вигоди» було закріплене тільки після набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16 січня 2020 р. № 466-ІХ.

Однак нормативно закріплені положення податкової вигоди є змістовно набагато вужчими ніж її судово-доктринальна концептуалізація. Так, у чинному податковому законодавстві, а саме в абз. 3 п. 103.2 ст. 103 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) йдеться про податкові вигоди у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, що передбачені міжнародним договором і стосуються операцій між резидентом і нерезидентом [1]. Тобто в аспекті податкового законодавства концепція податкових вигод має вузьку сферу застосування. Щодо судових доктрин податкової вигоди, то вони мають комплексніший характер.

Загалом потрібно відзначити, що судова доктрина податкових вигод є концепцією, яка спрямована радше на:

- а) заповнення прогалин у податково-правовому регулюванні;
- б) унеможливлення зловживань із боку платника податків.

Податкове законодавство не здатне покрити собою всю варіативність проявів поведінки платника податків, і тому вже на рівні судової доктрини, в рамках правозастосовної діяльності, «заповнюються» такі прогалини в регламентації податкових відносин. Безумовно, законодавець повинен намагатися якомога конкретніше регулювати сферу податкових відносин, однак це не завжди можна здійснити оперативно. Проте в аспекті доктрини податкових вигод склалася досить дивна ситуація. На судово-доктринальному рівні відповідна концепція існує вже досить давно, водночас нормотворець не робить жодних спроб закріпити її на законодавчому рівні.

До прикладу, судові доктрини розумної економічної причини (ділової мети) в кінцевому своєму рахунку отримали формально-юридичне закріплення на рівні закону. Щодо доктрини податкових вигод, то вона, незважаючи на досить тривале існування в судово-практичній площині, так дотепер і не знайшла свого концептуалізованого закріплення в чинному податковому законодавстві. Звичайно, такого роду ситуація може зумовлюватися підвищеною мірою оцінності окремих формулювань доктрини податкових вигод. Водночас оцінний характер вимог доктрини розумної економічної причини (ділової мети) не завадив їй отримати свою фіксацію на рівні закону.

Закономірний результат розвитку судової доктрини ми вбачаємо в її повному або ж фрагментарному подальшому закріпленні на рівні закону. Це дозволяє говорити про еволюційний шлях розвитку судових доктрин, тобто ситуацію, за якої первинно сформовані або ж концептуально розвинуті на рівні судової практики положення надалі отримують своє закріплення на рівні закону. Ми не говоримо про те, що після нормативного закріплення положень судової доктрини відповідна концептуалізація та розвиток доктринальних положень на рівні судової практики повинні припинитися. Навпаки, перманентне закріплення на нормативному рівні судової практики свідчитиме про наявність взаємодії (своєрідного «зворотного» зв'язку) між судовою та законодавчою гілкою влади. Яскравим прикладом такої взаємодії є доктрина розумної економічної причини (ділової мети). Водночас потрібно зазначити, що окремі аспекти судової доктрини розумної економічної причини (ділової мети) слід було б перед їх нормативним закріпленням «пристосувати» для цілей нормативного законодавчого регулювання.

Загалом, формування судових доктрин вирізняється цілою варіативністю способів. Так, серед алгоритмів формування судових доктрин у податковому праві можна виділити такі:

- 1) первинно нормативний (на нормативному рівні закріплюється поняття чи положення, яке надалі отримує свій кон-

цептуалізований розвиток на рівні судової практики);

2) первинно судовий (спочатку на рівні судової практики отримує свій розвиток певна доктрина, яка надалі повністю або ж фрагментарно закріплюється на рівні закону);

3) виключно судовий (відбувається в тому випадку, якщо судова доктрина розвивається без нормативно закріпленої передумови й надалі не отримує свою фіксацію на рівні закону).

Важливо відзначити той аспект, що окремо взята судова доктрина може надалі змінювати алгоритм свого розвитку. Так, окремо взята доктрина, яка натепер формується виключно в порядку судової практики, може згодом зазнати концептуальних трансформацій на рівні закону. Коли ж йдеться про доктрину податкових вигод, то її потрібно розглядати як виключно судову доктрину. Той факт, що окремий її аспект отримав нормативне закріплення, ще не свідчить про її нормативне оформлення. Такого роду підхід зумовлюється тим, що судова доктрина податкових вигод у рамках тих формулювань, які є на рівні судової практики, так натепер і не була закріплена в чинному податковому законодавстві.

Перед тим, як перейти до аналізу безпосередньо судово-доктринальних формулювань, потрібно відзначити, що доктрина податкових вигод стосується двох аспектів оподаткування:

а) формування витрат із податку на прибуток підприємств;

б) формування податкового кредиту в аспекті правового механізму податку на додану вартість.

Якщо в першому випадку податкова вигода полягає в зменшенні фінансового результату до оподаткування податком на прибуток підприємств, то в другому випадку йдеться про бюджетне відшкодування / зменшення податкових зобов'язань щодо податку на додану вартість. Тобто в контексті судової доктрини податкових вигод, що була сформована національними судами, йдеться в основному про два вищезазначені податки. Під «вигодою» в такому випадку потрібно розуміти певні переваги матеріального характеру,

які отримують платники податку на додану вартість і платники податку на прибуток підприємств. Водночас отримання таких вигод повинно бути обґрунтованим, що означає відповідність правових підстав фактичному складу обставин.

Надалі необхідно розглянути формулювання судової доктрини податкових вигод, які отримали своє закріплення в практиці національних судів. Так, у Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 02 жовтня 2018 р. (справа № 804/7239/15) зазначається таке: «<...> доводи податкового органу про отримання платником необґрунтованої податкової вигоди мають ґрунтуватись на сукупності доказів, що безспірно підтверджують існування обставин, які виключають право платника, зокрема, на формування податкового кредиту»[2].

У такому випадку суд наголосив на тому, що контрольний орган повинен довести необґрунтований характер податкової вигоди. Податкові вигоди платника податків є необґрунтованими тільки в тому випадку, якщо в контрольного органу є досить доказів, які б підтверджували таку необґрунтованість податкових вигод платника податків. Своїм джерелом така правова позиція (про необхідність доведення контрольним органом необґрунтованості податкових вигод) має положення ч. 2 ст. 77 Кодексу адміністративного судочинства України й презумпції добросовісності рішень платника податків, яка, до речі, є самостійною судовою доктриною.

Так, обов'язок доказування в податкових спорах із платником податків, які стосуються донарахування податків і зборів та / або штрафних санкцій, покладається саме на суб'єкта владних повноважень. Додатковою аргументацією такого обов'язку контрольного органу є вимога презумпції добросовісності платника податків. У відповідному конкретному випадку мова йшла саме про право на податковий кредит із податку на додану вартість, але відповідна правова позиція може мати й універсалізований характер.

Комплексністю формулювань вирізняється правова позиція, що отримала свою фіксацію в Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адмі-

ністративного суду від 06 лютого 2018 р. (справа № 826/15796/13-а), де зазначається, що: «<...> недоведеність фактичного здійснення господарської операції (нездійснення операції) позбавляє первинні документи юридичної значущості для цілей формування податкової вигоди навіть за наявності правильно оформлених за зовнішніми ознаками й формою, але неправдивих та у зв'язку із цим юридично дефектних первинних документів, якщо рух коштів не забезпечений зв'язком із господарською діяльністю учасників цих операцій. Водночас відсутність ділової мети також є підставою для відмови в наданні податкової вигоди. Надання податковому органу належним чином оформлених документів, передбачених законодавством про податки й збори, з метою одержання податкової вигоди є підставою для її одержання, якщо податковий орган не встановив і не довів, що відомості, які містяться в цих документах, неповні, непевні й (або) суперечливі, є наслідком укладення нікчемних правочинів. Про необґрунтованість податкової вигоди можуть свідчити підтверджені доказами доводи податкового органу, зокрема, про наявність таких обставин:

1) неможливість реального здійснення платником податків зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності;

2) відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності у зв'язку з відсутністю управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів;

3) облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для такого виду діяльності також потрібне здійснення та облік інших господарських операцій;

4) здійснення операцій із товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку тощо»[3].

З вищезазначеної правової позиції суду можна виокремити цілу низку принципових доктринальних аспектів. По-перше, з відповідної позиції вбачається, що існує прямий зв'язок між судовою доктриною податкової вигоди й судовою доктриною реальності господарських операцій. Так, суд зазначає, що фактична відсутність реалізації господарської операції позбавляє платника податків можливості отримати податкові вигоди від провадження такої операції навіть у тому випадку, коли існує формальне документарне оформлення таких операцій. Тобто суд звертає увагу не тільки на форму, але й на зміст проваджуваної платником податків діяльності. Тільки фактично реалізовані операції дають платнику податків право на отримання податкових вигод. У тому ж випадку, коли існує тільки документарне оформлення господарської діяльності, ми не можемо говорити про достатність підстав для отримання податкових вигод. Мало того, суд зазначає, що відсутність фактичної реалізації господарських операцій перетворює первинні документи платника податків у такі, що є «юридично дефектними». Це дозволяє говорити, що документ, який відповідає всім формально-правовим вимогам, може бути визнаний неналежним у правовому розумінні через невідповідність таких операцій фактичному складу відносин. Рух коштів за такими операціями не визначальний. Потрібно, щоб в рамках відповідних відносин відбувався також рух товарів / об'єктивно надавалися послуги. Таким чином, ми можемо резюмувати синтезування судом правила відповідності форми змісту діяльності платника податків.

По-друге, суд слушно відзначає те, що обов'язок доказування реальної відсутності господарських операцій покладається саме на контрольному органу. Якщо контрольний орган приймає рішення про неправомірність одержаних платником податків податкових вигод, то він (контрольний орган) і повинен довести відсутність підстав для отримання платником відповідних вигод. Тягар доказування обґрунтованості рішення владного суб'єкта покладається на нього. Не є виключенням у такому випадку й сфера податкових від-

носин, де правомірність прийнятого ним рішення повинен довести саме контрольний орган.

По-третє, в рамках відповідного рішення судом була сформована ціла низка фактичних обставин, які можуть свідчити про відсутність підстав для отримання платником податків податкових вигод. Якщо провести їх теоретичне узагальнення, то вони матимуть такий вигляд:

а) об'єктивна неможливість реального здійснення платником податків відповідних операцій у силу темпоральних, територіальних, виробничих чинників;

б) відсутність основних засобів і працівників для провадження відповідних операцій;

в) вибірковість облікової політики платника податків;

г) здійснення операцій із фактично ненаявним товаром (повністю або ж частково).

Відповідні обставини можуть застосуватися суб'єктом правозастосування поодинці або ж у своїй сукупності. У кожному конкретному випадку суб'єкти правозастосування оцінюють їх достатність на власний розсуд. Водночас важливо відзначити, що перелік таких доктринально сформованих обставин не вичерпний. Такого роду підхід означає явні перспективи подальшого розвитку такого аспекту доктрини податкових вигод.

Цікавою в контексті дослідження доктрини податкових вигод є Постанова Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 23 квітня 2019 р. (справа № 821/2018/13-а). У рішенні отримала свою фіксацію така позиція: «Подані платником документи повинні певно підтверджувати реальність господарських операцій та інші обставини, з якими законодавець пов'язує право платника на податкову вигоду. Податкова вигода може бути визнана необґрунтованою, зокрема, у випадках, якщо для цілей оподаткування операції обліковані не відповідно до їх дійсного економічного змісту або враховані операції, що не обумовлені розумними економічними або іншими причинами (цілями ділового характеру)» [4].

З вищезазначеної правової позиції вбачається, що суд говорить про взає-

мопов'язаність таких судових доктрин, як доктрина податкових вигод, доктрина розумної економічної причини (ділової мети) й доктрина реальності господарських операцій. З відповідної правової позиції випливає, що можливість отримання платником податків податкових вигод зумовлюється таким юридичним складом:

а) наявність розумної економічної причини (ділової мети) в проваджуваних платником податків господарських операціях;

б) об'єктивна реальність таких господарських операцій. Якщо відповідних елементів юридичного складу немає, то й сформовані платником податків податкові вигоди необґрунтовані.

Послідовно сформованими є судово-доктринальні положення, викладені в Постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 15 травня 2020 р. (справа № 0840/3751/18), де зазначалося таке: «Отже, правові наслідки у вигляді виникнення в покупця права на формування відповідних сум податкових вигод (витрат і податкового кредиту) виникають за таких обставин і підстав, зокрема: фактичного (реального) здійснення оподатковуваних операцій та їх документального підтвердження сукупністю юридично значущих (дійсних) первинних та інших документів, які зазвичай супроводжують операції певного виду; наявності в сторін спеціальної податкової правосуб'єктності й належним чином складеної податкової накладної; ділової мети, розумних економічних причин для здійснення операції та подальшого використання придбаного товару (робіт, послуг) у межах господарської діяльності платника. Наслідки для податкового обліку створює лише фактичний рух активів, що є обов'язковою умовою для формування податкових вигод. Недоведеність вказаних умов позбавляє первинні документи юридичної значущості для цілей формування податкових вигод, а покупця – права на їх формування та відбиття в бухгалтерському й податковому обліку» [5].

З вищезазначеної правової позиції випливає декілька принципових аспектів. По-перше, суд сформував цілий ряд підстав для формування податкових вигод.

До таких підстав було віднесено:

а) фактичну реальність і документальну підтвердженість операцій (потрібно розглядати в єдності);

б) наявність спеціальної податкової правосуб`єктності й податкових накладних;

в) наявність ділової мети в проваджуваних операціях.

Застосування судом перед перерахунком таких обставин вставного слова «зокрема» вказує на те, що такий перелік обставини суд не визначає як вичерпний.

По-друге, суд констатував, що настання податково-правових наслідків у вигляді податкових вигод зумовлює тільки фактичний рух товарів. Якщо рух товарів існує виключно в площині первинних документів, то він не створює наслідків у вигляді податкових вигод.

По-третє, суд констатує, що відсутність фактичного руху товарів призводить до:

1) позбавлення первинних документів юридичного значення;

2) позбавлення платника податків права на формування податкових вигод.

Лаконічно сформульована правова позиція отримала своє закріплення в Постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 26 березня 2019 р. (справа № 814/3946/13-а), де зазначалося таке: «Необґрунтована податкова вигода характеризується відсутністю фактичного виконання господарських операцій, здійсненням операцій без ділової мети й обліком операцій безвідносно до їх реального економічного змісту, узгодженістю дій покупця та постачальника для штучного створення умов бюджетного відшкодування»[6].

У рамках відповідного рішення судом було сформовано ознаки необґрунтованої податкової вигоди, до яких віднесено:

а) відсутність фактичного виконання господарських операцій;

б) здійсненням операцій без ділової мети;

в) облік операцій безвідносно до їх реального економічного змісту;

г) узгодженість дій покупця та постачальника для штучного створення умов для отримання податкових вигод. Усі

вищезазначені ознаки створюють різноаспектне уявлення про необґрунтовані податкові вигоди.

Висновки і пропозиції. Отже, ми повинні констатувати, що судова доктрина податкових вигод має тісний зв'язок із судовою доктриною ділової мети, реальністю господарських операцій, презумпцією добросовісності платника податків. Водночас потрібно відзначити самодостатність концептуальних положень доктрини податкових вигод. Значення відповідної судової доктрини полягає у створенні механізмів боротьби зі зловживаннями правами з боку платника податків.

Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI (у редакції від 01 липня 2020 р.) / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
2. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 02 жовтня 2018 р. (справа № 804/7239/15). *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/76911654>.
3. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 06 лютого 2018 р. (справа № 826/15796/13-а). *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72089182>.
4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 23 квітня 2019 р. (справа № 821/2018/13-а). *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81430991>.
5. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 15 травня 2020 р. (справа № 0840/3751/18). *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/89295701>.
6. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 26 березня 2019 р. (справа № 814/3946/13-а). *Єдиний державний реєстр судових рішень*. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/80729000>.

Smychok Ye. Judicial doctrine of tax benefits

The article is devoted to the topical issues of the judicial doctrine of tax benefits in the tax and legal sphere. Judicial doctrine in tax disputes is considered as an auxiliary source of tax law. Judicial doctrine is a tool for overcoming negative phenomena in law (conflicts or gaps in law). The focus of the article is on the fact that the source of the doctrine of tax benefits is exclusively judicial practice. At the judicial-doctrinal level, the corresponding doctrine has existed for quite a long time and is characterized by the complexity of the provisions formulated in it. The recent consolidation of the concept of "tax benefit" at the level of tax legislation has a narrow scope. Therefore, the main content of the study is analysis of the wording of the judicial doctrine of tax benefits, which are enshrined in the practice of national courts. Special circumstances have been identified and described, which indicate the absence of grounds for the taxpayer to receive tax benefits. For example, such circumstances include: the objective impossibility of the taxpayer's actual implementation of the relevant transactions due to temporal, territorial, production factors or transactions with the actual non-existent goods (in whole or in part), and others. In addition, the author focused on the formation of court signs of unreasonable tax benefits. The tax benefits of the taxpayer are unsubstantiated only if the controlling body has sufficient evidence to confirm such unreasonable tax benefits of the taxpayer. The analysis was also performed of the interaction of the doctrine of tax benefits with the judicial doctrines of reasonable economic reason, the reality of business transactions and the presumption of good faith of the taxpayer. It is established that the doctrine of tax benefits is a great importance to ensure the implementation of the fiscal function of the state.

Key words: tax law, doctrine of tax law, case law, tax benefit, business purpose, tax relations.