

UDC | УДК : 347.731.12

Анотація: У статті розглянуті різноманітні аспекти негативної діяльності українських органів публічної адміністрації у період масових репресивних донарахувань податку на прибуток органами державної податкової (фіскальної) служби учасникам електронних біржових торгів. Аналіз цих подій залишається актуальним, тому що, по-перше, розпочавшись у березні 2011 року, вони продовжуються і дотепер, оскільки органи фіскальної служби продовжують застосовувати усі можливі дії щодо захисту своєї теорії «подарунків на біржі» в судах, а по-друге, і це, очевидно, найголовніше, усі негативні ознаки у діяльності суб'єктів публічної адміністрації, що проявилися в період практичного втілення податкової концепції «подарунків на біржі», проявляються в не меншому, а, можливо, і у більшому ступені, і з'являються.

Ключові слова: фондова біржа; електронна торговельна система (ЕТС); кліринг; кліринговий депозитарій; електронний документ; електронний документообіг; податок на прибуток; безоплатно отримане майно; органи державної податкової (фіскальної) служби; Комісія з цінних паперів; прокуратура.

THE EMBODIMENT OF THE CONCEPT OF THE TAX "ON THE EXCHANGE OF GIFTS" AS A RESULT OF INADEQUATE PUBLIC ADMINISTRATION

BELKIN, L.

*Candidate of Engineering Sciences,
Senior Research Fellow*

Abstract

Purpose. The article deals with various aspects of the negative activities of Ukrainian public administration bodies during mass repression of additional taxes on income by the state tax (fiscal) service to the electronic exchange trading. The analysis of these events is still relevant, because, firstly, started in March 2011, they are still going on, for bodies of fiscal services continue to use all possible actions to protect his theory of "gifts for Exchange" in the courts, and secondly and this is obviously the most important thing, all the negative signs in the activity of public administration, which appeared during the practical implementation of the tax concept of "gifts on the stock exchange", manifested not least, and, perhaps to a greater extent in the present time.

ВТІЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ КОНЦЕПЦІЇ «ПОДАРУНКІВ НА БІРЖІ» ЯК РЕЗУЛЬТАТ НЕНАЛЕЖНОГО ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

Л. М. БЕЛКІН

*кандидат технічних наук, старший науковий співробітник,
Директор ТОВ «Аналітик», Донецька область*

✉ зв'язок з автором: через Редакцію

*Для держави згубні не самі податки,
а способи їх справляння*

Ф. Кене, французький економіст
(цит. за [1])

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями. В умовах ринкового середовища широке розповсюдження отримали конкурентні способи укладання господарських договорів, в т. ч. біржові торги. Статистичні дані свідчать про тенденцію зростання кількості проведених біржових торгів на товарних біржах України [2].

Сучасний стан біржових торгів свідчить про переважний розвиток електронної біржової торгівлі (електронного трейдингу) як найбільш прогресивної [2–6 та ін.]. До переваг використання такого методу фахівці відносять, насамперед: швидкість обміну пропозиціями, можливість одночасного укладання угод на різних біржах у режимі реального часу, зниження фінансових витрат, виключення посередників та ін. Крім цього, спеціальні програми дозволяють забезпечити високий рівень конфіденційності обміну інформацією [3].

В цих умовах біржі України явно відстають у впровадженні ЕТС [3, 4, 7 та ін.]. Як, зокрема, зазначається в роботі [3], дотепер біржова торгівля з використанням ЕТС на товарних біржах України носить обмежений характер. Це багато в чому пояснюється відсутністю досвіду й необхідної правової бази, що відображає специфіку цієї форми біржової торгівлі. В Законі

Findings. State public administration and business administration in Ukraine does not meet the modern requirements of the development of advanced technology and the protection of investors. Therefore, there is nothing to wonder at the lack of investment.

Keywords: Stock Exchange; an electronic trading system (ETS); clearing; clearing depository; electronic document; electronic document management; income tax; property received free; state tax (fiscal) services; the Securities Commission; the Prosecutor's Office.

ВОПЛОЩЕННЯ НАЛОГОВОЇ КОНЦЕПЦИИ «ПОДАРКОВ НА БИРЖЕ» КАК РЕЗУЛЬТАТ НЕНАДЛЕЖАЩЕГО ПУБЛИЧНОГО УПРАВЛЕНИЯ

БЕЛКИН Л. М.

*кандидат технических наук,
старший научный сотрудник,
Директор ООО «Аналитик», Донецкая область*

Аннотация: В статье рассмотрены различные аспекты негативной деятельности украинских органов публичной администрации в период массовых репрессивных доначислений налога на прибыль органами государственной налоговой (фискальной) службы участникам электронных биржевых торгов. Анализ этих событий остается актуальным, потому что, во-первых, начавшись в марте 2011 года, они продолжают до сих пор, ибо органы фискальной службы продолжают применять все возможные действия по защите своей теории «подарков на бирже» в судах, а во-вторых, и это, очевидно, самое главное, все негативные признаки в деятельности субъектов публичной администрации, проявившиеся в период практического воплощения налоговой концепции «подарков на бирже», проявляются в не меньшей, а, возможно, и в большей степени, и в настоящее время.

Ключевые слова: фондовая биржа; электронная торговая система (ЭТС); клиринг; клиринговый депозитарий; электронный документ; электронный документооборот; налог на прибыль; безвозмездно полученное имущество; органы государственной налоговой (фискальной) службы; Комиссия по ценным бумагам; прокуратура.

України (далі – ЗУ) «Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки» звертається увага на наявне відставання України у впровадженні технологій електронного бізнесу, електронних бірж та аукціонів, електронних депозитаріїв, використанні безготівкових розрахунків за товари і послуги тощо. За таких умов варто було б вітати появу фондових бірж (2009–2010 рр.), які реалізовували електронні торги в ЕТС. Зокрема, до початку роботи «Української біржі» (далі – УБ) у 2009 р., на жодній з бірж не було системи гарантій виконання угод (кліринг) [8]. Згідно ч. 2 ст. 24 ЗУ «Про цінні папери та фондовий ринок», торгівля на фондовій біржі здійснюється за правилами біржі, які обов'язково реєструються Національною (раніше – Державною) комісією з цінних паперів та фондового ринку (ДКЦПФР, НКЦПФР), тобто правила фондової біржі легалізуються державним органом. Однак несподівано проявилось неадекватно вороже ставлення до цієї сучасної біржової технології, легалізованої належним чином, органів державної податкової служби. Так, внаслідок перевірок учасників біржових торгів податкові органи приходили до, м'яко кажучи, несподіваного висновку про те, що купівля (!) та продаж (!) цінних паперів на ПАТ «Українська біржа» здійснювалися «без укладання будь-яких договорів» (!) та «без оплати» отриманих цінних паперів. Таким чином, перевіряючи стверджували, що учасники біржових торгів отримують цінні папери на біржі безоплатно, тобто у подарунок, і повинні враховувати їх у податковому обліку як доходи із «інших джерел». В результаті податківці незаконно нараховували учасникам біржових торгів мільйонні податки, що фактично руйнувало бізнес і дискредитувало електронні біржові торги як такі. При цьому серед органів публічної адміністрації України не знайшлося жодного органу (крім судів, і то не відразу), які б припинили цю вакханалію. Особливо неприйнятно, що жодного слова на захист легалізованої нею ж технології не сказала ДКЦПФР (НКЦПФР). Отже, на прикладі цієї більше, ніж 5-річної боротьби можна у повній мірі дослідити неналежний (правильніше сказати – жахливий) рівень публічного управління в Україні, якій не тільки не подоланий, але проявляється у ще більшій мірі і дотепер.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. За результатами опитувань, наведених у роботі [7], причинами низького рівня використання сфери електронної комерції в Україні респонденти назвали такі: неналежне матеріально-технічне забезпечення господарюючих суб'єктів (12,3%), неობізнаність з можливостями та перевагами цієї сфери (11,5%), непідготовленість осіб, які працюють на підприємствах, в організаціях та установах (8,1%), неналежне ставлення держави до цього питання (19,0%), невідповідність вітчизняного законодавства світовим стандартам (42,9%). Опитані вважають,



Open Access

This is an open-access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

що для підвищення ефективності використання сфери електронної комерції необхідно внести зміни до чинного законодавства – 37,7%, покращити інвестиційний клімат – 25,0%, проводити роз'яснювальні компанії серед населення країни – 5,5%, підвищити рівень життя – 31,8% [7].

Таким чином, недосконалість українського законодавства спеціалісти вважають найважливішою перешкодою розвитку електронних біржових торгів в Україні. При цьому спеціальних досліджень наслідків електронних торгів та електронного документообігу для податкового і бухгалтерського обліку не здійснювалося. Вважалося зрозумілим, що, виходячи, зокрема, із норми ст. 8 ЗУ «Про електронні документи та електронний документообіг», юридична та доказова сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму. Ця позиція притаманна і міжнародним документам у сфері електронного документообігу та електронної комерції (ч. 4 ст. 4 Модельного закону СНД про електронну торгівлю, ст. 5 Типового закону ЮНСІТРАЛ про електронну торгівлю). Зокрема, А. М. Новицький [9, с. 365–366] вказує на загальність правила, згідно з яким електронний документ був прирівняний до паперового аналогу. В роботі [10] обґрунтовується, що електронний документ може виконувати усі функції звичного паперового і тому може використовуватися в електронній комерції: забезпечувати аутентифікацію відправника, гарантувати неможливість укладача документа відректися від нього, забезпечувати незмінність документа, тобто легке виявлення змін, внесених після складання. Підкреслюється, що електронний документ відноситься до письмових доказів і не може бути позбавлений доказуваної сили винятково на підставі електронної форми. В роботі [11] доводиться, що недоречно протиставляти види комунікації, виділені за різними ознаками, наприклад, усну, документальну і електронну. Стверджується, що поняття «книга» охоплює не тільки друковані, а й електронні видання, а також рукописні та електронні документи, в разі їх депонування у визначених центрах, якими повинні бути, у першу чергу, бібліотеки.

Натомість, дуже консервативною виглядає норма ч. 6 ст. 9 ЗУ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі ЗУ «Про бухгалтерський облік...»), прийнятого ще у 1999 р., відповідно до якої (норми) у разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Ця норма виходить із застарілої концепції, що електронний документообіг лише повторює паперовий, лише автоматизу-

ючи останній. При цьому не враховуються якісно нові властивості електронних технологій та електронної комерції. Згодом це надало підставі різноманітних контролюючих органів вважати, що якщо електронна система не відтворює документи у паперовому вигляді у формі, звичній для таких документів (наприклад, біржові договори у формі, звичній для позабіржової торгівлі), то це і не документи зовсім. Наприклад, таке вороже ставлення проявилось до електронних авіаційних квитків [12–14]. Зокрема, в роботі [15] доводиться необхідність прийняття нормативних актів для порівняння електронних та письмових документів. Але у повній мірі небажання державних органів сприймати сучасні реалії електронного документообігу проявилися у суперечках навколо біржових ЕТС, і освідомлення цієї проблеми прийшло тільки після численних претензій податківців з цього приводу [16]. Як правильно зазначав з цього приводу С. Оксанич [17], «фіскалі трощать без сумніву й докору» та поза законом залишки здорових ринкових компаній. Окремі питання правового обґрунтування незаконності донарахування податків за наслідками електронних біржових торгів розглядалися в монографії автора [18, с. 185–189] та в окремих його статтях [14, 19–23]. Однак, враховуючи час видання більшості з цих робіт та обмежений обсяг паперових видань, комплексний характер проблеми, у тому числі в контексті проблематики публічного управління, не розглядався.

Отже, метою даної статті є аналіз різноманітних аспектів негативної діяльності українських органів публічної адміністрації у період масових репресивних донарахувань податку на прибуток органами державної податкової (фіскальної) служби учасникам електронних біржових торгів та дослідження на цих прикладах характерних ознак неналежного державного управління в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. «Війна» податківців з учасниками електронних біржових торгів розпочалася у першому кварталі 2011 року, тобто цій «війні» вже минає 5 років. Тоді низка районних податкових інспекцій м. Києва здійснили планові виїзні перевірки торговців цінними паперами, які уклали угоди з цінними паперами в ЕТС УБ. На той момент

механізм торгів в ЕТС УБ вважався одним з найбільш технологічних, який дозволяє забезпечити клірингові операції, тобто гарантовану поставку акцій проти платежу. Біржові угоди укладаються в електронній формі. Щоденний обсяг торгів на біржі на початку 2011 року досягав 200 млн. гривень, а загальна кількість угод з акціями, укладених, наприклад, за 1 півріччя 2011 року, складає 635.414 [19, 24]. Окремі торговці можуть укладати до 100 і більше угод на день, тобто до 2.500 угод на місяць.

Але за результатами зазначених перевірок контролери не визнали доказове значення в якості первинних документів біржових угод з цінними паперами, укладених в електронній формі. З цих підстав не були визнані витрати, понесені торговцями цінними паперами на придбання цінних паперів, тобто цінні папери, отримані на біржі, визнані «безоплатно отриманим майном», що можна розцінювати як «подарунки на біржі». В результаті податок на прибуток був нарахований на повну суму валових доходів, без врахування витрат. В результаті учасникам біржових торгів були донараховані мільйонні суми податків [19, 22]. При цьому акти перевірки містять такі тези [19, 22]:

а) в ході перевірки встановлено, що договори купівлі-продажу цінних паперів з контрагентом-продавцем на підприємстві не укладались, але були відображені в податковій звітності;

б) згідно виписок по розрахунковому рахунку надходження або списання грошових коштів від купівлі-продажу цінних паперів з вищевказаним контрагентом не встановлено;

в) перехід прав власності на цінні папери (акції) підтверджуються виписками по рахунку зберігача, вартість та кількість куплених та проданих акцій визначена в виписках з реєстру укладених угод УБ (це єдине правдиве твердження, яке тим не менше свідчить, що податківці бачили і купівлю, і продаж, і сплату);

г) статтею 207 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) передбачено: правочин вважається таким, що вчинений у письмовій формі, якщо його зміст зафіксований в одному або кількох документах, у листах, телеграмах, якими обмінялися сторони;

г) статтею 208 ЦКУ передбачено: у письмовій формі належить вчиняти: правочини між юридичними особами;

д) в ст. 9 ЗУ «Про бухгалтерський облік...» встановлено: підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій (ч. 1); первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції (ч. 2); у разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами (ч. 6).

В наступному податківці добавили «креативу» і почали зараховувати у дохід торговців цінних паперів – брокерів грошові кошти, отримані по договорам комісії (доручення) від їх клієнтів (комітентів, довіритель), на придбання цінних паперів на УБ [16, 25]. При цьому в хід пускалася та ж «ідея», що грошові кошти продавцям цінних паперів не перераховувалися, а залишалися у торговця (тобто, нібито привласнювалися ним), а фактична поставка цінних паперів клієнтам до уваги не бралася, оскільки ці цінні папери нібито отримані від продавців безоплатно. При цьому посилення на пп. 7.9.1 п. 7.9 ст. 7 чинного у певні періоди ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств», пп. 136.1.19 п. 136.1 ст. 136 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування *кошти* або вартість майна, що надходять комісіонеру (повіреному, агенту тощо) **в межах договорів комісії, доручення, консигнації та інших аналогічних цивільно-правових договорів**, – не справляли позитивного враження, оскільки перевіряючи вписували в акти перевірки твердження, що у розумінні пп. 7.9.1 п. 7.9 ст. 7 ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» та п. 153.4 ст. 153 ПКУ залу-

чені гроші не відносяться до майна (у роботі [16] ця вигадка названа «злочинною»), тому ці норми до грошей не застосовуються. При цьому у період дії ПКУ не зверталася увага навіть на пп. 136.1.19 п. 136.1 ст. 136, де прямо згадувалося про гроші.

Більше того, у клієнтів, для яких були придбані цінні папери, витрати на ці цінні папери також не враховувалися, хоча гроші перераховувалися на користь торговця (торговців) через банківські установи. Зазначене «обґрунтовувалося» знову ж таки відсутністю договорів в паперовій формі. Вважаємо, що це і є концентроване ставлення до інвесторів у цінні папери – тобто інвестор інвестував у цінні папери українського емітента, а цьому інвестору ще й донараховують мільйонні прибутки, вважаючи ці об'єкти інвестицій «подарунком».

У табл. 1 узагальнені (за результатами даних, наведених у судових рішеннях [26]) дані щодо донарахованих податків та наступних наслідків судового розгляду справ Варто зазначити, що, очевидно, у перші періоди застосування «теорії» «подарунків на біржі» посадові особи державної податкової служби мали певні сумніви щодо своєї «теорії». Тому ними був направлений запит від 10.06.2011 р. у Верховну Раду України (правда, у цей період вже було декілька донарахувань з цих підстав, див. табл. 1) «щодо роз'яснення деяких питань документального супроводу та підтвердження операцій з цінними паперами та деривативами на фондовому ринку в контексті відносин оподаткування. В результаті розгляду запиту профільний комітет Верховної Ради України надав відповідь від 25 липня 2011 року № 04-39/10-768 (фрагмент 1), де зазначив, що документування у системі біржових торгів організоване належним чином. У зв'язку із чим ДПА України направила цей лист для використання у практичній роботі своїм роз'яснювальним листом (фрагмент 2) за підписом директора Департаменту податкового контролю І. В. Носачової. У Постанові ОАС м. Києва [27] суд фактично легітимізував дане листування, зазначивши наступне: «25.07.2011 Комітет Верховної Ради України з питань фінансів, банківської діяльності, податкової та митної політики надав відповідь на зазначений лист, де зазначив, що виписка з реєстру укладених на біржі угод для учасників торгів на фондовій біржі, та виписка з

Таблиця 1

**Результати донарахування податку на прибуток за наслідками електронних біржових торгів
та наслідки судового розгляду**

Постраждалий платник податків	Дата ППР	Сума донарахувань, млн. грн.	Результати судового розгляду								
			1 інстанція			Апеляція			Касація		
			Дата	Рез.	Посил.	Дата	Рез.	Посил.	Дата	Рез.	Посил.
ТОВ БД «Фінансіст»	17.03.11	11,6	17.01.12	+	[27]	12.06.12	+	[30]	27.03.14	+	[60]
ТОВ «Фіма Інтернешнл Київ»	05.04.11	13,6	12.01.12	-	[28]	06.09.12	-	[31]	09.07.13	-	[36]
Той же самий, новий розгляд			20.11.13	+	[47]	09.10.14	+	[73]			
ТОВ «Абрис-інвест»	06.06.11	1,9	19.04.12	+	[29]	10.09.14	+	[73]			
ТОВ «Фінансова компанія «КУБ»	21.10.11	0,4	12.10.12	+	[32]	30.04.13	+	[34]	24.09.13	*	[42]
ТОВ «Мілленіум Капітал»	10.12.12	13,3	11.02.13	+	[33]	04.07.13	+	[37]	03.12.13	+	[50]
ТОВ «Тройка Діалог Україна»	26.09.12	51,6	16.05.13	+	[35]	25.06.13	&	[91]	перегляду не підлягає		
ТОВ «Інтерфінком»	05.03.13	3,6	16.07.13	+	[38]	06.11.13	+	[46]	30.09.15	+	[86]
ТОВ «Ф'южн-Сек'юрітіс»	30.11.12	1,6	23.08.13	-	[39]	03.12.13	+	[49]	касаційне провадження не відкривалося		
ПАТ КІФ «Кінто Капітал»	24.01.13	0,06	29.08.13	+	[40]	17.12.13	+	[53]			
ПАТ «Оксана Плюс»	23.01.13	0,05	29.08.13	+	[41]	20.11.13	+	[54]	18.12.13	*	[55]
ТОВ «Фінтайм»	25.10.12	1,3	14.10.13	+	[43]	20.03.14	+	[59]	02.06.15	+	[83]
ТОВ «Кінто Інвест»	23.01.13	0,23	25.10.13	+	[44]	12.06.14	+	[66]	11.07.14	*	[89]
ПАТ КІФ «Синергія Ріал Істейт»	24.01.13	0,05	30.04.14	+	[74]	24.12.14	+	[75]	15.01.15	*	[90]
ПАТ КІФ «Синергія Клуб»	24.01.13	0,5	25.10.13	+	[45]	05.06.14	+	[65]	27.06.14	*	[69]
ТОВ «Брокерський дом "Открытие"»	23.04.13	1,97	02.12.13	-	[48]	04.02.14	-	[57]	касаційне провадження не відкривалося		
ТОВ «Аструм Капітал»	07.03.13	0,5	09.12.13	+	[51]	12.06.14	+	[67]	01.09.15	+	[85]
ТОВ «КВББ Ессет Менеджмент»	13.02.13	5,8	17.12.13	+	[52]	04.09.14	+	[72]	17.02.15	+	[77]
ТОВ КУА «Енергія-Капітал»	27.05.13	4,9	20.01.14	+	[56]	16.04.14	+	[61]	18.11.15	+	[87]
ТОВ «Фінтайм	13.02.13	0,25	30.09.13	+	[63]	08.07.14	+	[70]	26.05.15	+	[82]
ТОВ «КІНТО, Лтд»	04.10.12	51,6	12.02.14	-	[58]	27.05.14	+	[64]	18.11.15	+	[88]
ТОВ «Сортіс»	08.11.13	37,3	23.04.14	-	[62]	19.06.14	+	[68]	04.09.14	-	[78]
Той же самий, новий розгляд						25.02.15	-	[79]	01.09.15	-	[80]
Той же самий, новий розгляд			16.11.15	+	[81]	11.01.16	+	[100]			
ТОВ КУА «Сортіс Ессет Менеджмент»	31.12.13	79,0	19.08.14	+	[71]	03.02.15	+	[76]	30.06.15	+	[84]

Примітки:

ППР – податкове повідомлення-рішення

Рез. – результат розгляду:

у першій інстанції (Окружний адміністративний суд – ОАС – м. Києва):

+ позов задоволено

– у позові відмовлено

в апеляційному суді (Київський апеляційний адміністративний суд – КААС):

+ Постанова про задоволення залишена без змін, або Постанова про відмову скасована

– Постанова про відмову залишена без змін

& податкова відмовилася від апеляційної скарги

у касаційному суді (Вищий адміністративний суд України – ВАСУ):

+ залишені без змін позитивні для платників рішення судів попередніх інстанцій

– справа направлена на повторний розгляд

* відмовлено у відкритті касаційного провадження

відомостей сквитованих розпоряджень для юридичних та фізичних осіб клієнтів таких торгівців, можуть слугувати документами, що підтверджують виконання зобов'язань за угодами щодо цінних паперів та деривативів на фондовій біржі та є достатніми підтвердженнями виконання зазначених зобов'язань. Членом Комісії з проведення реорганізації ДПА України, директором Департаменту податкового контролю ДПС України рекомендовано керуватися листом Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, банківської діяльності, податкової та митної політики від 25.07.2011 (лист від 23.08.2011, копія якого міститься у справі) під час проведення перевірок професійних учасників фондового ринку з метою забезпечення єдиного підходу. Зазначене вище свідчить про те, що відповідач безпідставно не прийняв до уваги як підтвердження здійснених позивачем витрат на придбання цінних паперів виписок з реєстру угод».

У Постанові ОАС м. Києва [44] зазначено: «Крім того, суд не залишає без уваги позицію Комітету з питань фінансів, банківської діяльності, податкової та митної політики ВРУ, викладену у листі від 25.07.2011 р. № 04-39/10-768 щодо роз'яснення деяких питань документального супроводу та підтвердження операцій з цінними паперами та деривативами на фондовому ринку в контексті відносин оподаткування, а саме, на думку зазначеного Комітету, виписки з реєстру укладених на біржі угод – для учасників торгів на фондовій біржі, та виписки з відомостей сквитованих розпоряджень – для юридичних і фізичних осіб – клієнтів таких торгівців, можуть слугувати документами, що підтверджують виконання зобов'язань за угодами щодо цінних паперів та деривативами на фондовій біржі та є достатніми підтвердженнями виконання зазначених зобов'язань».

Однак практично це листування не справило жодного впливу на працівників податкової служби – донарахування податків на «подарунки на біржі» було продовжено. Більше того, у процесі адміністративного оскарження цих донарахувань не було задоволено жодної скарги – навіть і тоді, коли І. В. Носачова особисто очолила Державну податкову адміністрацію у м. Києві. Усі такі донарахування завершувалися у судах.

Варто також зазначити, що така податкова атака викликала очевидний відтік коштів із системи біржових торгів. Так, у табл. 2 наведені дані про обсяг торгів на УБ. У розрізі років видно, що пік обсягу торгів прийшовся на 2011 р. (64,0 млрд. грн.), а у 2012 р. – різке зниження (24,1 млрд. грн.). У розрізі місяців видно, що пік обсягу торгів прийшовся на лютий 2011 р. (14,8 млрд. грн.), а з березня 2011 р. – стабільне зниження. На цю динаміку закономірно накладаються претензії податкових органів – перші ППР з приводу «безоплатно отриманих на біржі цінних паперів» почали складатися саме з березня 2011 р. (див. табл. 1). Інших причин падіння обсягу торгів у цей період вказати неможливо. Протягом 2011 р. учасники біржових торгів безуспішно намагалися оскаржити такі донарахування в адміністративному порядку. При цьому у 2012 р. органи податкової служби продовжували практику незаконного донарахування податків за наслідками біржових торгів, що спричинило подальший ухід клієнтів з біржі у 2013 р. Усе це перешкоджає закріпленню сучасних тенденцій розвитку фондового ринку в Україні.

Таблиця 2

Відомості про обсяг торгів на ПАТ «Українська біржа» [8]

Період торгів	Обсяг торгів, млрд. грн.
2009 рік	3,1
2010 рік, у тому числі	27,3
вересень 2010	1,8
жовтень 2010	3,2
листопад 2010	4,9
грудень 2010	5,2
2011 рік, у тому числі	64,0
січень 2011	4,6
лютий 2011	14,8
березень 2011	7,9
квітень 2011	6,0
травень 2011	6,0
червень 2011	5,0
липень 2011	4,7
2012 рік	24,1
2013 рік	10,9

З табл. 1 також видно, що і постмайданні податкові власті продовжують стару практику впровадження концепції «подарунків» на біржі. Так,

Фрагмент 1. Лист Верховної Ради України



ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань фінансів, банківської діяльності,
податкової та митної політики

01008, м. Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел.: 255-28-07, факс: 255-25-91

№ 04-39/10-76P

25 червня 2011 р.

Державна податкова служба
України

У Комітеті Верховної Ради України з питань фінансів, банківської діяльності, податкової та митної політики розглянуто Вашого листа № 6971/5/22-2016 від 10.06.2011 року щодо роз'яснення деяких питань документального супроводу та підтвердження операцій з цінними паперами та деривативами на фондовому ринку в контексті відносин оподаткування.

Слід зазначити, що чинна на сьогодні редакція Податкового кодексу України не містить чітких положень щодо первинних документів для підтвердження операцій з цінними паперами та деривативами (похідними інструментами), зокрема, стосовно підтвердження доходів і витрат за названими операціями.

Натомість, пункт 5.3 статті 5 названого Кодексу містить бланкетну норму, яка встановлює, що у разі, якщо терміни, що застосовуються у цьому Кодексі не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" статтею 1 встановлює, що первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Також, зокрема, у статті 9 цього Закону передбачено, що первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для бухгалтерського обліку цих операцій.

Оскільки операції з цінними паперами та деривативами на фондовій біржі здійснюються в електронній торговельно-інформаційній мережі з використанням електронних технологій та за допомогою електронного документообігу з використанням електронних документів, то у розвиток процитованого вище визначення первинного документу варто зазначити, що відповідно до статті 5 Закону України "Про електронні документи та електронний документообіг" електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа.

Основним законодавчим актом України у сфері електронного обігу цінних паперів в Україні та, зокрема, функціонування згаданих вище електронно-інформаційних мереж фондових бірж є Закон України “Про Національну депозитарну систему та особливості електронного обігу цінних паперів в Україні”. Згідно з положеннями частини другої статті 2 цього Закону до функцій Національної депозитарної системи, зокрема, належить реальна поставка чи переміщення з рахунку в цінних паперах з одночасною оплатою грошових коштів відповідно до розпоряджень клієнтів. У розвиток зазначеного положення стаття 6 даного Закону відносить до видів депозитарної діяльності зберігання і обслуговування обігу цінних паперів на рахунках у цінних паперах та операцій емітента щодо випущених ним цінних паперів, а також кліринг та розрахунки за угодами щодо цінних паперів.

Абзацом третім частини третьої статті 8 названого Закону, зокрема, встановлено, що правила та операційні стандарти клірингу та розрахунків за угодами щодо цінних паперів затверджуються Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку. Прийнятий на виконання зазначеної норми підзаконний акт Положення про розрахунково-клірингову діяльність за договорами щодо цінних паперів визначає, що сквитовані розпорядження – зустрічні розпорядження на поставку цінних паперів та розпорядження на одержання цінних паперів, щодо яких встановлено збіг відповідних реквізитів.

Таким чином, цілком можна зробити висновок, що відомість сквитованих розпоряджень, підтвердження виконання якої депозитарій надає організатору торгівлі, забезпечуючи при цьому поставку цінних паперів на рахунки зберігачів з одночасною сплатою грошових коштів на рахунки таких зберігачів на підставі зазначеної відомості, може підтверджувати факт здійснення оплати за придбання цінних паперів.

Безпосередньо фондові біржі функціонують, керуючись, зокрема, Законом України “Про цінні папери та фондовий ринок”. Також цей Закон регулює порядок здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів, зокрема, торгівлю цінними паперами.

Системний аналіз усіх названих вище законів дозволяє дійти висновку, що ключовим документом, який повністю підтверджує операції з цінними паперами та деривативами, є виписка з реєстру укладених на бірж угод з цінними паперами та деривативами, на підставі якої формується біржовий звіт фондової біржі, а також звіт торговця цінними паперами.

Крім того, слід звернути Вашу увагу, що під час доопрацювання Проекту Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України (щодо удосконалення деяких норм Податкового кодексу України) (реєстр. № 8217), який було прийнято 7 липня 2011 року в цілому як Закон, Комітет запропонував доповнити Податковий кодекс положеннями, згідно з якими встановлюється, що первинними документами для підтвердження доходів і витрат за операціями з цінними паперами та деривативами (похідними інструментами) можуть бути: для торговців цінними паперами-учасників фондової біржі – біржовий звіт за звітний період, а для

платників податку – клієнтів торговців цінними паперами-учасників фондової біржі – звіт торговця цінними паперами, який формується на підставі біржового звіту та договору з таким торговцем” (зміни до пункту 153.9 статті 153), а також те, що документальним підтвердженням (первинним документом) доходів та витрат за операціями з інвестиційними активами укладеними в електронній формі на фондовій біржі для клієнтів учасників фондової біржі визнається звіт торговця цінними паперами (брокера), який формується на базі біржового звіту та договору на брокерське обслуговування (зміни до підпункту 170.2.2 пункту 170.2 статті 170).

Таким чином, можна стверджувати, що після набуття названим вище законопроектом статусу Закону порушені у Вашому листі проблемні питання будуть врегульовані вже на законодавчому рівні, а до набуття чинності згаданими вище змінами до Податкового кодексу, на нашу думку, можна, відповідаючи на Ваше запитання, вказати, що виписка з реєстру укладених на біржі угод – для учасників торгів на фондовій біржі, та виписка з відомістей сквитованих розпоряджень – для юридичних та фізичних осіб – клієнтів таких торговців, можуть слугувати документами, що підтверджують виконання зобов’язань за угодами щодо цінних паперів та деривативів на фондовій біржі та є достатніми підтвердженнями виконання зазначених зобов’язань.

Голова Комітету



В.Ю. ХОМУТИННИК

Вик. А.Мороз
☎ 255-27-36

Фрагмент 2. Лист ДПА України

23. 08.11 № ДП 734/10/22-32-11
 № 1994/8/22-102 Вр 0205/11

**Державна податкова адміністрація
 у м. Києві**

Про надання інформації

Державна податкова адміністрація України за результатами розгляду листа ДПА у м. Києві від 03.06.11 № 1994/8/22-102 щодо забезпечення єдиного підходу при проведенні перевірок професійних учасників фондового ринку, які здійснюють діяльність на організованому ринку, повідомляє про наступне.

З метою врегулювання проблемного питання, щодо невизнання в якості первинних документів виписок з реєстру біржових угод та проведених клірингових розрахунків за отримані (поставлені) цінні папери, зокрема по операціях, які проводяться через ПАТ «Українська біржа», яка використовує Електронну торговельну систему біржі (далі ЕТС) за технологіями безперервного подвійного аукціону зустрічних заявок та з дотриманням принципу «поставка проти оплати» Державною податковою адміністрацією України було направлено запит до Комітету з питань фінансів, банківської діяльності, податкової та митної політики (далі - Комітет).

В зв'язку з отриманням відповіді із зазначеного питання та з метою забезпечення єдиного підходу при проведенні перевірок професійних учасників фондового ринку Державна податкова адміністрація України надає лист Комітету від 25.07.11 № 04-39/10-768 до відома та використання в роботі.

Додаток: Копія листа Комітету з питань фінансів, банківської діяльності, податкової та митної політики від 25.07.11 № 04-39/10-768 на 3 арк.

**Член Комісії з проведення реорганізації
 ДПА України, директор Департаменту
 податкового контролю ДПС України**



І.В. Носачова

Литвинюк ЮА 272-27-11

хоча після лютого 2014 року нових ППР з приводу «подарунків» на біржі не було, але органи державної податкової (фіскальної) служби продовжували відмовляти у задоволенні скарг платників податків, поданих у порядку адміністративного оскарження. При цьому продовжувалася практика оскарження по «повній програмі» усіх судових рішень, прийнятих не на користь податківців. Більше того, у 2015 році ДПІ у Шевченківському районі добилася прийняття відповідної справи до розгляду Верховним Судом України (далі – ВСУ), що буде розглянуто нижче.

Правова оцінка правовідносин з приводу електронних біржових торгів. Розглянемо правову оцінку правовідносин з приводу електронних біржових торгів (усі нормативно-правові акти цитуються в редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин).

Так, щодо цивільно-правових та господарських відносин, то некоректними є посилання податківців на статті 207, 208 ЦКУ, оскільки біржову торгівлю регулює інша норма того ж Кодексу: згідно ч. 1 ст. 650 ЦКУ, особливості укладення договорів на біржах, аукціонах, конкурсах тощо встановлюються відповідними актами цивільного законодавства. Крім того, згідно ч. 1 ст. 185 Господарського кодексу України, до укладення господарських договорів на біржах, оптових ярмарках, публічних торгах застосовуються загальні правила укладення договорів на основі вільного волевиявлення, з урахуванням нормативно-правових актів, якими регулюється діяльність відповідних бірж, ярмарків та публічних торгів. Отже, якщо біржові торги здійснюються в ЕТС, то до укладання таких договорів можуть застосуватися інші правила, ніж ті, які застосовуються до укладання договорів у традиційному режимі. Водночас ці правила повинні бути встановлені легітимними нормативно-правовими актами.

В цьому сенсі слід згадати, що згідно ч. 2 ст. 24 ЗУ «Про цінні папери та фондовий ринок», торгівля на фондовій біржі здійснюється за правилами фондової біржі, які затверджуються біржовою радою та реєструються ДКЦПФР. Згідно пп. 4, 5 Розділу III Правил (умов) здійснення діяльності з торгівлі цінними паперами: брокерської діяльності, дилерської діяльності, андеррайтингу, управління цінними паперами, затверджених Рішенням

ДКЦПФР від 12.12.2006 р. № 1449, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 23.01.2007 р. за № 52/13319 і тому обов'язковим для застосування, на організаторах торгівлі договори укладаються з дотриманням їх правил. У разі наявності у організатора торгівлі відповідної електронної торговельно-інформаційної мережі, яка передбачає систему електронного документообігу, допускається укладення договорів в електронній формі.

Таким чином, встановлені такі фундаментальні правила щодо оформлення договорів на фондових біржах:

а) форма укладання таких угод може мати певні особливості порівняно з позабіржовим ринком;

б) на біржах допускається укладення договорів в електронній формі;

в) таке укладання здійснюється згідно Правилам біржі, які реєструються ДКЦПФР (НКЦПФР). Слід при цьому зазначити, що УБ розробила такі Правила, які зареєстровані відповідно до вимог чинного законодавства рішенням ДКЦПФР від 18.11.2008 р. № 1338 (з наступними змінами) і передбачають укладання біржових угод саме в електронній формі.

Зокрема, згідно з п. 20.19 зазначених Правил, наслідком укладання біржової угоди в ЕТС є формування біржового контракту. Біржовий контракт (договір) є електронним документом, що укладається при посередництві ЕТС. Учасник торгів, підписавши Договір на проведення операцій на ринку цінних паперів, Договір про інформаційно-технічне забезпечення та Угоду про використання аналога власноручного підпису в ЕТС, погоджується з тим, що усі договори укладаються на біржі виключно на умовах, викладених у цих Правилах. Згідно із п. 20.17 Правил, звіти про угоди, укладені учасником торгів, надаються учаснику торгів через Робочу станцію ЕТС в режимі реального часу. Звіт про угоду вважається наданим учаснику торгів в момент реєстрації угоди в Реєстрі угод. На вимогу учасника біржових торгів Біржа може надати йому **Випуску з Реєстру угод**, яка містить інформацію про угоди укладені цим учасником на біржових торгах. Виписка з реєстру угод оформлюється в паперовому вигляді і затверджується печаткою Біржі та підписом уповноваженої особи

Біржі. Приклад форми виписки з Реєстру угод наведений у фрагменті 3.

Згідно п. 4 Розділу II Положення про функціонування фондових бірж, затвердженого Рішенням ДКЦПФР від 19.12.2006 р. № 1542, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 18.01.2007 р. за № 35/13302, Правила фондової біржі є обов'язковими для виконання членами фондової біржі, учасниками біржових торгів, емітентами, цінні папери яких унесені до біржового реєстру.

Отже, ЕТС на фондових біржах має цілком легітимне існування, що допускає цілком легальне укладання біржових договорів в електронній формі. Крім того, згідно ст. 8 ЗУ «Про електронні документи та електронний документообіг», юридична сила електронного документа не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму. Допустимість електронного документа як доказу не може заперечуватися виключно на підставі того, що він має електронну форму. Отже, ігнорування біржових угод тільки тому, що вони укладені в електронній формі, є неправомірним. Слід при цьому зазначити, що в пп. 72.1.1 п. 72.1 ст. 72 ПКУ передбачається можливість використовувати в податковому обліку інформацію, що міститься в первинних документах, які ведуться в електронному вигляді.

Однак, якщо доказову форму електронної угоди як такої заперечити важко, то заперечити її легітимність з використанням положень ст. 9 ЗУ «Про бухгалтерський облік...» є цілком можливим. Саме тому контролюючі органи, в принципі не заперечуючи проти електронних документів, звертають увагу саме на ту частину вказаної норми, де зазначається, що у разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу... правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законодами (ч. 6).

Фрагмент 3. Виписка з реєстру біржових угод (зразок)

Дата та час укладання угоди	Купівля/ продаж	ISIN	Назва ЦП	Емітент		Кількість ЦП	Ціна одного ЦП, грн.	НКД на один ЦП, грн.	Сума угоди, грн.	Дата виконання угоди	Вид доходу*	Клієнт		Контрагент		
				Назва	СДРПОУ / СДРСІ							Код	сДРПОУ	Торгівельний рахунок	Назва	сДРПОУ
28.02.2012 15:27.04	продаж	UA4000132971	Акції прості менні	Сумобленпро, за	23283513	2000	3,10000		6 200,00	28.02.2012		Іван11	35961189	12090000_5_010019	Менеджмент груп ТОВ	24733322
29.02.2012 17:15.04	купівля	UA4000134688	Акції прості менні	АК Богдан Моторс, за	05808592	20000	0,19940		3 988,00	29.02.2012		Іван11	35961189	12090000_5_010019	Український центральний контрагент ТОВ	36589983
29.02.2012 17:17.11	продаж	UA4000046395	Акції прості менні	ЗНВКІФ Богдан-Калтал, за	36047620	2	2638,00000		5 676,00	29.02.2012		Іван11	35961189	13080000_5_000165	Менеджмент груп ТОВ	24733322
29.02.2012 17:17.52	купівля	UA4000134688	Акції прості менні	АК Богдан Моторс, за	05808592	20000	0,19940		3 988,00	29.02.2012		Іван11	35961189	12090000_5_010019	Український центральний контрагент ТОВ	36589983
29.02.2012 17:18.17	продаж	UA4000046395	Акції прості менні	ЗНВКІФ Богдан-Калтал, за	36047620	2	2837,00000		5 674,00	29.02.2012		Іван11	35961189	12090000_5_010019	Менеджмент груп ТОВ	24733322
29.02.2012 17:23.19	купівля	UA4000046395	Акції прості менні	ЗНВКІФ Богдан-Калтал, за	36047620	2	2838,00000		5 678,00	29.02.2012		Іван11	35961189	13080000_5_000165	Менеджмент груп ТОВ	24733322

в полі «Вид доходу» символ «*» для 1-ї частини угоди РЕПО означає згоду продавця на отримання покупцем всіх доходів за відповідним ЦП за весь період до виконання 2-ї частини угоди РЕПО.

«*» підтверджує виконання контрагентом зобов'язань за біржовими угодами №:
 53885, 2254057, 2254065, 2254106, 2254126, 2254195, 2254234, 2254333, 22563455, 22564465, 22564625, 22568225, 22569865,
 700108, 22728826, 2275816, 2275914, 2275980, 22766675, 22767075B, 22769825, 2282008B, 22831335, 22862745, 2286978B, 2288125,
 2005108, 2305239, 2309227, 2309559, 2312333, 2312341, 2315738B, 2315746, 2315754B, 2315755, 2315772

Аналогічні норми містяться і в Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверженому наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 05.06.1995 р. за № 168/704. Так, згідно пп. 2.1, 2.3 цього Положення, первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг. На вимогу контролюючих або судових органів та своїх контрагентів підприємство, установа зобов'язані за свій рахунок зробити копії таких документів на паперовому носії.

За таких умов «невинна» вимога податківців виготовити паперові копії угод перетворюється в необхідність роздрукувати тисячі договорів, укладених на біржі, та створити спеціальну команду і їздити по всій країні з метою підписання роздрукованих договорів. Отже, весь сенс укладання угод в ЕТС втрачається, а сучасні біржові технології руйнуються. Це є тим більш неприпустимим, що фондові біржі є важливим чинником доступу підприємств до фінансових ресурсів та переміщення капіталу з однієї сфери в іншу, а також є своєрідним економічним барометром ділової активності.

За таких умов слід зазначити, що за змістом ЗУ «Про електронні документи та електронний документообіг», створити копії на паперових носіях – це необов'язково відтворити паперову копію у вигляді, характерному для документу, з самого початку оформленого в паперовому вигляді. Так, згідно ст. 5 цього закону, візуальною формою подання електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для приймання його змісту людиною. Тобто, мова йде не про звичну форму документу, який з самого початку оформлюється в паперовій формі, а про відображення даних у формі, придатній для приймання його змісту людиною. Є абсолютно очевидним, що людини зручно сприймати дані у табличній формі у вигляді Виписки з реєстру угод. Разом з тим, Ви-

писка з реєстру угод містить по кожній угоді такі відомості (див. фрагмент 3):

номер біржової угоди, який є реквізитом ідентифікації біржового контракту;

реквізити сторін – повне найменування; ідентифікаційний код за ЄДРПОУ;

предмет договору (купівля-продаж ЦП);

дата та час укладання угоди, які є датою та часом укладання біржового контракту;

відомості про ЦП – вид ЦП, код ISIN, кількість ЦП, номінальна вартість 1 ЦП, ціна 1 ЦП, сума угоди;

відомості про емітента – назва, код ЄДРПОУ;

відомості про клієнта, в інтересах якого ТЦП здійснена біржова угода – код клієнта (визначає ТЦП), код ЄДРПОУ, номер торговельного рахунку, відкритий в МФС на якому обліковуються (блокуються) ЦП або грошові, для розрахунків на виконання укладеної біржової угоди;

дата виконання угоди – на ринку заявок ця дата є одночасною з датою укладання біржової угоди та здійснення електронних записів (укладання біржового контракту); для біржових угод з відкладеним виконанням – дата виконання угоди відрізняється від дати укладання біржової угоди (біржового контракту).

Отже, всі суттєві умови будь-якої угоди в даній Виписці містяться, і в принципі складання Реєстру угод відповідає ч. 1 ст. 9 ЗУ «Про бухгалтерський облік...», відповідно до якої для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Однак контролери не визнають відомості про угоди з реєстру біржових угод віддзеркаленням цих угод в паперовому вигляді.

Звичайно, в даному випадку має місце суперечність між вимогами ч. 6 ст. 9 ЗУ «Про бухгалтерський облік...», як його розуміють контролери, та ст. 5 ЗУ «Про електронні документи та електронний документообіг». Очевидно, до врегулювання цих питань необхідно користуватися пп. 4.4.1 п. 4.1 ст. 4 ЗУ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» («у разі коли норма

закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків») та пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПКУ («презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу»). Тобто, переваги повинні надаватися платникам податків. Однак, для контролюючих органів України така поведінка дається з великим трудом.

Крім того, згідно ст. 1 чинного на той період ЗУ «Про Національну депозитарну систему та особливості електронного обігу цінних паперів в Україні», кліринг – отримання, звірка та поточне оновлення інформації, підготовка бухгалтерських та облікових документів, необхідних для виконання угод щодо цінних паперів, визначення взаємних зобов'язань, що передбачає взаємозалік, забезпечення та гарантування розрахунків за угодами щодо цінних паперів. Отже, документам, які формуються в системі клірингових торгів автоматично надається статус первинних бухгалтерських документів в силу норми закону.

Варто також зазначити, що протиставлення біржових електронних договорів вимозі укладання договорів у письмовій формі не відповідає нормам ЦКУ. Так, згідно ч. 1 ст. 205 ЦКУ, правочин може вчинятися усно або в письмовій (електронній) формі. Згідно ч. 1 ст. 207 ЦКУ, правочин вважається таким, що вчинений у письмовій формі, якщо його зміст зафіксований в одному або кількох документах (у тому числі електронних). Отже, електронний договір ототожнюється з письмовою формою договору. Це також відповідає і процесуальному закону – Кодексу адміністративного судочинства України: згідно ч. 1 ст. 79 Кодексу,

письмовими доказами визнані документи (у тому числі електронні документи), акти, листи, телеграми, будь-які інші письмові записи, що містять в собі відомості про обставини, які мають значення для справи.

Не відповідає також законодавству і здоровому глузду твердження про відсутність договорів за наслідками біржових торгів, оскільки тоді прийдеться визнати, що цінні папери самі по собі стрибають по біржі, не чекаючи укладання договорів. Так, згідно ч. 1 ст. 626 ЦКУ, договором є домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків. Відсутність, за версією податківців, договору, означає відсутність домовленості, а це як раз і означає, що цінні папери нібито переходять між учасниками біржових торгів самі по собі, без волевиявлення сторін.

Що стосується твердження про отримання цінних паперів внаслідок біржових торгів без оплати, то це твердження ще більш не відповідає вимозі здорового глузду, ніж відсутність договорів. Так, згідно ч. 1 ст. 8 ЗУ «Про Національну депозитарну систему та особливості електронного обігу цінних паперів в Україні», кліринг та розрахунки за угодами щодо цінних паперів здійснюються виключно депозитаріями, які забезпечують поставку цінних паперів на рахунки зберігачів у депозитарії з одночасною оплатою грошових коштів на рахунках зберігачів. Отже, отримання цінних паперів на біржах без оплати неможливий, жодних дарунків, безоплатних передач тощо на біржі не здійснюється.

З наведеного визначення, прямо наданого законом, видно, що при клірингу гроші ходять по рахунках у депозитарію, а не по рахунках у банку. Таким чином, шукаючи рух коштів в банку, Відповідач не там шукав цей рух.

Згідно п. 1.43 ст. 1 ЗУ «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», учасник платіжної системи – юридична або фізична особа – суб'єкт відносин, що виникають при проведенні переказу коштів, ініційованого за допомогою платіжного інструмента цієї платіжної системи.

Отже, учасниками платіжної системи можуть бути не тільки банки.

За таких умов Правління Національного банку України прийняло Постанову від 16.02.2010 р.

№ 68 «Про надання Приватному акціонерному товариству «Всеукраїнський депозитарій цінних паперів» (м. Київ) статусу учасника системи електронних платежів Національного банку України». Пунктом 1 цієї Постанови вирішено: «Надати ПрАТ «Всеукраїнський депозитарій цінних паперів» (лише для обслуговування розрахунків за цінними паперами учасників фондового ринку) статус учасника системи електронних платежів Національного банку України (далі – СЕП) відповідно до Інструкції про міжбанківський переказ коштів в Україні в національній валюті, затвердженої постановою Правління Національного банку України від 16.08.2006 р. № 320 зі змінами (далі – Інструкція № 320)».

Отже, в сенсі розрахунків кліринговий депозитарій є такою ж розрахунковою установою, як і банк, а рух коштів по депозитарію є розрахунком за цінні папери. Правда, слід зазначити, що в окремих актах перевірки перевіряючі намагалися не визнавати легітимність Постанову № 68, вважаючи її нечинною, тому що вона не пройшла реєстрацію у Міністерстві юстиції України, на що, зокрема, зверталася увага і у статті [16]. Однак ця позиція не отримала розвитку, оскільки, по-перше, податкова не має повноважень визнавати акти нечинними, по-друге, Постанова № 68 є актом індивідуальної дії, унормовує діяльність конкретної фінансової установи і тому не потребує реєстрації у Міністерстві юстиції України.

З іншого боку, механізм реалізації клірингових розрахунків прописаний в Положенні про розрахунково-клірингову діяльність за договорами щодо цінних паперів, затвердженому Рішенням ДКЦПФР від 17.10.2006 р. № 1001, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 13.11.2006 р. за № 1198/13072 і тому є обов'язковим для виконання (далі – Положення № 1001). Зазначимо також, що Положення № 1001 погоджене СБУ та Національним банком України. Тому відсутні будь-які підстави якось ревізувати закладені у цьому Положенні технічні та юридичні рішення.

Правила розрахунків, прописані у цьому положенні, гарантують, що коли з субрахунку продавця будуть списані цінні папери, то з субрахунку покупця будуть обов'язково списані гроші. Так, згідно п. 3.4 Розділу VI Положення № 1001, у разі придбання цінних паперів клієнтом депозитарію

його технічний субрахунок для обліку грошових зобов'язань за договорами щодо цінних паперів зменшується, а його контрагента збільшується на загальну вартість укладеного договору щодо цінних паперів. Одночасно в разі придбання цінних паперів клієнтом депозитарію його технічний субрахунок для обліку зобов'язань щодо цінних паперів за відповідним випуском (міжнародним ідентифікаційним номером цінних паперів) збільшується, а його контрагента зменшується на загальну кількість цінних паперів відповідно до договору щодо цінних паперів.

Крім того, згідно п. 8 Розділу II Положення № 1001, за договорами та/або операціями щодо цінних паперів, які обліковуються в депозитарії, виписку з рахунку в цінних паперах, яка є підтвердженням прав власності на цінні папери, зберігач надає своїм депонентам після одержання довідки про стан рахунку в цінних паперах, наданої зберігачу цим депозитарієм. Порядок видачі виписки з рахунку в цінних паперах визначається в договорі про відкриття рахунку в цінних паперах.

Зокрема, у цих виписках віддзеркалюється рух цінних паперів та грошей, останні розглядаються як особливий вид цінних паперів. Зважаючи на згадане вище положення ст. 1 чинного на той період ЗУ «Про Національну депозитарну систему та особливості електронного обігу цінних паперів в Україні», що у процесі клірингу здійснюється підготовка бухгалтерських та облікових документів, необхідних для виконання угод щодо цінних паперів, то вказані депозитарні виписки є первинними документами, які засвідчують рух коштів.

Отже, в силу ст.ст. 1, 8 ЗУ «Про Національну депозитарну систему та особливості електронного обігу цінних паперів в Україні», а також виданого на його виконання Положення № 1001, –

- а) клірингові операції з цінними паперами неможливі без їх оплати;
- б) оплата здійснюється шляхом перерахування коштів по технічних субрахунках для обліку грошових зобов'язань, відкритих у депозитарію, а не у банку;
- в) документування операцій здійснюється: по договорам – випискою з реєстру угод, що засвідчується біржею, по руху активів – випискою про

операції у цінних паперах, і відповідні дані чітко кореспондуються між собою.

Щодо врахування у доходи з метою оподаткування прибутку коштів, отриманих від клієнтів торговцями цінними паперами – брокерами, то необхідно зазначити, що суди, щонайменше вищі, завжди чітко стоять на тій позиції, що чужі кошти (отримані по договорам комісії чи доручення) не включаються у валовий дохід брокера [102]. Так, відповідно до ч. 1 ст. 1000 ЦКУ, за договором доручення одна сторона (повірений) зобов'язується вчинити від імені та за рахунок другої сторони (довірителя) певні юридичні дії. Правочин, вчинений повіреним, створює, змінює, припиняє цивільні права та обов'язки довірителя. Згідно п. 3 ч. 1 ст. 1006 ЦКУ, повірений зобов'язаний: негайно передати довірителеві все одержане у зв'язку з виконанням доручення.

Отже, у межах договору доручення ані майно, ані гроші довірителя у власність повіреного не переходять.

Згідно ч. 1 ст. 1011 ЦКУ, за договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента. Згідно ч. 1 ст. 1018 ЦКУ, майно, придбане комісіонером за рахунок комітента, є власністю комітента. Отже, і за договором комісії гроші чи майно комітента у власність комісіонера не переходять. Зокрема, в ухвалі ВАСУ від 16.07.2012 р. № К-25508/10 [92] неключення грошей чи майна, переданих комісіонером комітенту до доходів останнього обґрунтовується посиланням на ст. 1018 ЦКУ.

Таким чином право власності на майно, в тому числі грошові кошти, які отримує брокер в рамках договорів на брокерське обслуговування, не переходить до брокера, а залишається за довірителем чи комітентом. Тому брокер не набуває права власності на отримані від фізичних та юридичних осіб грошові кошти за договором на брокерське обслуговування, а отже і валовий дохід (як і валові витрати) у брокера не виникає.

Позиція ДКЦПФР (НКЦПФР). Я вже зазначалося вище, Правила біржі легалізуються органом публічної влади – Комісією з цінних паперів шля-

хом реєстрації цих правил та усіх змін до них (ч. 2 ст. 24 ЗУ «Про цінні папери та фондовий ринок»).

Згідно п. 21 гл. 3 Ліцензійних умов провадження професійної діяльності на фондовому ринку – діяльності з організації торгівлі на фондовому ринку, затверджених Рішенням ДКЦПФР від 26.05.2006 р. № 347 (далі – Рішення № 347), зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 11.08.2006 р. за № 974/12848, підставою для відмови в реєстрації правил організатора торгівлі може бути: **невідповідність поданих документів вимогам законодавства**; наявність у поданих документах недостовірних даних.

Отже, якщо подані для реєстрації документи **не відповідають вимогам законодавства**, то Комісія повинна була скласти відмову у реєстрації правил організатора торгівлі. Якщо ж правила відповідають законодавству, то слід було очікувати, що Комісія спробує захистити прийняті рішення щодо реєстрації правил і підтримати постраждалих учасників біржових торгів. Насправді ж Комісія всіляко ухилялася від офіційної підтримки постраждалих учасників біржових торгів.

Зокрема, не дали результатів спроби залучити Комісію до участі у судових податкових спорах в якості третьої особи на стороні позивача – учасника біржових торгів, оскільки навіть при згоді суду зробити таке залучення представники Комісії ухилялися від офіційної підтримки позивача – учасника біржових торгів. Так, в Постанові ОАС м. Києва [32] зазначено: **«Представник третьої особи – Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку – при вирішенні спору покладався на розсуд суду»**.

За таких умов учасники біржових торгів звертали до ОАС м. Києва з позовом про протиправність дій Комісії щодо реєстрації Правил УБ. При цьому позивачі виходили з того, що за умови роботи органів податкової служби щодо ухилення від сплати податків Комісія вчинила незаконно, привівши на фондовий ринок неналежну технологію. Виходячи з вимоги до Комісії, яка слідує з п. 21 гл. 3 Ліцензійних умов, затверджених Рішенням № 347, реєструвати тільки такі правила, які відповідають вимогам законодавства, позивачі припустили, що якщо подані для реєстрації документи **не відповідають вимогам законодавства**, то Комі-

сія повинна скласти відмову у реєстрації правил організатора торгівлі. Якщо ж за наявності такої невідповідності Відповідач все ж таки зареєстрував правила організатора торгівлі, то він вчинив протиправно.

Припускаючи таку протиправність, позивач доводив її у справі № 2а-16777/11/2670 за адміністративним позовом ТОВ «Абріс-інвест» до ДКЦПФР, за участю третіх осіб, які не заявляють самостійних вимог на предмет спору на стороні Позивача – ПАТ УБ та на стороні Відповідача – ТОВ «Фінансова компанія «Куб», ТОВ «Брокерський дім «Фінансист» про визнання дій протиправними. Постановою ОАС м. Києва від 29.02.2012 [93], залишеною без змін ухвалою КААС від 31.07.2012 р. [94], у позові було відмовлено. Тим самим суди визнали, що Правила біржі зареєстровані правомірно. Зокрема, в ухвалі апеляційного суду [94] було вказано: **«Відповідно до п. 20.19 Правил Публічного акціонерного товариства «Українська біржа», затверджених Рішенням Біржової ради (Протокол № 42 від 06.07.2011 року) та зареєстрованих Рішенням ДКЦПФР від 18.08.2011 року за № 1124... наслідком укладання біржової угоди в ЕТС є формування біржового контракту. Біржовий контракт (договір) є електронним документом, що укладається при посередництві ЕТС.**

Згідно із ч. 1 ст. 185 ГКУ, до укладення господарських договорів на біржах, оптових ярмарках, публічних торгах застосовуються загальні правила укладення договорів на основі вільного волевиявлення, з урахуванням нормативно-правових актів, якими регулюється діяльність відповідних бірж, ярмарків та публічних торгів...

Згідно із п. 1 Розділу III Правил (умов) здійснення діяльності з торгівлі цінними паперами: брокерської діяльності, дилерської діяльності, андеррайтингу, управління цінними паперами, затверджених Рішенням ДКЦПФР від 12.12.2006 р. № 1449 та зареєстрованих в Міністерстві юстиції України 23.01.2007 р. за № 52/13319, договори, зміни або розірвання договорів укладаються (вчиняються) торговцем у письмовій формі у вигляді паперового або електронного документа з дотриманням вимог законодавства. **Укладання договорів між торговцями, у тому числі на фондовій біржі за допомогою електронної торговельної системи,**

та між торговцем і клієнтом/контрагентом у вигляді електронних документів здійснюється відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Відповідно до п. 2.3 абз. 1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.1995 р. № 88 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.06.1995 р. за № 168/704, первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

В зв'язку з вищенаведеним, колегія суддів дійшла висновку, що... Відповідачем Правила ПАТ УБ зареєстровано на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачено Конституцією та законами України».

Таким чином, у судовому порядку було встановлено, що торги та документування на УБ здійснюються законно.

Згідно ч. 1 ст. 72 КАСУ, обставини, встановлені судовим рішенням в адміністративній, цивільній або господарській справі, що набрало законної сили, не доказуються при розгляді інших справ, у яких беруть участь ті самі особи або особа, щодо якої встановлено ці обставини.

Отже, обставини законності Правил УБ, встановлені у справі № 2а-16777/11/2670 по відношенню до УБ, має преюдиціальне значення для інших справ, де обговорюється законність Правил УБ.

Позиція органів прокуратури. Прагнення за будь-яку ціну захистити від претензій приватного сектора органи влади зіграло у даних суперечках з органами прокуратури злий жарт. Так, з одного боку, працівникам прокуратури приходилося давати оцінку нібито неправомірним діям посадових осіб ДКЦПФР (НКЦПФР) щодо реєстрації «сумнівних», з точки зору податківців, Правил біржі, а з іншого боку, працівники прокуратури мали підтримувати податкові органи у судових спорах з постраждалими учасниками біржових торгів. Це тягнуло буквально роздвоєння особистості у працівників прокуратури.

Так, виходячи з викладеного вище припущення, що за умови правоти органів податкової служби щодо ухилення від сплати податків, Комісія вчинила незаконно, привівши на фондовий ринок неналежну технологію, була скерована відповідна скарга до Генеральної прокуратури України (далі – ГПУ). У скарзі зазначалося, що є всі підстави вважати, що в діях посадових осіб ДКЦПФР (НКЦПФР), які привели на ринок цінних паперів хибну технологію, що дозволяє масово ухилитися від сплати податків, і фактично підставили учасників фондового ринку, містяться ознаки злочину, передбаченого чинною на той момент ст. 367 КК України – службова недбалість, яка спричинила тяжкі наслідки (частина 2). Можливо, Комісія зареєструвала законні Правила Біржі, **але так не може бути, щоб Правила були правильними, а дії за цими Правилами призводили до порушень**. При цьому порушень самих Правил ніхто і ніколи не встановлював. Такі порушення і неможливі в принципі, оскільки вся система торгів побудована на електронному документообігу.

Отже, за умови правоти податкових органів є всі підстави вважати про наявність зазначених ознак злочину. При цьому Комісія не захищає схвалену нею технологію від дій податкових органів, отже виходить, що погоджується з претензіями податківців.

На підставі викладеного, автори скарги просили:

– перевірити наявність в діях посадових осіб ДКЦПФР (НКЦПФР) при реєстрації Правил ПАТ УБ ознак злочину, передбаченого ч. 2 ст. 367 КК України, і за наявності підстав порушити кримінальну справу.

– перевірку здійснити в порядку ст. 97 КПК України і прийняти за наслідками перевірки процесуальне рішення в порядку цієї статті.

За наслідками перевірки ГПУ надала відповідь від 25.11.2012 р. (фрагмент 4), у якій прийшла до висновку, що законність реєстрації Правил ПАТ УБ підтверджено судовими рішеннями у справі № 2а-16777/11/2670. Відповідно до ст. 8 ЗУ «Про Національну депозитарну систему та особливості електронного обігу цінних паперів в Україні», кліринг та розрахунки за угодами щодо цінних паперів здійснюються виключно депозитаріями, які забезпечують поставку цінних паперів на рахун-

ки зберігачів у депозитарії з одночасною оплатою грошових коштів на рахунках зберігачів. Таким чином, ГПУ спростувала ідею про «подарунки на біржі» й не знайшла у діях ДКЦПФР (НКЦПФР) порушень чинного законодавства.

З іншого боку, мають місце непоодинокі випадки, коли органи прокуратури виступали на стороні органів податкової служби у судових податкових спорах, підтримуючи ідею «подарунків на біржі». Так, у Постанові ОАС м. Києва від 16.05.2013 р. у справі № 826/1551/13-а [35] зазначено, що представник прокуратури проти позову заперечував, та просив суд відмовити в задоволенні позовних вимог в повному обсязі.

У справі № 2а-11885/11/2670 прокуратура Святошинського району м. Києва подала апеляційну скаргу на Постанову [27] ОАС м. Києва від 17.01.2012 р. З цього приводу автором була надрукована стаття [103], де на підставі аудіозапису викладено, як «кваліфіковано» прокуратура бере участь у податкових справах, відповідаючи на запитання сторін:

«Запитання представника Позивача представнику прокуратури: Чому Ви вважаєте, що на біржі Позивач отримує подарунки?»

Представник прокуратури: Я вважаю, що перевірку проводила податкова, вона може відповісти на це запитання.

Суд: Тобто Ви не зможете, податкова зможе.

Представник прокуратури: Так.

Запитання представника Позивача представнику прокуратури: В ст. 8 Закону України «Про Національну депозитарну систему та особливості електронного обігу цінних паперів в Україні» написано, що гроші у клірингових операціях ходять не по банку, а по депозитарію. Чому Ви в своїй апеляційній скарзі знову пишете, що ми повинні розраховуватися по банку? Чому Ви не зважаєте на ст. 8 – абсолютно пряму норму Закону України «Про Національну депозитарну систему та особливості електронного обігу цінних паперів в Україні»?

Представник прокуратури: У мене немає відповіді.

Суд: Зрозуміло, що всі питання потрібно задавати податковій.

Фрагмент 4.

159209

Прокуратура України
ГЕНЕРАЛЬНА ПРОКУРАТУРА УКРАЇНИ

01011, Київ-11, вул. Різницька, 13/15

факс: 280-26-03

«05» 11 2012 р. №07/1/5-17520-12

Представнику
ТзОВ «Фіма Інтернешнл Київ»
Белкіну Л.М.
04209, м. Київ, вул. Героїв Дніпра, 26, кв. 32

Вашу повторну заяву щодо законності реєстрації Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку (далі – Комісія) правил ПАТ «Українська біржа» розглянуто.

Установлено, що законність реєстрації Комісією правил ПАТ «Українська біржа» підтверджено постановою окружного адміністративного суду м. Києва від 29.02.2012 у справі №2а-16777/11/2670, залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 31.07.2012.

Минулого року під час перевірки ТОВ «Фіма Інтернешнл Київ» ревізорами ДПІ у Голосіївському районі м. Києва зроблено висновок про непідтвердження проведення розрахунків за цінними паперами згідно з угодами, укладеними на ПАТ «Українська біржа». Підставою для цього стало те, що товариство проводило операції з купівлі та продажу цінних паперів без укладання договорів, а розрахунки здійснювались поза розрахунковими рахунками товариства із відповідним відображенням результатів операцій у податковій звітності.

Відповідні податкові повідомлення-рішення оскаржено в адміністративному і судовому порядках, проте скарги і позови на даний час залишено без задоволення. Так із посиланням на висновок ДПА України, Київський апеляційний адміністративний суд в ухвалі від 06.09.2012 відзначив, що у разі дотримання вимог законодавства, завірені та закріплені печаткою виписки з реєстру укладених на ПАТ «Українська біржа» угод, можуть бути представлені в якості первинних документів щодо проведення в режимі «он-лайн» операцій з цінними паперами.

Відповідно до ст.8 Закону України «Про Національну депозитарну систему та особливості електронного обігу цінних паперів в Україні» кліринг та розрахунки за угодами щодо цінних паперів здійснюються виключно депозитаріями, які забезпечують поставку цінних паперів на рахунки зберігачів у депозитарії з одночасною оплатою грошових коштів на рахунках зберігачів.

При цьому у судовому рішенні зазначено, що ТОВ «Фіма Інтернешнл Київ» не надано депозитарного договору із ПАТ «Всеукраїнський депозитарій

цінних паперів», підтвердження відкриття в депозитарії рахунків в національній валюті, надходження грошових коштів на рахунок в депозитарії з розрахункового рахунку товариства, депонування (блокування) товариством коштів чи цінних паперів під торги на біржі.

На рішення судів першої та апеляційної інстанцій ТОВ «Фіма Інтернешнл Київ» подано касаційну скаргу до Вищого адміністративного суду України.

Враховуючи, що дане питання є предметом судового розгляду, керуючись вимогами ст.12 Закону України «Про прокуратуру», підстав для прийняття рішення згідно з ст.97 Кримінально-процесуального кодексу України не вбачається.

**Начальник відділу захисту
фінансово-економічних інтересів держави**



О.Німії

Запитання представника ПАТ «Українська біржа» представнику прокуратури: Після прийняття Постанови про визнання емітента банкрутом чи були вилучені акції цього емітента з обігу Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку?

Представник прокуратури: Я не можу відповісти на це запитання».

На цьому запитання представнику прокуратури були припинені, оскільки стало зрозуміло, що, подаючи апеляційну скаргу, Прокуратура Святошинського району м. Києва взагалі не розуміла і не аналізувала, що вона подає.

Більше того, при розгляді касаційної скарги ГПУ підтримала податкову щодо «подарунків на біржі» – та сама ГПУ, яка до цього у листі від 25.11.2012 р. прийшла до висновку, що «подарунків на біржі» бути не може. Від відповіді на питання, як в одній установі можуть уживатися два протилежних погляди, ГПУ ухилилася, пославшись на формальні причини.

Позиція судів. Хід розглядів справ з приводу оскарження донарахування податку на прибуток на «подарунки», нібито отримані на біржі», наведений у табл. 1.

Згідно ч. 1 ст. 2 КАСУ, завданням адміністративного судочинства є захист прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їхніх посадових і службових осіб, інших суб'єктів при здійсненні ними владних управлінських функцій на основі законодавства.

Згідно чч. 1–3 ст. 159 КАСУ, судові рішення повинно бути законним і обґрунтованим. Законним є рішення, ухвалене судом відповідно до норм матеріального права при дотриманні норм процесуального права. Обґрунтованим є рішення, ухвалене судом на підставі повно і всебічно з'ясованих обставин в адміністративній справі, підтверджених тими доказами, які були досліджені в судовому засіданні.

Дані, наведені у табл. 1, свідчать про те, що з огляду на наведені вище норми законодавства, суди в цілому правильно розглядали вказані справи і, як правило, приймали законні і обґрунтовані рішення.

Однак, є серед наведених у табл. 1 такі судові рішення, які можна віднести до категорії, охарактеризованої Ю.Б. Ключковським, правда, по іншому поводу, такими, що «не лізуть ні в які ворота» та

«анекдотично неправомірним» [104]. Розглянемо деякі з них.

Так, у Постанові [28] ОАС м. Києва від 12.01.2012 р. (суддя – Амельохін В. В.) суд вказав, що «ТОВ «Фіма Інтернешнл Київ» проводило операції з купівлі та продажу цінних паперів на ВАТ «Українська біржа» та ПАТ «Фондова біржа ПФТС» без укладання будь-яких договорів та розрахунки по яких здійснювались поза розрахунковими рахунками товариства (згідно виписок по розрахунковому рахунку надходження або списання грошових коштів від купівлі-продажу цінних паперів по даних операціях не встановлено) із відповідним відображенням результатів таких операцій у податковій звітності, а саме Додаток КЗ до Декларації з податку на прибуток підприємства».

Тобто, суддя, який повинен вважатися нібито досвідченим юристом, погодився, що «ТОВ проводило операції з купівлі та продажу цінних паперів... без укладання будь-яких договорів», а відтак залишається тільки припустити, що цінні папери «стрибали» по біржі самі по собі, без волевиявлення сторін правочинів.

Для підтвердження своєї думки суд, з посиланням на ст. 207 ЦКУ, вказує, що «правочин вважається таким, що вчинений у письмовій формі, якщо його зміст зафіксований в одному або кількох документах, у листах, телеграмах, якими обмінялися сторони». При цьому суд умисно ігнорує, що ця норма містить вказівку на електронні документи як носій волі сторін і сформульована так: «Правочин вважається таким, що вчинений у письмовій формі, якщо його зміст зафіксований в одному або кількох документах (у тому числі електронних), у листах, телеграмах, якими обмінялися сторони». Очевидно, згадка про електронні документи заважала судді думати, що у даних операціях будь-які договори відсутні.

Варто зазначити, що суд вимушений визнати, що «перехід прав власності на цінні папери (акції) підтверджується виписками по Депо рахунку, вартість та кількість куплених та проданих акцій визначена в виписках ВАТ «Українська біржа» та ПАТ «Фондова біржа ПФТС», які наявні в матеріалах даної справи». Але при цьому суд ігнорує, що у цих виписках задокументований і рух коштів, і

продовжує шукати це документування у банківських виписках.

Марними у цій справі виявилися сподівання на те, що у суті справи розбереться апеляційна інстанція (хоча в інших випадках ці сподівання справджувалися – див. Постанови КААС [49; 64; 68]). Так, в ухвалі [31] КААС від 06.09.2012 р. (колегія суддів – Беспалов О. О., Грибан І. О., Губська О. А.) суд, з одного боку, визнав, що «позивачем було дотримано порядок та умови ведення бухгалтерської звітності при укладанні угод на фондовій біржі в електронному вигляді», тобто відмовився від концепції «без укладання будь-яких договорів», але з іншого боку, у «чистому вигляді» сформулював «теорію» «подарунків на біржі», зазначивши, що «колегія суддів погоджується з висновками суду першої інстанції щодо непідтвердження проведення розрахунків за цінними паперами згідно укладених на ПАТ «Українська біржа» угод». Апеляційний суд мотивував це таким чином, що «позивачем не було надано депозитарного договору з ПАТ «Всеукраїнський депозитарій цінних паперів», не було надано підтвердження відкриття в Депозитарії рахунків в національній валюті, не було надано підтвердження надходження грошових коштів на рахунок в Депозитарії з розрахункового рахунку позивача, також не було надано підтвердження депонування (блокування) позивачем коштів чи цінних паперів під торги на біржі».

Скасовуючи зазначені Постанову [28] та ухвалу [31] та направляючи справу на новий розгляд, ВАСУ [36] зазначив, що «відмовляючи в задоволенні позову в цій частині, суди виходили з правомірності дій відповідача при встановленні порушення, яке полягає у заниженні валового доходу на суму безоплатно отриманого товару у вигляді цінних паперів, оскільки позивачем не було надано депозитарного договору з ПАТ «Всеукраїнський депозитарій цінних паперів», підтвердження відкриття в Депозитарії рахунків в національній валюті, підтвердження надходження грошових коштів на рахунок в Депозитарії з розрахункового рахунку позивача, також не було надано підтвердження депонування (блокування) позивачем коштів чи цінних паперів під торги на біржі».

Відповідно до п. 10 Розділу 2 Положення № 1001, фондова біржа для забезпечення виконання укладених на цій біржі договорів щодо цінних паперів

укладає договори про кліринг та розрахунки за договорами щодо цінних паперів з обраними нею депозитаріями. Фондова біржа додатково може укласти договір про кліринг та розрахунки за договорами щодо державних цінних паперів з Національним банком України.

Згідно з п. 3.2 Розділу VI цього Положення, відкриття технічних рахунків здійснюється депозитарієм на підставі депозитарного договору та/або договору про кліринг та розрахунки за договорами щодо цінних паперів. Відкриття та ведення зберігачем технічних рахунків депонентів здійснюються відповідно до процедур, що можуть бути встановлені в договорі про відкриття рахунку в цінних паперах у депозитарії, який забезпечує проведення клірингу та розрахунків за договорами щодо цінних паперів на користь депонента, з яким укладений відповідний договір про відкриття рахунку в цінних паперах. Сума зобов'язань та/або прав депонентів зберігача за їх технічними рахунками у зберігача (у разі їх використання зберігачем) повинна дорівнювати сумі зобов'язань та/або прав зберігача за його технічним рахунком у депозитарії.

Судами не враховано зазначені положення та не надана оцінка доводам позивача про те, що товариство має безпосередні відносини з біржею та зберігачем, а вже біржа і зберігач – із депозитарієм».

При повторному розгляді справи Постановою [47] ОАС м. Києва від 20.11.2013 р., залишеною без змін ухвалою [47] КААС від 09.10.2014 р., позов було задоволено. На ці судові рішення податковим органом (**вже при постмайданній владі**) була подана касаційна скарга, яка досі не розглянута. Отже, ТОВ по абсолютно надуманому звинуваченню знаходиться у стані юридичної непевності вже майже 5 років. Якщо комусь потрібна наочна ілюстрація, чому в Україні неможливо вести нормальний бізнес, – кращої ілюстрації знайти неможливо. І цю вакханалію з не меншим успіхом, ніж попередня «злочинна влада», продовжує і нинішня, нібито проєвропейська.

Постановою [39] ОАС м. Києва від 23.08.2013 р. (суддя – Шулежко В. П.) також у позові було відмовлено. Суд вказав, що «з пояснень представників сторін по справі з'ясовано, що під час розгляду заперечень позивача на акт перевірки, відповідачем

прийнято рішення прийняти, як підтвердження витрат на придбання цінних паперів, біржові звіти позивача за період з 01.04.2011 р. відповідно п. 153.9 ПКУ, згідно якого первинними документами для підтвердження доходів, витрат за операціями з цінних паперів та деривативами можуть бути для торгівців цінними паперами – учасників фондової біржі – біржовий звіт за звітний період. **Таким чином, суду не зрозуміло, що саме має на увазі позивач і з чим саме не погоджується, викладаючи зазначені обставини в адміністративному позові».**

Тут абсолютно унікальною у своїй відвертості є фраза «суду не зрозуміло», – адже якщо суду незрозуміла суть позову, як можна приймати по такому позову якесь рішення? Так, згідно ч. 2 ст. 153 КАСУ, якщо під час ухвалення рішення в нарадчій кімнаті виявиться потреба з'ясувати будь-яку обставину через повторний допит свідків або через іншу процесуальну дію, суд постановляє ухвалу про поновлення судового розгляду. Розгляд справи у цьому разі проводиться в межах, необхідних для з'ясування обставин, що потребують додаткової перевірки.

Отже, якщо суд у нарадчій кімнаті зрозумів, що він чогось не зрозумів, такий суд повинен був відновити, принаймні, стадію пояснень, щоб все ж таки зрозуміти, чого від нього хоче Позивач, для захисту інтересів якого і створене адміністративне судочинство.

За таких умов взагалі виникає питання, а чи хотів суд хоча б щось зрозуміти. При цьому «таємниця» часткового врахування податковим органом заперечень позивача полягає у тому, що податковий орган врахував їх за період дії ПКУ (з 01.04.2011 р.), але не врахував за більш ранній період, що і було предметом оскарження.

Постановою [49] КААС зазначену Постанову ОАС м. Києва [39] скасовано і прийнято нове рішення, яким позов задоволено.

Двічі відмовляв у позові ОАС м. Києва в особі судді Погрібніченка І. М.: від 12.02.2014 р. [58] і від 23.04.2014 р. [62], – і це вже при постмайданній владі і після того, як ВАСУ вже створив сприятливу судову практику з приводу неможливості «подарунків на біржі» [36; 50; 60]. Так, у Постанові [58] суд вказав: «Під час перевірки, податковим орга-

ном було встановлено, що ТОВ «КІНТО, Лтд» **договорів** придбання на загальну суму 180.616.914,00 грн. з власниками цінних паперів безпосередньо **не було укладено**. Первинні документи, а саме договори придбання цінних паперів (акцій, сертифікатів) по наведених операціях до перевірки надані не були.

Для придбання цінних паперів, що обертаються на ПАТ «Українська біржа», грошові кошти з поточного рахунку ТОВ «КІНТО, Лтд» **власникам цінних паперів не перераховувались**.

Отже, з урахуванням вказаних вище обставин податковий орган прийшов до висновку, що в перевіряемому періоді ТОВ «КІНТО, Лтд» отримувало грошові кошти по брокерських (комісійних) договорах від фізичних та юридичних осіб для здійснення операцій з придбання цінних паперів, які в свою чергу перераховувало на власний рахунок, відкритий в ПрАТ «ВДЦП» (ВАТ «МФС»). При цьому, зазначені кошти не перераховувались в подальшому власникам цінних паперів, що на його думку свідчило про їх перехід у власність платника податків».

Отже, після трьох років з'ясування сутності електронних торгів на фондовій біржі суд знову повернувся до теми відсутності договорів і безоплатного отримання цінних паперів. Постановою КААС від 27.05.2014 р. [64] Постанову ОАС м. Києва [58] скасовано і прийнято нове рішення, яким позов задоволено.

Однак «реформована» після Майдану податкова служба продовжує відстоювати «подарунки на біржі» і подає касаційну скаргу, яка була відхилена вже 18.11.2015 р. [88].

У Постанові від 23.04.2014 р. [62] суддя Погрібніченко І. М. зазначив: «Як вбачається з пояснень представників позивача, останній здійснював операції з купівлі-продажу цінних паперів на біржах: ПАТ «Українська біржа» та ПАТ «Фондова біржа «ПФТС» у періоді, який перевірявся, **на свою користь**.

Як вбачається зі змісту абз. одинадцятого п. 153.9 ст. 153 ПК України первинними документами для підтвердження доходів і витрат за операціями з цінними паперами та деривативами (похідними інструментами), що перебувають в обігу на фондовій біржі, можуть бути оригінали: для торгов-

ців цінними паперами – учасників фондової біржі – біржового звіту за звітний період; для платників податку – клієнтів торговців цінними паперами – учасників фондової біржі – звіту торговця цінними паперами, який формується на підставі біржового звіту та договору з таким торговцем.

Тобто, зазначена норма вказує на один із способів підтвердження доходів і витрат платника податків, але не містить заборони щодо можливості застосування інших форм документального підтвердження даних бухгалтерського та податкового обліку позивача».

За цими «міркуваннями» виникає слушне запитання: якщо позивач скористався прямо встановленим способом документування, то чому він потрібен наводити ще якісь варіанти документування (застосування інших форм документального підтвердження). Чого у даному випадку не вистачило суду?

Далі суд зазначає: «Допитаний в якості свідка ОСОБА_4 (головний державний ревізор-інспектор відділу перевірок банківських та небанківських фінансових установ управління податкового аудиту ДПІ у Шевченківському районі ГУ Міндоходів у м. Києві) пояснив, що йому під час перевірки було надано лише виписки з реєстру угод ПАТ «Українська біржа» та біржові звіти, копії яких містяться в матеріалах справи, інших документів на вимогу перевіряючого позивачем надано не було.

З досліджених виписок з реєстру угод ПАТ «Українська біржа» та біржових звітів судом встановлено лише відомості щодо здійснених операцій на ПАТ «Українська біржа» та ПАТ «Фондова біржа «ПФТС», втім вони не містять всіх відомостей, які б вказували на факти чи спростовували їх щодо обставин **надання позивачем брокерських послуг на користь третіх осіб**.

Виникає слушне запитання: про які брокерські послуги говорить суд, якщо п'ятьма абзацами раніше він вказав, що торговець здійснював операції **на свою користь**?

Сумними курйозами супроводжувався перегляд цієї справи в апеляційному та касаційному порядку. Так, у Постанові від 19.06.2014 р. [68] КААС знайшов у собі мужність, скасував Постанову [62] та задовольнив позов. Однак ця Постанова КААС [68] була скасована ухвалою ВАСУ [78] з

формальних підстав. Зокрема, в ухвалі [78] ВАСУ вказав: *«Як вбачається з позовної заяви, позивач просив суд визнати протиправним та скасувати зазначене податкове повідомлення-рішення. Разом з тим, суд апеляційної інстанції, приймаючи судові рішення та зазначаючи про задоволення позовних вимог цієї позовної вимоги не вирішив, та після проголошення рішення, не виконав вимог статті 162 КАС України, відповідно до якої при вирішенні справи по суті суд може задовольнити позов повністю або частково чи відмовити в його задоволенні повністю або частково».*

Таким чином, ВАСУ скасував Постанову КААС і відправив справу на новий розгляд тільки тому, що у цій Постанові КААС не висловив своє конкретне відношення до податкового повідомлення-рішення. Однак такий підхід викликає сумніви. По-перше, такий підхід суперечить принципу пріоритету захисту прав осіб приватного права, оскільки прийнята на користь такої особи постановою скасована з формальних підстав. По-друге, згідно ч. 2 ст. 227 КАСУ, підставою для скасування судових рішень судів першої та (або) апеляційної інстанцій і направлення справи на новий судовий розгляд є порушення норм процесуального права, які унеможливили встановлення фактичних обставин, що мають значення для правильного вирішення справи. У даному випадку ВАСУ не вказав, які саме порушення норм процесуального права унеможливили встановлення фактичних обставин справи, та які саме обставини були неправильно встановлені. По-третє, неухвалення з приводу однієї з вимог судового рішення може бути виправлено прийняттям додаткового рішення, яке суд може прийняти без заяви сторін – за власною ініціативою (п. 1 ч. 1 ст. 168 КАСУ). Отже, ВАСУ міг повернути справу в апеляційний суд, не скасовуючи постанову, а запропонувавши суду прийняти додаткове рішення. Формально такої процесуальної дії не передбачається, але й скасування постанови і направлення справи на новий розгляд не відповідало ч. 2 ст. 227 КАСУ.

Сумним курйозом супроводжувався повторний апеляційний розгляд справи. Так, для цього повторного розгляду справи призначена колегія у складі Чаку Є. В., Мезенцев Є. І., Файдюк В. В. При цьому були, зокрема, сподівання на те, що судді Чаку Є. В. та Файдюк В. В. мають досвід розгляду

таких спорів. Так, в ухвалі КААС від 06.11.2013 р. [46] (склад колегії – Чаку Є. В., Літвіна Н. М., Файдюк В. В.) зазначено: *«...колегія суддів апеляційної інстанції погоджується з висновком суду першої інстанції, що виписка з реєстру укладених на біржі угод (біржовий звіт) є первинним документом, який підтверджує факт здійснення оплати за придбання цінних паперів, отже, укладаючи на фондовій біржі договори купівлі-продажу цінних паперів, члени Біржі – торговці цінними паперами, які діяли в інтересах та за рахунок позивача, діяли з додержанням встановленого законом порядку».*

В ухвалі КААС від 24.12.2014 р. [75] (склад колегії – Старова Н. Е., Файдюк В. В., Чаку Є. В.) зазначено: *«Згідно з п. 3.4 розд. VI цього Положення № 1001, у разі придбання цінних паперів клієнтом депозитарію його технічний субрахунок для обліку грошових зобов'язань за договорами щодо цінних паперів зменшується, а його контрагента збільшується на загальну вартість укладеного договору щодо цінних паперів, і навпаки.*

Тобто, в процесі здійснення клірингу взаємні зобов'язання контрагентів погашаються, що відповідає також припиненню зобов'язання шляхом зарахування зустрічних однорідних вимог, відповідно до ст. 601 Цивільного кодексу України.

Згідно пояснень ПАТ «Українська біржа» від 07.08.2013 року № 3285/01/13 особливістю розрахунків за принципом «поставка проти оплати» по укладених на біржі угодах з блокуванням активів є те, що переказ грошових коштів відбувається не з банківського рахунку Покупця на банківський рахунок Продавця (як це здійснюється на позабіржовому ринку), а здійснюються відповідні записи (проводки) у внутрішньому обліку депозитарію, при цьому кошти залишаються на банківському рахунку депозитарію в Національному банку України».

Таким чином, у цих ухвалях судді визнали, що виписка з реєстру укладених на біржі угод (біржовий звіт) є первинним документом, а грошові розрахунки здійснюються в депозитарії. Отже, безоплатне отримання цінних паперів на біржі неможливе, а документування відповідних операцій здійснюється виписками з реєстру угод та депозитарними виписками.

Натомість в ухвалі від 25.02.2015 р. [79] колегія у складі Чаку Є. В., Мезенцев Є. І., Файдюк В. В. дійшла прямо протилежного висновку: «За вказаних обставин, суд вважає правомірним висновок контролюючого органу стосовно того, що ТОВ «СОРТИС» в перевіряємому періоді здійснено придбання цінних паперів (акцій, сертифікатів), які не підтверджені платіжними документами та по яких відсутня заборгованість перед власниками цінних паперів (акцій, сертифікатів)».

Що у даному випадку призвело до роздвоєння особистостей суддів Чаку Є. В. та Файдюка В. В. наразі невідомо. Ухвалою ВАСУ [80] ухвала КААС [79] разом із Постановою ОАС м. Києва [62] скасовані, справа направлена на новий розгляд. При повторному розгляді справи Постановою [81] ОАС м. Києва від 16.11.2015 р., залишеною без змін ухвалою КААС від 11.11.2016 р. [100], позов було задоволено. Про подачу касаційної скарги наразі невідомо.

Ганебною є Постанова ОАС м. Києва [48] від 02.12.2013 р. (суддя – Федорчук А. Б., якою позивачу відмовлено у позові. На обґрунтування відмови суд зазначив таке: «За період з 01.01.2010 року по 31.03.2011 року між ТОВ «Брокерський дім «Откритіє» та ТОВ «Фенікс Капітал» (код за ЄДРПОУ 35811204) були укладені договори купівлі-продажу цінних паперів на організованому ринку цінних паперів – ПАТ «Українська біржа» (код за ЄДРПОУ 36184092). **Реєстр угод** ТОВ «Брокерський дім «Откритіє» та ТОВ «Фенікс Капітал» наданий в матеріали справи...

Також, Відповідач зазначає, що у провадженні СУ ПМ ДПС у м. Києві знаходиться кримінальна справа № 50-6270 Д-3, порушена за ознаками складу злочину, передбаченого ч. 1 та ч. 4 ст. 358 КК України, по факту виготовлення підроблених документів від імені підприємства-нерезидента «Окленд Холдінг Лімітед» (Okland Holdings Limited, Республіка Кіпр) та подальшого їх використання при створенні ТОВ «Фенікс Капітал», засновником якого була вищезазначена кіпрська компанія. У ході проведення заходів по зазначеній кримінальній справі було допитано громадянина ОСОБА_1, який протягом 2008–2011 років значився директором ТОВ «Фенікс Капітал».

Згідно протоколу допиту генерального директора ТОВ «Фенікс Капітал» ОСОБА_1 (ідентифікаційний номер НОМЕР_1), вбачається, що він фактично виконував на підприємстві функції зберігача цінних паперів, формально значився директором та не керував діяльністю ТОВ «Фенікс Капітал».

Також, в матеріалах справи міститься протокол допиту ОСОБА_2, який у зазначений період був представником підприємства-нерезидента «Окленд Холдінг Лімітед» (Okland Holdings Limited, Республіка Кіпр) (підприємство володіло 99.9% статутного капіталу ТОВ «Фенікс Капітал»), вбачається, що він не мав відношення до діяльності вказаної вище компанії-нерезидента, не брав участі у формуванні статутного капіталу та призначенні посадових осіб ТОВ «Фенікс Капітал».

Суд звертає увагу, що на час розгляду справи, Позивачем не надано доказів, які б спростовували надані пояснення вищезазначених громадян, які були директором та засновником Товариств...

Враховуючи викладене, судом не встановлено, а позивачем не доведено, що здійснені ним господарські операції з контрагентами носять реальний характер [це при наявності реєстру біржових угод! – Л.Б.], а отримані послуги використані в межах господарської діяльності».

Усі зазначені міркування є абсолютно неправомірними, виходячи з наступного.

По-перше, ТОВ «Брокерський дім «Откритіє» уклало угоди з ТОВ «Фенікс Капітал» при посередництві біржі, тобто дистанційно, жодного відношення чи впливу на стан правовстановлюючих документів ТОВ «Фенікс Капітал» не мало і не могло їх проконтролювати, а тим більше нести будь-яку відповідальність за стан цих документів. Так, в пункті 71 рішення у справі «Булвес» АД проти Болгарії» Європейський суд з прав людини (ЄСПЛ) дійшов такого висновку: «...Суд вважає, що компанія-заявник не повинна нести відповідальність за наслідки невиконання постачальником його обов'язків щодо своєчасного декларування податку на додану вартість і, як наслідок, сплачувати податок на додану вартість повторно разом із пенею. Суд вважає, що такі вимоги прирівнюються до надзвичайного обтяження для компанії-заявника, що порушило справедливий баланс, який повинен був підтримуватися між вимогами

загальних інтересів та вимогами захисту права власності». З цього положення в ухвалі ВАСУ від 28.07.2014 р. № К/800/31710/13 [95] робиться висновок, що ЄСПЛ чітко визначає правило індивідуальної відповідальності платника податків. Тобто, добросовісний платник податків не має зазнавати негативних наслідків через порушення з боку його контрагентом.

По-друге, згідно ч. 4 ст. 72 КАСУ, вирок суду у кримінальному провадженні або постанова суду у справі про адміністративний проступок, які набрали законної сили, є обов'язковими для адміністративного суду, що розглядає справу про правові наслідки дій чи бездіяльності особи, щодо якої ухвалений вирок або постанова суду, лише в питаннях, чи мало місце діяння та чи вчинене воно цією особою. Вказана норма означає, що тільки вирок може мати доказове значення за наслідком розгляду кримінальної справи. Як зазначено у тій же ухвалі ВАСУ [95], «Постанова про порушення кримінальної справи не є допустимим доказом в розумінні КАСУ, у той час як доказів постановлення вироку, який би містив в собі встановлені судом об'єктивні дані про нікчемність оспорюваних угод, підтверджував би факт ухилення від сплати податків конкретними посадовими особами суб'єктів господарської діяльності за наслідками виконання оспорюваних угод, у справі не встановлено».

Крім того, при розгляді справи № 2а-16217/12/2670 за нововиявленими обставинами ОАС м. Києва встановив (Постанова від 28.04.2014 р. [101]), що у судовому засіданні свідок ОСОБА_1 (уповноважена особа Компанії «Окленд Холдінг Лімітед» (Okland Holdings Limited)) також вказала, що під час допиту на неї здійснювався психологічний тиск слідчими, в зв'язку із чим вона звернулася до компетентних органів, для проведення відповідного розслідування дій посадових осіб. В судовому засіданні ОСОБА_1 вказала, що всі господарські операції від Компанії «Окленд Холдінг Лімітед» (Okland Holdings Limited) вона вчиняла свідомо, на підставі наданої довіреності, жодного тиску під час ведення господарських операцій на неї не здійснювалось, підписи ставила особисто як в договорах так і в інших супутніх документах, перед чим завжди ознайомлювалась із тими документами, які підписувала. Додатково суд

приймає до уваги, що кримінальне провадження № 32012110000000019 вже закрито, та жодних ознак злочину у діяльності посадових осіб Позивача не виявлено.

Зазначене додатково ілюструє, чому в адміністративному провадженні не можна покладатися на матеріали кримінальної справи, які не пройшли апробацією судовим розглядом у кримінальному суді, – як правило, відповідні відомості («докази») отримуються під тиском.

По-третє, у процесі допуску торговців цінними паперами до участі у біржових торгах біржа здійснює ідентифікацію таких торговців. Так, у Постанові [51] ОАС м. Києва від 09.12.2013 р., залишеній без змін ухвалою КААС від 12.06.2014 р. [67] та ухвалою ВАСУ від 01.09.2015 р. [85], де аналогічний позов було задоволено, зазначено: «Із письмових пояснень третьої особи вбачається, що Біржа здійснює ідентифікацію та вивчення інформації щодо торговців цінними паперами, які набувають статусу члена Біржі, на підставі установчих та реєстраційних документів.

ТОВ «Фенікс Капітал» набув статусу члена біржі та отримав можливість брати участь у біржових торгах та укладати біржові угоди на підставі установчих та реєстраційних документів, зареєстрованих Державним реєстратором; ліцензії, виданої ДКЦПФР (НКЦПФР), свідоцтва платника податків, виданого Державною податковою службою...

Крім того, суд зазначає, що відповідачем зроблені висновки, що згідно показань ОСОБА_2, він фактично виконував на підприємстві функції зберігача цінних паперів, формально значився директором цього товариства та не керував діяльністю ТОВ «Фенікс Капітал».

Водночас, як вбачається із протоколу допиту свідка ОСОБА_2 від 14.09.2012 року, останній не вказував, що він формально значився директором товариства, він свідомо здійснював підписання всіх документів, які видавалися ТОВ «Фенікс Капітал», зберігав цінні папери, вів їх облік, що є основним видом діяльності підприємства, тобто здійснював обов'язки генерального директора товариства протягом всього строку його призначення на цю посаду.

Таким чином, з урахуванням викладеного, судом не можуть бути прийняті доводи представника відповідача щодо відсутності повноважень у особи ОСОБА_2 підписувати первинні документи від імені ТОВ «Фенікс Капітал», в якості належних доказів та вони суперечать документам, які видані державними органами реєстрації та контролю...

Відповідач також не надав суду доказів, які б свідчили, що ТОВ «Фенікс Капітал» не мало адміністративно-господарських можливостей на виконання господарських зобов'язань по спірним операціям та не здійснювало фактичних дій, спрямованих на виконання взятих зобов'язань».

Виникає риторичне запитання: чому одні судді можуть розібратися у справі і прийняти законне та обґрунтоване рішення, а інші – не можуть?

Цікаво зазначити, що ухвала ВАСУ [84] щодо податкових наслідків біржових торгів було за заявою податкового органу ухвалою Верховного Суду України (ВСУ) від 05.10.2015 р. [96] допущено до перегляду ВСУ. При цьому на обґрунтування заяви додано ухвалу ВАСУ (від 14.07.2013 р. № К/9991/23049/11) [97], яка, на думку заявника, підтверджує неоднакове застосування касаційним судом одних і тих самих норм матеріального права у подібних правовідносинах. Натомість аналіз цієї ухвали [97] свідчить, що ця ухвала не має жодного відношення до встановлення обставин біржових торгів, оскільки у цій ухвалі розглядаються податкові наслідки позабіржових торгів. У Постанові ВСУ від 15.12.2015 р. [98] за наслідками перегляду справи вказується: «У справі, що розглядається, касаційний суд погодився з висновками судів попередніх інстанцій щодо протиправності оскаржуваного повідомлення-рішення, яке підлягає скасуванню, оскільки фактичне здійснення біржових операцій з приводу купівлі-продажу цінних паперів підтверджено первинними документами. Щодо посилань податкового органу на незаконність операцій з акціями відкритого акціонерного товариства (далі – ВАТ) «Нафтогазпроект», то суд вказав на їх необґрунтованість з огляду на те, що запис про припинення вищезгаданої юридичної особи вчинено тільки 13 вересня 2013 року, а операції із цими цінними паперами відбулися у 2010 році.

Водночас у справі, рішення у якій ДПП надала на підтвердження наявності різного правозастосування, касаційний суд дійшов висновку про правомірну відмову у задоволенні позовних вимог у частині скасування оспорюваного повідомлення-рішення виходячи з установлення наявності у Реєстрі запису про припинення юридичної особи ВАТ «Картон» та факту ліквідації ВАТ «ВК «Буд-Холдинг» у зв'язку з визнанням банкрутом згідно з рішенням суду, тому операції з придбання та подальшого відчуження акцій названих емітентів не породжують жодних правових наслідків у податковому обліку позивача.

Отже, ухвалення судом касаційної інстанції різних за змістом судових рішень стало наслідком встановлення різних обставин справ, тому підстав для висновку про неоднакове застосування одних і тих самих норм матеріального права у подібних правовідносинах немає».

Однак різні обставини справ були очевидними ще на стадії допуску заяви до перегляду ВСУ. Створюється враження, що допуск до перегляду здійснюється суддями ВСУ за жеребом, або з принципу не образити державний орган влади, щоб потім встановлювати, що підстав для допуску не було.

У процесі оскарження судових рішень з приводу наслідків біржових торгів встановлений також ще один аспект «любові» судів до податкових органів. Так, апеляційна скарга на Постанову [81] була подана без сплати судового збору. Апеляційний суд прийняв цю апеляційну скаргу до розгляду без судового збору, надавши відстрочення до закінчення розгляду справи [99]. Зазначимо, що для приватних суб'єктів таких поблажок не робиться ніколи.

Узагальнення та висновки. Розглянуті різноманітні аспекти 5-річної боротьби учасників біржових торгів за законне право не нести податкові покарання за дії, які не тільки не є незаконними, а навпаки, освячені державними органами. Зроблений огляд надає типові уявлення про жахливий стан державного управління в країні, коли дії державних органів диктуються не державними інтересами, а відомчим капризом. Зроблений огляд свідчить про наступне.

1. Органи податкової служби в Україні неспроможні об'єктивно виконувати свої контрольні

обов'язки. Приклади з електронною торгівлею на біржі свідчать про те, що контролюючі органи, хизуючись власною безкарністю, можуть «намалювати» будь-які претензії та обвинувачення, на спростування яких можуть бути витрачені роки. При цьому перемога Майдану нічого не змінила у діяльності наявної податкової служби. ТАКУ службу реформувати неможливо, її можна тільки ліквідувати і створювати нову.

2. Важливо зазначити, що описана «боротьба» податківців за знищення електронних торгів не має під собою жодного раціонального підґрунтя. Можна було б зрозуміти дії податківців, якщо б ці дії були спрямовані на реальний пошук податкових дірок у біржовій торгівлі. Але насправді цих дірок ніхто не шукав – сама технологія біржових торгів відкидалася з формальних підстав нібито неналежного документування, при цьому зміст фактично задокументованих даних по суті не перевірявся. Наприклад, тодішній заступник Міністра доходів і зборів не зміг обґрунтувати мету вказаного ворожого ставлення [105] до електронних біржових торгів. Насправді мова йшла, скоріш за все, про відомчий інтерес нарахувати якомога більше податків, щоб красиво рапортувати і обґрунтувати свою потрібність. Те, що такими діями завдається шкода державі та інвесторам, нікого не цікавила.

3. Приклади, коли органи податкової служби незаконно «малюють» мільйонні донарахування, свідчать про те, що категорично не можна брати ці донарахування для сплати судового збору. Так, при нинішніх правилах судовий збір з донарахованого податку 51,6 млн. гривень тягне сплату судового збору 774.000 гривень, що знаходиться за межами здорового глузду. Ніхто і ніщо не заважає податківцям намалювати і мільярд донарахувань.

Аналогічно з тих же підстав не можна ставити вимогою звернення до суду резервування цих коштів на депозиті – таких коштів, які нафантазує податкова, просто немає.

В цьому сенсі погану службу відіграє поблажливе ставлення судів до несплати податковими органами судового збору, – адже їм тоді не потрібно перейматися щодо неможливості оскарження судових рішень з їх боку.

4. Аналіз діяльності ДКЦПФР (НКЦПФР) в умовах захисту законності торгів в ЕТС свідчить про те, що цей орган не здатен захистити прийнятим рішенням в умовах протистояння з більш могутнім державним органом. Посадових осіб Комісії вистачає тільки для використання свої повноважень для тиску на приватних суб'єктів.

5. В описаному протистоянні яскраво проявилася установка органів прокуратури завжди брати сторону органів влади у їх протистоянні з приватними суб'єктами. При цьому норми законодавства, як правило, не мають для прокуратури жодного значення. Очевидним прикладом такого ігнорування законодавства є підтримка органами прокуратури ідеї «подарунків на біржі».

6. Аналіз судової практики свідчить, що українські адміністративні суди у цілому здатні захистити права і інтереси приватних суб'єктів в їх протистоянні з органами влади. Але у багатьох конкретних випадках суди приймають рішення, які «не лізуть ні в які ворота», що завдає шкоди приватним суб'єктам і бізнес-клімату в цілому, оскільки про ефективність судової системи судять не по правильним рішенням (так повинно бути), а саме по неправильним. Ситуація, коли законне право потрібно доводити 5 років, не сприяє розвитку бізнесу та притоку інвестицій. Але щось автору підказує, що саме ті судді, які приймали найбільш сумнівні рішення на користь влади, найбільш безпроблемно пройдуть так звану перетестацію, якщо влада її пропхне її у Конституцію. Бо так склалося, що владу цікавить не законність рішень, що приймаються судами, а вірність суддів цій владі.

7. Історія з біржовими торгами свідчить також про абсолютну безкарність чиновників, оскільки за наслідками прийнятих судових рішень щодо незаконності посадових осіб органів податкової (фіскальної) служби жоден податківець не притягнутий до будь-якої відповідальності. Більше того, ця вакханалія продовжується і дотепер. Не притягнуті до відповідальності і посадові особи, які фальсифікували кримінальне провадження № 32012110000000019.

8. Разом із тим, пропонується внести певні зміни в закони, щоб на майбутнє не дати різноманітним

контролерам викривлено тлумачити правовідносини у межах електронних біржових торгів, а саме:

а) статтю 17 ЗУ «Про товарну біржу» доповнити словами: «На товарних біржах договори укладаються з дотриманням їх правил. У разі наявності у товарній біржі відповідної електронної торговельно-інформаційної мережі, яка передбачає систему електронного документообігу, допускається укладення договорів в електронній формі. Статус таких договорів визначається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг»;

б) статтю 24 ЗУ «Про цінні папери та фондовий ринок» доповнити частиною 3 такого змісту: «У разі наявності у фондової біржі відповідної електронної торговельно-інформаційної мережі, яка передбачає систему електронного документообігу, допускається укладення договорів в електронній формі. Статус таких договорів визначається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг»;

в) частину 6 статті 9 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» доповнити словами: «Виготовлення копій електронних документів на паперових носіях здійснюється з урахуванням

зареєстрованих (затверджених) у встановленому законодавством порядку Правил функціонування відповідних електронних систем та відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг»;

г) статтю 9 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» доповнити частиною 10 такого змісту: «Юридична сила первинного документа, створеного в електронній формі, не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму»;

д) пункт 44.1 статті 44 Податкового кодексу України доповнити абзацом такого змісту: «Юридична сила первинного документа, створеного в електронній формі, не може бути заперечена виключно через те, що він має електронну форму»;

е) у ЗУ «Про депозитарну систему України» слід визначити клірингові розрахунки як вид безготівкових розрахунків.

Загальний висновок. Стан державного управління та бізнес-адміністрування в Україні не відповідає сучасним вимогам розвитку передових технологій та захисту прав інвесторів. Отже, нема чого дивуватися відсутності інвестицій.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ:

- Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу: генеза та еволюція : автореф. дис... д-ра екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / В. Л. Андрущенко. – К., 2001. – 33 с.
- Моїсєєв Ю. О. Біржові торги як конкурентний спосіб укладання біржових угод на товарній біржі [Електронний ресурс] / Ю. О. Моїсєєв // Форум права : Електронне наукове фахове видання. – 2010. – № 4. – С. 648–653.
- Правовий режим електронної біржової торгівлі : концепт лекцій «Біржове право» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://readbookz.com/book/169/5236.html>
- Бичікова Л. А. Електронний трейдинг як сучасна технологія біржової торгівлі / Л. А. Бичікова, Ю. А. Вознюк // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2009. – Т. 3. – № 6. – С. 48–50.
- Організаційно-правові основи біржової діяльності : навч. посібник / А. І. Берлач, Н. А. Берлач, Ю. В. Ілларіонов. – К. : Фенікс, 2000. – 336 с. – ISBN 966–7558–85–1.
- Правове регулювання електронної комерції : монографія / Л. Д. Тимченко, П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул [та ін.]. – Ірпінь : Національний ун-т держ. податкової служби України, 2008. – 235 с. – ISBN 978–966–337–122–1.
- Желіховський В. М. Правові засади електронної комерції в Україні : автореф. дис... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / В. М. Желіховський. – К., 2007. – 20 с.
- Українська біржа [Електронний ресурс] // Офіц. сайт. – Режим доступу : <http://www.ux.ua/s204>
- Новицький А. М. Правове регулювання інституціоналізації інформаційного суспільства в Україні / А. М. Новицький. – Ірпінь : НУ ДПС України, 2011. – 444 с.
- Дутов М. М. Правове забезпечення розвитку електронної комерції : автореф. дис... канд. юрид. наук : спец. 12.00.04 / М. М. Дутов. – Донецьк, 2003. – 17 с.
- Швецова Г. М. Документ і книга в системі соціальних комунікацій : автореф. дис... д-ра іст. наук : спец. 07.00.08 / Г. М. Швецова. – К., 2002. – 32 с.

12. Белкін Л. М. Проблеми надання властивостей первинного документу електронним авіаційним квиткам / Л. М. Белкін // Бюлетень Міністерства юстиції України. – 2012. – № 1 (123). – С. 98–103.
13. Белкін Л. Надання юридичної сили електронним авіаційним квиткам: нормативне регулювання та судова практика / Л. Белкін // Юридична газета. – 13.12.2011 р. – № 50 (293). – С. 30–31.
14. Белкін Л. М. Актуальні проблеми надання статусу первинного документу, створеному в електронній формі / Л. М. Белкін // Стан і проблеми оподаткування в умовах мінливої економіки : матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. – Донецьк : ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2011. – С. 341–345.
15. Степанова Т. В. Доказування та докази в господарському процесі України : автореф. дис... канд. юрид. наук : спец. 12.00.04 / Т. В. Степанова. – Донецьк, 2002. – 18 с.
16. Конец фондового рынка [Электронный ресурс] / С. Оксанич, Д. Тарабакин, Ю. Яковенко [и др.] // Экономическая правда [Электронное издание]. – 05.11.2012 г. – Режим доступа : <http://www.epravda.com.ua/rus/publications/2012/11/5/342445/>
17. Оксанич С. Стрибок із зачарованого кола [Електронний ресурс] / С. Оксанич // Економічна правда [Електронне видання]. – 24.01.2013 р. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/columns/2013/01/24/358079>
18. Белкін Л. М. Забезпечення законності в діяльності органів виконавчої влади: адміністративно-правовий вимір : монографія / Л. М. Белкін. – Ужгород : ФОП Бреза, 2014. – 552 с.
19. Белкін Л. М. Проблеми надання юридичної сили біржовим угодам, укладеним в електронних торговельних системах / Л. М. Белкін // Інформація і право. – 2011. – № 3 (3). – С. 164–172.
20. Белкін Л. М. Проблеми інформаційного забезпечення клірингових операцій з цінними паперами в контексті податкових наслідків цих операцій / Л. М. Белкін // Інформація і право. – 2012. – № 2 (5). – С. 57–63.
21. Белкін Л. М. Актуальні проблеми законодавчого забезпечення юридичної сили електронного підпису / Л. М. Белкін // Інформація і право. – 2012. – № 1 (4). – С. 129–135.
22. Белкін Л. Як податківці руйнують прозорий біржовий ринок / Л. Белкін // Юридична газета. – 14.06.2011 р. – № 24 (285). – С. 1, 7.
23. Белкін Л. Проблеми податкових наслідків клірингових операцій з цінними паперами / Л. Белкін // Юридична газета. – 31.01.2012 р. – № 5 (297). – С. 10–11.
24. Сайт «Української біржі» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ux.ua/ru/marketdata/marketresults.aspx>
25. Белкін Л. Чергове сумнівне «ноу-хау» від українських податківців: кошти клієнтів торговців цінними паперами – це безповоротна допомога? / Л. Белкін // Юридична газета. – 13.11.2012 р. – № 46 (336). – С. 36–37.
26. Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/>
27. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/21585418>
28. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/21084064>
29. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/23993504>
30. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/24678620>
31. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/26031032>
32. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/26418064>
33. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/29616887>
34. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/31855053>
35. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/31550453>
36. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/32476869>
37. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/32482285>
38. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/33087506>
39. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/33433249>
40. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/33216558>
41. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/33216601>
42. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/33767957>
43. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/34491114>
44. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/35883236>
45. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/35641878>
46. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/35281257>
47. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/35617935>
48. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/35883279>
49. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/35944611>
50. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/36630323>
51. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/37044454>
52. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/36240439>
53. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/36255230>
54. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/35466815>
55. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/36413350>
56. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/36828963>
57. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/37109853>
58. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/37423017>
59. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/38043156>
60. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/38131805>
61. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/38365508>
62. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/38501171>

63. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/33860349>
64. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/38967045>
65. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/39253908>
66. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/39244695>
67. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/39365432>
68. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/39417413>
69. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/39533769>
70. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/39765889>
71. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40296399>
72. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40397987>
73. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40477020>
74. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40949677>
75. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/38944246>
76. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/42003680>
77. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/42610397>
78. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/43113666>
79. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40564052>
80. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/43008915>
81. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/51981380>
82. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/53644094>
83. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/44433536>
84. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/44747098>
85. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/46741164>
86. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/49990888>
87. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/52078324>
88. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/53654102>
89. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/53654104>
90. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40006554>
91. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/42705219>
92. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/32067665>
93. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/25412148>
94. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/22255912>
95. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/25666982>
96. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40019399>
97. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/52312503>
98. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/33060302>
99. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/54688742>
100. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/54359244>
101. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/55076893>
102. Там само : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/38528437>
103. Белкін Л. Чужі гроші – не дохід: Судова практика та здоровий глузд / Л. Белкін // Юридична газета. – 09.07.2013 р. – № 27–28 (369–370). – С. 40–42.
104. Белкін Л. Участь органів податкової служби та прокуратури в податкових спорах: представництво чи тиск? Із аудіозапису одного судового засідання / Л. Белкін // Юридична газета. – 25.09.2012 р. – № 39 (329). – С. 29–31.
105. Ключковський: рішення ВАСУ про позбавлення депутатів мандатів не лізе ні в які ворота [Електронний ресурс] // Тиждень.ua. – 11.02.2013 р. – Режим доступу : <http://tyzhden.ua/News/71989>
106. Белкін Л. Податківці знайшли нового ворога в особі фондового ринку: Короткі замітки з Всеукраїнського форуму «Послідовні кроки назустріч бізнесу. Партнерські відносні між платниками податків та державною податковою службою» / Л. Белкін // Юридична газета. – 11.09.2012 р. – № 37 (327). – С. 34–35.