



Г. М. Білецька,

заступник завідувача науково-дослідної
лабораторії проблем нормативно-правового
забезпечення фінансових відносин НДІ фінансового
права, Національний університет ДПС України

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ СУДОВИХ ДОКТРИН ПРИ РОЗКРИТТІ ПОДАТКОВИХ ЗЛОЧИНІВ: СВІТОВІ ТА ІСТОРИЧНІ ТЕНДЕНЦІЇ

Статтю присвячено дослідженню теоретичних підходів до застосування судових доктрин у контексті вдосконалення податкового законодавства. Проаналізовано практику застосування судових доктрин у процесі виявлення податкових злочинів та винесення відповідних судових рішень.

Стаття посвячена дослідженню теоретичних підходів до застосування судових доктрин в контексті вдосконалення податкового законодавства. Осуществлен анализ практики применения судебных доктрин в процессе выявления налоговых преступлений и вынесения соответствующих судебных решений.

The article deals with the theoretical approaches of judicial doctrines application in the context of tax legislation improvement. The analysis of judicial doctrines application in the identification of tax crimes and making appropriate judgments was made.

Ключові слова: доктрина, судова практика, пільги з оподаткування, ухилення від сплати податків.

Україна перебуває на шляху побудови правової держави та створення якісно нового суспільства. На цьому етапі розвитку ухвалено Податковий кодекс України, створено передумови для формування нових поглядів учених-юристів та суддів на зміст і форми судової діяльності та застосування доктринальних підходів у здійсненні правосуддя. У зв'язку з цим питання вдосконалення національного законодавства, зокрема податкового, складові якого повинні відповідати основним конституційним засадам побудови правової держави, стоїть досить гостро.

Усе більшого значення як джерела права набувають правові доктрини, що сформувалися внаслідок багаторічної наукової та практичної діяльності.

Потреба у застосуванні судових доктрин пов'язана насамперед з відсутністю єдиної позиції щодо буквального і цільового тлумачення норм податкового права. Оскільки за допомогою доктрини заповнюються прогалини в чинному законодавстві, усуваються суперечності між правовими нормами, питання застосування судових доктрин при виявленні податкових злочинів є досить актуальним. Доктрина забезпечує достовірне тлумачення права, і саме за допомогою положень судової доктрини упорядковується суперечливий матеріал чинного законодавства.

Потрібно зазначити, що у вітчизняній та зарубіжній літературі теоретичні та практичні питання застосування судової доктрини в системі джерел податкового права стали предметом дослідження таких учених, як С. С. Алексєєв, М. В. Баглай, А. Б. Венгеров, Г. А. Гаджієв, В. Д. Зорькін, О. Є. Кутафін, Дж. Бенкман, У. Бернам, Р. Кросс, Д. Шавіро, М. Н. Марченко, В. Д. Перевалов, Г. Ф. Шершеневич, Л. С. Явич та ін.

Проте, ураховуючи напрацювання вчених і той факт, що в юридичній науці широко застосовується термін «доктрина», доводиться констатувати, що на сьогодні не існує єдиного підходу

до визначення його змісту, виконуваних функцій, форм вираження і місця в системі джерел права.

У даній статті автор ставить перед собою завдання проаналізувати поняття доктрини, судову практику, окремі нормативно-правові акти і наукові джерела та визначити роль судової доктрини в системі джерел податкового права. Проведене дослідження допоможе встановити особливості й закономірності формування і розвитку судових доктрин, що можуть застосовуватися при вирішенні податкових спорів у національному законодавстві, а також виокремити фактори, які визначають місце судових доктрин у системі джерел податкового права.

У вітчизняній юриспруденції поняття «доктрина» найчастіше вживається в широкому сенсі і розглядається як синонім понять «правова наука» і «правове вчення» або як політико-правовий акт, що являє собою узагальнену офіційно прийнятну позицію з питань державного значення.

Зокрема, доктрина (лат. *doctrina* – учення, наука, навчання, освіта) – філософська, політична, релігійна теорія, концепція, учення, система поглядів, керівний теоретичний чи політичний принцип. За загальним правилом будь-яка доктрина ділиться на офіційну, створювану на національному рівні або наднаціональному (експертні висновки, наведені вище), і наукову, що зароджується в університетах, наукових установах тощо [8].

Видатний російський учений-юрист М. М. Коркунов свій погляд на доктрину і науку визначав за ступенем їх обов'язковості, наголошуючи, що «...ознакою зобов'язаних засад, які вироблені кою, може слугувати лише засвоєння їх судовою практикою» [6].

На думку спеціаліста у сфері порівняльного правознавства Р. Давида, роль доктрини як джерела права полягає в тому, що вона «...створює словник юридичних (правових) понять, якими користується законодавець. Важлива роль доктрини в установ-



ленні тих методів, за допомогою яких тлумачать закони. Доповнимо до цього вплив доктрини на самого законодавця; останній часто лише виявляє ті тенденції, які проявилися та закладені в доктрині і сприймає підготовлені нею пропозиції ...» [5].

Необхідно зазначити, що судові доктрини у світовій судовій практиці застосовуються, зокрема, при вирішенні справ, пов'язаних з ухиленням від сплати податків. На сьогодні вироблено та сформовано ряд судових доктрин, що дозволяють визначити межу правомірної поведінки платника податків при здійсненні ним податкового планування, а також у певних ситуаціях змінити податкові наслідки укладених угод. Проаналізувавши російську, українську та європейську судову практику, зазначені вище літературні джерела, можна виділити 7 судових доктрин. Розглянемо ці доктрини більш докладно. Спочатку зосередимо увагу на доктрині «Зміст над формою» (equity above the form).

Концепція цієї доктрини полягає у тому, що юридичні наслідки виконання правочину визначаються більшою мірою його сутністю, ніж зовнішнім оформленням. Якщо форма та вид правочину не відповідають відносинам, що фактично відбулися при його виконанні, то податкові наслідки встановлюються відповідно до правовідносин, що реально настали між сторонами, згідно зі змістом правочину.

У судовій практиці як приклад можна навести ситуацію, що склалася у 1996 році зі страховими внесками до Пенсійного фонду України. У цей період страхові внески не нараховувалися за договорами надання взаємних послуг, а за договорами підряду страхові внески нараховувалися у встановленому законом порядку. Суб'єкти господарювання, бажаючи не сплачувати вказані страхові внески, замість договорів підряду, укладали договори надання взаємних послуг, водночас надані послуги мали фактично підрядний характер (наприклад, договір з надання послуг з ремонту приміщень). Контролюючі органи при проведенні перевірок вказані договори визнавали договорами підряду та застосовували до суб'єктів господарювання відповідні фінансові санкції. В українському законодавстві механізм реалізації доктрини «Зміст над формою» визначено ст. 235 Цивільного кодексу «Правові наслідки удаваного правочину» [1].

Зазначена норма дозволяє податківцям змінювати юридичну кваліфікацію угод, укладених суб'єктами господарювання, якщо їх зміст, мета й динаміка виконання виходять за межі правової форми, та застосовувати ті податкові наслідки, які з цього випливають. Так, застосовуючи вказану доктрину, Верховний Суд України при розгляді справи за позовом платника податків до органу ДПС про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення зазначив: «Формуючи валові витрати на підставі договору про виконання робіт, суб'єкт господарювання помилково вважав, що роботи, пов'язані з очищенням каналу, є технічним обслуговуванням підхідного каналу порту, а отже, витрати, понесені у зв'язку з указаним обслуговуванням, підлягають внесенню до складу валових витрат. Контролюючі органи правильно встановили, що роботи з очистки

каналу є ремонтними роботами, спрямованими на відновлення основних фондів, у зв'язку з чим віднесення таких робіт до валових витрат платником податків призвело до зниження об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств» [2].

Таким чином, Верховний Суд України, проаналізувавши виконані роботи, погодився з позицією податкового органу, що суб'єктом господарювання з метою мінімізації податкових зобов'язань умисно було укладено договір на виконання робіт, що передбачав меншу ставку оподаткування, а отже, база оподаткування податком на прибуток повинна визначатися з фактично виконаних робіт, незалежно від форми укладання правочину.

Доктрина «Ділова мета» (business purpose) полягає у тому, що правочин, який спрямований винятково на зменшення бази оподаткування та не має під собою розумної, економічно обгрунтованої, необхідної і достатньої ділової (господарської) мети, може бути визнаний недійсним. При цьому для запобігання ухиленню від сплати податків одержана податкова вигода не визнається діловою метою правочину. Якщо податковий орган доведе, що дії, скоєні сторонами, не зумовлені розумним змістом (valid commercial reasons), який спрямований на отримання доходу, вважається, що метою таких дій була виключно мінімізація податкових зобов'язань. При цьому обов'язок доказування іншого покладається на учасників правочину. Щодо національного законодавства, то здебільшого при реалізації доктрини використовується ст. 234 Цивільного кодексу України, відповідно до якої фіктивним є правочин, що скоєно без наміру створення правових наслідків, які зумовлювалися цим правочином [1].

Доктрина «Угода по кроках» (step transactions) полягає у визначенні податкових наслідків суб'єкта господарювання за реально вчиненим ним правочином, без урахування проміжних угод, що укладаються ним з метою мінімізації податкових зобов'язань. Разом з тим, укладаючи проміжні угоди, платник податків прагне настання тих самих наслідків, яких би він досягнув, укладаючи одну угоду. Яскравим прикладом є закупівля товару через ряд посередників, за наявності прямих контрактів з виробником товару, здебільшого з метою штучного завищення валових витрат. При цьому значне підвищення ціни спостерігається на контрагенті, який є так званою «податковою ямою» та взагалі не буде сплачувати податки. Податкові органи, застосовуючи доктрину «Угода по кроках», повинні довести, що поділ єдиної угоди на ряд проміжних «кроків», здійснених з незначними інтервалами у часі, мав на меті лише ухилення від сплати податків або отримання податкової пільги.

Про обізнаність суб'єкта господарювання щодо укладання «угоди по кроках», зокрема, може свідчити:

- наявність спільних засновників та (або) посадових осіб, які одночасно виконують функції на декількох підприємствах;
- сталість системних зв'язків між суб'єктами



господарювання, що працюють в одному сегменті ринку, у якому налагоджені стабільні зв'язки й учасники якого обізнані стосовно один одного [4].

Так, Верховний Суд України зазначив, що «суди попередніх інстанцій не врахували, що позивач придбавав через посередника сировину, зокрема металопрокат, в осіб, діяльність яких мала ознаки фіктивного підприємництва, які за юридичною адресою не розміщувалися, проти засновників яких порушено кримінальні справи, а також те, що позивач, продавець та його постачальники працювали в одному сегменті ринку» [2].

Найчастіше доктрина «Угода по кроках» у міжнародному судочинстві застосовується при аналізі так званих посередницьких операцій, коли платники податків виключно про людське око укладають ряд договорів, унаслідок чого їх прибуток мінімізується. Прикладом може слугувати постановова Верховного Суду України від 01.09.2009 р. у справі № 21-1258во09 [2].

Сутність доктрини «Економічна доцільність угоди» полягає у тому, що господарська діяльність платника податків повинна бути спрямована на отримання прибутку, систематична збитковість господарських операцій викликає підозру щодо вчинення таких операцій виключно з метою мінімізації податкових зобов'язань.

Указана доктрина дуже схожа за своїм змістом з доктриною «Ділова мета», але передбачає тільки одну кваліфікаційну вимогу до діяльності платника податків – за результатами вчиненої господарської діяльності повинен бути отриманий прибуток, з якого необхідно сплатити податки.

Доктрина «Одна рука», чи «Фактичний власник», тісно пов'язана з доктриною «Угода по кроках» і виявляється, як правило, при аналізі посередницьких операцій або схем ухилення від оподаткування з використанням ряду підконтрольних (афілійованих) фірм (найчастіше офшорних компаній), через які чи від імені яких здійснюється продаж товарів (робіт, послуг), з метою відпливу прибутку на ці фірми, ухилення від сплати податків з обороту (переважно ПДВ) тощо [4].

Зміст доктрини полягає у тому, що при виявленні схеми ухилення від сплати податків, до відповідальності притягається особа, яка спланувала, організувала і фактично здійснила реалізацію незаконної господарської «схеми» для ухилення від сплати податків та яка в кінцевому підсумку від її впровадження отримала відповідну вигоду.

У чистому вигляді і самостійно дана доктрина на практиці не застосовується, а використовується судами, податковими органами тільки у сукупності з іншими доктринами (наприклад, «Ділова мета», «Угода по кроках»).

Доктрина «Фактичне місце діяльності» широко використовується при аналізі правомірності використання пільг суб'єктами господарювання, зареєстрованими на території з пільговим режимом оподаткування.

Дана доктрина яскраво висвітлена у справі ЮКОСа (Російська Федерація). Суд, розглядаючи цю справу, дійшов висновку, що оскільки ТОВ

«Юксар» (афілійоване підприємство ЮКОСа) фактично на території м. Сарів (Російська Федерація) не розміщується та господарської діяльності не здійснює, у нього відсутні матеріальні ресурси і виробничі потужності, необхідні для здійснення закупівлі та збереження нафти, указане підприємство неправомірно застосовує пільги з оподаткування [3].

Проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що процес формування судової доктрини в національному законодавстві є необхідним. Українські суди шляхом поступового наповнення змістом принципу сумлінності повинні виробити те, що у світовій системі права називається судовою доктриною.

Зокрема, у податковому праві багатьох розвинених країн світу існують норми, що дозволяють переосмислити податкові наслідки угод платника податків, виходячи з їх економічного змісту, а не обраної платником податку форми. Перерахунок податку здійснюється у випадку, якщо діяльність платника податків позбавлена ділової мети та спрямована лише на мінімізацію податкових платежів [7].

Варто зазначити, що на сучасному етапі виникає нагальна необхідність у розробленні спеціальних для судової практики і податкових органів правил та методів щодо застосування принципів і категорій, які вироблені Конституційним Судом України, Верховним Судом України та світовою практикою. У зазначеній ситуації також не потрібно беззаперечно копіювати західні моделі судових податкових доктрин, однак тенденція зближення англо-американської та романо-германської правових моделей підтверджує необхідність в осмисленні ролі судової доктрини для підвищення ефективності правового регулювання податкових відносин.

Список використаної літератури

1. Цивільний кодекс України : від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/paao6006#o6006>
2. Верховний Суд України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.scourt.gov.ua/clients/vs.nsf/0/DCB0F812911447D9C2256BF70052D6A9?OpenDocument&Start=1&Count=300>
3. Верховний Суд Російської Федерації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.vsrfr.ru/vs_cases2.php?In stance=0&number=&name=%D5%EE%E4%EE%F0%EA%EE%E2%F1%EA%E8%E9&rdate1=&rdate2=&search.x=24&search.y=7
4. Матеріали виступу О. В. Клименко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.sta.gov.ua
5. Давид Р. Основные правовые системы современности [Электронный ресурс] / Давид Р. – М., 1967. – Режим доступа : <http://knigadarom.com/download.php?id=9017>
6. Коркунов Н. М. Лекции по общей теории права [Электронный ресурс] / Коркунов Н. М. – СПб., 1907. – С. 208. – Режим доступа : <http://hpsy.ru/authors/x600.htm>
7. Романова Е. В. Кодификация доктрины экономической сущности в налоговом праве США / Е. В. Романова // Хозяйство и право. – 2012. – № 3. – С. 105–108.
8. Философский энциклопедический словарь. – М. : Советская энциклопедия, 1989 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.onlinedics.ru/slovar/fil.html>

Стаття надійшла до редакції 31.01.2013 р.

Фінансове право № 2 (24), 2013