

УДК 347.73:347.931(477)

К.Г. Карпушова,
здобувач Київського
міжнародного університету,
м. Київ, Україна

ПОСТАНОВИ ВЕРХОВНОГО СУДУ УКРАЇНИ, ЩО МІСТЯТЬ ВИСНОВКИ ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ НОРМ ПРАВА: ОНОВЛЕННЯ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

У статті досліджено постанови Верховного Суду України, що містять висновки щодо застосування норм права у контексті запровадження судового прецеденту в правову систему України, який набуває особливої актуальності для податково-правового регулювання. Проаналізовано ознаки нормативності, притаманні таким актам. Визначено, що віднести їх до судових прецедентів завважала відсутність законодавчої вимоги щодо обов'язковості їх застосування в аналогічних справах. Обґрунтована позиція, що після внесення змін до статті 242 Кодексу адміністративного судочинства України вони набули ознаки обов'язковості. Отже, в правовій системі України фактично з'явилося нове джерело права – судовий прецедент.

Ключові слова: постанови, податкове регулювання, судовий прецедент, джерело права, Верховний Суд України.

В статье исследованы постановления Верховного Суда Украины, которые содержат заключения о применении норм права в контексте внедрения судебного прецедента в правовую систему Украины, который приобретает особенную актуальность для налогово-правового регулирования. Проанализировано признаки нормативности, характерные таким актам. Определено, что отнести их к судебным прецедентам мешало отсутствие законодательного требования об обязательности их применения в аналогичных делах. Обоснована позиция, что после внесения изменений к статье 242 Кодекса административного судопроизводства Украины они приобрели признаки обязательности. Поэтому в правовой системе Украины фактически появился новый источник права – судебный прецедент.

Ключевые слова: постановления, налоговое регулирование, судебный прецедент, источник права, Верховный Суд Украины.

Питання запровадження судового прецеденту в правову систему України особливої актуальності набуває для податково-правового регулювання, оскільки податкові спори складають “левоу” частку спорів, що розглядаються системою адміністративних судів країни. Наприклад, у 2018 році з початку роботи Верховного Суду лише на розгляд Касаційного адміністративного суду України (надалі – КАС) було передано 25 682 справи (що на 6 000 більше, ніж сукупно у Касаційному господарському суді, Касаційному цивільному суді та Касаційному кримінальному суді) і близько половини з них – податкові спори [1].

Дослідженню судових прецедентів як джерел податкового права приділяли свою увагу Л. Воронова [2, с. 156–157], М. Бондар [3, с. 131], Р. Гаврилук [3, с. 41], О. Дмитрик [4, с. 216], О. Орлюк [5, с. 110–114], О. Пауль [6, с. 28], С. Пепеляєв [7, с. 249], Н. Чужикова [8, с. 22], проте ще донедавна питання щодо можливості використання судових прецедентів при податково-правовому регулюванні було виключно теоретичним. Науковці, досліджуючи певні судові акти, відзначали ознаки нормативності, притаманні таким актам (рішенням Конституційного Суду України та Верховного Суду України, прийнятим у результаті розгляду заяв про перегляд судового рішення за мотивами неоднакового застосування судом (судами) касаційної інстанції одних і тих самих норм права в однакових правовідносинах, рекомендаційним роз'ясненням та правовим позиціям спеціалізованих судів з питань застосування законодавства щодо вирішення справ відповідної судової спеціалізації), проте віднести їх до судових прецедентів заважала відсутність законодавчої вимоги щодо обов'язковості застосування в аналогічних справах. Проте статтею 242 Закону України від 12 лютого 2015 р. № 192-VIII “Про забезпечення права на справедливий суд” було внесено зміни до Кодексу адміністративного судочинства України (надалі – КАСУ), згідно з якими “...при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду” [9]; постанови Верховного Суду, якими закінчується перегляд судових рішень в апеляційному та касаційному порядку, що містять висновки про застосування норм права, набули ознак обов'язковості, фактично в національній правовій системі з'явилося нове джерело права – судовий прецедент. Отже, необхідно дослідити постанови Верховного Суду, якими закінчується перегляд судових рішень в апеляційному та касаційному порядку, що містять висновки про застосування норм податкового права, та визначити їх вплив на податкові правовідносини.

На сьогодні прикладів винесення постанов Верховного Суду, яким закінчується перегляд судових рішень в апеляційному та касаційному порядку в податкових спорах, як виду судових актів, небагато, адже вони запроваджені недавно (раніше існував Верховний Суд України, який приймав постанови Верховного Суду України). До основних правових висновків, яких дійшов у своїх постановках ВС, можна віднести:

– відсутність у контрагентів позивача матеріальних та трудових ресурсів не виключає можливості реального виконання ним господарської операції та не свідчить про одержання необґрунтованої податкової вигоди покупцем, оскільки залучення працівників є можливим за договорами цивільно-правового характеру, аутсорсингу та аутстафінгу (оренда персоналу) (постанова ВС від 06.02.2018 у справі № 804/4940/14 [10]);

– наявність або відсутність окремих документів, а також недоліки в їх оформленні не можуть бути підставою для висновку про відсутність господарських операцій, якщо з інших даних вбачаються зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі платника у зв'язку з його господарською діяльністю (постанова ВС від 19.06.2018 у справі № 826/7704/16 [11]);

– товарно-транспортна накладна призначена для обліку руху товарно-матеріальних цінностей та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом, тобто товарно-транспортна накладна є доказом, який підтверджує факт надання/отримання транспортних послуг, а не реальність господарської операції у цілому (постанова ВС від 11.09.2018 у справі № 820/477/18 [12]);

– факт порушення кримінальної справи та отримання свідчень (пояснень) посадових осіб господарюючих суб'єктів у межах такої кримінальної справи не є беззаперечним фактом, що підтверджує відсутність реальних правових наслідків усіх господарських операцій, проведених позивачем та його контрагентами; під час проведення господарських операцій платник податків може бути і необізнаним стосовно дійсного стану правосуб'єктності своїх контрагентів і реально отримати від них товари (роботи чи послуги), незважаючи на те, що контрагенти, можливо, і мають наміри щодо порушення податкового законодавства (постанова ВС від 27.03.2018 у справі № 816/809/17 [13]);

– факт наявності вироків, ухвалених на підставі угод у кримінальному провадженні, не дає підстав для автоматичного висновку про нереальність господарських операцій, внаслідок чого є нагальна необхідність перевіряти доведеність кожного податкового правопорушення і здійснювати комплексне дослідження усіх складових господарських операцій, враховуючи обставини, встановлені у вироках, які набрали законної сили (постанова ВС від 27.02.2018 у справі № 802/1853/16-а [14]);

– посилення контролюючого органу на кримінальні провадження, відкриті за ознаками кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 205-1 Кримінального кодексу України відносно контрагентів платника податків, обґрунтовано відхилені судом, оскільки вказані докази не містять у собі встановлених обставин, які б свідчили про невиконання контрагентами своїх договірних зобов'язань саме з господарських відносин із позивачем або обставин, які б свідчили про фіктивність (нереальність) господарських операцій між вказаними суб'єктами господарської діяльності (постанова ВС від 26.06.2018 у справі № 808/2360/17 [15]);

– норми податкового законодавства не ставлять у залежність достовірність даних податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), призначених для використання у його господарській діяльності; порушення певними постачальниками товару (робіт, послуг) у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства чи правил ведення господарської діяльності не може бути підставою для висновку про порушення покупцем товару (робіт, послуг) вимог закону щодо формування витрат та податкового кредиту, тому платник податків (покупець товарів (робіт, послуг)) не повинен зазнавати негативних наслідків, зокрема у вигляді позбавлення права на формування витрат та податкового кредиту, за можливу неправомірну діяльність його контрагентів за умови, якщо судом не встановлено фактів, які свідчать про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагентів та злагоженість дій між ними (постанова ВС від 10.09.2018 у справі № 826/8016/13-а [16]);

– наявність або відсутність окремих документів, а також недоліки в їх оформленні не можуть бути підставою для висновку про відсутність господарських операцій, якщо з інших даних вбачаються зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі платника у зв'язку з його господарською діяльністю (постанова ВС у справі № К/9901/28234/18 [17]);

– порушення платником податку на додану вартість граничного строку реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних є підставою для застосування до такого платника штрафу, за виключенням випадку порушення строку реєстрації податкової накладної, що не надається отримувачу (покупцю) та складена на постачання товарів/послуг для операцій, які звільнені

від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою; для звільнення від відповідальності, передбаченої п. 120-1.1 ст. 120-1 ПК України, необхідна наявність двох обов'язкових складових: податкова накладна не повинна надаватись отримувачу (покупцю) та водночас має бути складена на постачання товарів/ послуг для операцій, які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою) (постанова ВС у справі № К/9901/63488/18 [18]);

– будівлі, які належать фізичній особі-підприємцю на праві власності, які вона використовує у власній господарській діяльності, не є будівлями промисловості, і тому відсутні умови для застосування пільги з оподаткування відповідно до пп. “є” пп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України (постанова ВС у справі № К/9901/63021/18 [19]).

Постанови ВС, що містять висновки щодо застосування норм податкового права, своєрідно впливають на податкові правовідносини: 1) всі аналогічні справи, що перебувають у провадженні інших судів, підлягають вирішенню відповідно до висновків, що викладені у постановах ВС; 2) всі аналогічні справи, що будуть відкриті в інших судах у майбутньому, підлягають вирішенню відповідно до висновків, що викладені у постановах ВС; 3) органи ДФС та платники податків корегуватимуть свою діяльність, орієнтуючись, крім нормативно-правових актів, ще й на позиції ВС, викладені у постановах, що містять висновки про застосування норм податкового права; 4) реалізується право на справедливий суд, яке, згідно зі ст. 6 Європейської конвенції з прав людини, полягає у єдиному застосуванні закону.

Таким чином, постанови ВС, які містять висновки щодо застосування норм податкового права, як судові прецеденти здійснюють безпосередній вплив на регулювання податкових правовідносин в Україні на сучасному етапі. Враховуючи конфліктність податкових правовідносин, непослідовність вітчизняного законодавця при розробленні і провадженні нових норм податкового законодавства, порушення балансу приватних і публічних інтересів при оподаткуванні на користь публічних інтересів, діяльність ДФС України, спрямована на забезпечення реалізації виключно фіскальної функції, кількість податкових спорів, що перебувають на розгляді адміністративних судів України, можна прогнозувати появу нових постанов ВС, які міститимуть висновки щодо застосування норм податкового права, отже, можна прогнозувати посилення ролі судового прецеденту в податково-правовому регулюванні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Офіційний сайт Верховного Суду. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/gromadyanam/> (дата звернення: 18.05.2018).
2. *Воронова Л.К.* Фінансове право України: підручник. К.: Прецедент; Моя книга, 2006. 348 с.
3. *Бондарь Н.С.* Решения Конституционного Суда РФ в системе правового регулирования налоговых отношений. Налоговое право России: учеб. / отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2003. С. 131.
4. *Гаврилук Р.О.* Джерела фінансового права України: навч.-метод. посіб. Чернівці: Рута, 2003. С. 41, 50.
5. *Орлюк О.П.* Фінансове право: академічний курс: підруч. К.: Юрінком Інтер, 2010. С. 110–114.
6. *Пауль А.Г.* Процессуальные нормы бюджетного права: моногр. / под общ. ред. М.В. Карасевой. СПб.: Питер, 2003. С. 28.
7. Налоговое право: учеб. / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юрист, 2005. С. 249.
8. *Чужикова Н.И.* Источники финансового права: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. Воронеж, 2004. С. 10, 20–22.

9. Про забезпечення права на справедливий суд: Закон України від 12.02.2015 № 192-VIII. Відомості Верховної Ради. 2015. № 18, № 19–20. Ст. 132.
10. Постанова ВС від 06.02.2018 у справі 804/4940/14. URL: <http://document.ua/proviznannja-protipravnimi-ta-skasuvannja-podatkovih-povido-doc336011.html> (дата звернення: 21.05.2018).
11. Постанова ВС від 19.06.2018 у справі № 826/7704/16. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/VS181491.html (дата звернення: 22.06.2018).
12. Постанова Верховного Суду від 11.09.2018 у справі № 820/477/18. URL: <http://yvu.com.ua/aktualni-vysnovky-verhovnogo-sudu-u-podatkovyh-sporah/> (дата звернення: 20.09.2018).
13. Постанова Верховного Суду від 27.03.2018 у справі №816/809/17. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/VS180667.html (дата звернення: 20.09.2018).
14. Постанова Верховного Суду від 27.02.2018 у справі № 802/1853/16-а. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verhovnogo-sudu-vid-27022018-u-sprava-802185316-a/> (дата звернення: 20.09.2018).
15. Постанова Верховного Суду від 26.06.2018 у справі № 808/2360/17. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/VS181759.html (дата звернення: 20.09.2018).
16. Постанова Верховного Суду від 10.09.2018 у справі № 826/8016/13-а. URL: <https://blog.liga.net/user/emorozov/article/31197> (дата звернення: 20.09.2018).
17. Постанова Верховного Суду у справі № К/9901/28234/18. URL: https://protocol.ua/ru/top_11_postanov_verhovnogo_sudu_z_podatkovih_sporiv/ (дата звернення: 20.09.2018).
18. Постанова Верховного Суду у справі № К/9901/63488/18. URL: https://protocol.ua/ru/top_11_postanov_verhovnogo_sudu_z_podatkovih_sporiv/ (дата звернення: 20.09.2018).
19. Постанова Верховного Суду у справі № К/9901/63021/18. URL: https://protocol.ua/ru/top_11_postanov_verhovnogo_sudu_z_podatkovih_sporiv/ (дата звернення: 20.09.2018).

REFERENCES

1. Ofitsiyni sait Verkhovnoho Sudu. “Official Website of the Supreme Court”. URL: <https://supreme.court.gov.ua/supreme/gromadyanam/> (Date of Application: 18.05.2018) [in Ukrainian].
2. *Voronova, L.K.* (2006) *Finansove pravo Ukrainy*. “Financial Law of Ukraine”: textbook. K. 348 p. [in Ukrainian].
3. *Bondar, N.S.* (2003) *Resheniya Konstytutsyonnoho Suda RF v systeme pravovoho rehulyrovanyia nalohovykh otnoshenyi*. “Resolutions of the Constitutional Court of the Russian Federation in the System of Legal Regulation of Tax” / Tax Law of Russia: textbook; editor Y.A. Krokhyh. M.: Norma, 2003. P. 131 [in Russian].
4. *Havryliuk R.O.* (2003) *Dzherela finansovoho prava Ukrainy*. “Sources of Financial Law of Ukraine”: method. manual. Chernivtsi: Ruta. P. 41, 50 [in Ukrainian].
5. *Orliuk O.P.* (2010) *Finansove pravo: akademichniy kurs*. “Financial Law: Academic Course”. K.: Yuricom Inter [in Ukrainian].
6. *Paul A.H.* (2003) *Protsessualnyye normy biudzhethnoho prava*. “Procedural Rules of Budget Law”: monograph. SPb.: Pyter. P. 28 [in Russian].
7. *Nalohovoe pravo*. “Tax Law” / editor S.H. Pepeliaev. M.: Yuryst, 2005. P. 249 [in Russian].
8. *Chuzhykova, N.Y.* (2004) *Ystochnyky fynansovoho prava*. “Sources of Financial Law”: author’s abstract... candidate degree of legal sciences: 12.00.14. Voronezh. P. 10, 20–22 [in Russian].
9. About the Protection of Right to Justice: Bill of Ukraine dated February 12, 2015 No 192-VIII. Bulletin of Supreme Soviet of Ukraine. 2015. No 18, No 19–20. Art. 132 [in Ukrainian].
10. Decree of the Supreme Council of Ukraine dated 06.02.2018 at reference number 804/4940/14. URL: <http://document.ua/proviznannja-protipravnimi-ta-skasuvannja-podatkovih-povido-doc336011.html> (Date of Application: 21.05.2018) [in Ukrainian].
11. Decree of the Supreme Court of Ukraine dated 19.06.2018 at reference number 826/7704/16. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/VS181491.html. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/VS181491.html (Date of Application: 22.06.2018) [in Ukrainian].
12. Decree of the Supreme Court dated September 11, 2018 in the Case No 820/477/18. URL: <http://yvu.com.ua/aktualni-vysnovky-verhovnogo-sudu-u-podatkovyh-sporah/> (Date of Application: 20.09.2018) [in Ukrainian].
13. Decree of the Supreme Court of Ukraine dated March 27, 2018 in Case No 816/809/17. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/VS180667.html (Date of Application: 20.09.2018) [in Ukrainian].
14. Decree of the Supreme Court dated 27.02.2018 in Case No 802/1853/16-а. URL: <https://taxlink.ua/ua/court/postanova-verhovnogo-sudu-vid-27022018-u-sprava-802185316-a/> (Date of Application: 20.09.2018) [in Ukrainian].

15. Decree of the Supreme Court dated June 26, 2018 in the Case No 808/2360/17. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/V5181759.html (Date of Application: 20.09.2018) [in Ukrainian].

16. Decree of the Supreme Court dated September 10, 2018 in the Case No 826/8016/13-a. URL: <https://blog.liga.net/user/emorozov/article/31197> (Date of Application: 20.09.2018) [in Ukrainian].

17. Decree of the Supreme Court No K / 9901/28234/18. URL: https://protocol.ua/ru/top_11_postanov_verhovnogo_sudu_z_podatkovih_sporiv (Date of Application: 20.09.2018) [in Ukrainian].

18. Decree of the Supreme Court in Case No K/9901/63488/18. URL: https://protocol.ua/ru/top_11_postanov_verhovnogo_sudu_z_podatkovih_sporiv/ (Date of Application: 20.09.2018) [in Ukrainian].

19. Decree of the Supreme Court in Case No K/9901/63021/18. URL: https://protocol.ua/ru/top_11_postanov_verhovnogo_sudu_z_podatkovih_sporiv (Date of Application: 20.09.2018) [in Ukrainian].

UDC 347.73:347.931(477)

K. H. Karpushova,
Postgraduate of Kyiv International University,
Kyiv, Ukraine

RESOLUTIONS OF THE SUPREME COURT WHICH CONTAIN CONCLUSIONS CONCERNING THE APPLICATION OF THE RIGHTS REGULATIONS: UPDATING OF THE TAX REGULATION SYSTEM

Paper studies the Decrees of the Supreme Court, which contain several conclusions on the application of the rules of law in the context of introducing a judicial precedent into the legal system of Ukraine, which becomes of a particular relevance for tax and legal regulation. The features of normativity inherent in such acts (by the Decree of the Constitutional Court of Ukraine and the Supreme Court of Ukraine, adopted as a result of consideration of applications for the review of a court decision based on an unequal use by the court (courts) of the cassation instance of the same rules of law in the same legal relationship, a recommendation explanation, are analyzed and legal positions of specialized courts on the application of legislation to deal with cases of the relevant judicial specialization), but to attribute them to judicial precedents interfere the absence of legislative requirement for mandatory use in similar cases.

It is concluded that the decisions of the Supreme Court, which contain conclusions regarding the application of the tax law, have a particular impact on the tax relationship: 1) all similar cases that are in the proceedings of other courts are subject to resolution in accordance with the conclusions set forth in the Decrees of the Armed Forces; 2) all similar cases that will be discovered in other courts in the future, shall be resolved in accordance with the conclusions set forth in the Decrees of the Armed Forces; 3) DFS bodies and taxpayers will adjust their activities, focusing, in addition to regulatory acts, on the positions of the Armed Forces, set forth in the decrees, which contain conclusions on the application of the tax law; 4) the right to a fair trial is realized, which, according to Art. 6 of the European Convention on Human Rights, is the uniform application of the law.

Consequently, the Supreme Court rulings, which contain conclusions on the application of tax law, as judicial precedents, have a direct impact on the regulation of tax relations in Ukraine at the present stage. Taking into account the conflict of tax legal relations, the inconsistency of the domestic legislator in the development

and implementation of new rules of tax legislation, the violation of the balance of private and public interests when taxing for the public interest, the activities of the State Fiscal Service of Ukraine, aimed at an insurance of the implementation of exclusively fiscal functions, the number of tax disputes on the consideration of the administrative courts of Ukraine, it is possible to predict the appearance of new Decrees of the Armed Forces, which will contain conclusions with regard to the application of the tax law, and therefore, it is possible to predict the strengthening of the role of the judicial precedent in the tax and legal regulation.

Keywords: decrees, tax regulation, judicial precedent, source of law, the Supreme Court of Ukraine.

Отримано 18.10.2018