

УДК 338.1:332.14

**М. О. Матухно**

*Національний університет державної податкової служби  
України, м. Дніпропетровськ*

## **ВИКОРИСТАННЯ СУДОВИХ ДОКТРИН ЯК СПОСІБ ДОВЕДЕННЯ НЕРЕАЛЬНОСТІ ОПЕРАЦІЙ ТА ЛІКВІДАЦІ СХЕМНОГО ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ**

У статті розкрито сутність дійсного змісту правочину, наведено сукупність та повноту доказів, зібраних на виконання повноважень податкових органів, що дають можливість правильно кваліфікувати дії суб'єкта господарювання, спрямовані на ухилення від сплати податків, зборів (інших обов'язкових платежів). Досліджено новий ефективний механізм руйнування схем ухилення від оподаткування податком на додану вартість та формування доказової бази у справах про стягнення коштів, отриманих за нікчемними угодами.

*Ключові слова:* база оподаткування, податок на додану вартість, правочин, судові доктрини, схемний податковий кредит.

В статье отражена сущность настоящего содержания сделки, приведена совокупность и полнота доказательств, собранных во исполнение полномочий органов ГНС Украины, которые дают возможность правильно квалифицировать действия субъекта хозяйствования, нацеленные на уклонение от уплаты налогов, сборов (других обязательных платежей). Исследован новый эффективный механизм разрушения схем уклонения от налогообложения налогом на добавленную стоимость и формирование доказательной базы по делам о взыскании денежных средств, полученных за ничтожными сделками.

*Ключевые слова:* база налогообложения, налог на добавленную стоимость, правовая сделка, судебные доктрины, схемный налоговый кредит.

The article reveals the essence of the true content of the transaction, provides the cumulative proof and completeness of the evidence collected in pursuance of the powers execution by the bodies of STS, which gives the possibility to correctly qualify the actions of the business entity aimed at the evasion of taxes, charges (and other mandatory payments). The paper studies a new effective mechanism of decimating the schemes of evasion of taxes by means of value-added tax and the evidentiary basis with regard to the legal cases for recovery of funds, obtained from void transactions.

*Keywords:* tax assessment basis, value-added cost, legal transaction, court doctrine, «shadow» tax credit.

В умовах сьогодення всі сили Міністерства доходів і зборів України спрямовані на наповнення бюджету та детінізацію економіки, зокрема і шляхом створення ефективного механізму руйнування схем ухилення від оподаткування. Кожен податківець повинен розуміти свою роль у вказаному процесі та те коло обов'язків, які на нього покладено державою.

Протягом останнього десятиріччя спостерігається стабільна тенденція збільшення ступеню складності та обсягів роботи податківців. Якщо функції піонерів податкової служби, а це, як правило, в основній масі, були працівники різних фінансових управлінь, зводилися до проведення якісного аудиту, то в сучасних умовах вказаного виявляється недостатньо. Ми бачимо, що схеми ухилення від сплати податків з кожним роком стають усе складнішими та законодавчо обгрунтованішими. Це вимагає від податківців більш кардинальних дій по відпрацюванню суб'єктів господарювання, планування тактики та стратегії проведення перевірки, ретельного збору належної та допустимої доказової бази.

Як завжди, вивчення будь-якого проблемного питання вимагає формування та застосування відповідного апарату, за допомогою якого можна описати ті явища і процеси, які йому властиві. Виходячи з цього, виникає гостра необхідність використання судової практики, що достатньо довго та з успіхом застосовується

у більшості економічно розвинених країнах світу, а з недавнього часу також у Росії. Дана практика використовується і Україною, але характер цього використання є здебільшого спонтанним. Мова йтиме про, так звані, судові доктрини, що давно відомі юристам і використовуються під час розгляду спорів з податковими органами.

Метою статті є висвітлення нових підходів за документування податкових правопорушень, а саме: з урахуванням «судових доктрин» установлення порушень прямих норм Податкового кодексу України, обґрунтування інструментів, які за правильного та системного використання дозволять поліпшити ефективність роботи податківців.

Судові доктрини – це типові підходи та методи розв’язування певних (типових) судових спорів, які з’явилися в ході накопичення та подальшого узагальнення судової практики та використовуються судами для визнання угод невідповідними вимогам законодавства за мотивом їхнього складання з метою ухилення від сплати податків або незаконного уникнення від податків [9].

Судові доктрини – це не закріплені в законі норми, однак, виходячи з науки та теорії права, вони так чи інакше складають частину правової системи. Оскільки право – це не тільки і не стільки закон, скільки його дух, що базується на загальноправових і філософських категоріях, таких як розумність, сумлінність і справедливість. Дані категорії первинні щодо норм права, через що мають негласний пріоритет.

Аналіз російської, української та європейської судової практики, а також сучасна література з податкового права дозволяють виділити 7 судових доктрин, хоча засоби доведення ними не обмежуються. Правозастосовна практика постійно вдосконалюється і саме вона, врешті, формує та модернізує методи, які дозволяють позбутись проблем та протиріч у податковому законодавстві.

Нижче представлені доктрини, їхній аналіз, наведені приклади, в тому числі, ті, які містяться в різних інформаційних системах:

**1. Доктрина «Ділова мета» (business purpose).** Суть доктрини полягає у тому, що правочин, який спрямований винятково на зменшення бази оподаткування, та який не має під собою розумної, економічнообґрунтованої, 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.

Прикладом правового механізму реалізації вказаної доктрини у російському законодавстві можна вважати ст. 11 Директиви ЄЕС «Про об’єднання», де податкові привілеї, передбачені для суб’єктів господарювання, що об’єднуються, поглинаються або іншим чином перетворюються, не надаються, якщо виявлено, що основною ціллю або однією із них під час здійснення вказаних перетворень у суб’єкта господарювання було ухилення від сплати податків. Якщо податковий орган доведе, що дії, вчинені сторонами, не обумовлені розумним змістом (valid commercial reasons), що спрямований на отримання доходу, вважається, що такі дії були спрямовані виключно на мінімізацію податкових зобов’язань. При цьому обов’язок доведення іншого покладається на учасників правочину (рис. 1).

Щодо України, то здебільшого під час реалізації доктрини використовується ст. 234 Цивільного кодексу України, відповідно до якої фіктивним є правочин, який учинено без наміру створення правових наслідків, які обумовлювалися цим правочином [2].

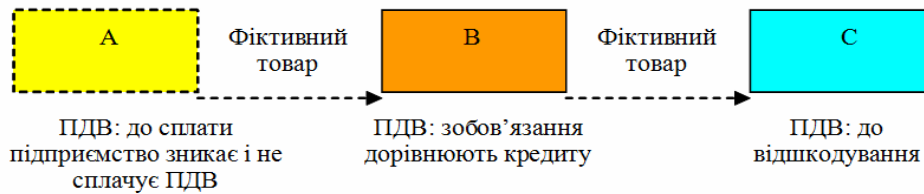


Рис. 1. Схема незаконного відшкодування ПДВ

У країнах пострадянського простору досить поширеною є схема придбання фіктивного товару. За цією схемою підприємство (у нашому випадку – «С») отримує фіктивний товар, що відноситься на валові витрати (собівартість) або підлягає амортизації і на підставі податкової накладної включає суму ПДВ до складу податкового кредиту. Заборгованість за поставлений товар оформлюється шляхом зазначення в договорі терміну оплати через  $n$  років. У деяких варіантах цієї схеми підприємство «А» є конвертаційним центром. Отже, підприємство «С» здійснює оплату за фіктивний товар, а перераховані кошти (за вирахування винагороди, яку забирають посередники) повертаються певним шляхом підприємству «С». У результаті цього підприємство «А» повинно сплатити ПДВ до бюджету, але воно зникає і не сплачує його, а підприємство «С» вимагає бюджетне відшкодування (або зменшує власні податкові зобов'язання з ПДВ) [9].

Верховний Суд України, застосовуючи доктрину «Ділова мета» під час розгляду справ за участі національних суб'єктів господарювання зазначає, що здійснюючи господарську діяльність, основною діловою метою платника податків є отримання прибутку. Не можуть вважатися такими, що вчинені з діловою метою, операції за наслідками яких платник податків бажає отримати виключно податкову вигоду без здійснення реальної господарської діяльності, наприклад, шляхом відшкодування ПДВ.

«Якщо у процесі встановлення обставин по справі буде з'ясовано, що в діях платника податку, який заявляє право на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування з податку на додану вартість, вбачається спрямованість на незаконне одержання коштів з державного бюджету або необґрунтоване зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість, у задоволенні подібної вимоги повинно бути відмовлено. Наявність цивільно-правового договору не є безумовним свідченням правомірності вчиненої платником податку господарської операції у тому разі, якщо такий договір не визнаний недійсним у судовому порядку» [8].

Одночасно Верховний Суд України конкретизував предмет доведення у відповідній категорії спорів. Зокрема, дослідженню підлягає реальність господарських операцій, що є підставою для виникнення права на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування; добросовісність дій платника податку, яка полягає у відповідності вчинених ним дій господарській меті, а також реальність усіх даних, наведених у документах, що надають право на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування.

Таким чином, реалізація доктрини «ділова мета» здійснюється шляхом:

1) доведення наміру суб'єкта господарювання на ухилення від сплати податків, виключно шляхом отримання податкової вигоди за рахунок чи переважно з бюджету (відсутність розумної, економічнообґрунтованої господарської мети вчинення правочину тощо), у результаті чого застосовуються податкові наслідки, яких сторони прагнули уникнути, без визнання угоди недійсною;

2) визнання угоди недійсною чи зміна її юридичної кваліфікації у судовому порядку.

**2. Доктрина «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 за його виконання, то податкові наслідки визначаються відповідно до правовідносин, що реально настали між сторонами, відповідно до сутності та змісту правочину.

У російській судовій практиці, як приклад, можна навести ситуацію, що склалася у 1996 р. зі страховими внесками у Пенсійний фонд. У цей період страхові внески не нараховувались за договорами надання взаємних послуг, а за договорами підряду страхові внески нараховувались у встановленому законом порядку. Суб'єкти господарювання, бажаючи не сплачувати вказані страхові внески, замість договорів підряду уклали договори надання взаємних послуг, у той час, коли надані послуги мали фактично підрядний характер (наприклад, договір на надання послуг з ремонту приміщень). Контролюючі органи під час проведення перевірок вказані договори визнавали договорами підряду та застосовували до суб'єктів господарювання відповідні фінансові санкції [8].

Ще одним прикладом є ситуація, коли фактично особа перебуває в трудових відносинах з суб'єктом господарювання на постійній основі, але документально це оформлюється угодами на виконання певного виду робіт (послуг).

В українському законодавстві механізм реалізації доктрини «Зміст над формою» визначено ст. 235 Цивільного кодексу України стосовно правових наслідків укладання удаваного правочину: якщо буде встановлено, що правочин був вчинений сторонами для приховування іншого правочину, який вони насправді вчинили, відносини сторін регулюються правилами щодо правочину, який сторони насправді вчинили. Зазначена норма дозволяє податківцям змінювати юридичну кваліфікацію угод, укладених суб'єктами господарювання, якщо їхній зміст, мета та динаміка виконання виходять за межі правової форми, та застосовувати ті податкові наслідки, які з цього випливають.

Так, застосовуючи вказану доктрину, Верховний Суд України, розглядаючи справи за позовом платника податків про визнання недійсним податкового повідомлення – рішення, зазначив таке: «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 відтак витрати, понесені у зв'язку із вказаним обслуговуванням, підлягають включенню до складу валових витрат. Контролюючі органи правильно визначили, що роботи по очистці каналу є ремонтними роботами, які спрямовані на відновлення основних фондів, у зв'язку з чим віднесення таких робіт до валових витрат платником податків призвело до заниження об'єкта оподаткування з податку на прибуток підприємств» [8].

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 відтак база оподаткування податком на прибуток повинна визначатися із фактично виконаних робіт незалежно від форми укладання правочину.

**3. Доктрина «Фактичне місце діяльності».** Зазначена доктрина широко використовується під час аналізу правомірності використання пільг фірмами, зареєстрованими на території з пільговим режимом оподаткування.

Дана доктрина яскраво висвітлена у справі ТОВ НК «ЮКОСА» (надалі – ЮКОС), де суд, розглядаючи справу, по суті, дійшов висновку, що оскільки ТОВ «Юксар» (афілійоване підприємство ЮКОСа) фактично на території м. Сарів (Російська Федерація) не знаходиться та господарської діяльності не здійснює, у нього відсутні матеріальні ресурси і виробничі потужності, необхідні для здійснення закупівлі та збереження нафти, вказане підприємство неправомірно застосовує пільги з оподаткування.

Таким чином, створення на пільговій території підприємств з ознаками «фіктивності» і нездійснення ними реальної господарської операції виключає можливість застосування ними пільг з оподаткування.

В українській судовій практиці створення та використання схем з отримання пільг з оподаткування підприємств (за місцезнаходженням) мали місце в 2002–2007 рр., та, як правило, стосувалися підприємств, що були зареєстровані у зоні добровільного відселення і зазнали радіоактивного забруднення (Чорнобильська катастрофа).

Застосовуючи вказану доктрину, національні суди касаційних інстанцій (Вищий адміністративний суд України та Верховний Суд України) під час розгляду таких справ доходили висновку, що спеціальні закони з оподаткування (Закони України «Про систему оподаткування», «Про податок на додану вартість», «Про податок на прибуток підприємств») мають вищу юридичну силу, ніж Закон України «Про правовий режим територій, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи» і оподаткування повинно здійснюватися відповідно до спеціального законодавства.

Крім того, реєструючись платником податку на додану вартість, суб'єкт господарювання взяв на себе обов'язок утримувати та сплачувати даний податок до бюджету, а відтак невиконання даного обов'язку є неправомірним з його боку. Враховуючи зазначене, надання пільг зі сплати податків, зборів (інших обов'язкових) платежів може бути надано виключно, якщо вказане передбачено у спеціальних законах з оподаткування.

**4. Доктрина «Угода по кроках» (step transactions).** Ця доктрина 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.

Водночас, укладаючи проміжні угоди, платник податків прагне настання тих самих наслідків, яких би він досяг, укладаючи одну угоду. Яскравий приклад – закупівля товару через низку 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» і взагалі не буде сплачувати податки.

Податківці, застосовуючи доктрину «Угода по кроках», повинні довести, що поділ єдиної угоди на низку проміжних «кроків», учинених з незначними інтервалами у часі, мав на меті лише ухилення від сплати податків або отримання податкової пільги.

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

- 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, та у якому налагоджені стабільні зв'язки й учасники якого обізнані стосовно один одного.

Так, Верховний Суд України зазначив: «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 знаходилися, проти засновників яких порушено кримінальні справи, а також те, що позивач, продавець та його постачальники працювали в одному сегменті ринку» [8].

Найчастіше доктрина «Угода по кроках» у закордонному судочинстві застосовується під час аналізу так званих посередницьких операцій, коли платники податків виключно «про людське око» укладають низку договорів, унаслідок чого їхній прибуток мінімізується.

**5. Доктрина «Одна рука» чи «Фактичний власник».** Дана доктрина тісно пов'язана з доктриною «Угода по кроках» і виявляється найчастіше під час аналізу посередницьких операцій або схем ухилення від оподаткування з використанням низки підконтрольних (афілійованих) фірм (найчастіше офшорних компаній), через які чи від імені яких здійснюється продаж товарів (робіт, послуг) з метою «відтоку» прибутку на ці фірми, ухилення від сплати податків з обороту (переважно, ПДВ) тощо.

Суть доктрини полягає у тому, що під час виявлення схеми ухилення від сплати податків, до податкової відповідальності притягається особа, яка спланувала, організувала і фактично здійснила реалізацію незаконної господарської «схеми» на ухилення від сплати податків та яка в остаточному 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»).

Класичним прикладом використання даної доктрини під час визначення наслідків застосування схеми ухилення від сплати податків також є резонансна справа в Російській Федерації за позовом ЮКОСа.

Так, судом під час розгляду даної справи було встановлено, що ЮКОСом на територіях із пільговим режимом оподаткування було зареєстровано 22 підконтрольні фірми і створено видимість їхньої діяльності по придбанню і реалізації нафти і нафтопродуктів для виникнення обов'язку зі сплати податків не в ЮКОСа, а в даних фірм. Зазначені фірми незаконно застосовували пільги, у зв'язку з чим не сплачували податки.

У ході виїзної податкової перевірки було встановлено, що фактичним власником нафти і нафтопродуктів, а відповідно їхнім продавцем є ЮКОС. Саме це підприємство, а не підконтрольні фірми, планувало, організувало, враховувало та здійснювало всі торгово-грошові операції, хоча за документами ЮКОС виступав як агент чи комісіонер. Дане підприємство ж фактично і одержувало всю виручку від продажу нафтопродуктів. Таким чином, як установив суд, була створена схема, за якою операції, вчинені з нафтою і нафтопродуктами, цілком контролювалися ЮКОСом шляхом участі в угодах як посередника або залучення до участі у вказаних угодах посередника підконтрольних фірм. Сума винагороди, сплачена ЮКОСом відповідно до посередницьких договорів, була незначною 0,01–0,5 % від суми угоди, при тому, що організації, зареєстровані на територіях з пільговим режимом оподаткування, не здійснювали ніякої іншої діяльності, крім як контрольованої ЮКОСом.

Укладення даних договорів мало на меті не отримання прибутку ЮКОСом, а навпаки – імітація отримання прибутку підприємством, зареєстрованим на території, де діє пільговий режим оподаткування. Тим самим платник податків «виводив» весь прибуток і оподатковувані обороти на фірми, що знаходяться в офшорах.

Таким чином, з огляду на виявлену схему ухилення від сплати податків, суд констатував, що обов'язок зі сплати не сплачених до бюджету податків із сум виручки, отриманої від реалізації нафти і нафтопродуктів, виник саме в ЮКОСа, а не у його підконтрольних фірм, що фактично звільнені від сплати податків [10].

Застосовуючи вказану доктрину, вітчизняні суди касаційних інстанцій (Вищий адміністративний суд України та Верховний Суд України) приходять до аналогічного висновку та зазначають: «...під час доведення в судовому процесі того, що діяльність платника податку спрямована на здійснення операцій, пов'язаних з наданням (отриманням) податкової вигоди, переважно з контрагентами, які не виконують своїх податкових зобов'язань, зокрема у випадках, коли такі операції здійснюються через посередників, суд повинен відмовити в задоволенні позову про скасування податкового повідомлення-рішення про донарахування податкових зобов'язань з податку на прибуток та зменшення/донарахування задекларованих сум бюджетного відшкодування» [8].

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

Указана доктрина дуже схожа за своєю суттю 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 утримати податки, збори (інші обов'язкові платежі).

Відповідно до ст.3 Господарського кодексу України господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку, є підприємництвом, а суб'єкти підприємництва – підприємцями. Господарська діяльність може здійснюватись і без мети одержання прибутку (некомерційна господарська діяльність).

Безумовно, звинувачувати у несумлінності платника податків тільки з тих підстав, що він продав товар за демпінговою ціною або одержав від угоди свідомо спланований збиток, не можна. Це може бути маркетинговим ходом платника податків, спрямованим на одержання конкурентних переваг і отримання довіри у нового контрагента. Однак, якщо сукупність фактичних обставин, наприклад, систематичність продажу товарів за ціною, нижчою собівартості, використання афілійованих осіб, імітація розрахунків, створення уяви економічної діяльності вочевидь свідчать про спрямованість наміру платника податків на збагачення за рахунок бюджетних коштів, то у даному випадку відсутність економічної доцільності угоди може вказувати на несумлінність платника податків.

Застосовуючи вказану доктрину в російському судочинстві, уповноважені судові органи вказують, що відсутність фактичних витрат платника податків на придбання товару, невиконання угод, відсутність за місцезнаходженням платника податків та неподання звітності є достатніми та допустимими доказами вчинення суб'єктом господарювання незаконної господарської діяльності з метою мінімізації податкових зобов'язань та без економічної обґрунтованості укладених угод [12].

Під час розгляду іншої справи відсутність підтвердження факту експорту товару (що був придбаний для постачання на експорт), здійснення розрахунків протягом короткого проміжку часу та формування податкового кредиту по першій з подій; зловживання суб'єктом господарювання правом на отримання бюджетного

відшкодування та відсутність економічного ефекту від укладених угод може свідчити лише про одне, – спрямованість дій на ухилення від сплати податків та отримання податкової вигоди переважно чи за рахунок бюджету [13].

Застосовуючи вказану доктрину, національні суди касаційних інстанцій (Вищий адміністративний суд та Верховний Суд України) приходять до аналогічного висновку та зазначають, що податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, сплачених (нарахованих) платником податку у звітному періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Визначальною ж ознакою валових витрат є їхній зв'язок із господарською діяльністю платника податку. При цьому, згідно з положенням національного законодавства неодмінною характерною рисою господарської діяльності в податкових правовідносинах є її спрямованість на отримання доходу в грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах.

До складу валових витрат включаються суми будь-яких витрат, сплачених, нарахованих протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією і веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) та охороною праці з урахуванням обмежень, визначених чинним законодавством.

Отже, правильність формування платником податків валових витрат та податкового кредиту вимагає наявності зв'язку витрат платника податків на придбання послуг з його господарською діяльністю, що полягає у намірі платника податку отримати користь (прибуток, дохід) від придбаних послуг. За відсутності останнього, немає підстав для зменшення бази оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість за рахунок валових витрат та податкового кредиту.

**7. Доктрина «Співвідношення податкових пільг та інвестицій».** Дана доктрина застосовується переважно у сукупності з попередньою доктриною «Фактичне місце господарської діяльності» та притаманна правовідносинам, що виникають, як правило, у Російській Федерації у зв'язку із особливостями оподаткування.

З діючої у податковому законодавстві Російської Федерації презумпції сумлінності платника податків (визначення Конституційного Суду Російської Федерації від 25.07.01 № 138-ПРО, від 10.01.02 № 4-ПРО і від 14.05.02 № 108-0, постанови Президії Вищого арбітражного суду Російської Федерації від 18.09.01 № 9408/00, від 18.06.02 №7374/01, від 05.11.02 № 6294/01, від 17.12.02 №11259/02) випливає, що для визнання правомірності застосування податкових пільг, спрямованих на інвестиції в економіку відповідного суб'єкта Російської Федерації, сума наданих пільг і сума зроблених організацією інвестицій повинні бути співрозмірні.

Водночас, якщо суми, що надійшли до бюджету від платників податків, у багато разів нижчі від сум заявлених пільг (сума інвестицій складає близько 0,006 % від суми пільг по одному платнику) та від сум здійснених інвестицій, застосування пільг є незаконним, оскільки основною метою здійснюваних інвестицій є розвиток певної галузі чи регіону [10].

На жаль, на сьогодні невідомі приклади застосування такої доктрини українською судовою системою.

**Висновки.** Варто зазначити, що вказані судові доктрини у чистому вигляді на практиці застосовуються рідко. Як правило, вони зустрічаються у сукупності,



утворюючи певний симбіоз доводів та аргументів суду, що переконливо підтверджує факт ухилення суб'єкта господарювання від сплати податків за допомогою застосування різних схем.

Сукупність та повнота доказів, зібрана на виконання повноважень податкових органів, установлення дійсного змісту правочину надасть можливість правильно кваліфікувати дії суб'єкта господарювання, спрямовані на ухилення від сплати податків, зборів (інших обов'язкових платежів).

### Бібліографічні посилання

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
2. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>
3. Конституція України із змінами, внесеними згідно із Законом № 2952-VI від 01.02.2011 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
4. Про податок на додану вартість : Закон України від 03.04.1997 р. №168/97-ВР [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.zakoni.com.ua/node/583>
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Про затвердження положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88.
7. Єдина база податкових знань [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державної податкової служби України. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/control/uk/taxqabase/catalog>
8. Судові доктрини щодо визнання угод недійсними : лист ДПС України від 05.08.2011 21229/7/10-2017/3146
9. Судебные доктрины или судейская точка зрения на налоговое право [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.blogfiscal.ru/?p=247>
10. Рішення Арбітражного суду Москви від 26.05.04 у справі № А40-17669/04-109-24.
11. Постанова апеляційної інстанції Арбітражного суду Москви від 29.06.04 у справі № А40-17669/04-109-241.
12. Постанова Федерального арбітражного суду Північно-Західного округу від 13.05.04 у справі № А26-7795/03-210.
13. Постанова Федерального арбітражного суду Північно-Західного округу від 14.01.03 у справі № А56-20796/01.
14. Постанова ВСУ від 03.11.09 у справі № 21-785во09 (№ 09/210).
15. Постанова ВСУ від 27.05.08 у справі № 21-2382во07.
16. Постанова Верховного Суду України від 01.09.09 у справі № 21-1258во09.
17. Постанова ВСУ від 07.05.08 у справі № 08/104.
18. Постанова ВСУ від 03.06.08 у справі № 08/121.
19. Постанова ВАСУ від 13.05.10 у справі № К-20982/07.

*Надійшла до редколегії 26.11.2013*