

УДК 342. 95-341

DOI 10.37749/2308-9636-2020-9(213)-5

**В. П. Базов,**науковий консультант Верховного Суду,  
кандидат юридичних наук

## ПИТАННЯ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З КОНТРАГЕНТОМ, ЩО МАЄ ОЗНАКИ ФІКТИВНОСТІ

*У статті висвітлено основні міжнародно-правові засади формування податкового кредиту за операціями з контрагентом, що має ознаки фіктивності. Досліджено стан законодавчого забезпечення відповідальності за вчинення господарських операцій з ознаками фіктивності в окремих державах ЄС та інших державах, зокрема й в Україні. Проаналізовано судову практику Верховного Суду щодо захисту прав платників податків та інтересів держави у зазначеній сфері податкових правовідносин. Надано пропозиції щодо вдосконалення законодавчого забезпечення та судової практики у сфері формування податкового кредиту за операціями з контрагентом, що має ознаки фіктивності.*

**Ключові слова:** міжнародне право, податки, судовий контроль, податковий кредит, фіктивність, контрагент, офшорні юрисдикції, відповідальність.

Державна політика у сфері податкових правовідносин в умовах глобалізації та подолання різноманітних викликів, зокрема і пов'язаних із завершенням збройного конфлікту та подоланням епідемії коронавірусу, декларує необхідність ефективного регулювання даної сфери правовідносин, зокрема пов'язаних із дерегуляцією та розвитком підприємництва, створенням сприятливого середовища для ведення як великого, так і середнього і малого бізнесу, якістю та прозорістю податкового законодавства, визначеністю судової практики. Із цією метою здійснюється конституційно-правова реформа, важливим напрямом якої є побудова в Україні правової демократичної держави, головним елементом якої є система ефективного та справедливого правосуддя, що відповідає кращим європейським та міжнародним стандартам. Відповідні передумови для цього створені Конституцією України, в якій, зокрема, людина визнається найвищою соціальною цінністю, закріплюється можливість судового захисту її прав і свобод, створена відповідна систе-

ма такого захисту, проголошується панування в державі принципу верховенства права, внесено відповідні зміни до законодавства щодо судоустрою в Україні, а також щодо податкового законодавства, зокрема у сфері формування податкового кредиту за операціями з контрагентом, що має ознаки фіктивності. У ч. 2 ст. 61 Основного закону держави закріплено принцип індивідуального характеру юридичної відповідальності, відповідно до якого особа, зокрема платник податків, несе відповідальність лише за свої дії або бездіяльність [1].

Слід зазначити, що питання протидії фіктивному підприємству знайшли відображення як у внутрішньодержавному законодавстві, так і в міжнародному податковому праві, зокрема в угодах, що регулюють питання боротьби з фінансовими зловживаннями, відповідальність за ухилення від сплати податків, усунення подвійного оподаткування тощо. Передбачені вони, зокрема, в Конвенції ООН проти корупції (UNCAC) (2003) [2], Конвенції ООН про боротьбу проти незаконного обороту наркотичних засобів і

психотропних речовин (1988) [3], Стразбурзькій конвенції Ради Європи (1990) [4], Конвенції щодо захисту фінансових інтересів ЄС (1995) [5], в Модельній податковій конвенції ОЕСР (1977) [6], МЛІ Конвенції (2016) [7] тощо. Правила протидії фіктивним господарським операціям застосовуються, як правило, одночасно з іншими правовими інструментами запобігання недобросовісної податкової практики, наприклад, зі здійсненням кроків глобального процесу деофшоризації з метою запобігання агресивному податковому регулюванню. Важливим елементом міжнародної системи протидії злочинним проявам у сфері фінансової діяльності та оподаткування є Група з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей (англ. Financial Action Task Force on Money Laundering — FATF), що була утворена у 1989 р. керівниками країн великої сімки у Парижі в умовах зростання проблем у сфері міжнародного податкового регулювання та фінансово-банківської діяльності. Зокрема, в рекомендаціях FATF 5-12, загальна кількість яких більше, ніж сорок, що оновлюються кожні п'ять років, та дев'ять спеціальних рекомендацій у сфері протидії фінансуванню тероризму, йдеться про заборону відкриття у фінансових установах анонімних рахунків або рахунків на очевидно фіктивні імена, вимагають від фінансових установ проводити ідентифікацію клієнтів, вжиття додаткових заходів для контролю ділових контактів з клієнтами, які є державними чи політичними діячами, та перевірки законності та надійності міжнародних фінансових операцій. Ефективне запровадження рекомендацій стосується не лише фінансово-банківської системи, а й небанківських установ і бізнесу, що має важливе значення в боротьбі з відмиванням коштів та ухиленням від оподаткування [8].

Аналіз стану законодавства держав щодо протидії фіктивним господарським операціям засвідчує, що в окремих країнах, зокрема в Англії й Уельсі, де існує зобов'язання повідомляти про підозрілі угоди згідно з с. 52 DTA 1994 р. У Люк-

сембурзі існує законодавча вимога, яка зобов'язує нотаріусів повідомляти про підозрілі операції у контексті відмивання коштів. Проте у Швейцарії відповідно до закону про відмивання коштів 1997 р. адвокати і нотаріуси можуть бути звільнені від доповідей про обґрунтовані підозри, якщо вони пов'язані з клієнтом зобов'язаннями про професійну таємницю (ст. 321 КК цієї країни). В законодавстві окремих країн, зокрема у Франції, Іспанії, Італії, Німеччині відсутні правові норми щодо кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво; проте норми про шахрайство включають такий елемент фіктивного підприємництва як заподіяння майнової шкоди шляхом обману. У Литві хоча і відсутня правова норма щодо кримінальної відповідальності за фіктивне підприємництво, проте такий склад злочину як «хибна заява про діяльність підприємства» включає такий елемент фіктивного підприємництва як неправдиві дані про діяльність підприємства. В Білорусі, Грузії, Молдові передбачено кримінальну відповідальність за діяльність суб'єктів господарювання з ознаками фіктивності та використовується поняття «псевдопідприємництво». В Україні фіктивне підприємництво у 2019 р. було декриміналізовано, оскільки з КК України відповідну ст. 205 було виключено.

Виходячи з конституційних завдань Верховного Суду як найвищого суду в системі судустрою України, на який покладено відповідно до вимог ст. 36 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» [9] забезпечення сталості і єдності судової практики та однакове застосування норм права судами різних спеціалізацій, а також цілей, які слугують орієнтиром при проведенні судової реформи, питання судового контролю податкових правовідносин мають важливе значення у його діяльності. Важливим при цьому є положення ч. 5 ст. 125 Конституції України стосовно того, що саме з метою захисту прав, свобод та інтересів особи у сфері публічно-правових відносин діють адміністративні суди. Практика діяльності адміністративних судів, до

юрисдикції яких належить розгляд справ у сфері податкових відносин, повинна формуватися з чітким, прозорим, зрозумілим слідуванням верховенству права, ключовим елементом якого є правова визначеність.

Одним із питань, якими опікується Верховний Суд, та які найбільше хвилюють платників податків, є питання судової практики розгляду та вирішення спорів щодо оскарження рішень про податкові донарахування, які здійснені у зв'язку з «фіктивністю» контрагента в ланцюгу постачання платника, під час розгляду та вирішення яких в окремих випадках контролюючі органи намагаються перекласти на добросовісних платників податків «гріхи» винних контрагентів, застосування в податкових справах у якості доказів матеріалів і рішень судів за кримінальними провадженнями, зокрема за ст. 205 «Фіктивне підприємство». Також останнім часом податкові органи активізували практику визнання фіктивними правочинів, один із контрагентів яких уклав у межах кримінального провадження угоду з прокурором про визнання винуватості у фіктивній підприємницькій діяльності. В умовах визнання одного з контрагентів фіктивним, податкові органи нараховують сторонам правочину податкові зобов'язання та штрафні санкції. При цьому не враховується ні здійснення між контрагентами правочину розрахунків, ні поставка товарно-матеріальних цінностей, ні будь-які інші ознаки реальності правочину. Іноді для висновку про безтоварність операції не потрібно і вироку суду, а достатньо лише копії протоколу допиту посадової особи контрагента, відповідно до якого така особа заперечує свою причетність до господарської діяльності.

З метою забезпечення сталості та єдності судової практики у сфері формування податкового кредиту за операціями з контрагентом, який має ознаки фіктивності, повернення довіри українського суспільства до судової влади в процесі впровадження судової реформи, правові позиції Верховного Суду Украї-

ни та Верховного Суду потребують уточнення з урахуванням наступного:

1. Згідно з вимогами ч. 2 ст. 19 Конституції України адміністративні суди, як і інші органи державної влади, зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. У частині 1 ст. 7 КАС України підкреслюється, що суд вирішує справи відповідно до Конституції та законів України, а також міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. Згідно з положеннями ч. 1 ст. 242 цього Кодексу рішення суду повинне ґрунтуватися на засадах верховенства права, бути законним і обґрунтованим.

Аналіз судової практики засвідчує, що адміністративні суди не завжди забезпечують належним чином зазначені вимоги Основного Закону держави, а також закріплену в ч. 5 ст. 125 Конституції України вимогу щодо захисту прав, свобод та інтересів особи у сфері публічно-правових відносин. Зокрема, сформульовані ще Верховним Судом України правові позиції у сфері формування податкового кредиту за операціями з контрагентом, який має ознаки фіктивності, які сприймаються більшістю платників податків як спірні, й досі залишаються усталеними в правозастосовчій діяльності адміністративних судів. Як приклад можна навести постанову Верховного Суду України від 12 січня 2016 р. у справі «НВЧП 'Пласт' до ДПІ в Шевченківському районі м. Києва», в якій зазначається: «Статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю. Господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку». Така правова позиція Верховного Суду України була підтримана і новим Верховним Судом у низці його рішень, зокрема, в постановках Верховного Суду від 30 січня 2018 р. у справі № 2а-0870/6083/11 (касаційне провадження № К/9901/18), від 20 лютого 2018 р. у справі

№ 2а-8775/10/0870 (касаційне провадження № К/9901/1478/18) тощо.

Слід звернути увагу на те, що при визначенні правової позиції у постанові у справі «НВЧП 'Пласт' до ДПІ в Шевченківському районі м. Києва» суд в деяких випадках оперує поняттями і термінами, які не спираються безпосередньо на норми матеріального права. Зокрема, у цій постанові відсутні посилання на конкретні норми матеріального права, на підставі яких зроблено висновок щодо несумісності статусу «фіктивного підприємства» з правом його контрагента на податковий кредит із ПДВ. Також сам термін «фіктивне підприємство», який було застосовано Верховним Судом України, не визначено законами України, зокрема й Кримінальним кодексом України. «Фіктивне підприємство», яке відповідно до ст. 205 КК України вичерпується створенням чи придбанням юридичної особи з метою прикриття подальшої незаконної діяльності. У законах, зокрема, йдеться про такі поняття як «фіктивне підприємство» та «фіктивна діяльність суб'єкта господарювання». При цьому, відповідно до ч. 1 ст. 55<sup>1</sup> Господарського кодексу України, якою відповідно до Закону України № 2756 від 02.12.2010 було доповнено цей Кодекс у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України, йдеться про «ознаки фіктивності, що дають підстави для звернення до суду про припинення юридичної особи або припинення діяльності фізичною особою — підприємцем, у тому числі визнання реєстраційних документів недійсними». Закон не встановлює безпосередньо інших правових наслідків наявності ознак фіктивності.

За вказаних умов прийняття судом рішення про недійсність операцій підприємства з ознаками фіктивної діяльності може розглядатися як вихід за межі суддівської дискреції, адже вимоги ч. 2 ст. 19 Конституції України поширюються в тому числі й на суди як органи державної влади.

Крім того, відповідно до п. 19-1.1.45 Податкового кодексу України контролюючі органи можуть виконувати таку

функцію як «звертатися до суду у випадках, передбачених законодавством». Саме такий, передбачений законом випадок, визначено у п. 20.1.37 Податкового кодексу України, яким встановлено, що контролюючі органи мають право «звертатися до суду щодо припинення юридичної особи та припинення фізичною особою — підприємцем підприємницької діяльності та/або про визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання». Таким чином, звернення до суду щодо припинення юридичної особи та про визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання є визначеною законом функцією (обов'язком) контролюючого органу в разі виявлення ознак фіктивності відповідного суб'єкта господарювання. Однак аналіз практики свідчить, що ця вимога, як правило, не виконується. Як приклад можна навести згадку в судовому рішенні Одеського окружного адміністративного суду від 15 жовтня 2013 р. щодо можливих ознак фіктивності ТОВ «Торенія» — попри наявність відповідного обов'язку щодо звернення з вимогами про припинення юридичної особи за ознаками фіктивності з 2013 р. і дотепер контролюючі органи так і не зверталися до суду про припинення цієї юридичної особи.

2. До 24 вересня 2019 р. у Кримінальному кодексі України існувала ст. 205 «Фіктивне підприємство», яка визначала у якості злочину діяння зі створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона. Тобто зазначений злочин був завершеним на момент створення або придбання суб'єкта підприємницької діяльності (юридичної особи) з метою (наміром) здійснення в подальшому незаконної діяльності. Таким чином, здійснення в подальшому господарської діяльності не охоплюється складом зазначеного злочину.

Відповідно до конституційного принципу індивідуального характеру юри-

дичної відповідальності особи (ст. 61 Конституції України) у ч. 6 ст. 78 КАС України визначено, що вирок суду в кримінальному провадженні, ухвала про закриття кримінального провадження і звільнення особи від кримінальної відповідальності або постанова суду в справі про адміністративне правопорушення, які набрали законної сили, є обов'язковими для адміністративного суду, що розглядає справу про правові наслідки дій чи бездіяльності особи, стосовно якої ухвалено вирок, ухвала або постанова суду, лише в питанні, чи мали місце ці дії (бездіяльність) та чи вчинені вони цією особою.

Виходячи з принципу індивідуального застосування відповідальності за порушення правил оподаткування, негативні наслідки (зокрема, у вигляді позбавлення права на податковий кредит) можуть бути застосовані саме до того платника податків, який їх припустився, а не до іншої особи. Невиконання обов'язку щодо належного підписання первинного документа, складеного однією особою та переданого іншій особі (зокрема, податкової накладної), може позбавляти цю накладну статусу первинного документа або у разі обізнаності контрагента з відсутністю повноважень щодо складання такого документа, або у разі фактичної відсутності господарської операції. Водночас відсутність змоги переконатися у достовірності первинного документа чи окремих його реквізитів (підпису, прізвища особи, яка здійснює операцію тощо) під час його отримання чи протягом найближчого часу виключає притягнення до відповідальності особи, яка використала такий документ у податковому обліку. Формальні недоліки первинних бухгалтерських документів, а також недоліки, зумовлені дефектами правового статусу особи, що видала податкову накладну, повинні оцінюватися в сукупності з іншими обставинами справи. При цьому перевагу варто надавати реальності здійснення господарської операції та її економічному змісту, а не оформленню такої операції.

З огляду на наведене твердження, яке міститься в багатьох рішеннях Верховного Суду України з 2015 р. та деяких рішеннях вже оновленого Верховного Суду, що статус фіктивного підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю, навіть за формального підтвердження її первинними документами, не сприймається як таке, що базується на вимогах Конституції України і законів України, та не відповідає конституційному принципу індивідуального характеру юридичної відповідальності особи, адже фактично допускає відповідальність платника податків за недоліки в юридичному статусі іншої особи (контрагента платника).

Вважаємо, що більш виваженим і таким, що відповідає цілям судової реформи і започатковує новий підхід до формування усталеної практики Верховного Суду з розглядуваного питання, відповідно до якого наявність навіть вироків за ст. 205 КК України щодо учасників підприємств-контрагентів не призводить автоматично до негативних наслідків для цілей оподаткування, що у відповідних випадках необхідно дивитися комплексно на питання та досліджувати всі наявні докази, що можуть підтверджувати наявність господарських операцій. У постанові Верховного Суду від 11 вересня 2018 р. у справі № 820/903/18 за адміністративним позовом ТОВ «Амідас» до Головного управління ДФС у Харківській області та постанові Верховного Суду від 18 вересня 2018 р. у справі № 802/2231/18 за адміністративним позовом ТОВ «Підприємство «АВІС» до Головного управління ДФС у Вінницькій області про скасування податкових повідомлень-рішень зазначається, що «наявність кримінального провадження щодо контрагента платника податків, в якому не винесено вироку суду в кримінальному провадженні або ухвали про закриття кримінального провадження і звільнення особи від кримінальної відповідальності, з огляду на приписи ч. 6 ст. 78 КАС України (у редакції, чинній на момент розгляду справи судами попередніх інстанцій) не є під-

ставою для визнання спірних господарських операцій нереальними». При цьому в постанові від 11 вересня 2018 р. у справі № 820/903/18 за адміністративним позовом ТОВ «Амідас» Верховний Суд звернув увагу на те, що суди попередніх інстанцій обґрунтовано зауважили, що перевірку платника податків проведено на підставі пп. 78.1.11 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України, звернув увагу на те, що п. 36 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» (в редакції, чинній з 1 вересня 2015 р.) передбачено, що в разі, якщо судом за результатами розгляду кримінального провадження про кримінальне правопорушення, яке було розпочате до дня набрання чинності Законом України № 655-VIII від 17 липня 2015 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків» і предметом якого є податки, збори, винесено обвинувальний вирок, що набрав законної сили, в якому встановлена несплата податкових зобов'язань або винесена ухвала про закриття кримінального провадження за нереабілітуючими підставами з цього питання, податкове повідомлення-рішення за результатами такої перевірки приймається контролюючим органом протягом 10 робочих днів з дня, наступного за днем отримання цим контролюючим органом відповідного судового рішення (обвинувальний вирок, ухвала про закриття кримінального провадження за нереабілітуючими підставами), що набрало законної сили. Відтак загальний процес проведення перевірки з послідовного, коли за результатами перевірки приймається податкове повідомлення-рішення, розривається. Спочатку матеріали перевірки разом з висновками органу державної податкової служби передаються правоохоронному органу, що призначив перевірку. Статус таких матеріалів визначається кримінально-процесуальним законом або законом про оперативно-розшукову діяльність. Після набрання законної сили рішенням у межах кримінального провадження органи

податкової служби мають право виносити податкові повідомлення-рішення.

Питання необхідності оцінки вироку в кримінальному провадженні як доказів нереальності господарських операцій знайшли відображення, зокрема, у постанові Верховного Суду від 27 лютого 2018 р. у справі № К/9901/4639/17, № К/9901/3360/17, від 27 березня 2018 р. у справі № 815/6470/16, від 29 березня 2018 р. у справі № 826/3498/15, від 06 червня 2018 р. у справі № 825/19939/16, у справі № 809/2438/15 від 19 вересня 2018 р. Зокрема, ще у постанові від 27 лютого 2018 р. у справі № К/9901/4639/17 Верховний Суд зазначив, що «сам факт наявності вироку, ухвалених на підставі угод у кримінальному провадженні, не дає підстав для автоматичного висновку про нереальність господарських операцій, унаслідок чого є нагальна необхідність перевіряти доведеність кожного податкового правопорушення і здійснювати комплексне дослідження усіх складових господарських операцій з урахуванням обставин, встановлених у вироках, які набули законної сили». У постанові Верховного Суду від 06 червня 2018 р. у справі № 825/19939/16 за позовом ТОВ «Фудмережа» до Офісу великих платників податків ДФС України звертається увага на те, що «обставини щодо діяння фізичної особи (засновника чи директора підприємства), встановлені вироком суду у кримінальній справі відносно цієї фізичної особи, не можна вважати обов'язковими при оцінці адміністративним судом правомірності поведінки юридичної особи-контрагента, якщо йдеться про відповідальність за порушення податкового законодавства цією юридичною особою». У постанові Верховного Суду від 19 вересня 2018 р. у справі № 809/2438/15 (адміністративне провадження № К/9901/55414/18) за позовом ПАТ «Івано-Франківський локомотиворемонтний завод» до ДПІ у м. Івано-Франківську ГУ ДФС в Івано-Франківській області про скасування податкових повідомлень-рішень визначена правова позиція, що «сам факт наявності вироку,

ухваленого на підставі угоди у кримінальному провадженні, не дає підстав для автоматичного висновку про нереальність господарських операцій, унаслідок чого є нагальна необхідність перевірити доведеність кожного податкового правопорушення і здійснювати комплексне дослідження усіх складових господарських операцій, з врахуванням обставин, встановлених вироком, який набрав законної сили, періоду часу, за який такі обставини встановлені, а також конкретної особи та наслідки її дій». Слід підкреслити, що вирок, на який може посилатися орган ДФС як на аргумент фіктивності операцій, повинен набути чинності на момент проведення перевірки та прийняття зазначеним податковим органом відповідного податкового повідомлення-рішення. У зв'язку з цим у зазначеному рішенні у справі № 809/2438/15 Верховний Суд звертає увагу на те, що вирок, «на який посилається податковий орган як на аргумент фіктивності операцій позивача з ТОВ «Завод Дніпросталь», винесений щодо Тарасенка А. Є., а не посадової особи позивача, був відсутнім на момент проведення перевірки та прийняття спірного податкового повідомлення-рішення, що унеможлиблює посилання на нього податковим органом відповідно до ч. 2 ст. 77 КАС України».

Також Верховний Суд у своїй практиці звертає увагу на те, що, зокрема, протоколи допитів не можна вважати допустимими/належними доказами (див.: постанова Верховного Суду від 27 березня 2018 р. у справі № 816/809/17). У постанові Верховного Суду від 19 вересня 2018 р. у справі № 809/2438/15 (адміністративне провадження № К/9901/55414/18) зазначається: «Відповідно до ст. 72 КАС України (у редакції, що діє на момент розгляду справи у суді касаційної інстанції) доказами в адміністративному судочинстві є будь-які дані, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин (фактів), що обґрунтовують вимоги і заперечення учасників справи, та інші обставини, що мають значення для правильного ви-

рішення справи. Протокол допиту свідка є джерелом доказів, у розумінні ст. 94 КАС України, яке підлягає обов'язковій оцінці судом у сукупності разом з іншими доказами з точки зору їх належності, допустимості, достовірності та достатності. Суд оцінює належність, допустимість, достовірність кожного доказу окремо, а також достатність і взаємний зв'язок доказів у їх сукупності. Суд надає оцінку як зібраним у справі доказам у цілому, так і кожному доказу (групі однотипних доказів), що міститься у справі, мотивує відхилення або врахування кожного доказу (групи доказів). Верховний Суд не погоджується з доводами касаційної скарги, що судами попередніх інстанцій не надано жодної оцінки протоколу допита свідка, з точки зору його належності (відношення до обставин справи), допустимості (отримання уповноваженими суб'єктами у спосіб та у порядку, встановленому законом), достовірності (відповідності фактам об'єктивної дійсності), з огляду на здійснену судами оцінку в процесі нового розгляду справи. При цьому податковим органом не вжито жодних заходів з метою доведення складу податкового правопорушення, крім дублювання податкової інформації, викладеної в акті перевірки, не викликано свідків у судове засідання, не надано суду інших доказів на підтвердження складу податкового правопорушення».

Вважаємо, що така правова позиція Верховного Суду узгоджується з практикою Європейського суду з прав людини, який, зокрема, у рішенні від 22 січня 2009 р. у справі «Булвес» АД проти Болгарії» (заява № 3991/03) зазначив, що платник податку не повинен нести наслідків невиконання початальником його зобов'язань зі сплати податку і в результаті сплачувати ПДВ другий раз, а також сплачувати пеню. ЄСПЛ вважає, що «такі вимоги стали надмірним тягарем для платника податку, що порушило справедливий баланс, який повинен підтримуватися між вимогами суспільного інтересу та вимогами захисту права власності». Саме такої позиції, а саме, що

платник податків не може нести відповідальності за дії свого контрагента, дотримувався раніше і Верховний Суд України (див., наприклад: постанова від 13 січня 2009 р. у справі № 21-1578во08, постанова від 11 грудня 2007 р. у справі № 21-1376во06, постанова від 31 січня 2011 р. у справі № 21-42а10). Зокрема, ще у постанові від 11 грудня 2007 р. у справі № 21-1376во06 Верховний Суд України дійшов висновку, що у разі невиконання контрагентом зобов'язання зі сплати податку до бюджету, відповідальність та негативні наслідки настають саме щодо цієї особи. Ця обставина не є підставою для позбавлення платника ПДВ права на його відшкодування у разі, коли цей платник виконав усі передбачені законом умови щодо отримання такого відшкодування та має необхідні документальні підтвердження розміру свого податкового кредиту. Цікавим є те, що у подальшому Верховний Суд України так і не обґрунтував належним чином відступ від цієї правової позиції. У зв'язку з цим виникає запитання, чому не застосовуються висновки Верховного Суду України щодо застосування норми права, яка підлягає застосуванню (і застосовувалася принаймні до 2015 р.), визначені: у постанові від 13 січня 2009 р. у справі № 21-1578во08, у постанові від 11 грудня 2007 р. у справі № 21-1376во06, у постанові від 31 січня 2011 р. у справі № 21-42а10 тощо. Зокрема, ще у постанові від 13 січня 2009 р. у справі № 21-1578во08 Верховний Суд України висловив позицію, відповідно до якої фактично посилення покупця на дані Єдиного державного реєстру, чинні на момент здійснення операції, позбавляє підстав застосування негативних наслідків за операцією до покупця за умови необізнаності покупця щодо можливої недостовірності таких даних у державних реєстрах, за умови необізнаності щодо неї. Зокрема, Верховним Судом України було зазначено наступне: «Статтею 18 Закону України від 15 травня 2003 р. № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб — підприємців» встановлено таке.

Якщо відомості, які підлягають внесенню до Єдиного державного реєстру, були внесені до нього, то вони вважаються достовірними і можуть бути використані у спорі з третьою особою, доки до них не внесено відповідних змін». Ця позиція застосовувалася Верховним Судом України і судами нижчих інстанцій як обов'язкова до 2015 р. А потім вона не застосовувалася, хоча і не була належним чином замінена.

Слід зазначити, що оцінюючи посилення, зокрема, посилення судів попередніх інстанцій на постанови про закриття кримінального провадження, Верховний Суд у постанові від 19 вересня 2018 р. у справі № 809/2438/15 (адміністративне провадження № К/9901/55414/18) за позовом ПАТ «Івано-Франківський локомотиворемонтний завод» до ДПП у м. Івано-Франківську ГУ ДФС в Івано-Франківській області здійснив тлумачення у зв'язку з цим правової норми, яка викладена у ст. 78 КАС України і підкреслив: «Відповідно до змісту ст. 78 Кодексу адміністративного судочинства України обставини, встановлені такими постановами, жодного преюдиційного значення не мають і не є підставами для звільнення від доказування».

3. Верховний Суд України у своїх рішеннях наполягав на тому, що статус фіктивного підприємства є несумісним із легальною підприємницькою діяльністю, а виписані від імені такого підприємства документи не мають сили первинних документів або податкових накладних, оскільки підписані неуповноваженими особами. Тому податкового кредиту з ПДВ за операціями з фіктивним контрагентом, як вважав Верховний Суд України, сформувані неможливо в принципі, хай навіть певний актив був поставлений платникові податків. Обґрунтування такої правової позиції наведені у постановках Верховного Суду України, наприклад, від 2 грудня 2015 р. у справі за позовом товариства з обмеженою відповідальністю «Авто Граніт» до Вільнянської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління



Державної фіскальної служби України у Запорізькій області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень; від 29 березня 2016 р. у справі за позовом приватного акціонерного товариства «Берті» до Бердянської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Запорізькій області, у справі «НВЧП Пласт до ДПІ в Шевченківському районі м. Києва» тощо. Так, у постанові від 22 вересня 2015 р. у справі за позовом ТОВ «Фоззі-Фуд» до Державної податкової інспекції у Києво-Святошинському районі Головного управління ДФС України у Київській області Верховний Суд України з посиланням на свій попередній правовий висновок, який був сформований у його постанові від 5 березня 2012 р. (справа № 21-421a11), підтвердив правову позицію щодо відсутності юридичного значення первинних документів, складених від імені фіктивного контрагента. Верховний Суд України у цьому рішенні зазначає, що будь-які документи, виписані від імені осіб, що заперечують свою причетність до діяльності суб'єкта господарювання, не мають юридичної сили, не посвідчують придбання активів і не можуть підтверджувати право на податковий кредит. Згодом, у постанові від 26 січня 2016 р. у справі за позовом ТОВ «Інбуд-XXI» до ДПІ у Солом'янському районі ГУ ДФС України в м. Києві про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень Верховний Суд України суттєво уточнив свою правову позицію та стверджував, що «статус фіктивного підприємства несумісний із легальною підприємницькою діяльністю, навіть за формального підтвердження її первинними документами». Верховний Суд України, погодившись з реальністю господарських операцій та не встановивши жодних дефектів у правовому статусі позивача у справі, не підтвердив його право на податковий кредит. При цьому у зазначених рішеннях Верховного Суду України відсутні посилання на конкретні норми матеріального права, на підставі яких зроблено висновок щодо «несу-

місності статусу фіктивного підприємства» із правом його контрагента-покупця на податковий кредит із ПДВ.

На нашу думку, така правова позиція є сумнівною та суперечить як основоположним засадам правового регулювання податкових відносин в Україні, так і, наприклад, положенням п. 5 ч. 1 ст. 55<sup>1</sup> Господарського кодексу України (зазначена стаття була включена до ГК у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України — В. Б.), в якій однією з ознак фіктивності суб'єкта господарювання визнано саме те, що його зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську діяльність без відома та згоди його засновників та призначених у законному порядку керівників, тобто саме фактичне здійснення такої діяльності є підставою для визнання суб'єкта господарювання фіктивним. Тому висновок Верховного Суду України щодо неможливості здійснення будь-якої діяльності фіктивним підприємством не відповідає положенням ст. 55<sup>1</sup> ГК України.

Слід зазначити, що згідно з положеннями п. 44.1 ст. 44 Податкового кодексу України для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних із обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абз. 1 цього пункту.

Висновки адміністративного суду щодо формування податкового кредиту з ПДВ за операціями з фіктивним контрагентом повинні бути зроблені після повного з'ясування обставин, що мають значення для вирішення справи, а оцінка наявних у матеріалах справи доказів повинна бути здійснена з дотриманням положень ст. 90 Кодексу адміністративного судочинства України, оскільки су-

дові рішення повинні відповідати вимогам законності та обґрунтованості (ст. 242 Кодексу). При цьому, зокрема, слід виходити з того, що відповідно до ст. 1 Закону України № 996-XIV від 16 липня 1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинний документ — це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її значення. З урахуванням цього у частинах 1 та 2 ст. 9 цього Закону зазначається, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Витрати для цілей податкового обліку мають бути здійснені в межах господарської діяльності платника податків та підтверджені первинними документами згідно з вимогами чинного законодавства. Водночас документи мають юридичну силу лише у разі фактичного здійснення відповідної господарської операції. Отже, право платника податків на збільшення валових витрат та на включення сум ПДВ до податкового кредиту обумовлено юридичним складом, до якого входять такі юридичні факти: а) придбання цим платником податків товарів (послуг) або основних фондів (та/або будівання, спорудження останніх), призначених для використання в оподаткованих операціях, що відповідають цілям його господарської діяльності; б) підтвердження обліковими, розрахунковими документами. Якщо господарська операція фактично не відбулася, первинні документи, складені платником податку та його контрагентом на підтвердження такої операції, не відповідають дійсності та не можуть бути підставою для збільшення в податковому обліку сум валових витрат та/чи податкового кредиту. При цьому контролюючий орган не позбавлений

можливості довести в установленому порядку факт невідповідності задекларованих наслідків господарської операції платника податків у податковому обліку фактичним обставинам (за умови доведення факту, що відомості, які містяться у таких документах, є недостовірними). З урахуванням того, що формальні недоліки первинних бухгалтерських документів, а також недоліки, зумовлені дефектами правового статусу особи, що видала податкову накладну, повинні оцінюватися у сукупності з іншими обставинами справи, а також при цьому перевагу варто надавати реальності здійснення господарської операції та її економічному змісту, а не оформленню такої операції. Ще у постанові Верховного Суду України від 22 вересня 2015 р. № 2а-2717/11/2670 було зазначено, що обов'язковою умовою виникнення у платника права на податковий кредит є реальне здійснення операцій із придбання товарів (послуг) з метою їх використання в оподатковуваних операціях, а також оформлення таких операцій усіма необхідними документами первинного бухгалтерського обліку.

Отже, не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними (або підтверджені податковими накладними, оформленими з порушенням вимог ст. 201 «Податкова накладна» Податкового кодексу України) чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими п. 201.11 ст. 201 зазначеного Кодексу (п. 198.6 ст. 198 Кодексу). Згідно з приписами п. 201.1 ст. 201 Податкового кодексу України на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін. Згідно з пунктом 201.8 Кодексу право на нарахування податку

та складання податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники податку в порядку, передбаченому ст. 183 зазначеного Кодексу. Форма та порядок заповнення податкової накладної затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику (п. 201.2 ст. 201 Кодексу).

На виконання вказаної норми Податкового кодексу України Міністерство фінансів України затвердило форму податкової накладної та порядок заповнення податкової накладної (наказ Міністерства фінансів України № 1307 від 31.12.2015 р. (зі змінами і доповненнями), зареєстрований у Міністерстві юстиції України 26 січня 2016 р. за № 137/28267). Згідно з пунктом 1 зазначеного Порядку податкову накладну заповнює особа, яка зареєстрована як платник податку в податковому органі та якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника ПДВ. Податкова накладна вважається недійсною у разі її заповнення іншою особою, ніж зазначена в цьому пункті. Отже, як зазначається в постанові Верховного Суду від 06 червня 2018 р. у справі № 825/19939/16 за позовом ТОВ «Фудмережа» до Офісу великих платників податків ДФС України, з огляду на вимоги наведених норм податкові накладні виписані від імені підприємства та від особи, яка, по-перше, заперечує свою участь у створенні та діяльності цього підприємства, по-друге, не мала можливості їх підписати через встановлені вироком обставини, не можуть вважатися належно оформленими та підписаними повноважними особами, відповідно посвідчувати факт придбання товарів/робіт/послуг. Ще у постанові Верховного Суду України від 5 березня 2012 р. (справа № 21-421a11) також міститься правовий висновок, відповідно до якого податкові накладні, які стали підставою для формування податкового кредиту, виписані від імені осіб, які заперечують свою участь у створенні та діяльності контрагентів платника податків, зокрема й у підписанні будь-

яких первинних документів, не можуть вважатися належно оформленими та підписаними повноважними особами звітними документами, які посвідчують факт придбання товарів, робіт чи послуг, а тому віднесення відображених у них сум ПДВ до податкового кредиту є безпідставним. При цьому, як зазначається у постанові Верховного Суду від 06 червня 2018 р. у справі № 825/19939/16 за позовом ТОВ «Фудмережа» до Офісу великих платників податків ДФС України, наявність у покупця належно оформлених документів, необхідних для віднесення певних сум до податкового кредиту, зокрема виданих продавцями податкових накладних, не є безумовною підставою формування податкового кредиту. Однак саме податковий орган відповідно до принципу офіційності повинен доводити в суді фіктивність господарської операції як підстави для нарахування платникові податків податкових зобов'язань та правомірності прийняття свого рішення. Аналогічного висновку дійшов Верховний Суд у постанові від 19 квітня 2018 р. у справі № 815/1071/16, зазначивши, що думка, висловлена посадовими особами контролюючого органу в акті перевірки або довідках про проведення звірки (зокрема, щодо реальності вчинення платником податків господарських операцій), повинна оцінюватися судами з урахуванням інших доказів у справі, предметом якої є податкові правопорушення, що обґрунтовуються контролюючим органом (серед іншого, висновками акту перевірки платника податків або актами перевірки його контрагентів). Крім того, в Ухвалі Вищого адміністративного суду України від 30 вересня 2015 р. у справі № 826/18925/14, залишеною без змін постановою Верховного Суду України від 11 квітня 2017 р., було зазначено, що встановлення факту фіктивності підприємства-контрагента саме по собі не може свідчити про незаконність господарських операцій. У постанові Верховного Суду від 06 червня 2018 р. у справі № 825/19939/16 за позовом ТОВ «Фудмережа» до Офісу великих платників по-

датків ДФС України звертається увага на те, що: «Обставини, встановлені вироком суду в кримінальній справі відносно фізичної особи, не спростовують реальності господарських операцій між позивачем та його контрагентами». А у постанові Верховного Суду від 11 вересня 2018 р. у справі № 820/903/18 за позовом ТОВ «Амідас» до ГУ ДФС у Харківській області при оцінці доводів касаційної скарги щодо недоліків первинних документів справедливо зазначається: «Судами першої та апеляційної інстанції досліджено первинні документи податкового та бухгалтерського обліку за вказаними операціями, надано оцінку їх відповідності вимогам ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». На протипагу цьому, акт перевірки не містить висновків у частині виявлення недоліків, допущених при оформленні первинних документів контрагентами позивача, такі доводи не були покладені в основу прийняття спірних податкових повідомлень-рішень, а відтак не можуть оцінюватися судом касаційної інстанції».

Але, існує і протилежна позиція Верховного Суду, викладена, наприклад, у його постанові від 27 березня 2018 р. у справі № 826/1588/13-а, відповідно до якої неналежне оформлення первинних документів та їх підписання неуповноваженою особою може бути підставою для визнання правочину фіктивним.

4. Оскільки сфера формування податкового кредиту за операціями з контрагентом, який має ознаки фіктивності, містить правову проблему, є очевидною необхідність формування єдиної правозастосовної практики у цій сфері правовідносин та є необхідність усунення протиріч у правових позиціях Верховного Суду України і Верховного Суду. Відповідно до вимог ч. 1 ст. 36 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» саме Верховний Суд як найвищий суд у системі судоустрою України забезпечує сталість та єдність судової практики у порядку та спосіб, визначені процесуальним законом.

У зв'язку з цим, слід зазначити, що 21 лютого 2018 р. з метою формування

єдиної правозастосовної практики, зокрема й у сфері формування податкового кредиту за операціями з контрагентом, який має ознаки фіктивності, колегія суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду дійшла висновку, що справа № 825/19939/16 за позовом ТОВ «Фудмережа» до Офісу великих платників податків ДФС України містить виключну правову проблему, і, керуючись статтями 346, 347 КАС України, ухвалила рішення про передачу цієї справи на розгляд Великої Палати Верховного Суду. У цій Ухвалі зазначається: «Важливо зауважити, що обґрунтовуючи правову позицію, кожна зі сторін та суди посилаються на судову практику Верховного Суду України, Вищого адміністративного суду України, Європейського суду з прав людини, які свідчать, що найбільш неоднозначною була і є практика вирішення спорів у адміністративних справах про скасування податкових повідомлень-рішень, винесених у зв'язку з відсутністю, на думку податкового органу, у платника податку права на податковий кредит або неправомірністю формування витрат. Протиріччя виникають, як правило, за різної оцінки судами доказів при встановленні факту реальності господарських операцій та фактичності їх здійснення. Особливо розбіжності мають місце при наданні судами оцінки такому доказу як вирок місцевого суду, яким встановлено факт фіктивності господарської діяльності підприємства, з яким позивач мав господарські відносини до винесення вироку... Таким чином, колегія суддів Касаційного адміністративного суду вважає, що зазначені правовідносини містять правову проблему, а відтак, очевидно є необхідність формування єдиної правозастосовної практики за результатами даної справи».

Велика Палата Верховного Суду дійшла висновку про відсутність підстав, визначених ч. 5 ст. 346 КАС України, для передачі справи за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Фудмережа» до Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби на

її розгляд та повернула зазначену справу до Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду. Отже, Велика Палата не вбачає, що ця справа містить виключну правову проблему, і що така передача необхідна для забезпечення розвитку права та формування єдиної правозастосовчої практики. В Ухвалі від 26 березня 2018 р. у справі № 826/19939/16 (К/9901/4919/17) (провадження № 11-279ann18) Велика Палата Верховного Суду щодо наявності, зокрема, вироку суду «відзначає, що у кожній конкретній справі суд має надавати правову оцінку встановленим фактичним обставинам справи. Тому в цій справі не вбачається виключної правової проблеми». Велика Палата установила, що «до повноважень Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, зокрема, належить вирішення питань про правильність застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального права, їх тлумачення при вирішенні юридичних спорів у адміністративних справах чи проблем щодо забезпечення захисту прав, свобод або інтересів. Реалізація таких повноважень пов'язана з наявністю правових проблем. Отже, правовідносини у цій справі, що виникли на стадії касаційного розгляду, можуть бути вирішені Касаційним адміністративним судом як належним судом». Після такого висновку Великої Палати постановою Верховного Суду від 06 червня 2018 р. касаційна скарга Офісу великих платників податків ДФС була задоволена частково. Постанову Окружного адміністративного суду міста Києва від 18 липня 2017 р. та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 24 жовтня 2017 р., якими позов ТОВ «Фудмережа» до Офісу великих платників податків ДФС України було задоволено, було скасовано, та справа була направлена на новий розгляд до Окружного адміністративного суду міста Києва.

Отже, важливим є висновок Великої Палати Верховного Суду, що при вирішенні спорів у сфері формування податкового кредиту за операціями з контр-

агентом, який має ознаки фіктивності, «у кожній конкретній справі суд має надавати правову оцінку встановленим фактичним обставинам справи». Велика Палата Верховного Суду у цьому Висновку зазначила, що саме до повноважень Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду, зокрема, належить вирішення питань про правильність застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального права, їх тлумачення при вирішенні юридичних спорів в адміністративних справах чи проблем щодо забезпечення захисту прав, свобод або інтересів. Таким чином, забезпечення сталості та єдності судової практики у сфері правовідносин, що досліджується, Великою Палатою віднесено до сфери повноважень Касаційного адміністративного суду.

На наш погляд, така правова позиція Великої Палати Верховного Суду потребує принаймні уточнення. Вважаємо, що якщо Велика Палата відповідно до положень ч. 6 ст. 347 КАС України дійшла висновку про відсутність підстав для передачі справи на її розгляд, та зазначаючи, що у цій справі не вбачається виключної правової проблеми, повинна обґрунтувати такий висновок. Лише констатація того, що «у кожній конкретній справі суд має надавати правову оцінку встановленим фактичним обставинам справи», на наше переконання, не є достатньою підставою для висновку, що «у цій справі не вбачається виключної правової проблеми». Вважаємо, що Велика Палата повинна здійснити власне тлумачення правової норми, яка викладена у ч. 5 ст. 346 КАС України, та дати визначення поняття «справа, що містить виключну правову проблему», розкрити критерії визначення «виключної правової проблеми». Саме на цій основі, з урахуванням встановлених фактичних обставин справи, у подальшому дійти відповідного висновку.

Разом із цим, не зважаючи, на наш погляд, на певні недоліки Ухвали Великої Палати Верховного Суду від 26 березня 2018 р. у справі № 826/19939/16 (К/9901/4919/17), ми погоджуємося, що

у цій справі не вбачається виключної правової проблеми. Ухвалюючи рішення про передачу справи № 825/19939/16 за позовом ТОВ «Фудмережа» до Офісу великих платників податків ДФС України на розгляд Великої Палати Верховного Суду колегія суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду в Ухвалі про передачу зазначила: «Важливо зауважити, що обґрунтовуючи правову позицію кожна зі сторін та суди посилаються на судову практику Верховного Суду України, Вищого адміністративного суду України, Європейського суду з прав людини, які свідчать, що найбільш неоднозначною була і є практика вирішення спорів у адміністративних справах про скасування податкових повідомлень-рішень, винесених у зв'язку з відсутністю, на думку податкового органу, у платника податку права на податковий кредит або неправомірністю формування витрат. Протиріччя виникають, як правило, за різної оцінки судами доказів при встановленні факту реальності господарських операцій та фактичності їх здійснення. Особливо розбіжності мають місце при наданні судами оцінки такому доказу як вирок місцевого суду, яким встановлено факт фіктивності господарської діяльності підприємства, з яким позивач мав господарські відносини до винесення вироку...» У постанові Верховного Суду від 06 червня 2018 р. у зазначеній справі № 825/19939/16 за позовом ТОВ «Фудмережа» до Офісу великих платників податків ДФС України, яка була ухвалена після повернення зазначеної справи Великою Палатою Верховного Суду, зазначається: «Обставини, встановлені вироком суду у кримінальній справі відносно фізичної особи, не спростовують реальності господарських операцій між позивачем та його контрагентами». А у постанові Верховного Суду від 18 вересня 2018 р. у справі № 802/2231/17-а за адміністративним позовом ТОВ «Підприємство «Авіс» до Головного управління ДФС у Вінницькій області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень (адміністративне про-

вадження № К/9901/56869/18, № К/9901/56970) Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду дійшов висновку, що «сам факт наявності вироку, ухваленого на підставі угоди у кримінальному провадженні, не дає підстав для автоматичного висновку про нереальність господарських операцій, унаслідок чого є нагальна необхідність перевіряти доведеність кожного податкового правопорушення і здійснювати комплексне дослідження всіх складових господарських операцій, з врахуванням обставин, встановлених вироком, який набрав законної сили, періоду часу, за який такі обставини встановлені, а також конкретної особи та наслідки її дій».

Таким чином, Верховний Суд зробив важливий крок відступу від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду України. Але Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду не має процесуальних повноважень відступити від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду України та Верховного Суду. Це може зробити Велика Палата Верховного Суду в разі, якщо суд, який розглядає справу в касаційному порядку в складі колегії суддів, палати або об'єднаної палати, відповідно до вимог абз. 8 п. 1 розд. VII «Перехідні положення» та ч. 3 ст. 346 КАС України передасть справу на її розгляд у порядку, якщо така колегія (палата, об'єднана палата) вважає за необхідне відступити від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду України та Верховного Суду.

Тому в тому разі, якщо необхідно відступити від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду України, а також рішенні Верховного Суду, з урахуванням вимог ст. 36 Закону України

«Про судоустрій і статус суддів» повинен бути застосований правовий механізм, визначений в оновленому Кодексі адміністративного судочинства України. На наш погляд, найбільш правильно було б, керуючись положеннями ч. 3 ст. 346, ст. 347 та абз. 8 п. 1 розд. VII «Перехідні положення», якщо б суд, який розглядає відповідну справу в касаційному порядку в складі колегії суддів, палати або об'єднаної палати, передав би її на розгляд Великої Палати у разі, якщо така колегія (палата, об'єднана палата) вважає за необхідне відступити від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду України і рішенні Верховного Суду. Саме такий підхід, на наш погляд, відповідає принципам верховенства права і законності та забезпечує правову визначеність.

#### Висновки.

1. Сформульовані Верховним Судом України правові позиції у сфері формування податкового кредиту за операціями з контрагентом, який має ознаки фіктивності, які сприймаються більшістю платників податків як спірні, і досі залишаються усталеними в правозастосовчій діяльності адміністративних судів. Як приклад можна навести постанову Верховного Суду України від 12 січня 2016 р. у справі «НВЧП 'Пласт' до ДПП в Шевченківському районі м. Києва», в якій зазначається: «Статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю. Господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізованими навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку». Така правова позиція Верховного Суду України була підтримана і новим Верховним Судом у низці його рішень, зокрема у постановах Верховного Суду від 30 січня 2018 р. у справі № 2а-0870/6083/11 (касаційне провадження № К/9901/18), 20 лютого 2018 р. у справі № 2а-8775/10/0870 (касаційне провадження № К/9901/1478/18) тощо.

2. Верховний Суд зробив важливий крок відступу від висновку щодо застосування норми права у подібних право-

відносинах у сфері формування податкового кредиту за операціями з контрагентом, який має ознаки фіктивності, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду України. У постанові Верховного Суду від 06 червня 2018 р. у справі № 825/19939/16 (касаційне провадження № К/9901/4919/17) за позовом ТОВ «Фудмережа» до Офісу великих платників податків ДФС України зазначається: «Обставини, встановлені вироком суду у кримінальній справі відносно фізичної особи, не спростовують реальності господарських операцій між позивачем та його контрагентами». А у постанові Верховного Суду від 19 вересня 2018 р. у справі № 809/2438/15 (адміністративне провадження № К/9901/55414/18) за позовом ПАТ «Івано-Франківський локомотиворемонтний завод» до ДПП у м. Івано-Франківську ГУ ДФС в Івано-Франківській області про скасування податкових повідомлень-рішень визначена правова позиція, що «сам факт наявності вироку, ухваленого на підставі угоди у кримінальному провадженні, не дає підстав для автоматичного висновку про нереальність господарських операцій, унаслідок чого є нагальна необхідність перевіряти доведеність кожного податкового правопорушення і здійснювати комплексне дослідження всіх складових господарських операцій з урахуванням обставин, встановлених вироком, який набрав законної сили, періоду часу, за який такі обставини встановлені, а також конкретної особи та наслідки її дій».

Проте процесуальні повноваження відступу від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду України і Верховного Суду, має Велика Палата Верховного Суду.

3. З метою забезпечення сталості та єдності судової практики у сфері формування податкового кредиту за операціями з контрагентом, який має ознаки фіктивності, у тому разі, якщо необхідно відступити від висновку щодо застосування норми права у подібних правовід-

носінах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду України, а також рішенні Верховного Суду, суд, який розглядає відповідну справу в касаційному порядку у складі колегії суддів, палати або об'єднаної палати, у разі, якщо така колегія (палата, об'єднана палата) вважає за необхідне відступити від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду України і рішенні Верховного Суду, керуючись положеннями ч. 3 ст. 346, ст. 347 та абз. 8 п. 1 розд. VII «Перехідні положення», передає відповідну справу на розгляд Великої Палати.

Про передачу справи на розгляд Великої Палати Верховного Суду суд постановляє ухвалу з викладенням мотивів необхідності такого відступлення від відповідного висновку.

4. Якщо Велика Палата Верховного Суду відповідно до положень ч. 6 ст. 347 КАС України дійшла висновку про відсутність підстав для передачі справи на

її розгляд, та зазначаючи, що у цій справі не вбачається виключної правової проблеми, на наш погляд, повинна обґрунтувати такий висновок. Лише констатація того, що «у кожній конкретній справі суд має надавати правову оцінку встановленим фактичним обставинам справи», на наше переконання, не є достатньою підставою для висновку, що «у цій справі не вбачається виключної правової проблеми».

Вважаємо, що Велика Палата повинна здійснити власне тлумачення правової норми, яка викладена у ч. 5 ст. 346 КАС України, та дати визначення поняття «справа, що містить виключну правову проблему», розкрити критерії визначення «виключної правової проблеми».

5. Дослідження поняття «виключна правова проблема», що застосована законодавцем у ч. 5 ст. 346 КАС України, може у разі *de lege ferende* стати певним «фільтром» допуску відповідної адміністративної справи до касаційного перегляду.

### Список використаної літератури

1. Конституція України // Офіційний вісник України. 2010. № 72/1. Ст. 2598.
2. Конвенції ООН проти корупції (UNCAC) (2003). URL: <https://www.google.com/convention...UNCAC=UTF-8>.
3. Конвенції ООН про боротьбу проти незаконного обороту наркотичних засобів і психотропних речовин (1988). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/995\\_096&Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/995_096&Text).
4. Конвенції Ради Європи (1990) про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, та про фінансування тероризму. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/994\\_948&Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/994_948&Text).
5. Конвенції щодо захисту фінансових інтересів ЄС (1995). URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/rodi-vid...konventsii>.
6. Модельна податкова конвенція ОЕСР (1977). URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZZ00128](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00128).
7. МЛІ Конвенція (2016). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/376\\_001-16&Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/376_001-16&Text).
8. Сорек Рекомендацій Групи з розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/835\\_001&Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/835_001&Text).
9. Закон України «Про судоустрій і статус суддів» // відомості Верховної Ради (ВВР), 2016, № 31, ст. 545.

### References

1. The Constitution of Ukraine // Official Gazette of Ukraine. 2010. № 72/1. St. 2598.
2. UN Convention against Corruption (UNCAC) (2003). URL: <https://www.google.com/convention...UNCAC=UTF-8>.
3. UN Convention against Illicit Traffic in Narcotic Drugs and Psychotropic Substances (1988). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/995\\_096&Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/995_096&Text).
4. The Council of Europe Convention (1990) on Laundering, Search, Seizure and Confiscation of the Proceeds from Crime and on the Financing of Terrorism. URL: [https://law.work.gov.ua/laws/994\\_948&Text](https://law.work.gov.ua/laws/994_948&Text).



5. Convention on the Protection of the EU's Financial Interests (1995). URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/rodi-vid...conventions>.

6. Model OECD Tax Convention (1977). URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZZ00128](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00128).

7. MLI Convention (2016). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/376\\_001-16&Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/376_001-16&Text).

8. Forty Recommendations of the Group for the Development of Financial Measures to Combat Money Laundering. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/835\\_001](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/835_001) & Text.

9. Law of Ukraine «On the Judiciary and the Status of Judges» // Information of the Verkhovna Rada (VVR), 2016, № 31, Art. 545.

**Базов В. П. Вопросы формирования налогового кредита по операциям с контрагентом, имеющим признаки фиктивности.**

*В статье отражены основные международно-правовые основы формирования налогового кредита по операциям с контрагентом, имеющим признаки фиктивности. Исследовано состояние законодательного обеспечения ответственности за совершение хозяйственных операций с признаками фиктивности в отдельных государствах ЕС и других государствах, в том числе и Украины. Проанализировано судебную практику Верховного Суда по защите прав налогоплательщиков и интересов государства в указанной сфере налоговых правоотношений. Даны предложения по совершенствованию законодательного обеспечения и судебной практики в сфере формирования налогового кредита по операциям с контрагентом, имеющим признаки фиктивности.*

**Ключевые слова:** международное право, налоги, судебный контроль, налоговый кредит, фиктивность, контрагент, офшорные юрисдикции, ответственность.

**Bazov V. P. Issues of tax credit formation for transactions with a contractor which has signs of fiction.**

*The article reflects the main international legal framework for the formation of a tax credit for transactions with a counterparty, has signs of fictitiousness. State policy in the field of tax relations in the context of globalization and overcoming various challenges, including related to the end of the armed conflict and overcoming the coronavirus epidemic, declares the need for effective regulation of this area of legal relations, including deregulation and business development, creating a favorable environment for conducting both large and medium and small business, the quality and transparency of tax legislation, the certainty of case law. To this end, constitutional and legal reform is being carried out, an important direction of which is the construction of a democratic state governed by the rule of law in Ukraine, the main element of which is a system of efficient and fair justice that meets the best European and international standards. Relevant prerequisites for this are created by the Constitution of Ukraine, which, in particular, recognizes the highest social value, enshrines the possibility of judicial protection of his rights and freedoms, created an appropriate system of such protection, proclaims the rule of law in the state. Ukraine, as well as on tax legislation, in particular in the field of tax credit for transactions with a counterparty that has signs of fictitiousness. The state of the legislative provision of responsibility for the performance of business transactions with signs of fictitiousness in certain EU and other states, including Ukraine, has been investigated. Analyzed the judicial practice of the Supreme Court on the protection of the rights of taxpayers and the interests of the state in this area of tax legal relations. Proposals are given for improving the legislative framework and judicial practice in the field of forming a tax credit for transactions with a counterparty, has signs of fictitiousness.*

**Key words:** international law, taxes, judicial control, tax credit, fictitiousness, counterparty, offshore jurisdictions, liability.