

DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2021.1.2.31>

FIKCYJNOŚĆ KONTRAHENTA A KORZYŚCI PODATKOWE PODATNIKA: ANALIZA POZYCJI PRAWNEJ SĄDU NAJWYŻSZEGO

Yevhen Smychok

kandydat nauk prawnych,

doktorant Katedry Prawa Finansowego

Narodowego Uniwersytetu Prawniczego imienia Jarosława Mądrego

(Charków, Ukraina)

ORCID ID: 0000-0001-7040-6223

E-mail: eugene.smychok@gmail.com

Adnotacja. W przepisach artykułu naukowego autor dokonuje analizy pozycji prawnej Sądu Najwyższego w aspekcie fikcji kontrahenta i korzyści podatkowych podatnika. Tak więc odpowiednie pozycje prawne można warunkowo podzielić na trzy bloki: 1) brak siły roboczej i zasobów materialnych. Chodzi o podatników, którzy nie posiadają własnych środków pracy i/lub materialnych na prowadzenie działalności gospodarczej. W związku z powyższym organ kontrolny kwestionuje korzyści podatkowe kontrahentów takich podatników. 2) zasada odpowiedzialności indywidualnej. Rozumie się, że podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji w przypadku naruszenia przepisów prawa podatkowego przez innych płatników podatku. 3) ocena prawna protokołów przesłuchań funkcjonariuszy kontrahentów, wyroków lub orzeczeń o zwolnieniu osoby odpowiedzialnej z odpowiedzialności karnej w ramach postępowania karnego z tytułu fikcyjnej działalności gospodarczej.

Słowa kluczowe: podatnik, fikcja kontrahenta, zasada odpowiedzialności indywidualnej, zasoby pracy, Sąd Najwyższy, praktyka sądowa.

COUNTERPARTY FICTITIOUSNESS AND TAX BENEFITS FOR THE TAXPAYER: AN ANALYSIS OF LEGAL POSITIONS OF THE SUPREME COURT

Yevhen Smychok

Ph. D. in Law,

Doctoral Student at the Department of Financial Law

Yaroslav Mudryi National Law University (Kharkiv, Ukraine)

ORCID ID: 0000-0001-7040-6223

e-mail: eugene.smychok@gmail.com

Abstract. In the provisions of the scientific article, the author analyzes the legal positions of the Supreme Court in the aspect of fictitious counterparty and tax benefits of the taxpayer. Thus, the relevant legal positions can be divided into three blocks: 1) lack of labor and material resources. We are talking about taxpayers who do not have their own labor and/or material resources to carry out economic activities. Accordingly, the controlling authority shall question the tax benefits of the counterparties of such taxpayers; 2) the principle of individual responsibility. It means that the taxpayer should not be exposed to negative consequences in case of violation of the provisions of the tax law by other taxpayers; 3) legal assessment of protocols of interrogation of officials of counterparties, a verdict or ruling on the dismissal of the responsible person from criminal liability in criminal proceedings on the fact of fictitious entrepreneurship.

Key words: taxpayer, fictitious counterparty, principle of individual responsibility, labor, Supreme Court, judicial practice.

ФІКТИВНІСТЬ КОНТРАГЕНТА ТА ПОДАТКОВІ ВИГОДИ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ: АНАЛІЗ ПРАВОВИХ ПОЗИЦІЙ ВЕРХОВНОГО СУДУ

Євген Смичок

кандидат юридичних наук,

докторант кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (Харків, Україна)

ORCID ID: 0000-0001-7040-6223

e-mail: eugene.smychok@gmail.com

Анотація. У положеннях наукової статті автор проводить аналіз правових позицій Верховного Суду в аспекті фіктивності контрагента та податкових вигод платника податків. Так, відповідні правові позиції можна умовно розділити на три блоки: 1) відсутність трудових та матеріальних ресурсів. Ідеться про платників податків,

які не мають власних трудових та/або матеріальних ресурсів для провадження господарської діяльності. Органи контролю ставлять під сумнів податкові вигоди контрагентів таких платників податків; 2) принцип індивідуальної відповідальності. Мається на увазі, що платник податків не повинен зазнавати негативних наслідків у разі порушення положень податкового законодавства іншими платниками податків; 3) юридична оцінка протоколів допиту посадових осіб контрагентів, вироки або ухвали про звільнення відповідальної особи від кримінальної відповідальності в межах кримінального провадження за фактом фіктивного підприємництва.

Ключові слова: платник податків, фіктивність контрагента, принцип індивідуальної відповідальності, трудові ресурси, Верховний Суд, судова практика.

Вступ. Загалом проблематика правомірності податкових вигод завжди була гострою у практичній площині. Саме ж податкове законодавство не оперує таким поняттям, як «податкова вигода». Відповідний термін має суто судово-доктринальну природу. Ключовим в аспекті податкового правозастосування є питання, пов'язані з обґрунтованістю формування платником податків податкових вигод. Концепція податкових вигод пов'язана з такими особливостями функціонування правового механізму податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість (далі – ПДВ), як:

- 1) права на податковий кредит (в аспекті ПДВ);
- 2) правомірність формування витрат (в аспекті податку на прибуток підприємств).

Вищезазначені податкові вигоди не повинні мати штучний характер, а формуватися на основі реальних господарських операцій. Такого роду висновок є цілком логічним та закономірним. Однак натепер склалася неоднозначна судова практика, що вказує на можливість вибіркового комбінування правових позицій Верховного Суду з метою позбавлення платника податків податкових вигод, які можуть мати цілком правомірне підґрунтя. Неоднозначність трактування тих самих ситуацій крізь призму протилежних правових позицій зумовлює правову невизначеність, яка прямо суперечить вимогам принципу верховенства права.

Ситуацію, коли з тотожних питань наявні протилежні судові підходи, варто позначати як проблему «дзеркальних правових позицій». Основним ризиком таких позицій є абсолютна невизначеність, яка породжена ними. Можливо, обґрунтування таких нетотожних підходів до правозастосування зумовлюється необхідністю гнучкого реагування на різні ситуації? Якщо так, то де ж тоді та міра належності платника податків, яким чином відбувається диференціація чесного та правильного платника податків від платника, що генерує податкові вигоди безпідставно, шляхом застосування схем з ухилення від оподаткування?

Однозначної відповіді на це питання немає, отже, таким нетотожним підходам до податкового правозастосування не має бути місця в судовій практиці. Невизначеність деструктивно впливає навіть на приватні за своїм характером відносини, що вже тоді говорити про сферу публічних відносин. Там, де стикаються інтереси приватного та публічно-владного суб'єкта, підвищена міра відповідальності повинна покладатися саме на останнього. Це необхідно для того, щоб нівелювати міру фактичної нерівності, що існує між владним та невідладним суб'єктом. Отже, у питаннях спорів між платником податків та органом контролю стосовно позбавлення платника податків конкретних податкових вигод позиція як органу контролю, так і суду повинна бути максимально вивірена. Позиція владного суб'єкта (орган контролю та суд) не повинна бути волатильною.

Основна частина. Для наочності порушеної проблематики пропонуємо розглянути правові позиції Верховного Суду, що стосуються питань фіктивного підприємництва та податкових вигод контрагентів таких суб'єктів господарювання. Відповідні дзеркальні правові позиції можна умовно підрозділити на такі три блоки:

- 1) відсутність трудових та матеріальних ресурсів;
- 2) принцип індивідуальної відповідальності;
- 3) юридична оцінка протоколів допиту посадових осіб контрагентів, вироку або ухвали про звільнення відповідальної особи від кримінальної відповідальності в межах кримінального провадження за фактом фіктивного підприємництва.

Надалі пропонуємо системно розглянути кожен із вищевказаних блоків. Основою такого аналізу буде зіставлення дзеркальних правових позицій Верховного Суду: 1) позиції «проти» платника податків (далі – позиція «-»); 2) позиції «за» платника податків (далі – позиція «+»).

I. Відсутність трудових та матеріальних ресурсів. У даному разі йдеться про платників податків, які не мають власних трудових та/або матеріальних ресурсів для провадження господарської діяльності. Отже, податкові вигоди контрагентів таких платників податків ставляться органом контролю під сумнів.

А. Позиції «проти» платника податків. У Постанові Верховного Суду (далі – ВС) у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20 лютого 2018 р. (справа № 809/117/13-а) зазначалося: «<...> Недоведеність фактичного здійснення господарської операції (нездійснення операції) позбавляє первинні документи юридичної значимості для цілей формування податкової вигоди навіть за наявності правильно оформлених за зовнішніми ознаками та формою, але недостовірних та у зв'язку із цим юридично дефектних первинних документів, якщо рух коштів не забезпечений зв'язком із господарською діяльністю учасників цих операцій <...>» (Постанова ВС від 20 лютого 2018 р. № 809/117/13-а). Суд зазначає, що необґрунтованість податкових вигод може підтверджуватися такими обставинами, як:

- «– неможливість реального здійснення платником податків зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності;
- відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності у зв'язку з відсутністю управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів;

– облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для такого виду діяльності також потрібні здійснення й облік інших господарських операцій;

– здійснення операцій із товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку;

– відсутність первинних документів обліку тощо» (Постанова ВС від 20 лютого 2018 р. № 809/117/13-а).

Судом підкреслюється, що нереальність господарських операцій зумовлюється відсутністю: 1) трудових ресурсів; 2) технічного персоналу; 3) транспортних засобів; 4) матеріальної бази (Постанова ВС від 20 лютого 2018 р. № 809/117/13-а).

Аналогічні за своїм змістом правові позиції Верховного Суду, що були закріплені в постанові ВС у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 22 березня 2018 р. (справа № 815/3666/16) (Постанова ВС від 22 березня 2018 р. № 815/3666/16), постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10 квітня 2018 р. (справа № 815/24/17) (Постанова ВС від 10 квітня 2018 р. № 815/24/17).

У контексті аналізованої проблематики потрібно звернути увагу також на таку фіскальну позицію Верховного Суду: «Відсутність фізичних, технічних та технологічних можливостей певної особи до вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарської операції: наявність майна, трудових ресурсів, виробничо-складських приміщень, технічного персоналу, основних фондів, виробничих активів, складських приміщень як платника, так і контрагента, які б свідчили про наявність товарного характеру операції, унеможливають висновок щодо реальності придбання товарів (робіт, послуг), фактичного й обґрунтованого понесення позивачем витрат з їх придбання, наявності правових та фактичних підстав для віднесення сум до складу податкового кредиту» (Постанова ВС від 10 вересня 2020 р. № 804/3461/16-а).

Тобто у відповідній правовій позиції Суд резюмує, що відсутність матеріальних та трудових ресурсів у постачальника зумовлює ситуацію, за якої платник податків – покупець позбавляється права на податковий кредит. Такого роду ситуацію та логіку Суду можна описати за такою формулою: відсутність трудових та матеріальних ресурсів = безтоварна операція = позбавлення платника податків – покупця податкових вигод.

Аналогічна за своїм змістом логіка простежується й у правових позиціях, що закріплені в постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 4 червня 2020 р. (справа № 1640/3323/18) (Постанова ВС від 4 червня 2020 р. № 1640/3323/18), постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21 жовтня 2020 р. (справа № 540/1261/19) (Постанова ВС від 21 жовтня 2020 р. № 540/1261/19).

Б. Позиції «за» платника податків. Незважаючи на цілий масив правових позицій Верховного Суду, у яких відсутність матеріальних та трудових ресурсів у контрагента розглядається як підстава для позбавлення податкових вигод платника податків, у судовій практиці можна навести цілу низку правових позицій протилежного характеру. Так, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17 вересня 2020 р. (справа № 826/16705/17) зазначено: «Надаючи оцінку доводам ГУ ДФС про відсутність у контрагента позивача достатнього обсягу матеріальних та трудових ресурсів, економічно необхідних для виконання обумовлених договорами умов, суди зауважили, що такі обставини не виключають можливості реального виконання ними господарської операції та не свідчать про отримання необґрунтованої вигоди покупцем, оскільки залучення працівників є можливим за умови укладення цивільно-правового характеру, аутсорсингу та аутстафінгу» (Постанова ВС від 17 вересня 2020 р. № 826/16705/17).

Аналогічних висновків дійшов Верховний Суд у іншій справі, де зазначив: «<...> Відсутність у контрагента добросовісного платника податку матеріальних та трудових ресурсів не виключає можливості реального виконання таким платником господарської операції та не свідчить про одержання необґрунтованої податкової вигоди покупцем» (Постанова ВС від 10 липня 2020 р. № 120/4723/18-а).

Тотожні правові позиції закріплені в постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13 листопада 2018 р. (справа № 805/528/17-а) (Постанова ВС від 13 листопада 2018 р. № 805/528/17-а), постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 7 листопада 2019 р. (справа № 2а-5959/12/1470) (Постанова ВС від 7 листопада 2019 р. № 2а-5959/12/1470). Отже, варто констатувати наявність цілої низки рішень Верховного Суду, що ухвалені в інтересах платника податків. Такі позиції справді мають прогресивно орієнтований характер, адже недобросовісність контрагентів платника податків не повинна породжувати негативних наслідків для самого платника податків. Інакше на платника податків – покупця необґрунтовано покладаються додаткові обтяження, які не зовсім корелюються з ідеалами загального принципу справедливості.

Фактично, ми повинні говорити про ситуацію, коли відсутність матеріальних та трудових ресурсів у контрагентів платника податків може вважатися як критичним чинником для останнього, так і допустимим фактором, який жодним чином не впливатиме на права й інтереси платника податків. Вибіркове застосування фіскальних правових позицій із метою позбавлення платника податків належних йому податкових вигод є недопустимою практикою.

II. Принцип індивідуальної відповідальності. Коли йдеться про застосування принципу індивідуальної відповідальності у вирішенні податкових спорів, ми маємо на увазі галузеву орієнтовану адаптацію для цілей податкового правозастосування відповідного загальноправового вихідного положення. Вищезазначене імперативне положення встановлює правило, відповідно з яким платник податків не повинен зазнавати негативних наслідків у разі порушення положень податкового законодавства іншими платниками податків.

Водночас практику Верховного Суду не можна назвати послідовною в частині дотримання вимог відповідного принципу.

А. Позиції «проти» платника податків. Так, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 30 квітня 2020 р. (справа № 823/876/16) зазначено: «<...> Хоч з огляду на принцип індивідуальної відповідальності платника у сфері податкових правовідносин платник не є відповідальним за протиправні дії третіх осіб, що перебувають поза межами його впливу та контролю, однак несприятливі наслідки недостатньої обережності в підприємницькій діяльності мають покладатися на особу, якою були укладені відповідні правочини, та не можуть бути перенесені на бюджет шляхом зменшення податкових зобов'язань та здійснення необґрунтованих виплат із бюджету. У разі недобросовісності контрагентів покупець несе певний ризик не лише невиконання цивільно-правового договору, але й в рамках податкових правовідносин, оскільки за вимогами податкового законодавства позбавляється можливості скористатися правом на податковий кредит через відсутність документів, що мають силу первинних документів» (Постанова ВС від 30 квітня 2020 р. № 823/876/16).

З вищезазначеного випливає, що Верховний Суд довільно здійснює усічення регулятивної ролі принципу індивідуальної відповідальності. Фактично, Суд прямо зазначає обмеження ним принципу індивідуальної відповідальності в інтересах фіскальних цілей держави. Такого роду судова практика не може бути визнана послідовною. Аналогічна правова позиція закріплена в постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 27 жовтня 2020 р. (справа № 808/1336/16) (Постанова ВС від 27 жовтня 2020 р. № 808/1336/16), постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 14 липня 2020 р. (справа № 810/730/17) (Постанова ВС від 14 липня 2020 р. № 810/730/17).

Водночас є ціла низка правових позицій Верховного Суду, де акцент ставиться на непорушності принципу індивідуальної відповідальності під час вирішення податкових спорів.

Б. Позиції «за» платника податків. У такому разі варто звернути увагу на правову позицію, що була закріплена в постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20 жовтня 2020 р. (справа № 806/705/15), де зазначено: «<...> Виходячи із принципу індивідуального застосування відповідальності за порушення правил оподаткування, негативні наслідки, зокрема у вигляді позбавлення права на формування податкового кредиту, можуть бути застосовані саме до того платника податків, який їх припустився, а не до іншої особи» (Постанова ВС від 20 жовтня 2020 р. № 806/705/15). Тобто Суд акцентує увагу на непорушності принципу індивідуальної відповідальності, а отже, один платник податків не може зазнавати негативних наслідків у вигляді позбавлення права на податкові вигоди в разі недобросовісності іншого платника податків – його контрагента.

Промовистою є також правова позиція, що була закріплена в постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 4 червня 2020 р. (справа № 340/422/19), яка містить такі формулювання: «<...> Беручи до уваги індивідуальний характер юридичної відповідальності особи, правильним є висновок судів першої та апеляційної інстанцій, що в разі порушення контрагентом платника податків чинного законодавства відповідальність та негативні наслідки настають саме щодо цієї особи, у зв'язку із чим право платника податків, тобто позивача, на податковий кредит та податку на прибуток не може ставитись у пряму залежність від додержання податкової дисципліни третьою особою» (Постанова ВС від 4 червня 2020 р. № 430/422/19). Незважаючи на деякі огріхи в частині граматичного формулювання, така позиція Верховного Суду є цілком слушною та послідовною.

Отже, ми повинні констатувати наявність неоднозначної судової практики Верховного Суду в частині дотримання принципу індивідуальної відповідальності платника податків. Водночас варто зробити акцент на тому, що будь-які спроби «урізати» регулятивну роль основоположних принципів права завдають неабиякої шкоди правозастосовній практиці.

III. Юридична оцінка протоколів допиту посадових осіб контрагентів, вироку або ухвали про звільнення відповідальної особи від кримінальної відповідальності в межах кримінального провадження за фактом фіктивного підприємництва. У податковому правозастосуванні часто складається ситуація, коли директори підприємств-контрагентів у рамках кримінальних проваджень, що реалізовувалися, серед іншого, і за порушення положень ст. 205 Кримінального кодексу України (натепер вилучено склад злочину), дають показання про те, що вони (директори) не мали жодного стосунку до господарської діяльності відповідних підприємств. Здавалося б, таке підприємство не може провадити належним чином господарську діяльність.

Однак на практиці непоодинокі випадки, коли суб'єкти господарювання, які реально функціонують, провадять діяльність з оформленими директорами особами, які обіймають таку посаду формально (ідеться про бажання конкретних осіб, які фактично провадять господарську діяльність, уникнути будь-яких ризиків, пов'язаних із перебуванням у статусі директорів підприємств). Іноді ж як доказ фіктивності контрагента наводяться матеріали допитів його директора в рамках кримінального провадження, що в жодному разі не може розглядатися як преюдиція. Чи слушним є покладення на платника податків деякої міри негативних наслідків, що зумовлюються фіктивністю його контрагента? На наше переконання, ні. Однак у Верховного Суду щодо цього також немає однозначної позиції.

А. Позиції «проти» платника податків. Так, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16 вересня 2020 р. (справа № 2140/1893/18) зазначається: «<...> статус фіктивного підприємства несумісний із легальною підприємницькою діяльністю, що свідчить про нереальність господарських правовідносин <...>» (Постанова ВС від 16 вересня 2020 р. № 2140/1893/18).

У відповідній справі також зазначалося, що директор особи-контрагента обвинувачувався у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 205 Кримінального кодексу України, однак його було звільнено від кримінальної відповідальності у зв'язку із закінченням строків давності.

У справі № 805/3461/16-а Верховний Суд також аргументував власну фіскально орієнтовану правову позицію, виходячи із протоколу допиту директора як свідка, де останній нібито зізнався в тому, що не брав участі в господарській діяльності підприємства (Постанова ВС від 10 вересня 2020 р. № 805/13461/16-а). Отже, суди позбавляють податкових вигод платників податків, які мали господарські операції з підприємствами, у яких директори заявляли про фіктивний характер підприємницької діяльності таких суб'єктів господарювання. Однак тут принципово важливий той аспект, що як доказ фіктивності підприємництва особи-контрагента суди використовували протоколи допиту директорів як свідків (немає вироків за такими кримінальними провадженнями). Такий підхід навряд чи можна назвати послідовним.

Б. Позиції «за» платника податків. Є ціла низка правових позицій Верховного Суду, у яких наводяться контраргументи щодо вищезазначених підходів. Так, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 8 листопада 2018 р. (справа № 826/15028/17) зафіксована така правова позиція: «<...> сам факт наявності вироків, 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 всіх складових частин господарських операцій з урахуванням обставин, встановлених у вироків, які набрали законної сили. Крім того, суд не може робити висновок про нереальність господарських операцій підприємства з контрагентами на підставі вироку, якщо в останньому немає жодних обставин, що підтверджували б факт безтоварності спірних господарських операцій, а також якщо встановлена у вироків обставина не має значення для податкового спору, тобто не стосується предмета доказування даної адміністративної справи» (Постанова ВС від 8 листопада 2018 р. № 826/15028/17). Аналогічний висновок було зроблено Верховним Судом у справі № 520/399/19 (Постанова ВС від 20 березня 2020 р. № 520/399/19).

Цікавою є також правова позиція-контраргумент, що стосується застосування як доказу в податковому спорі протоколів допиту, що були отримані у кримінальному провадженні на стадії проведення досудового слідства. Так, у постанові Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 6 листопада 2018 р. (справа № 822/551/18) зазначено: «<...> протоколи допиту, отримані на стадії досудового слідства, можуть бути визначені як докази лише в разі їх відображення під час розгляду кримінальної справи в суді» (Постанова ВС від 6 листопада 2018 р. № 822/551/18). Сам собою протокол допиту без його судової «апробації» не обумовлює виникнення жодних преюдиційних фактів.

Висновки. Отже, варто констатувати відсутність єдиної судової практики й у відповідному блоці досліджуваної проблематики.

Для наочності сприйняття пропонуємо таке візуальне зображення наведених ключових правових позицій:

У контексті порушеної проблематики як ніколи актуальною є позиція, що зафіксована в ухвалі Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 28 квітня 2021 р. (справа № 160/3364/19) (Постанова ВС від 28 квітня 2021 р. № 160/3364/19). Так, Верховний Суд у відповідному судовому рішенні дійшов правильного висновку про наявність виключної правової проблеми в контексті підходів до оцінки питань фіктивного підприємництва та податкових вигод контрагентів таких суб'єктів господарювання. У зв'язку із чим справу було передано на розгляд Великої Палати Верховного Суду.

Якщо узагальнити підстави для передачі цієї справи на розгляд Великої Палати Верховного Суду, то як такі підстави Верховний Суд позначив:

1) декриміналізацію у 2019 р. ст. 205 Кримінального кодексу України («Фіктивне підприємництво»), отже, втрату актуальності правових позицій Верховного Суду з вирішення податкових спорів, які ґрунтувалися на концепції фіктивного підприємництва;

2) правові позиції Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), які стосуються індивідуального характеру відповідальності, що неодноразово підкреслювалося ЄСПЛ під час урегулювання спорів, пов'язаних з оподаткуванням;

3) необхідність привнесення правової визначеності у практику податкового правозастосування в аспекті питань фіктивного підприємництва та податкових вигод контрагентів таких суб'єктів господарювання.

Як ми бачимо, ухвала про передачу наведені справи на розгляд Великої Палати Верховного Суду є як ніколи актуальною. Сподіваємося, що рішення Великої Палати зможе встановити однозначність правозастосовної практики, тим самим забезпечити справжнє утвердження принципу верховенства права.

| Тематика правової позиції | Позиції «←» | Позиції «+» |
|--|--|---|
| <i>Відсутність трудових та матеріальних ресурсів</i> | Відсутність фізичних, технічних і технологічних можливостей окремої особи до вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарської операції: наявність майна, трудових ресурсів, виробничо-складських приміщень, технічного персоналу, основних фондів, виробничих активів, складських приміщень як платника, так і контрагента, які б свідчили про наявність товарного характеру операцій, унеможливило висновок щодо реальності придбанням товарів / робіт, послуг, фактичного й обґрунтованого понесення позивачем витрат із їх придбання, наявності правових та фактичних підстав для віднесення сум до складу податкового кредиту. | Відсутність у контрагента добросовісного платника податку матеріальних та трудових ресурсів не виключає можливості реального виконання таким платником господарської операції, не свідчить про одержання необґрунтованої податкової вигоди покупцем. |
| <i>Принцип індивідуальної відповідальності</i> | Хоч з огляду на принцип індивідуальної відповідальності платника у сфері податкових правовідносин платник не є відповідальним за протиправні дії третіх осіб, що перебувають поза межами його впливу та контролю, однак несприятливі наслідки недостатньої обережності в підприємницькій діяльності мають покладатися на особу, якою були укладені відповідні правочини, та не можуть бути перенесені на бюджет шляхом зменшення податкових зобов'язань та здійснення необґрунтованих виплат із бюджету. У разі недобросовісності контрагентів покупець несе певний ризик не лише невиконання цивільно-правового договору, але й в рамках податкових правовідносин, оскільки згідно з вимогами податкового законодавства позбавляється можливості скористатися правом на податковий кредит через відсутність документів, що мають силу первинних документів. | Зважаючи на індивідуальний характер юридичної відповідальності особи, правильним є висновок, що в разі порушення контрагентом платника податків чинного законодавства відповідальність та негативні наслідки настають саме щодо цієї особи, у зв'язку із чим право платника податків, тобто позивача, на податковий кредит та податку на прибуток не може ставитись у пряму залежність від додержання податкової дисципліни третьою особою. |
| <i>Фіктивність контрагента</i> | Статус фіктивного підприємства несумісний із легальною підприємницькою діяльністю, що свідчить про нереальність господарських правовідносин. | Сам факт наявності вироків, 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 всіх складових частин господарських операцій з урахуванням обставин, установлених у вироках, які набрали чинності. Окрім того, суд не може робити висновок про нереальність господарських операцій підприємства з контрагентами на підставі вироку, якщо в останньому немає жодних обставин, що підтверджували б факт безтоварності спірних господарських операцій, а також якщо встановлена у вироку обставина не має значення для податкового спору, тобто не стосується предмета доказування даної адміністративної справи. |

Список використаних джерел:

1. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20 лютого 2018 р. (справа № 809/117/13-а). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72367142>.
2. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 22 березня 2018 р. (справа № 815/3666/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72965328>.
3. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10 квітня 2018 р. (справа № 815/24/17).
4. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10 вересня 2020 р. (справа № 805/3461/16-а). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91485033>.
5. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 4 червня 2020 р. (справа № 1640/3323/18). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89627248>.

6. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21 жовтня 2020 р. (справа № 540/1261/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92385186>.
7. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17 вересня 2020 р. (справа № 826/16705/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91603323>.
8. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 10 липня 2020 р. (справа № 120/4723/18-a). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90329265>.
9. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13 листопада 2018 р. (справа № 805/528/17-a). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77860197>.
10. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 7 листопада 2019 р. (справа № 2a-5959/12/1470). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85678808>.
11. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 30 квітня 2020 р. (справа № 823/876/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89160914>.
12. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 27 жовтня 2020 р. (справа № 808/1336/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92509550>.
13. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 14 липня 2020 р. (справа № 810/730/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90476709>.
14. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20 жовтня 2020 р. (справа № 806/705/15). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92385103>.
15. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 4 червня 2020 р. (справа № 340/422/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89675141>.
16. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16 вересня 2020 р. (справа № 2140/1893/18). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91642760>.
17. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 08 листопада 2018 р. (справа № 826/15028/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77696344>.
18. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20 березня 2020 р. (справа № 520/399/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88337530>.
19. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 6 листопада 2018 р. (справа № 822/551/18). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77696235>.
20. Ухвала Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 28 квітня 2021 р. (справа № 160/3364/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96706629>.

References:

1. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 20 February 2018 r. (sprava[case]№809/117/13-a). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/723671422>.
2. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 22 March 2018 r. (sprava[case]№815/3666/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/729653284>.
3. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 10 April 2018 r. (sprava [case] № 815/24/17).
4. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 10 September 2020 r. (sprava [case] № 805/3461/16-a). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91485033>.
5. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 4 June 2020 r. (sprava [case] № 1640/3323/18). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/896272486>.
6. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 21 October 2020 r. (sprava [case] № 540/1261/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92385186>.
7. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 17 September 2020 r. (sprava [case] № 826/16705/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/916033238>.
8. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 10 July 2020 r. (sprava [case] № 120/4723/18-a). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/903292659>.
9. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 13 November 2018 r. (sprava[case]№805/528/17-a). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/7786019710>.
10. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 07 November 2019 r. (sprava[case]№2a-5959/12/1470). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/8567880811>.
11. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 30 April 2020 r. (sprava [case] № 823/876/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89160914>.

12. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 27 October 2020 r. (sprava [case] № 808/1336/16). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/9250955013>.
13. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 14 July 2020 r. (sprava [case] № 810/730/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/9047670914>.
14. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 20 October 2020 r. (sprava [case] № 806/705/15). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/9238510315>.
15. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 4 June 2020 r. (sprava [case] № 340/422/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/8967514116>.
16. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 16 September 2020 r. (sprava [case] № 2140/1893/18). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91642760>.
17. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 8 November 2018 r. (sprava [case] № 826/15028/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77696344>.
18. Postanova Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 20 March 2020 r. (sprava [case] № 520/399/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88337530>.
19. Postanovi Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu [Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 06 November 2018 r. (sprava [case] № 822/551/18). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77696235>.
20. Ukhvala Verkhovnoho Sudu u skladi kolehiyi suddiv Kasatsiynoho administratyvnoho sudu sprava [Decision of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation] of 28 April 2021 r. (sprava [case] № 160/3364/19). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/96706629>.