

# Верховний Суд і податкові спори: що нового, що старого?

№07, 22 лютого 2018

Тетяна Бережна,  
старший юрист  
ЮФ "Василь Кісіль і Партнери"

## Головна стаття

Бізнесу: головні новели корпоративного оподаткування

## Компетентна думка

Правила гри: сплата прибуткових податків і внесків з фізичних осіб у 2018 році

Податок на додану вартість: що змінилося?

Акцизний податок: знайди 6 відмінностей

Юристу на замітку: єдиний податок і податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Єдиний податок і податок на нерухомість: головне

Відповідальність за порушення податкового законодавства: новації та підводне каміння

Відповідальність за порушення податкового законодавства: судова практика

Податкові спори: практика Верховного Суду

Відповідно до інформації на офіційній сторінці Верховного Суду у Facebook станом на 9 лютого 2018 року з початку роботи Верховного Суду на розгляд Касаційного адміністративного суду було передано 25682 справ.

Це на понад 6 тисяч справ більше, ніж сукупно в Касаційному господарському суді, Касаційному цивільному суді та Касаційному кримінальному суді. Більше половини справ, які розглядаються судами за правилами адміністративного судочинства, становлять податкові спори.

У цій статті йтиметься про значення практики Верховного Суду в податкових спорах для інших судів та органів державної влади, про роль правових позицій Верховного Суду України в новій практиці Верховного Суду, а також про перші правові позиції Верховного Суду в податкових спорах.

## Роль практики Верховного Суду

Під час вибору та застосування норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду (ч. 5 ст. 242 КАС України). Водночас висновки щодо застосування норм права, викладені у постановках Верховного Суду, є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права (ч. 5 ст. 13 Закону України "Про судоустрій і статус судів").

Таким чином, правові позиції Верховного Суду, зокрема у податкових спорах, повинні

враховуватися не лише місцевими й апеляційними адміністративними судами, а й є обов'язковими для органів державної фіскальної служби при проведенні перевірок, винесенні податкових повідомлень-рішень, розгляді скарг платників податків тощо.

Надалі ключові правові позиції Верховного Суду публікуватимуться в його офіційних друкованих та електронних джерелах, доводитимуться до відома державним органам. У далекій оптимістичній перспективі таке узагальнення судової практики допоможе зменшити кількість спорів з тих питань, по яких буде напрацьовано позицію Верховного Суду, а також забезпечити правильне застосування законодавства суб'єктами владних повноважень у своїй діяльності.

## Верховний Суд vs Верховний Суд України

Цікавим моментом є роль і значення судової практики Верховного Суду України в діяльності новоутвореного Верховного Суду. Сьогодні у своїх постановках судді Верховного Суду нерідко посилаються на практику Верховного Суду України, коротко зазначаючи реквізити справи, у якій викладено аналогічну правову позицію. У деяких постановках Верховний Суд позичає у свого попередника цілі абзаци, не змінюючи формулювань.

Перехідні положення КАС України (пп. 8 п. 1) визначають, яким чином повинен діяти Верховний Суд, якщо він має на меті відступити від раніше ухваленого рішення Верховного Суду України. У такому разі Верховний Суд передає справу на розгляд до Великої Палати Верховного Суду. Якщо Велика Палата Верховного Суду дійде висновку про відсутність підстав для передачі справи на її розгляд, справа повертається для розгляду. Справа, повернута на розгляд, не може бути передана повторно на розгляд Великої Палати Верховного Суду.

Станом на дату написання цієї статті у Єдиному державному реєстрі судових рішень відсутні ухвали, якими б Верховний Суд передавав справи на розгляд Великої Палати Верховного Суду у зв'язку з наміром відступити від висновку щодо застосування норми права у податкових спорах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду України. Таким чином, після двох місяців роботи Верховного Суду поки що передчасно говорити про принципово нові позиції в рішеннях Верховного Суду в податкових спорах, де б новостворений суд відступав від висновків свого попередника.

Справа, яка розглядається в касаційному порядку, може бути передана на розгляд Великої Палати Верховного Суду, якщо така справа містить виключну правову проблему і така передача необхідна для забезпечення розвитку права та формування єдиної правозастосовчої практики (ч. 5 ст. 346 КАС України).

Уже є перша практика застосування такої прогресивної й амбітної норми, а саме в ухвалі Верховного Суду від 31 січня 2018 року у справі № 826/1476/15 (не в податковому спорі) суд постановив: *"... на даний час відсутній єдиний правовий висновок Вищого адміністративного суду України щодо того, яким чином слід застосовувати зазначені норми... Більше того, практика Вищого адміністративного суду України у зазначених правовідносинах не тільки не містить єдиного правового висновку, а і прямо суперечить одна одній. Верховний Суд України правового висновку щодо зазначених правовідносин не висловлював..."* і передав справу на розгляд Великої Палати Верховного Суду в порядку ч. 5 ст. 346 КАС України.

Таким чином, законодавство заохочує Верховний Суд забезпечувати розвиток права та формування єдиної правозастосовчої практики у справах, які містять виключну правову проблему, зокрема, якщо практика Верховного Суду України у таких справах відсутня, а Вищого адміністративного суду України – суперечлива. Станом на сьогодні податкові спори, які на зазначених підставах були б передані на розгляд Великої Палати Верховного Суду, відсутні.

Відтак, всі резонансні, нові, принципово відмінні правові позиції у податкових спорах у новоствореного Верховного Суду ще попереду.

## Нові старі правові позиції в податкових спорах

Найбільш актуальною для платників податків залишається судова практика у податкових спорах про безтоварність господарських операцій, наслідки процедурних порушень при проведенні податкової перевірки, наслідки порушень податкового законодавства контрагентами у ланцюгу, механізм обчислення орендної плати за землю. Далі у цій статті – аналіз рішень Верховного Суду, які містять цінні для платників податків правові позиції.

**Верховний Суд не відступив від висновків Верховного Суду України у справі про податкові наслідки взаємовідносин з контрагентом, фіктивність господарської діяльності якого встановлена вироком суду в кримінальній справі.**

У постанові від 6 лютого 2018 року у справі 826/6986/14 Верховний Суд зазначив таке: "*... оскільки статус фіктивного підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю навіть за формального підтвердження її первинними документами та дає підстави для висновку про те, що первинні документи, які стали підставою для формування податкового кредиту та валових витрат, виписані контрагентом, фіктивність господарської діяльності якого встановлена вироком суду, 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*".

Такий правовий висновок щодо застосування норм права у подібних правовідносинах було раніше викладено в постанові Верховного Суду України від 26 січня 2016 року у справі № 21-4781а15.

**Правова позиція Верховного Суду про те, що процедурні порушення при проведенні перевірки мають наслідком незаконність прийнятих за її результатами податкових повідомлень-рішень, відповідає висновкам Верховного Суду України.**

У постанові Верховного Суду від 30 січня 2018 року у справі № **821/1957/16** Верховний Суд робить такі висновки: "*здійснення перевірки є необхідною передумовою для винесення податкових повідомлень-рішень у разі встановлення контролюючим органом порушень податкового та іншого законодавства, дотримання якого контролюється контролюючими органами. Тому за відсутності проведеної перевірки як юридичного факту у контролюючого органу відсутня компетенція на прийняття зазначеного вище рішення про застосування штрафних санкцій... прийняте на підставі незаконної перевірки податкове повідомлення-рішення не може вважатись правомірним та підлягає скасуванню*".

Серед процедурних порушень при проведенні перевірки, які мають наслідком незаконність прийнятих за її результатами податкових повідомлень-рішень, Верховний Суд у своїх постановках зазначає такі:

- податковий орган не надав будь-яких доказів щодо наявності підстав для проведення перевірки платника податків (постанова Верховного Суду від 30 січня 2018 року у справі № 821/1957/16);
- податковий орган порушив порядок направлення запиту платнику податку про надання податкової інформації, а саме не направив запит листом з повідомленням про вручення за податковою адресою підприємства та не надав такий запит під розписку платнику податків, що виключає можливість проведення податковим органом позапланової документальної перевірки (постанова Верховного Суду від 16 січня 2018 року у справі № 826/442/13-А).

Схожі правові позиції було раніше висловлено Верховним Судом України в постанові від 27 січня 2015 року у справі № 21-425а14, а також у постанові від 9 лютого 2016 року у справі № 826/5689/13-а, де суд звертає увагу на дотримання балансу публічних і приватних інтересів, встановлених умов та порядку прийняття контролюючими органами рішень про проведення

перевірок як на належні підстави для проведення перевірки.

**Верховний Суд підтримав практику Верховного Суду України про те, що розмір орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності має відповідати вимогам Податкового кодексу України незалежно від того, чи збігається її розмір із визначеним у договорі оренди.**

У постанові від 24 січня 2018 року у справі № 817/206/15 Верховний Суд зазначає таке: "з набранням чинності Податкового кодексу України річний розмір орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, який підлягає перерахуванню до бюджету, має відповідати вимогам пп. 288.5.1 п. 288.5 ст. 288 цього Кодексу (з урахуванням внесених до нього змін) та є підставою для перегляду встановленого розміру орендної плати. ... до моменту внесення до такого договору відповідних змін розмір орендної плати в будь-якому разі не може бути меншим, ніж встановлений пп. 288.5.1 п. 288.5 ст. 288 цього Кодексу".

При цьому Верховний Суд посилається на аналогічну правову позицію Верховного Суду України, зокрема, у постановках від 2 грудня 2014 року (справа № 21-274а14), 7 квітня 2015 року (справа № 21-117а15), 14 квітня 2015 року (справа № 21-165а15).

Водночас вказана правова позиція суперечить висновкам Верховного Суду України, викладених у постановках від 11 червня 2013 року у справах № 21-166а13 та № 21-443а12, де суд вказав на те, що внесення змін до закону в частині розміру орендної плати є підставою для внесення відповідних змін до договору оренди, однак до внесення відповідних змін орендна плата визначається виходячи з умов договору, а не закону: "... хоча зміна розміру земельного податку згідно із Законом ... є підставою для перегляду встановленого розміру орендної плати шляхом внесення відповідних змін до договору оренди землі його учасниками, зазначене не тягне автоматичні зміни орендної плати та, відповідно, донарахування ДПІ суми податкового зобов'язання з орендної плати із застосуванням штрафних санкцій за податковими повідомленнями-рішеннями". Зазначеної позиції донедавна дотримувалися у деяких своїх рішеннях також Вищий адміністративний суд України та місцеві суди.

Відтак, справа щодо визначення розміру орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності може вважатися такою, що містить виключну правову проблему, та в майбутньому бути передана на розгляд Великої Палати Верховного Суду для забезпечення розвитку права та формування єдиної правозастосовчої практики, як зазначалося вище, відповідно до положень нового КАСУ.

**Верховний Суд погодився з висновками Верховного Суду України про те, що платник не може відповідати за порушення, допущені його контрагентами, якщо не буде доведено його безпосередню участь у зловживанні цих осіб.**

У постанові від 6 лютого 2018 року у справі № 804/4940/14 Верховний Суд докладно виклав важливу для платників податків правову позицію, яку перейняв з рішень Верховного Суду України:

- "... сама собою наявність або відсутність окремих документів, а також недоліки в їх оформленні не можуть бути підставою для висновку про відсутність господарських операцій та відмови у формуванні податкового кредиту, якщо з інших даних вбачаються зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі платника у зв'язку з його господарською діяльністю...

- ... за умови встановлення факту перевезення товару у процесі його поставки від заявлених контрагентів порядок заповнення товарно-транспортних накладних не має вирішального значення для визначення податкових наслідків операцій з поставки товару...

- ... відсутність у контрагентів позивача матеріальних та трудових ресурсів не виключає можливості реального виконання ним господарської операції та не свідчить про одержання необґрунтованої податкової вигоди покупцем, оскільки залучення працівників є можливим за

договорами цивільно-правового характеру, аутсорсингу та аутстафінгу (оренда персоналу). Основні та транспортні засоби можуть перебувати в постачальника на праві оренди або лізингу...

- ... на момент здійснення спірних господарських операцій позивач та його контрагент були належним чином зареєстровані як юридичні особи та платники податку на додану вартість, установчі документи недійсними в судовому порядку не визнавались...

- ... податкове законодавство не ставить у залежність податковий облік (стан) певного платника податку – покупця від дотримання його контрагентами податкової дисципліни та правильності ведення ними податкового або бухгалтерського обліку".

Крім того, у постанові від 16 січня 2018 року у справі № 826/1398/14 Верховний Суд зазначив ще один важливий висновок на цю тему: "Сам факт неможливості проведення перевірки, звірки контрагентів платника податків засвідчує виключно неможливість їх проведення та не є належним доказом, який доводить або спростовує реальність вчинення господарських операцій".

## ВИСНОВОК:

Описана вище судова практика може активно використовуватися платником податків у податкових спорах, які виникають внаслідок неналежного ведення господарської діяльності його контрагентами.

Сьогодні, коли новий Верховний Суд фактично знаходиться на стадії запуску, очікуємо від цього арбітра якісних рішень, де буде вичерпно і чітко викладена справедлива правова позиція – орієнтир як для платників податків у процесі ведення господарської діяльності, так і для податкових органів під час податкового адміністрування.

© ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", 2018

© ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2018