

УДК 347.73:336.22:340.132.6(477)

І.Л. Самсін

## ДО ПРОБЛЕМИ ПРО БУКВАЛЬНЕ ТА АСОЦІАТИВНЕ ТЛУМАЧЕННЯ АКТИВ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Проблеми інтерпретації норм права існують рівно стільки ж, скільки існує саме право. В силу об'єктивних обставин жоден законодавчий акт не може претендувати на досконалість, тому в процесі його виконання та застосування постають питання про правильне розуміння змісту його положень, виходячи із загальних принципів права та обставин конкретного спору.

Податкові спори – це окрема категорія справ адміністративної юрисдикції, що характеризується значною складністю, зумовленою поєднанням економічних та юридичних аспектів, з'ясування яких мають однакову важливість для правильного вирішення публічно-правового конфлікту інтересів.

В свою чергу податкове законодавство не полегшує правозастосовчих завдань судів, так як має важку для сприйняття структуру з логічними недоліками та змістовими прогалинами. Процес удосконалення законодавчого матеріалу у цій сфері триває і вимагає залучення кваліфікованої думки фахівців різних спектрів правової діяльності: науковців, суддів, практикуючих юристів, працівників податкових органів. Так, наприклад, до чинного Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції Закону № 283/97 від 22 травня 1997 року [1] зміни вносились більше ста разів. В цілому можна говорити про позитивне значення згаданих змін, які удосконалювали цей Закон, наближаючи юридичні приписи до реалій правовідносин, які виступають об'єктом їх регулювання.

Насамперед питання правозастосування, зокрема, податкового законодавства, пов'язують із з'ясуванням «суті речей», тобто дійсного змісту правової норми з урахуванням історичного фактору. В процесі правозастосування компетентні органи стикаються з прогалинами у нормативно-правових актах, які потребують заповнення, і суперечностями, що підлягають вирішенню.

Райнгольд Циппеліус, досліджуючи методологічний аспект юридичного тлумачення, вказує на наявність двох типів прогалин, що існують в праві: 1) прогалини формулювання (які можна встановити з тексту норми); 2) оціночні прогалини (які виявляються в процесі правової кваліфікації і «оцінки» норми) [2].

Очевидно, що коли йдеться про конкуренцію буквального та асоціативного тлумачення законів, правозастосовний орган має справу саме з оціночними прогалинами, які «виникають там, де норма права має або надто вузьке, або надто широке формулювання, тобто не враховує тієї ситуації, яка не охоплена, але мала бути охоплена нормою, і отже, потребує врегулювання, або формулювання цієї норми охоплюють ще й такі ситуації, які слід вилучити з тієї чи іншої норми права» [3].

В цьому контексті доцільно підтримати відомого російського цивіліста дореволюційної епохи Покровського І.О., який, обстоюючи позицію свободи суддів

в прийомах, необхідних для з'ясування дійсного смислу закону, вказував, що суддя не зв'язаний буквою закону і може вдаватись до логічного тлумачення (систематичне, історичне, обмежувальне поширювальне, аналогія права і закону) [4].

Ми цінуємо висловлену ідею про неможливість сліпого застосування нормативних приписів, буквальний зміст яких суперечить здоровому глузду і принципу справедливості права. Однак слід погодитись із Алексеевим С.С., що «тлумачення надає нове знання про норму, яке, однак, являє собою виключно конкретизуюче судження про неї, а не нове нормативне положення» [5].

Так само високий юрисдикційний орган міжнародного рівня – Європейський Суд з прав людини – творить прецедентне право, що виступає джерелом права на національному рівні, проте його положення не є новими нормами, а лише доповнюють і конкретизують зміст прав, закладених в Конвенції про захист прав людини і основних свобод. Тому йдеться не про створення нових норм Судом, а про авторитетні висновки за результатами тлумачення, які в силу статусу Євросуду набувають загальнообов'язкового значення саме при відправленні правосуддя.

«Отже, слід погодитись з думкою, що сучасні теорії тлумачення закону – це практично теорії розвитку права на основі судової практики. Тому в широкому розумінні тлумачення означає також і розвиток права» [6].

На наш погляд, цілком виправдано, що спори мають вирішуватись іноді не на підставі буквального змісту закону, а відповідно до «суті речей» на підставі принципу справедливості. В контексті податкового законодавства ця думка підкріплюється тим, що Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7], який регулює близькі та тісно пов'язані з податковими відносинами, приписує при здійсненні бухгалтерського обліку та фінансової звітності керуватись принципом *превалювання сутності над формою*, зміст якого розкривається як облік операцій відповідно до їх сутності, а не тільки виходячи із їх юридичної форми. Оскільки обсяги об'єктів оподаткування визначаються на основі не тільки податкового, а й бухгалтерського обліку, наведене законодавче положення має враховуватись судами при вирішенні податкових прав.

Більше того, припис абзацу «а» підпункту 4.4.2 пункту 4.4 ст. 4 Закону «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [8] прямо вказує, що податкові роз'яснення надаються, виходячи, зокрема, із «економічного змісту податку, збору (обов'язкового платежу)».

Разом з тим, наполягаємо, що врахування цього принципу (привалювання сутності на форму) має свої логічні критерії, які обґрунтовуються в процесі обрання аргументів тлумачення і є необхідними для усунення загрози перебирання судовою владою законотворчих функцій.

Постає актуальне питання про те, чому ж слід надати переваги при здійсненні правосуддя – буквальному змісту закону чи сутності речей? Допомогу суддям, іншим юристам, які займаються такими проблемами, мала б надати

доктрина фінансового права. Проте, на сьогодні відсутні будь-які наукові розробки, які можуть претендувати на комплексність та прикладний зміст, в галузі фінансового права про особливості тлумачення його норм\*.

З урахуванням вказаного, вважаємо необхідним звернутись до науково-практичного аналізу проблеми щодо буквального та асоціативного тлумачення податкового законодавства.

Видається виправданим вести пошук шляхів вирішення зазначеної проблеми з позиції відстоювання одного з основоположних принципів адміністративної юстиції – принципу законності, закріпленого в ч. 1 ст. 9 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС) [9]. Проте вказане не виключає прийняття судом рішення всупереч *буквальному змісту* окремих положень законодавчих актів (а не всупереч закону!) з посиланням на принцип верховенства права.

В свою чергу необхідно пояснити, що принцип верховенства права отримав нормативне закріплення в частині першій ст. 8 Конституції України [10] та в ст. 8 КАС і став у такий спосіб органічною частиною позитивного права. «...Принцип верховенства права означає серед іншого визнання природного права, джерелом якого є сама реальність, яка виходить за межі структури державної влади і втілюється в правах людини» [11].

З вказаного погляду навряд чи можна погодитись із безапеляційною заявою про те, що «регулятивне значення принципу верховенства права у тому, що він виводить суд за рамки «сліпого» правозастосування, чим грішить позитивістська доктрина права. Він (*принцип* – Авт.) зобов'язує суд при вирішенні справи давати таке тлумачення закону чи іншому правовому акту, яке б утверджувало справедливість і права людини» [12]. Адже, позитивістська теорія не заперечує ні прямого застосування положень конституції відповідної країни, ні надання положенням конституції вищої юридичної сили. Тому, коли позитивне право певної країни, в даному випадку – право України, досягло такого рівня розвитку, що воно включило в себе принцип верховенства права та визнало його таким, який стоїть вище інших положень позитивного права, в тому числі і Конституції, що є його частиною, зникають підстави для протиставлення позитивного і природнього права, оскільки останнє стало частиною першого.

\* Нами було здійснено реферативне дослідження спеціалізованої та спеціальної літератури з питань фінансового права за авторством авторитетних вітчизняних та російських правознавців: зокрема, (але не виключно) див. Орлюк О.П. Фінансове право: Навч. посібник. – К: Юріним Інтер, 2003. – 528 с.; Савин А.Ю. Фінансове право. – М.: Финанстат-Информ. 1997. – 223 с.; Фінансове право: Учебник / Под. ред. О.Н. Горбуновой – 2-е изд. – М.: Юристь. 2002. – 495 с.; Фінансове право України: Под. ред. И.Н. Пахомова. – Х.: Одиссей. 2003 – 448 с.; Фінансове право: Підручник (Алісов Є.О., Воронова Л.К., Кадькаленко С.Т. та ін.) – вид. друге. – Х: Консум, 1999. – 496 с.; Эриашвили Н.Д. Фінансове право: Учебни для вузов. – 2-е изд. – М.: Юнити-Дана, Закон и право. 2002 – 727 с.; Фінансове право: Учебник / Под. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Тостопятненко. – М: ООО «ТК Веблби», 2003. – 536 с.; Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Фінансове право: Учебное пособие. – М.: Юристь, 2002. – 384 с.; Фінансове право: Ученик / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: БЕК, 1995 – 525 с. Виходячи із кількості опрацьованих джерел, дане дослідження може претендувати на репрезентативні висновки.

На наш погляд, висловлене твердження має бути визнане правильним, принаймні для сфери правозастосування. Коли ж йдеться про філософські, соціологічні та історичні аспекти проблеми верховенства права, то тут протиставлення позитивістської теорії права та концепції природного права є не тільки припустимим, але й доцільним.

З огляду на викладене прийняття судового рішення всупереч буквальному змісту певних положень актів законодавства з посиланням на принцип верховенства права є прикладом грамотного логічного тлумачення актів законодавства, при якому здійснюється вибір законодавчих положень, що підлягають застосуванню. Кваліфікувати такі рішення як такі, що винесені *contra legem* (проти або всупереч закону) було б некоректно, так як такі рішення мають найавторитетнішу законодавчу підставу – дотримання принципу верховенства права.

За вказаних обставин вважаємо, що має місце підміна понять, коли суду приписують прийняття рішення в супереч закону і вважають це допустимим і правильним, що саме по собі звучить загрозливо [13]. Звичайно, в цьому контексті ми не можемо сперечатись в загальному плані з юридичною технікою *contra legem*, яка застосовується в країнах англосаксонської правової сім'ї, оскільки юридичні реалії відповідних держав виправдовують її існування\*.

Асоціативне тлумачення актів податкового законодавства проявляється у необхідності відійти від буквального змісту їхніх положень, коли «легітимна критика судом норми закону спирається на причини, мотиви яких лежать у площині справедливості» [14].

Дослідження даної проблеми доцільно проводити шляхом аналізу судової практики, паралельно визначаючи допустимість застосування буквального тлумачення однієї і тієї ж норми у цій же спірній ситуації.

Так, припис пп. 11.2 і 11.3 ст. 11 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» встановлює обов'язок платника податку збільшувати валові витрати і валові доходи за так званою першою подією. В свою чергу ст. 12 того ж Закону (підпункти 12.1.1-12.1.5 п. 12.1) встановлює спеціальні правила на випадок пропуску покупцем встановленого договором строку оплати отриманих від продавця товарів (результатів робіт, послуг). Викладені правила в загальному носять назву порядок врегулювання сумнівної, безнадійної заборгованості і за своїм змістом дещо урівноважують невігідне становище продавця, який передав покупцеві товар (результати роботи) або надав послуги, збільшивши

\* *Contra legem* означає буквально всупереч закону або «проти закону». Термін вживається для того, щоб вказати на рішення, прийняте судом або квазісудовим органом всупереч правовій норми, яка регулює конфлікт. Навіть в правових системах, де судовий прецедент визнається джерелом права, рішення *contra legem* не вважається допустимим, якщо суд або квазісудовий орган прямо не уповноважений діяти *ex aequo et bono*, тобто виходячи не з чинного закону, а з принципів справедливості.

NB! Важливо не плутати дане поняття з поняттям «застосування права в обхід закону», яке вживається в міжнародному приватному права для позначення правового явища, коли сторони контракти обирають законодавство тієї держави, яке видається їм найбільш зручним, проте порушуючи при цьому приписи колізійних норм.

за першою подією свій валовий дохід, що призвело до відповідного збільшення обсягу оподаткованого прибутку. Тобто, продавець свої зобов'язання перед покупцем виконав, кошти за це не отримав, але податок з цієї операції – з неотриманих доходів – сплатив.

Підпункт 12.1.5 п. 12.1 ст. 12 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» встановлює алгоритм дій для покупця, який у зв'язку з отриманням товарів, результатів робіт, послуг валові витрати за першою подією збільшив, але реально ніяких витрат не поніс.

Очевидно, що п. 12.1 ст. 12 названого Закону застосовується у випадках, коли сторони певного договору врегульовують свої відносини щодо заборгованості за передані товари, виконані роботи, надані послуги, яка виникла у покупця перед продавцем. Отже, за межі господарських операцій між сторонами такого договору цей пункт поширюватись не може...? Принаймні, на такий висновок наштовхує пов'язаність підпункту 12.1.5 п. 12.1 ст. 12 згаданого Закону з підпунктами 12.1.1-12.1.4 цього ж пункту контекстом, а також формулювання підпункту 12.1.1: «платник податку-продавець товарів (робіт, послуг) має право збільшити суму валових витрат звітного періоду на вартість відвантажених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) у поточному або попередніх звітних податкових періодах у разі, коли покупець *таких* (курсив – Авт.) товарів (робіт, послуг) затримує без погодження з таким платником податків оплату їх вартості...». Вказівка у цьому підпункті на «покупця *таких* товарів (робіт, послуг)» вказує, що тут йдеться про продавця і покупця, що пов'язані одним і тим же об'єктом (товарами, роботами, послугами), тобто про сторін одних і тих же правовідносин, що виникли на підставі одного і того ж договору.

У одній із справ, що була предметом розгляду в судах, покупець у повній відповідності із ст. 4 Закону «Про обіг векселів в Україні» [15] розрахувався з продавцем шляхом видачі простого векселя. Характер зв'язку між зобов'язанням оплатити отримані товари (результати робіт, послуги) і зобов'язанням здійснити платіж за векселем визначається шляхом тлумачення відповідних положень Уніфікованого закону про переказні векселі та прості векселі [16] та Закону «Про обіг векселів в Україні». Відповідно до ст. 75 названого Уніфікованого закону, до якого Україна приєдналась шляхом прийняття відповідного національного Закону [17] і який підлягає переважному застосуванню перед національними законами в силу ст. 19 Закону «Про міжнародні договори України» [18], вексель має містити «безумовне зобов'язання сплатити певну суму грошей». Взяті в лапки слова мають тлумачитись як відсутність будь-якого юридичного зв'язку вексельного зобов'язання із зобов'язанням, що було підставою видачі векселя. Це твердження відповідає положенню частини третьої ст. 4 Закону «Про обіг векселів в Україні», згідно з яким «у разі видачі (передачі) векселя відповідно до договору припиняються грошові зобов'язання щодо платежу за договором та виникають грошові зобов'язання щодо платежу за векселем».

Відповідно до обставин згаданої справи до векселедавця вимогу в суді про здійснення платежу за векселем пред'явила особа, що отримала вексель в по-

рядку індосаменту (а не сторона за договором, платіж за яким було здійснено шляхом передання простого векселя).

Виходячи з буквального тлумачення змісту ст. 12 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», дана обставина має виключати можливість застосування вказаної норми до податкових відносин, що виникли в результаті стягнення судом суми з векселедавця на користь векселедержателя. Але Суд правильно прийшов до протилежного висновку з таких міркувань. При отриманні товарів покупець без реальної їх оплати зменшив свій валовий дохід. Тому в зв'язку із стягненням з нього заборгованості за векселем за рішенням суду він має збільшити свій валовий дохід на суму стягнення, як це передбачено підпунктом 12.1.5 п. 12.1 ст. 12 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» (інакше кажучи, урівноважити здійснене раніше зменшення валового доходу без здійснення витрат). При цьому Судом зазначено про те, що не має значення, ким була пред'явлена вимога щодо сплати вартості придбаних товарів – продавцем чи іншою особою, до якої перейшло право вимоги, зокрема на підставі індосованого векселя, виданого покупцем.

Асоціативно, виходячи з «духу законів» і суті речей, стягнення продавцем з покупця за рішенням суду заборгованості з оплати поставлених товарів слід визнати тотожним стягненню суми, на яку був виданий простий вексель, за рішенням суду з особи, що була покупцем за договором, але змінила цей свій статус на статус векселедавця, за позовом векселедержателя про оплату векселя, що був виданий у порядку оплати отриманих товарів.

Адже видавши вексель суб'єкт господарювання не припиняє виконанням договірні відносини, а надає право безумовного стягнення боргу іншій стороні. Тобто перетворення договору, наприклад, купівлі-продажу в договір позики не відбувається лише на підставі самого лише факту видачі векселя на суму договору. Даний висновок знаходить своє підтвердження в судовій практиці, яка говорить, що особа, якій видано чи індосовано вексель у зв'язку з зобов'язаннями за цивільно-правовою угодою, у разі втрати можливості здійснити свої права за векселем, вправі пред'явити вимогу своєму контрагенту про стягнення боргу за такою угодою [19]. Тобто виникнення вексельних відносин не припиняє договірних відносин між сторонами, а лише специфічно оформлює боргове зобов'язання. В свою чергу передача шляхом індосаменту векселя іншій особі веде до зміни кредитора у грошовому зобов'язанні, що не змінює суть цього зобов'язання.

З аналізу змісту підпункту 12.1.5 пункту 12.1 статті 12 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» вбачається, що платник податку – боржник у зобов'язальних відносинах, що були предметом судового розгляду і по суті яких судом винесено рішення на користь кредитора, повинен здійснити перегляд валових доходів в порядку, передбаченому цим підпунктом.

Отже, для застосування до векселедавця процедур врегулювання сумнівної заборгованості не має значення та обставина, що вексель до виконання в судовому порядку було звернено не продавцем за договором, а іншою особою.

Тут також потрібно враховувати положення абзацу восьмого ст. 4 Закону

«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким встановлюється принцип змісту над формою.

В іншому випадку судом було асоціативно витлумачене положення підпункту «а» п. 7.2 ч. 7.7 ст. 7 Закону «Про податок на додану вартість» [20]. Цей підпункт приписує відшкодовувати платникам цього податку від'ємне значення податку на додану вартість у межах суми податку, фактично сплаченої постачальникам товарів (робіт, послуг) у попередніх податкових періодах. Не зважаючи на чітке зазначення у цьому підпункті на суми податку на додану вартість, сплачені «постачальникам» (товарів, робіт, послуг), суд при розгляді справи дійшов висновку про те, що при застосуванні підпункту «а» п. 7.7.2 ч. 7.7. ст. 7 Закону «Про податок на додану вартість» слід враховувати і податок на додану вартість, сплачений на рахунок митного органу для подальшого перерахування його до бюджету, оскільки такий податок на додану вартість фактично слід вважати сплаченим іноземним постачальникам. Так, за економічною сутністю податок на додану вартість, сплачений митному органу, нічим не відрізняється від податку на додану вартість, сплаченого постачальникам товарів у складі ціни цих товарів.

Розглянемо іншу ситуацію. Сторони здійснили взаємну поставку товарів. При цьому одним із договорів було допущене істотне (в три рази) заниження ціни у порівнянні із звичайною. Щоб уникнути кваліфікації взаємної поставки як бартеру та застосування при визначенні обсягу об'єкта оподаткування податком на додану вартість звичайних цін, як це передбачено п. 4.2 ст. 4 Закону «Про податок на додану вартість», один із учасників цих відносин отримав у банку кредит на один день у сумі 9 млн. грн. І ця сума декілька разів на день перераховувалась одержувачем кредиту своєму постачальникові за отримані товари, іншою стороною ця сума кожного разу поверталась як оплата товару, отриманого від першої сторони.

Якщо виходити із економічної сутності речей, то слід однозначно кваліфікувати здійснену сторонами операцію як товарообмінну, в якій грошові кошти перераховувались тільки для виду. Але ж такий висновок не відповідає визначенню бартеру (товарного обміну), що наводиться в п. 1.19 ст. 1 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», відповідно до якого при бартері розрахунки проводяться в будь-якій формі, крім грошової. У наведеному випадку гроші при розрахунку використовувались, що виключає кваліфікацію здійсненої операції як бартеру (товарного обміну).

Аналіз наведеної судової практики свідчить про те, що при вирішенні податкових справ у судах зустрічаються прояви асоціативного тлумачення актів податкового законодавства, яке ґрунтується на принципі верховенства права.

У практиці органів державної податкової служби також мають місце спроби асоціативного тлумачення актів податкового законодавства, прикладом чого є Роз'яснення Державної податкової служби України «Про податок на додану вартість» від 6 травня 2001 року № 2235/6/16-1215-26 [21].

Відповідно до п. 4.9 ст. 4 Закону «Про податок на додану вартість» у цьому листі підтверджується, що у певних випадках виключаються із об'єкта оподат-

кування податком на додану вартість операції щодо ліквідації основних фондів. Але та частина податку на додану вартість, яка припадає на недоамортизовану частину балансової вартості основних фондів, виключається із складу податкового кредиту. Це роз'яснення виходить із сутності речей: якщо платник податку на додану вартість при придбанні основних фондів скористався правом на податковий кредит, то при повній амортизації основні фонди відповідний нормативний строк використовувались для випуску продукції, при реалізації якої виникали податкові зобов'язання. У такий спосіб право на податковий кредит, яким платник податку на додану вартість скористався при придбанні основних фондів, урівноважується податковими зобов'язаннями, що виникають при реалізації товарів, при виготовленні яких використовувались ці основні фонди. Але при неповній амортизації основних фондів такої рівноваги не настає. Логічно зробити висновок про те, що для досягнення такої рівноваги необхідно відповідно зменшити податковий кредит (у частині, в якій основні фонди, що ліквідуються, не були замортизовані). Цей логічний висновок відповідає сутності речей, але не має правової підстави.

При стягненні збитків, що завдані шляхом втрати або пошкодження майна, як і інших збитків, Державна податкова адміністрація України вважає за необхідне отримувати суми збитків оподатковувати податком на додану вартість (лист від 23 червня 1999 р. № 9075/7/16-1220-15 [22]). Тут теж є певна логіка, що впливає із сутності речей. Якщо при придбанні товарів платник податку на додану вартість скористався правом на податковий кредит, то при подальшому продажу цих товарів чи при продажу продукції, при виготовленні якої були використані ці товари, у цього платника виникають зобов'язання з податку на додану вартість. Якщо ж ці товари не були використані в господарській діяльності платника податку на додану вартість із-за того, що вони були пошкоджені чи втрачені, та якщо з винної особи стягується вартість цих товарів, за економічною сутністю має місце та ж ситуація, що і при подальшому продажу цих товарів: у платника податку на додану вартість були товари, а потім товарів не стало, а з'явилися гроші. Тож ці грошові суми і слід визнати об'єктом оподаткування податком на додану вартість. Але юридично грамотне вирішення цього питання передбачає застосування п. 3.1 ст. 3 Закону «Про податок на додану вартість», яка об'єктом оподаткування визнає операції з поставки товарів, а також їх ввезення на митну територію України. Якщо товари втрачені або пошкоджені, то об'єкт оподаткування податком на додану вартість відповідно до названого пункту не виникає. Підставою для твердження про те, що такий об'єкт у подібних випадках виникає, є на наш погляд, тлумачення положень Закону «Про податок на додану вартість» в обхід закону.

І все ж такої позиції дотримується не тільки Державна податкова адміністрація, а й Кабінет Міністрів України. Кабінет Міністрів, як це впливає із частини третьої ст. 1 і ст. 6 Закону «Про систему оподаткування» [23] та виявляється при тлумаченні висновком від протилежного, не має права визначати об'єкти оподаткування. Тож наступні правила Кабінет Міністрів встановив на підставі даного ним тлумачення ст. 3 Закону «Про податок на додану вартість».

Йдеться про припис визначати розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей з урахуванням акцизного збору, податку на додану вартість та про подальше перерахування сум, що відшкодовані власникові цих цінностей, до бюджету [24]. Але об'єктом оподаткування акцизним збором є обороти з реалізації підакцизних товарів (ст. 3 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» [25]), а об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції з поставки товарів, робіт, послуг (ч. 3.1 ст. 3 Закону «Про податок на додану вартість»). Отримання коштів, що сплачені покупцем за поставлені товари, роботи, послуги, за економічною сутністю нічим не відрізняється від їх отримання в порядку відшкодування шкоди, завданої розкраданням, нестачею, знищенням (псуванням) матеріальних цінностей. Звідси виникає думка визнати суми, отримані в порядку відшкодування збитків, об'єктом оподаткування акцизним збором і податком на додану вартість. Але ж ця ідея не відповідає букві закону. Пропозиція прирівняти суми, що отримані в порядку відшкодування збитків, до сум, які включаються до об'єкта оподаткування акцизним збором та податком на додану вартість, шляхом внесення відповідних змін до законодавчих актів, була б слушною, бо відповідає економічній сутності суспільних відносин, які є об'єктом правового регулювання. Але ж до того, як відповідні зміни до законодавчих актів будуть внесені, відповідні положення актів законодавства мають тлумачитись буквально, а не шляхом надання переваги при їх тлумаченні економічній сутності речей.

Викладене означає, що економічна сутність господарських операцій чи відносин, що є об'єктом оподаткування чи впливають на оподаткування, повинна враховуватись при вирішенні судами податкових справ, але за умови дотримання певних критеріїв.

Показовою в цьому аспекті є справа, розглянута ще в 2002 році Судовою палатою в господарських справах Верховного Суду України [26]. Суть спору полягала у наступному. Підприємство придбало обладнання на суму 54 млн. грн., в тому числі податок на додану вартість, і в день отримання обладнання не тільки уклало договір про його відчуження, а й передало це обладнання покупцеві за ціною 18 млн. грн., в тому числі податок на додану вартість. У зв'язку з витратами на придбання обладнання підприємство віднесло до валових витрат суму 45 млн. грн., а у зв'язку з продажем того ж обладнання підприємство збільшило свої валові доходи на 7500 тис. грн. Державна податкова інспекція дійшла висновку про те, що придбання обладнання здійснювалось не з метою подальшого використання його у власній господарській діяльності, оскільки господарська діяльність відповідно до п. 1.32 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» спрямовується на отримання доходу. У даному випадку підприємство не здійснило будь-якої спроби отримати дохід від операцій з купівлі та продажу обладнання, здійснило відчуження та передання цього обладнання в день його отримання. Тому державна податкова інспекція прийняла та надіслала на адресу підприємства податкове повідомлення-рішення, яким йому було донараховано податок на прибуток підприємств.

Суд першої інстанції задовольнив позов підприємства з посиланням на право суб'єктів господарювання на всій розсуд за домовленістю між собою встановлювати ціни, які не регулюються державою. Але апеляційний суд визнав, що придбання обладнання було здійснене без мети його використання у господарській діяльності підприємства, а тому ця операція не давала підприємству права на віднесення здійснених витрат до валових. Позиція апеляційного суду була підтримана Вищим господарським судом України, а також Судовою палатою у господарських справах Верховного Суду України.

У наведеному випадку державною податковою інспекцією, а також судами була врахована сутність господарської операції, але це врахування було здійснене не у відриві від букви закону, а на її підставі.

Вказане однак не заперечує необхідність відійти від буквального змісту норми, застосувавши асоціативне тлумачення, якщо того вимагає здоровий глузд. Тому судова практика з податкових справ має послідовно доводити верховенство права, в той час законодавчі акти про оподаткування потребують суцільного наукового дослідження з метою розробки рекомендацій щодо забезпечення більшої їх відповідності суспільним відносинам. На підставі таких рекомендацій були б внесені зміни до актів законодавства, які б усунули суперечності між суспільними відносинами та цими актами і виключили б саму думку про можливість відступлення від букви закону з метою забезпечення відповідності судового рішення змісту суспільних відносин, їх логіці чи сутності речей.

### Література

1. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України в ред. від 22.05.97// Оподаткування прибутку підприємств. Збірник систематизованого законодавства. Додаток до газети «Бізнес». – 2002, Вип. 1, с. 9.
2. Ципеліус Райнгольд. Юридична методологія. – К.: Видавництво «Реферат», 2004. – С. 95
3. Там же, с. 96
4. Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. – М.: Статут, 1998. – С. 93
5. Алексеев С.С. Право: азбука – теория – философия: Опыт комплексного исследования. – М.: Статут, 1999. – С. 138
6. Цит. за: Чантурия Л.Л. Введение в общую часть гражданского права (сравнительно-правовое исследование с учетом некоторых особенностей постсоветского права). – М.: Статут, 2006. – С. 84
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 33. – Ст. 1706.
8. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від від 21.12.2000 р. // Офіційний вісник України. – 2001. – № 7. – Ст. 259.
9. Кодекс адміністративного судочинства України: Кодекс адміністративного судочинства // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35-36. – Ст. 446.
10. Конституція України від 28.06.96 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
11. Цивільний кодекс України: Науково-практичний коментар/За ред. розробників проекту Цивільного кодексу України. – К.: Істина, 2004 – С. 15.
12. Основи адміністративного судочинства та адміністративного права: Навч. посібник / За заг. ред. Куйбіди Р.О., Шишкіна В.І. – К.: Старий світ, 2006. – С. 211.
13. Див.: Козюбра М. Принцип верховенства права у конституційному правосудді // Закон і бізнес. – 2000. – № 17. – С. 10; Шевчук С.В. Судовий захист прав людини. Практика Європейського Суду з прав людини у контексті західної правової традиції. – К.: Реферат, 2006. – С. 29; Головатий С.П. Верховенство права: Монографія: У 3-х кн. Книга третя. Верховенство права: український досвід. – К.: Фенікс, 2006. – С. 165.

14. Дещо змінена цитата з: Циппеліус Райнгольд. Юридична методологія. – К.: Реферат, 2004. – С. 98.
15. Про обіг векселів в Україні: Закон України від 05.04.2001 року № 18569/2001 / Офіційний вісник України. – 2001. – № 17. – Ст. 731.
16. Уніфікований закон про переказні векселі та прості векселі// Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 16.
17. Про приєднання України до Женевської конвенції 1930 року, якою введено Уніфікований закон про переказні векселі та прості векселі: Закон України від 06.07.99 р. // Офіційний вісник України. – 1999. – № 27. – Ст. 1276.
18. Про міжнародні договори України: Закон України від 29.06.2004 р. // Офіційний вісник України. – 2004. – № 35. – Ст. 2317.
19. Постанова ВСУ № 3-1583к02 від 15.01.2003 р. / Постанови Верховного Суду України та Вищого господарського суду України з господарських справ. – 2004. – № 3.
20. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.97 р. // Все про ПДВ. Збірник систематизованого законодавства. Додаток до газети «Бізнес». – 2002, № 24/1-2. – С. 11.
21. Про податок на додану вартість: лист Державної податкової служби України від 06.05.2001 р. № 2235/6/16-1215-26 // Податки та бухгалтерський облік. – 2005. – № 11.
22. Про податок на додану вартість: лист Державної податкової служби України від 23.06.99 р. № 9075/7/16-1220-15// Бухгалтер. – 2000. – № 22.
23. Про систему оподаткування: Закон України від 18.02.97 р. // Податкове адміністрування. Збірник систематизованого законодавства. Додаток до газети «Бізнес». – 2002. – № 16/1. – С. 8.
24. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей. Затв. постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116 // Зібрання постанов уряду України. – 1996. – № 6. – Ст. 192.
25. Про акцизний збір: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.92 р. № 18-92 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 82.
26. Господарське судочинство в Україні: судова практика. Податкові правовідносини / Відп. ред. В.Т. Малярєнко. – К.: Ін Юре, 2004. – С. 472-478.

УДК 341.96:347.7:339.52.006.83

*О.О. Хоменко*

### **МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ЯКОСТІ ТОВАРІВ: АДАПТАЦІЙНО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

Україна та Європейський Союз найближчим часом мають обрати новий формат відносин у вигляді зони вільної торгівлі, як було передбачено Угодою про партнерство та співробітництво між Україною та Європейськими Співтовариствами та їхніми державами-членами від 14.06.1994 р. [1] та підтверджено в Регламенті № 1638/2006 Європейського Парламенту та Ради ЄС щодо впровадження інструменту європейської політики сусідства та співробітництва [2]. Зобов'язання з цих питань було також зафіксовано у Плані дій Україна – ЄС від 21.02.2005 р. [3]. В останньому заплановано кроки для підготовки України до входження до внутрішнього ринку ЄС, зокрема виконання Україною двосторонніх зобов'язань та вимог норм СОТ, вирішення окремих питань нетарифних заходів, висунутих Європейською Комісією, гармонізація необхідного рамкового та секторального законодавства в пріоритетних сферах із системою технічного регулювання ЄС (розділ 2.3.1). У цих умовах надзвичайно актуальними