

ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО

УДК 346.14 +346.91

Л. М. Белкін,

кандидат технічних наук, старший науковий співробітник

ВИКОРИСТАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРЕЮДИЦІЙ ПРИ ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Виходячи з принципу єдності публічного та приватного права, розглядаються питання ефективного захисту прав та законних інтересів суб'єктів підприємницької діяльності в Україні у господарсько-управлінських відносинах. Показано, що в умовах ігнорування у сфері управлінської діяльності принципу презумпції правомірності правочину підвищення ефективності захисту досягається на рахунок створення судових господарських преюдицій.

Ключові слова: публічне право, приватне право, адміністративне судочинство, господарське судочинство, презумпція правомірності правочину, преюдиція.

Л. М. Белкин

Использование хозяйственных преюдиций при разрешении налоговых споров

Исходя из принципа единства публичного и частного права, рассматриваются вопросы эффективной защиты прав и законных интересов субъектов предпринимательской деятельности в Украине в хозяйственно-управленческих отношениях. Показано, что в условиях игнорирования в сфере управленческой деятельности принципа презумпции правомерности договора повышение эффективности защиты достигается на счет создания судебных хозяйственных преюдиций.

Ключевые слова: публичное право, частное право, административное судопроизводство, хозяйственное судопроизводство, презумпция правомерности сделки, преюдиции

L. Belkin

Using economic prejudice in the resolution of tax disputes

Based on the principle of unity of public and private law deals with the effective protection of rights and legal interests of business entities in Ukraine in the economic-administrative relations. It is shown that in the conditions in disregard of administrative activity of the presumption of legality principle agreement increasing the effectiveness of protection is achieved at the expense of creating a judicial economic prejudice.

Key words: public law, private law, administrative litigation, commercial litigation, the presumption of legality of the transaction, prejudice.

Постановка проблеми та її актуальність.

Оцінюючи українські податкові відносини, юристи-практики зазначають, що головною тенденцією останніх років є все більше віддалення податкової практики від матеріального податкового права, пряме нехтування законом, перекручування його змісту [1, с. 31; 2, с. 14]. Так, І. В. Головань зазначає, що права і законні інтереси суб'єктів підприємницької діяльності в Україні захищені

недостатньо, особливо у господарсько-управлінських відносинах [3, с. 12]. При цьому постмайданна влада не змогла домогтися у цій сфері змін на краще. В публікації від 21.09.2015 р. [4] експерти зазначають, що «ДФС продовжує закручувати бізнесу податкові гайки» та «податки вже давно збираються не за законом, а за принципом: мені стільки потрібно».

Погіршуються можливості захисту платників в адміністративних судах. Як зазначають юристи-практики [5-8 та ін.], за найменшої можливості, суди схильні ставати саме на бік держави, і ця ж «традиція продовжується у постмайданний період» [9]. Так, Вищий адміністративний суд України (далі – ВАСУ) видав лист від 02.06.2011 № 742/11/13-11 (далі – лист № 742/11/13-11), у якому повідомив, що в податкових відносинах не може застосовуватися стаття 204 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ), відповідно до якої правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним. Таким чином, ВАСУ одноособово «скасував» статтю 204 ЦКУ щодо презумпції правомірності правочину. Попри критику з боку спеціалістів [8, 10, 11 та ін.], адміністративні суди охоче використовують такий підхід, у тому числі й у постмайданний період. Так, в ухвалах від 04.03.2015 № К /800/61278/14; від 04.03.2015 № К /800/54178/14; від 11.02.2015 № К /800/55587/14 та деяких інших у конкретних справах ВАСУ, з посиланням на лист № 742/11/13-11, приймав рішення на користь органів податкової (фіскальної) служби. Це спонукає суди нижчого рівня притримуватися такої ж позиції, як, наприклад, у Постанові Київського апеляційного адміністративного суду (далі – КААС) від 18.08.2016 у справі № 826/14625/15, де, з посиланням на лист № 742/11/13-11, скасована постанова суду першої інстанції, прийнята на користь платників податків.

Отже, питання захисту суб'єктів підприємницької діяльності у господарсько-управлінських відносинах є актуальним.

Аналіз досліджень і публікацій. Доктринальні положення українського податкового права у переважній частині не орієнтовані на захист прав господарюючих суб'єктів. Наприклад, у роботі [12] запропоновано визначення адміністративно-правового регулювання у сфері справляння податків як цілісного комплексу адміністративно-правових засобів, мета якого – правове забезпечення наповнення, відповідно

до встановлених планових показників, доходної частини бюджетів та державних цільових фондів... Отже формулюється абсолютний пріоритет інтересів держави над інтересами платників податків; питанням захисту прав платників увага практично не приділяється. З іншого боку, як зазначається у статті [13, с. 27], при податкових перевіряках будь-яка господарська операція може бути поставлена під сумнів. Отже, питання захисту доцільно, у тому числі, вирішувати на засадах договірного (господарського та/або цивільного) матеріального права. Окремі питання цієї спрямованості вирішувалися автором у його статтях [10, 14], а також у його монографії [15, с. 354-359], що знайшло підтримку у юридичній спільноті [11]. З того часу накопичений певний додатковий досвід. Хорошою теоретичною базою для цього виявилось дисертаційне дослідження [16].

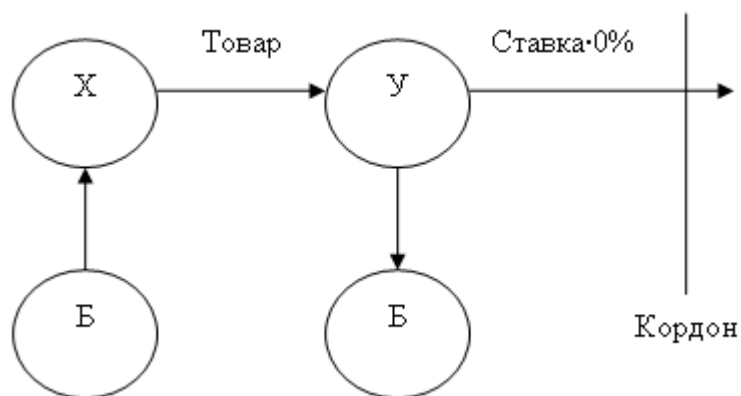
Отже, **метою статті** є розробка методів захисту прав платників податків на підставі договірного (господарського та/або цивільного) матеріального права та узагальнення практики їх (методів) застосування.

Виклад основного матеріалу. Єдність та взаємозалежність публічного та приватного права на доктринальному рівні практично не заперечуються [17-19 та ін.]. Зокрема, С. С. Алексєєв [17] підкреслює, що применшення однієї зі сфер (наприклад приватного права) призводить, окрім усього іншого, до деформації всієї правової системи країни, її однобокості, ущербності. Також вказується [19, с. 12], що успішність реалізації публічних інтересів значною мірою залежить від того, наскільки в них повно враховані найбільш типові приватні інтереси. Однак на рівні практичного правозастосування в Україні приватноправове регулювання приноситься в жертву «державній доцільності», «економічним інтересам» тощо [6]. Тому на стадії формування приватноправових відносин повинен передбачатися самостійний захист прав осіб щодо публічної сфери.

Так, у статті [2, с. 27] підкреслюється, що договори, які укладаються суб'єктами

господарювання, повинні бути максимально конкретизованими з точки зору податкової кваліфікації господарських операцій, формулювання – наближеними до формулювань Податкового кодексу України (ПКУ). Так, у згаданому вище листі ВАСУ № 742/11/13-11 зазначається, що адміністративні суди повинні перевіряти фізичні, технічні та технологічні можливості певної особи до вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарської операції, як-от: наявність кваліфікованого персоналу, основних фондів, у тому числі транспортних засобів для перевезення або виробництва, приміщень для зберігання товарів тощо, якщо такі умови необхідні для здійснення певної операції; можливість здійснення операцій з відповідною кількістю певного товару у відповідні строки з урахуванням терміну його придатності, доступності на ринку тощо; наявність відповідних ліцензій та інших дозвільних документів, що необхідні для ведення певного виду господарської діяльності. Отже, при оформленні відповідної договірної документації необхідно враховувати можливість регулювання маршрутів, місць та обсягів поставки.

Так, згідно ч. 1 ст. 664 ЦКУ, обов'язок продавця передати товар покупцеві вважається виконаним у момент: 1) вручення товару покупцеві, якщо договором встановлений обов'язок продавця доставити товар; 2) надання товару в розпорядження покупця, якщо товар має бути переданий покупцеві за місцезнаходженням товару. Договором купівлі-продажу може бути встановлений інший момент виконання продавцем обов'язку передати товар. Таким чином, сторони можуть самостійно визначати момент переходу права власності на товар, навіть і безпосередньо на складі постачальника. Зокрема, сторони можуть визначити момент переходу права власності на товар безпосередньо на складі постачальника, або, навпаки на складі покупця, або передбачити, що постачальник самостійно доставляє товар у певне місце, наприклад, на митний склад тощо. Щоб виправдати територіальний фактор, можна оформити оренду складу в потрібному місці тощо. Тоді не потрібно виправдуватися, якими силами та засобами здійснювалися перевезення.



Мал. 1. Взаємовідносини з приводу ПДВ:
X – постачальник (продавець); Y – покупець; B - бюджет

Наприклад, якщо виробнику X (див. мал. 1) бюджет «Б» не відшкодовує борг по ПДВ з податкового кредиту, а посередник Y, навпаки, винен ПДВ бюджету, то експорт виробленого товару з X доцільно здійснити через посередника Y. За таких умов податківці

намагаються досліджувати, як перевозили товар між X та Y. Водночас, в такому випадку достатньо вказати, що право власності на товар від X до Y переходить безпосередньо на складі X, і саме з цього складу Y здійснює безпосередню доставку на митницю, або

здійснює митне оформлення товару безпосередньо на складі Х. Експорт же від імені Y доцільно здійснити за ціною, трохи вищою від ціни продажу товару підприємством X, щоб уникнути докорів у отриманні виключно «податкової вигоди». Водночас, слід зазначити, що включення посередника в даному випадку є вимушеним саме внаслідок порушення законодавства щодо своєчасного відшкодування ПДВ з боку держави.

Небажаним є також застосування договору міни (бартеру), оскільки це може призводити до негативних податкових наслідків через традиційну «нелюбов» законодавця до договорів такого типу. Наприклад, при обміні цінних паперів на інші товари існують проблеми з оподаткування ПДВ (пп. 196.1.1 п. 196.1 ст. 196 ПКУ). Тому доцільно укласти два зустрічних договори купівлі-продажу. Згідно пп. 14.1.10 п. 14.1 ст. 14 ПКУ, бартерна (товарообмінна) операція – господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у негрошовій формі в рамках одного договору. Отже, наявність двох зустрічних договорів не може визнаватися бартером. Після передання товарів по зустрічних договорах можливий або залік зустрічних однорідних вимог, а це не є бартером, що встановлено у судовому порядку ще у Постанові Вищого господарського суду України (далі – ВГСУ) від 10.06.2004 у справі № 44/9-466 («бартерними не вважаються окремі господарсько-правові операції купівлі-продажу (міни, поставки) товарів (робіт, послуг) за окремими (різними) договорами, за якими пізніше, після їх вчинення, сторони проводять повністю чи частково залік однорідних зустрічних вимог (найчастіше грошових)»), або взаємна виписка векселів та їх наступний обмін один на інший (без сплати ПДВ внаслідок обміну цінних паперів – пп. 196.1.1 п. 196.1 ст. 196 ПКУ).

Слід також зазначити, що статус заліку як грошових розрахунків підтверджується Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою Постановою Правління НБУ від 21.01.2004

№ 22 (глава 9). Правда, тут передбачається механізм із заліком у рівнозначних сумах і здійсненням платежів за їх різницею на загальних підставах. Отже, щоб наблизитися до описаної схеми розрахунків, бажано укласти зустрічні договори купівлі-продажу з невеликою різницею по сумах поставки і наступною оплатою різниці після заліку.

«Спростування» згаданим вище листом ВАСУ № 742/11/13-11 презумпції правомірності правочину викликає необхідність застосування більш дієвих засобів захисту договорів. Одним із таких засобів є створення відносно дійсності договорів судової преюдиції у судах іншої спеціалізації – господарської або цивільної. Наприклад, В. В. Масюк [16, с. 18] вважає, що преюдиція – це встановлене процесуальним законом правило (нетиповий нормативний припис) звільнення від доказування обставин, встановлених в мотивувальній частині рішення суду у цивільній, господарській, адміністративній справі, при розгляді інших справ, у яких беруть участь ті самі особи або особа, щодо якої встановлено ці обставини. Нормативний вплив преюдиції зумовлює системну преюдиціальність судових актів. Преюдиціальний характер мають рішення суду як першої (у тому числі заочне), так апеляційної і касаційної інстанцій.

Суть методу господарської (цивільної) преюдиції полягає у тому, що в умовах, коли податківці самочинно визнають недійсними, фіктивними, нікчемними тощо будь-які договори на свій розсуд, а адміністративні суди податківцям у цьому потурають, слід заздалегідь (хоча це іноді можливо і у період перевірки) визнати дійсним договір чи визнати факт поставки у судовому порядку – в господарському або (рідше) загальному суді. Перевагами такого підходу є, по-перше, більш трепетне ставлення господарських судів до системи доказів неправомірності правочину. Наприклад, господарські суди точно знають різницю між нікчемним правочином і фіктивним (оспорюваним) правочином, на відміну від того, як це іноді роблять адміністративні суди, можливо, на пряму угоду

органам влади. Так, у Постанові Окружного адміністративного суду (далі – ОАС) м. Києва від 15.10.2013 у справі № 826/14108/13-а за позовом заступника прокурора Печерського району м. Києва, залишеній без змін ухвалою КААС від 16.01.2014, прийнято рішення про стягнення по схемі ч. 3 ст. 228 ЦКУ: з ТОВ «Фалкон-2011» на користь ТОВ «Ант Япи» вартість виконаних робіт в сумі 7.208.000 грн., сплачених за договором підяду від 30.08.2012 № 1/8/12 та стягнути з ТОВ «Ант Япи» в дохід держави 7.208.000 грн. При цьому договір у судовому порядку не дійсним не визнавався. У Постанові суду він названий «нікчемним», але суд уникає посилання на конкретну частину статті 228 ЦКУ. Однак у ч. 3 ст. 228 ЦКУ зазначається: «якщо визнаний судом не дійсний правочин було вчинено з метою...», тобто для застосування підтриманих судом санкцій повинні бути умови, зазначені у ч. 3 ст. 228 ЦКУ, але за цією нормою договір є оспорюваним. Суд до правочину, прямо названому у ч. 3 ст. 228 ЦКУ оспорюваним, застосував правила, встановлені для нікчемного правочину, змішавши ці поняття до купи.

Зазначені судові рішення скасовані Постановою ВАСУ від 17.04.2014 № К/800/6015/14, де ВАСУ так і зазначив, що суди зробили неправильний висновок, ототожнивши поняття «недійсний правочин» та «нечинний правочин», не звернули увагу на правові наслідки цих угод, що призвело до неправильного застосування закону, який не підлягає застосуванню, не застосували закон, який підлягав застосуванню, та допустили неправильне тлумачення норм права. Але до ухвалення даної постанови ВАСУ органи влади вже встигли стягнути з ТОВ «Ант Япи» в дохід держави 7.208.000 грн.

Господарські суди також точно знають, що товарно-транспортні накладні (ТТН) не є єдиним доказом транспортування товарів. З цього приводу у системі господарських судів створена судова практика. Так, у Постанові ВГСУ від 03.08.2005 № 41/132а зазначається, що валові витрати підтверджені наданими позивачем рахунками за транспортні послуги,

платіжними дорученнями про перерахування коштів за транспортні послуги, актами здачі-приймання виконаних робіт по перевезенню вантажів та податковими накладними, які були досліджені відповідачем; крім того, придбання транспортних послуг відображено у книзі придбання товарів за відповідний період. Сама по собі відсутність ТТН не спростовує факту надання транспортних послуг.

Однак другою, і можливо, більш значущою перевагою, є те, що формально розглядаючи суто господарські відносини, господарські суди не втручаються у бюджетні відносини і не «вирішують» питання наповнення бюджету. А вже адміністративні суди, які, у розумінні влади, «відповідальні» за наповнення бюджету, просто вимушені рахуватися з рішеннями господарських (загальних) судів, оскільки згідно ч. 1 ст. 72 Кодексу адміністративного судочинства України, обставини, встановлені судовим рішенням в адміністративній, цивільній або господарській справі, що набрало законної сили, не доказуються при розгляді інших справ, у яких беруть участь ті самі особи або особа, щодо якої встановлено ці обставини.

Тобто, відбувається диверсифікація ризиків для суддів адміністративних судів уславитися «ворогом бюджету».

Звичайно, пряме визнання договору дійсним чи пряме встановлення факту поставки в українському господарському судочинстві неможливо. Але можливо на окремі випадки розробити та реалізувати певні юридичні конструкції, які б дозволили досягти необхідної мети.

Наприклад, оформлення акту виконання договору можливо передбачити не тільки у договорах виконання робіт чи надання послуг, але й у договорах купівлі-продажу (поставки) товару. Припустимо, одна сторона такої умови не виконує, і інша сторона звертається до господарського суду з позовом про зобов'язання оформити такий акт. Так, Господарський суд Одеської області у справі № 8-20/17-720-2011 розглянув позовну вимогу Приватного підприємства ПП-1 до приватного підприємства ПП-2 про зобов'язання ПП-2 виконати

зобов'язання за договором поставки сільськогосподарської продукції від 10.10.2010, а саме надати акт прийому-передачі поставленого товару. В рішенні від 25.07.2011 суд дослідив наявність видаткових накладних на відповідний товар, рахунків-фактур, а також податкових накладних, складених з метою віднесення названого в них ПДВ до податкового кредиту. Таким чином, суд встановив наявність факту поставки товару, тому зобов'язав відповідача надати акт прийому-передачі поставленого товару. Встановлена наявність факту поставки товару має преюдиціальне значення для розгляду податкового спору у випадку невизнання податківцями такої поставки.

У принципі, можна після отримання товару ще й подати у суд про вимогу поставити товар (примусове виконання обов'язку в натурі, п. 5 ч. 2 ст. 16 ЦКУ). Тоді суд повинен дослідити і встановити факт поставки товару і відмовити у позові. Але факт поставки буде встановлений. Однак судовий збір з такого позову буде більше, оскільки він буде сплачуватися з вартості поставки.

Дешевше обійдуться позови про визнання договорів недійсними, оскільки сума судового збору сплачується як з нематеріального позову. Так, згідно ч.ч. 1, 2 ст. 234 ЦКУ, фіктивним є правочин, який вчинено без наміру створення правових наслідків, які обумовлювалися цим правочином. Фіктивний правочин визнається судом недійсним. Тобто, якщо у покупця немає ТТН, покупець може звернутися у суд з позовом про визнання договору недійсним як фіктивного, оскільки поставка товару не відбулася, тобто відсутні юридичні наслідки укладання договору. Постачальник же буде доводити, що поставка відбулася, а ТТН не є єдиним документом, який це підтверджує. З урахуванням наведеної вище судової практики ВГСУ господарський суд, скоріш за все, встановить факт поставки і у позові відмовить.

Характерною, з точки зору значущості судової преюдиції, є справа, описана в ухвалі ВАСУ від 24.01.2013 № К-6132/07. Так, ТОВ було обвинувачено податківцями у тому, що не

включило до складу валових доходів нібито попередню оплату за товар, фактично отриману за договором комісії на придбання товару. Рішенням господарського суду Кіровоградської області від 21.02.2006 як ОАС у позові до податківців в частині тлумачення статусу платежу як отриманого за договором комісії було відмовлено. А власне Постановою Дніпропетровського апеляційного господарського суду від 27.02.2007 як апеляційного адміністративного суду скасовано постанову суду першої інстанції та визнано податкове повідомлення-рішення (ППР) нечинним. При цьому апеляційний суд врахував, що комітентом був заявлений господарський позов про повернення коштів, на які частково не була здійснена передача товару за договором комісії. Рішенням від 05.04.2006 господарського суду Кіровоградської області по справі № 17/52 за позовом комітента до ТОВ про стягнення було встановлено, що 24.03.2004 між сторонами було укладено договір, який за своєю правовою природою є договором комісії. На виконання зазначеного договору позивачем-комітентом була перерахована сума, але поставка продукції була здійснена лише частково, у зв'язку з чим з ТОВ на користь комітента було стягнуто відповідну заборгованість. Отже, вирішуючи справу № 17/52, судом встановлений факт як укладення договору комісії, так і перерахування грошових коштів саме за цим договором, а не за договором купівлі-продажу. Зазначене рішення набуло законної сили. Тому ВАСУ визнав правомірною постанову апеляційного суду від 27.02.2007, з огляду на встановлену судову преюдицію. Але цікаво зазначити, що на момент розгляду спору у першій інстанції такого преюдиціального рішення ще не було, що ускладнило правове положення позивача.

За наслідками іншої перевірки податківці дійшли хибного висновку, що компанія з управління активами (КУА) не мала права продавати від свого імені векселі як цінні папери навіть через торговця цінними паперами (ТЦП) за договором-дорученням, тобто, по суті, вчинила правочин, який нібито не мала права

вчиняти. В результаті вся виручка від продажу векселів була зарахована як дохід із «інших джерел». При цьому податківців не бентежило, що такі питання можуть вирішуватися тільки у судовому порядку на підставі ст. 227 ЦКУ. Постановою ОАС м. Києва від 28.01.2013 у справі № 2а-14070/12/2670, залишеною без змін ухвалою КААС від 04.02.2014, відповідне ППР було скасоване. При цьому суди вказали, що рішенням господарського суду м. Києва від 16.08.2012, залишеним без змін постановою Київського апеляційного господарського суду від 16.10.2012, по справі № 5011-64/7853-2012 відмовлено в задоволенні позову ТОВ-1 до ТОВ-2, за участю третьої особи – ТЦП – про визнання договору купівлі-продажу векселів недійсним. Позовні вимоги у вказаній справі були мотивовані тим, що відповідач не мав права укласти спірний договір купівлі-продажу цінних паперів у зв'язку із тим, що виключним видом його діяльності є надання фінансових послуг та він не мав права здійснювати операції з купівлі-продажу цінних паперів. Господарські суди дійшли висновку, що відповідач мав право укласти спірний договір із позивачем через ТЦП, який має ліцензію на провадження брокерської діяльності. А тому претензії податківців до договору є хибними.

Варто зазначити, що у принципі податківці можуть спробувати оскаржити такі рішення господарських (загальних) судів, посилаючись на те, що рішення зачіпають їх права та інтереси. У цьому сенсі необхідно врахувати, що, по-перше, у органів влади є обмеження на строк оскарження – 1 рік. Так, за ст.ст. 93, 110 Господарського процесуального кодексу України, відповідно апеляційний чи касаційний господарський суд постановляють ухвалу про повернення апеляційної (касаційної) скарги незалежно від поважності причини пропуску річного строку – у разі, якщо апеляційна (касаційна) скарга подана прокурором, органом державної влади, органом місцевого самоврядування після спливу одного року з дня оголошення оскаржуваного судового рішення (в касаційному суді – з моменту набрання оскаржуваним судовим рішенням законної

сили). Отже, доцільно подавати судові позову одразу після здійснення відповідних господарських операцій, – тоді до моменту перевірки може пройти більше одного року, і податківці втратять право на будь-яке оскарження.

Крім того, звичайно, для розгляду справи у господарському (цивільному) суді повинна бути також створена належна доказова база, у тому числі з урахуванням описаного вище, але і з розумінням того, що в основу вирішення публічних спорів повинні бути покладені норми правильно витлумаченого матеріального договірного (господарського та/або цивільного) права.

Слід також підкреслити, що прагнення створити належну судову преюдицію не можна розглядати у негативному ракурсі, наприклад, як спосіб створення штучних доказів чи зловживанням права на захист. Як правильно зазначає В. В. Масюк [16, с. 19], преюдиція є похідною категорією від фактичної презумпції істинності судового рішення. Використання та застосування преюдиції відповідає вимогам змагальності, оскільки преюдиціальний факт є наслідком належного і добросовісного виконання особами, які беруть участь у справі, обов'язків по доказуванню. Преюдиціальні факти є засобом підвищення активної поведінки сторін у межах змагальної моделі судочинства.

Висновки. Виходячи з принципу єдності публічного та приватного права, а також враховуючи державно-правовий тиск на суб'єктів господарювання, запропонований комплекс заходів, спрямованих на використання господарських преюдицій при вирішенні податкових спорів, у тому числі шляхом вимушеної заміни презумпції правомірності правочину отримання судових господарських преюдицій. Узагальнена судова практика.

Література

1. Гриб Є. Захист прав та законних інтересів суб'єктів господарювання / Є. Гриб // Юридична газета. – 10.12.2013. – № 50 (392). – С. 32-34.

2. *Язикова С.* Розгляд адміністративними судами податкових спорів / С. Язикова // Юридична газета. – 22.10.2013. – № 43 (385). – С. 27-28.
3. *Головань І. В.* Правова робота у механізмі захисту прав суб'єктів підприємництва: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.04 / І. В. Головань. – Донецьк, 2003. – 16 с.
4. *Непряхина Н.* ГФС продовжує закручувати бізнесу податкові гайки / Н. Непряхина // РБК-Україна [Електронний ресурс]. – 21.09.2015. – Режим доступу: <https://daily.rbc.ua/rus/show/gfs-prodolzhaet-zakruchivat-biznesu-nalogovye-1442863889.html>
5. *Абакумов В.* Часто виникають ситуації коли суди під час судового розгляду встають на бік державних органів / В. Абакумов // Юридична газета. – 08.06.2010. – № 23 (244). – С. 6.
6. *Белкін Л. М.* Проблема співвідношення законності та «державної доцільності» при прийнятті рішень адміністративними судами України / Л. М. Белкін // Часопис Академії адвокатури України. – 2011. – № 4 (13).
7. *Мінін О.* Податковій службі вдається продавити свою позицію в дуже багатьох випадках / О. Мінін // Юридична газета. – 29.10.2013. – № 44 (386). – С. 14-17.
8. *Белкін Л.* Як адміністративні суди органам державної податкової служби потурають / Л. Белкін // Юридична газета. – 24.04.2012. – № 17 (308). – С. 13-14.
9. *Деледивка С.* Доказування у податкових спорах: тенденції судової практики / С. Деледивка // Юридична газета. – 09.02.2016. – № 6 (504). – С. 22-23.
10. *Белкін Л.* Захист правомірності договорів в податкових спорах / Л. Белкін // Юридична газета. – 28.02.2012. – № 9 (301). – С. 14-15.
11. *Сокуров Я.* Практика визнання угод, укладених платником податку з контрагентами, нікчемними і порушують громадський порядок, набула поширення в органах державної податкової служби / Я. Сокуров // Сайт спілки підприємців «Стіна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://stina.org.ua/>
12. *Марченко В. Б.* Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / В. Б. Марченко. – Ірпінь, 2009. – 20 с.
13. *Мартинюк Н.* Практичні підсумки нереальних операцій / Н. Мартинюк // Юридична газета. – 09.02.2016. – № 6 (504). – С. 26-27.
14. *Белкін Л.* Судова преюдиція як чинник захисту безпеки платників податків / Л. Белкін // Юридична газета. – 28.01.2014. – № 3-4 (397-398). – С. 40-42.
15. *Белкін Л. М.* Забезпечення законності в діяльності органів виконавчої влади: адміністративно-правовий вимір: монографія / Л. М. Белкін. – Ужгород: ФОП Бреза, 2014. – 552 с. – ISBN 978-966-2668-66-7.
16. *Масюк В. В.* Презумпції і преюдиції в цивільному судочинстві: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / В. В. Масюк. – Х., 2010. – 20 с.
17. *Алексеев С. С.* Право: азбука – теорія – філософія. Опыт комплексного исследования / С. С. Алексеев. – М.: Статут, 1999. – 712 с.
18. *Тімуш І. С.* Реформація галузей та інститутів публічного права на засадах інтегрального праворозуміння / І. С. Тімуш // Право України. – 2011. – № 3. – С. 220-227.
19. *Вінник О. М.* Теоретичні аспекти правового забезпечення реалізації публічних і приватних інтересів в господарських товариствах: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.04 / О. М. Вінник. – К., 2004. – 32 с.

References

1. *Grib E.* Zahist prav ta zakonnih interesiv sub'ektiv gospodaryuvannya / E. Grib // Yuridichna gazeta. – 10.12.2013. – № 50 (392). – S. 32-34.
2. *Yazikova S.* Rozglyad admInIstrativnimi sudami podatkovih sporiv / S. Yazikova // Yuridichna gazeta. – 22.10.2013. – № 43 (385). – S. 27-28.
3. *Golovan I. V.* Pravova robota u mehanizmi zahistu prav sub'ektiv pidpriemnitstva: avtoref. dis... kand. yurid. nauk: 12.00.04 / I. V. Golovan. – Donetsk, 2003. – 16 s.

4. *Nepryahina N.* GFS prodolzhaet zakruchivat biznesu nalogovyye gayki / N. Nepryahina // RBK-Ukrayina [Elektronnyy resurs]. – 21.09.2015. – Rezhim dostupa: <https://daily.rbc.ua/rus/show/gfs-prodolzhaet-zakruchivat-biznesu-nalogovye-1442863889.html>

5. *Abakumov V.* Chasto vinikayut situatsiyi koli sudi pid chas sudovogo rozglyadu vstayut na blk derzhavnih organiv / V. Abakumov // Yuridichna gazeta. – 08.06.2010. – № 23 (244). – S. 6.

6. *Belkin L. M.* Problema spivvidnoshennya zakonnosti ta «derzhavnoyi dotsilnosti» pri priynyatti rishen administrativnimi sudami Ukrayini / L. M. Belkin // Chasopis Akademiyi advokaturi Ukrayini. – 2011. – № 4 (13).

7. *Minin O.* Podatkoviy sluzhbi vdaetsya prodaviti svoyu pozitsiyu v duzhe bagatoh vipadkah / O. Minin // Yuridichna gazeta. – 29.10.2013. – № 44 (386). – S. 14-17.

8. *Belkin L.* Yak administrativni sudi organam derzhavnoyi podatkovoyi sluzhbi poturayut / L. Belkin // Yuridichna gazeta. – 24.04.2012. – № 17 (308). – S. 13-14.

9. *Deledivka S.* Dokazuvannya u podatkovih sporah: tendentsiyi sudovoyi praktiki / S. Deledivka // Yuridichna gazeta. – 09.02.2016. – № 6 (504). – S. 22-23.

10. *Belkin L.* Zahist pravomirnosti dogovoriv v podatkovih sporah / L. Belkin // Yuridichna gazeta. – 28.02.2012. – № 9 (301). – S. 14-15.

11. *Sokurov Ya.* Praktika viznannya ugod, ukladenih platnikom podatku z kontragentami, nikchemnimi i porushuyut gromadskiy poryadok, nabula poshirennya v organah derzhavnoyi podatkovoyi sluzhbi / Ya. Sokurov // Sayt spilki pidpriemstiv «Stina» [Elektronnyy resurs]. – Rezhim dostupa: <http://stina.org.ua/>

12. *Marchenko V. B.* Administrativno-pravove reguluyvannya u sferi spravlyannya podatkov: avtoref. dis... kand. yurid. nauk: 12.00.07 / V. B. Marchenko. – Irpin, 2009. – 20 s.

13. *Martinyuk N.* Praktichni pidsumki nerealniy operatsiy / N. Martinyuk // Yuridichna gazeta. – 09.02.2016. – № 6 (504). – S. 26-27.

14. *Belkin L.* Sudova preyditsiya yak chinnik zahistu bezpeki platnikiv podatkov / L. Belkin // Yuridichna gazeta. – 28.01.2014. – № 3-4 (397-398). – S. 40-42.

15. *Belkin L. M.* Zabezpechennya zakonnosti v diyalnosti organiv vikonavchoyi vladi: administrativno-pravoviy vimir: monografiya / L. M. Belkin. – Uzhgorod : FOP Breza, 2014. – 552 s. – ISBN 978-966-2668-66-7.

16. *Masyuk V. V.* Prezumptsiyi i preyditsiyi v tsivilnomu sudochinstvi : avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk: 12.00.03 / V. V. Masyuk. – H., 2010. – 20 s.

17. *Alekseev S. S.* Pravo: azbuka – teoriya – filosofiya. Opyit kompleksnogo issledovaniya / S. S. Alekseev. – M.: Statut, 1999. – 712 s.

18. *Timush I. S.* Reformatsiya galuzey ta institutiv publichnogo prava na zasadah integralnogo pravorozuminnya / I. S. Timush // Pravo Ukrayini. – 2011. – № 3. – S. 220-227.

19. *Vinnik O. M.* Teoretichni aspekty pravovogo zabezpechennya realizatsiyi publichnih i privatnih interesiv v gospodarskih tovaristvah: avtoref. dis... d-ra yurid. nauk: 12.00.04 / O. M. Vinnik. – K., 2004. – 32 s.