

УДК 346.3; 336.2

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.89.2.6>

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ СУДОВОЇ ДОКТРИНИ РЕАЛЬНОСТІ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ

Малецька І.В.,

здобувачка ступеня доктора філософії

*Донецького національного університету імені Василя Стуса,
помічник судді Вінницького окружного адміністративного суду*

ORCID: 0009-0001-7276-3002

e-mail: irakravec@gmail.com

Малецька І.В. Окремі аспекти застосування судової доктрини реальності господарської операції.

У статті досліджено окремі аспекти застосування судової доктрини реальності господарської операції в податкових правовідносинах. Її суть полягає в тому, що для податкового обліку значимі наслідки створює лише фактичний, а не задекларований на папері, рух активів. Значення цієї судової доктрини полягає у тому, що вона впливає на предмет і процедури доказування, види доказів та підходи до їх оцінки з метою здійснення юридичної кваліфікації господарської операції. Обґрунтовано, що в умовах відсутності чіткого нормативного визначення терміна «реальна господарська операція» саме судова доктрина виконує функцію правового орієнтира при вирішенні спорів між платниками податків і контролюючими органами щодо визнання протиправними та скасування податкових повідомлень – рішень про донарахування податкових зобов'язань та/або застосування штрафних (фінансових) санкцій.

Зазначено, що суди, вирішуючи питання про підтвердження або спростування реальності господарських операцій, керуються не лише формальними ознаками первинних документів, а й оцінюють фактичний рух активів, економічну доцільність дій платника та інші обставини. Конкретизовано розподіл тягара доказування залежно від процесуального статусу сторін. Уточнено, що податковий орган має довести наявність ознак нереальності операції, тоді як платник податків – надати допустимі докази фактичного здійснення господарських дій. Розглянуто вплив правових позицій Верховного Суду на формування судової доктрини. Звернуто увагу на зміну підходів до оцінки первинних документів після внесення змін до законодавства про бухгалтерський облік. Показано, що первинні документи мають юридичну силу лише за наявності фактичної операції. Зроблено висновок про необхідність комплексної оцінки доказів, враховуючи зміст господарської операції, а не лише її документальне оформлення, що є ключовим у справедливому вирішенні податкових спорів. Наголошено на тому, що застосування цієї судової доктрини дозволяє суду як підтверджувати, так і спростовувати реальність господарських операцій, спираючись на оцінку кожного окремого доказу та в їх сукупності.

Ключові слова: бізнес, відповідальна поведінка бізнесу, Верховний Суд, належна обачність, первинні документи, податковий контроль, реальність господарської операції, судова доктрина, судова практика, тягар доказування.

Maletska I.V. Certain aspects of the application of the judicial doctrine of the reality of a commercial transaction.

The article examines selected aspects of the application of the judicial doctrine on the reality of commercial transactions in tax legal relations. The essence of this doctrine lies in the principle that only the actual, and not merely the formally declared, movement of assets produces legal consequences for tax accounting purposes. The significance of this judicial doctrine is that it influences the subject matter and procedures of evidence, the types of evidence used, and the approaches to their assessment in order to carry out the legal qualification of a commercial transaction.

It is argued that in the absence of a clear normative definition of the term “real commercial transaction,” it is the judicial doctrine that serves as a legal benchmark in resolving disputes between taxpayers and

tax authorities regarding the unlawfulness and annulment of tax notices-decisions on the additional accrual of tax liabilities and/or the imposition of financial (penalty) sanctions. It is noted that courts, when addressing the issue of confirming or refuting the reality of commercial transactions, are guided not only by the formal features of primary documents but also assess the actual movement of assets, the economic rationale of the taxpayer's actions, and other relevant circumstances. The allocation of the burden of proof is specified depending on the procedural status of the parties. It is clarified that the tax authority must prove the existence of indications of the transaction's fictitiousness, while the taxpayer is obliged to provide admissible evidence of the actual conduct of the business activity. The article discusses the influence of the legal positions of the Supreme Court on the development of the judicial doctrine. Attention is drawn to the shift in approaches to the assessment of primary documents following amendments to the legislation on accounting. It is demonstrated that primary documents have legal force only when an actual transaction has occurred. The conclusion is made on the necessity of a comprehensive evaluation of evidence, taking into account the substance of the commercial transaction rather than its documentary form alone, which is crucial for the fair resolution of tax disputes. It is emphasized that the application of this judicial doctrine enables the court both to confirm and to reject the reality of commercial transactions, based on the assessment of each piece of evidence individually and in their entirety.

Key words: business, responsible business conduct, Supreme Court, due diligence, primary documents, tax control, reality of commercial transactions, judicial doctrine, case law, burden of proof.

Постановка проблеми. Сучасний стан правозастосовної практики в сфері оподаткування бізнесу засвідчує системну наявність спорів, предметом яких є встановлення реальності або нереальності господарських операцій. Зазначені спори, як правило, виникають унаслідок податкових перевірок і безпосередньо пов'язані з питаннями правомірності набуття податкових вигод, зокрема щодо включення сум до податкового кредиту з податку на додану вартість (далі – ПДВ) та віднесення витрат до складу витрат при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств. Підставою звернення суб'єктів господарювання – платників податків (далі – платник) до адміністративних судів найчастіше є податкові повідомлення-рішення (далі – ППР), винесені контролюючими органами за результатами перевірок, в яких операції визнаються нереальними, а податкові зобов'язання – донарахованими, із одночасним застосуванням штрафних (фінансових) санкцій. Розгляд таких спорів вимагає від суду не лише формального аналізу документів, а й комплексної оцінки економічного змісту правовідносин, відповідності дій платника принципам добросовісності та характеру господарської діяльності. Вирішальну роль у таких спорах відіграють дотримання процесуальних норм, належне визначення предмета доказування, розподіл процесуального обов'язку доведення обставин справи та застосування об'єктивних критеріїв допустимості й належності доказів. Натомість на рівні судової практики спостерігається відсутність єдиного підходу до оцінки обставин та доказів, що підтверджують або спростовують реальність господарської операції.

Матеріально-правову основу розгляду спорів, пов'язаних з нереальністю господарських операцій, складають норми Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податкового кодексу України (далі – ПК України) та деяких інших законодавчих актів, а процесуально-правову – норми Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України). Однак відсутність офіційного визначення терміну «реальна господарська операція», різноманітність форм і змісту господарських операцій у практичній діяльності суб'єктів господарювання створюють суду труднощі в юридичній кваліфікації господарської операції на предмет її нереальності в кожному конкретному випадку та зумовлюють застосування певних судових доктрин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика розгляду спорів щодо нереальності господарських операцій привертає увагу багатьох науковців. Певні її аспекти висвітлено такими авторами, як О. Зельдіна і В. Гришко, М. Корінко, Д. Крилов, Є. Смичок, Р. Ханова та ін. Утім, масив судових справ (загалом у 2024 році на розгляд Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду надійшло понад 22 тис. справ¹) та неоднозначна правозастосовна практика, подальший розвиток судової доктрини реальності господарської операції свідчить про доцільність продовження наукового аналізу особливостей судового розгляду справ щодо нереальності господарських операцій.

¹ Аналіз стану здійснення правосуддя адміністративними судами у 2024 році. Сайт Верховного Суду. С. 36. URL: https://court.gov.ua/storage/portal/supreme/rizne/Analiz_KAS_2024.pdf.

Метою статті виступає конкретизація окремих аспектів застосування судової доктрини реальності господарської операції на основі аналізу сучасного стану законодавства та правозастосовної практики.

Виклад основного матеріалу. В результаті ознайомлення з судовою практикою можна стверджувати, що при розгляді справ за позовами платників про визнання протиправними та скасування ППР, зокрема щодо донарахування податкових зобов'язань та/або застосування штрафних (фінансових) санкцій, фактично центральним є питання стосовно нереальності господарської операції [1]. На сьогодні у відносинах між суб'єктами господарювання та податковими органами зберігається практика, на яку раніше звернув увагу Я. Греца, і за якою податкові органи в межах здійснюваних повноважень самостійно дають правову оцінку господарським операціям, договорам суб'єктів господарювання, не зважаючи на принцип презумпції правомірності правочинів, закріплений в ст. 204 Цивільного кодексу України [2, с. 7]. Спростовуючи факт реального здійснення господарської операції, контролюючі органи резюмують, що платник безпідставно сформував податковий кредит з ПДВ та/або безпідставно відніс суми таких операцій до складу своїх витрат, та як наслідок, безпідставно зменшив суми своїх податкових зобов'язань з ПДВ або з податку на прибуток підприємств, тим самим піддають сумніву відповідальну поведінку бізнесу.

З судової практики слідує, що відповідні рішення можуть прийматися на основі того, що під час перевірки суб'єкт господарювання не надав податковому органу необхідні документи, якими зазвичай мають супроводжуватися певні господарські операції (наприклад, товарно-транспортні накладні, сертифікати якості, документи про оплату товару та його зберігання та ін.) та/або було виявлено недоліки в оформленні деяких документів, про що зазначається в акті перевірки. За таких обставин контролюючий орган, робить висновок, що виписані на господарські операції документи, не підтверджені фактом їх реального здійснення, а тому не можуть згідно з п. 44.1 ст. 44 ПК України вважатися документами, які підтверджують дані податкового обліку та звітності суб'єкта господарювання. За наявності такого висновку контролюючий орган приймає відповідні ППР [1, с. 30].

Податкові органи при наданні правової оцінки повсякчас вдаються до самостійного застосування судових доктрин і зокрема доктрини реальності господарської операції при оцінці поведінки бізнесу. Суть цієї судової доктрини в тому, що для податкового обліку значимі наслідки створює лише фактичний, а не задекларований на папері, рух активів [2, с. 7]. На цю умову отримання податкових вигод суб'єктами господарювання звертали увагу О. Зельдіна і В. Гришко, зазначаючи, що правові наслідки щодо виникнення права платника на формування податкового кредиту настають лише за реального (фактичного) вчинення господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг) з метою їх подальшого використання у власній господарській діяльності, що пов'язано з рухом активів, зміною зобов'язань чи власного капіталу платника [3, с. 6].

Науковці майже однастайні в поглядах на підстави формування та значення судових доктрин при розгляді податкових спорів. Так, Р. Ханова стверджує, що при розгляді цих спорів формування судових доктрин обумовлене потребою тлумачення правових норм податкового законодавства, заповнення його прогалин, усунення суперечностей з метою досягнення єдиного розуміння принципів податкового законодавства платниками і податковими органами. Знана в цій темі практик, крім судової доктрини реальності господарської операції, виокремила доктрини «ділової мети», «економічної доцільності угоди», «добросовісності платника», «належної обачності», «необґрунтованої податкової вигоди», «превалювання змісту над формою» [4, с. 148]. Проведений аналіз масиву судової практики в сфері оподаткування бізнесу доводить, що при розгляді спорів щодо спростування або підтвердження нереальності господарських операцій суди використовують всі згадані судові доктрини [1], однак інтерес представляє судова доктрина реальності господарської операції.

Щодо розвитку судової доктрини реальності господарської операції заслуговує на увагу висновок Є. Смичка, який в цій доктрині обґрунтував широкий прояв явища «дзеркальних правових позицій». Це явище полягає у тому, що за однакових доказів і критеріїв оцінки господарської операції суд доходить до дзеркально протилежних висновків, зокрема в одних випадках на користь платника, а в інших – податкових органів. Відповідні «дзеркальні правові позиції» автором умовно поділено на три змістовні доктринальні 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 кримі-

нальної відповідальності в межах кримінального провадження за фактом фіктивного підприємництва [5, с. 7–8]. Наявність протилежних висновків зокрема пов'язана з особливостями предмета доказування та оцінки доказів у межах сформованої судової доктрини.

У КАС України предметом доказування визначено обставини, які підтверджують заявлені вимоги чи заперечення або мають інше значення для розгляду справи і підлягають встановленню при ухваленні судового рішення (ч. 2 ст. 73). З наукового погляду предмет доказування складають всі без винятку обставини, що підлягають встановленню для законного й обґрунтованого вирішення справи, серед яких: факти матеріально-правового значення, доказові факти та факти, що мають виключно процесуальне значення [6].

На нерозривний зв'язок судових доктрин з предметом і процедурами доказування звертала увагу Є. Усенко [7, с. 98–99]. Поділяючи цю думку, інші автори вбачають значення судових доктрин у впливі на предмет доказування при вирішенні спорів у сфері податкових відносин і можливості врахування специфічних фактичних обставин, які не знайшли відображення в нормах матеріального права. Відтак судові доктрини дозволяють суду вирішувати подібні спори незалежно від того, чи унормовані певні фактичні обставини в правових нормах [8, с. 345].

Варто погодитися з тим, що формування та розвиток судових доктрин, зокрема доктрини реальності господарської операції та інших, застосовних для юридичної кваліфікації цих операцій, здійснюється на підставі правових позицій найвищого суду у системі судустрою, зокрема з питань предмета доказування, належності, допустимості, достовірності і достатності доказів [8, с. 346].

Ще в Листі Вищого адміністративного суду України від 2 червня 2011 р., який у наукових працях називають однією з перших спроб систематизації відомостей про предмет доказування у справах щодо реальності господарських операцій платника, на підставі яких ним було сформовано дані податкового обліку [9, с. 271]. У цьому Листі судам з метою встановлення факту здійснення господарської операції для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств або податкового кредиту з ПДВ належить з'ясовувати, такі обставини як: 1) рух активів у процесі здійснення господарської операції, для чого дослідженню підлягають усі первинні документи, які мають бути складені для певної господарської операції; 2) наявність спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції, зокрема факт реєстрації на момент вчинення відповідної господарської операції платником ПДВ та можлива обізнаність платника щодо дефектів у правовому статусі його контрагентів; 3) наявність господарської мети при вчиненні відповідних дій платника шляхом перевірки доводів податкового органу, що свідчать про її відсутність у діях платника, зокрема в разі подальшого продажу придбаного товару нижче ціни придбання. Також зі змісту цього Листа можна узагальнити орієнтовний перелік доказів по цих справах, зокрема договори, акти виконаних робіт, документи про перевезення, зберігання товарів, акти перевірки податкових органів, в яких викладено їхні доводи, інші докази на підтвердження предмета доказування [10].

Положення, викладені у цьому Листі, знайшли подальший розвиток, конкретизацію в практиці адміністративних судів та уточнення в сучасних правових позиціях Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду та Великої Палати Верховного Суду, зокрема щодо предмета доказування, розподілу тягаря доказування, визначення засобів доказування тощо.

Предмет доказування безпосередньо пов'язаний зі сформульованими позовними вимогами. Як уже зазначено, переважно позовні вимоги полягають у визнанні протиправним та скасуванні ППР, на підтвердження яких позивач обґрунтовує реальний характер господарської операції, наявність у висновках податкового органу припущень та недостовірних даних.

З огляду на такі позовні вимоги слід урахувати положення ч. 2 ст. 77 КАС України, відповідно до яких у справах щодо протиправності рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень на нього покладається обов'язок доказування їх правомірності. Водночас, згідно з ч. 1 цієї статті кожна сторона має довести ті обставини, на яких ґрунтуються її вимоги та заперечення, крім встановлених Кодексом випадків звільнення від доказування.

Аналізуючи конструкцію ст. 77 КАС України, фахівці зазначають про залишення відкритим питання про те, чи позивач повинен доводити реальність господарської операції, чи відповідач повинен її спростовувати, відповідь на яке лежить у площині розгляду та вирішення кожної окремої справи [9, с. 270]. Так, розглядаючи це питання, О. Щербакова дійшла висновку, що контролюючий орган має довести об'єктивну сторону, тобто юридичні факти, передбачені диспозиціями

відповідних норм, а платник має право доводити свою невинуватість. Не зважаючи на приписи ст. 77 КАС України проведений нею аналіз судової практики підтвердив, що платник не звільняється повністю від доказування юридично значимих фактів, що складають предмет доказування [6]. Отже, в справах, у яких розглядається питання нереальності господарської операції, тягар доказування поділяється між сторонами справи.

Предмет доказування має доводитися шляхом подання відповідних доказів. Доцільно навести положення ч. 1 ст. 72 КАС України, згідно з якою доказами виступають будь-які дані, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин (фактів), що обґрунтовують вимоги та заперечення учасників справи, та інші обставини, важливі для правильного вирішення справи. В Кодексі визначено засоби доказування, закріплено положення щодо належності, допустимості, достовірності та достатності доказів (статті 72–76).

У справах щодо нереальності господарських операцій переважно використовуються письмові та електронні докази. Слід звернути увагу, що на відміну від суб'єкта господарювання в КАС України на суб'єкта владних повноважень покладено обов'язок подати до суду всі наявні у нього документи та матеріали, які можуть бути використані як докази у справі (ч. 2 ст. 77). Це означає, що саме податковий орган має переконати суд у нереальності господарської (-их) операції (-й). При цьому важливо наголосити на позиції Верховного Суду щодо того, що податкова інформація в інформаційно-аналітичних базах, на підставі якої встановлено факти, що вказують на нереальність здійснених господарських операцій, не є належним доказом у справі через те, що вона не є первинним документом, реєстром податкового та бухгалтерського обліку, фінансової та іншої звітності, іншим документом, пов'язаним з обчисленням і сплатою податків [11]. Такої ж позиції дотримується Верховний Суд і щодо узагальненої податкової інформації, отриманої за результатами податкового контролю господарської діяльності контрагентів платника, зокрема в контексті оцінки реальності господарських операцій така інформація не відповідає критерію юридичної значущості та не є допустимим і достовірним доказом у розумінні процесуального закону [12].

Водночас поділ тягара доказування означає, що якщо податковий орган надає докази про наявність у господарській операції ознак нереальності, суб'єкт господарювання має подати докази, які підтверджують її фактичне здійснення, є належними та допустимими у розумінні процесуального закону.

У доктрині реальності господарської операції серед доказів важливе місце відводиться первинним документам, щодо оцінки яких в актуальній судовій практиці дещо змінено підходи. Це пов'язане з уточненням визначення первинних документів у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Верховний Суд, здійснивши тлумачення чинної редакції ст. 9 зазначеного Закону, сформулював правовий висновок, згідно з яким будь-які документи (у тому числі договори, накладні, рахунки, тощо) мають силу первинних лише в разі фактичного здійснення господарської операції. Якщо фактично господарську операцію здійснено не було, відповідні документи не можуть вважатися первинними для цілей ведення податкового обліку, навіть при наявності в них всіх формальних реквізитів, передбачених законодавством [13].

Отже, в разі відсутності факту здійснення господарської операції, первинні документи, випсані на її виконання не будуть визнані судом належними доказами. З огляду на це зауважується, що після внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинні документи більше не є автоматичним підтвердженням реальності господарської операції, оскільки вони більше не фіксують і не підтверджують її здійснення, що знижує рівень їх доказовості [9, с. 270].

Також важливо звернути увагу на позицію Верховного Суду, згідно з якою наявність належно оформлених первинних документів є обов'язковою, проте не єдиною ознакою реальності господарської операції. Розвиваючи цю позицію, Верховний Суд наголосив, що наявність або відсутність окремих документів або недоліки їх оформлення не можуть бути виключною підставою для висновку про нереальність господарської операції, але за умови, що інші об'єктивні дані свідчать про факт її здійснення, зокрема це можуть бути зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі платника в зв'язку з його господарською діяльністю [14]. Отже, в конкретній справі відсутність певних первинних документів або недоліки в первинних документах можуть не визнаватися судом достатніми доказами на користь позиції податкового органу.

У судовій доктрині реальності господарської операції істотне значення має позиція Великої Палати Верховного Суду, викладена в постанові від 7 липня 2022 р. по справі № 160/3364/19.

Вона полягає у тому, що для вирішення спорів про наявність податкових наслідків за результатами вчинення господарських операцій визначальним є дослідження сукупності обставин та первинних документів, які можуть як підтверджувати, так і спростовувати реальність господарських операцій. Самі по собі первинні документи не є самостійними та достатніми підставами для висновку про нереальність господарських операцій. Однак дослідження наявності або відсутності таких документів сукупно з іншими обставинами справи може свідчити на користь спростування або підтвердження позиції контролюючого органу [15].

Належний підхід до оцінки доказів судом викладено у постанові Верховного Суду від 23 вересня 2022 р. по справі № 640/6932/21. Зокрема, наголошено на тому, що з метою встановлення факту здійснення господарської операції, правомірності формування податкового кредиту з ПДВ, суди попередніх інстанцій мали встановити зміст господарських операцій, договірні умови, фактичний порядок надання робіт (послуг), обсяги і зміст, мету придбання, належним чином дослідити первинні бухгалтерські документи, складені щодо господарських операцій, з'ясувати, чи розкривають первинні документи зміст операцій, та оцінити такі докази кожний окремо та в їх сукупності, а також у сукупності з іншими доказами у справі. У ході розгляду касаційної скарги Колегія суддів зазначила, що суди попередніх інстанцій дотрималися норм процесуального права щодо дослідження та надання оцінки первинним документам, іншим доказам, наявним в матеріалах справи. Натомість контролюючий орган не навів переконливих доводів, що ґрунтуються на об'єктивній інформації та спростовують факти господарської діяльності, засвідчені первинними документами, не надав жодних доказів на підтвердження неповноти, недостовірності та/або суперечливості відомостей, які містяться в таких документах. За результатами розгляду Верховний Суд постановив залишити без задоволення касаційну скаргу Центрального міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків [16].

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі **висновки**.

Обґрунтовано, що метою застосування судової доктрини реальності господарської операції при розгляді справ про визнання протиправними та скасування ППР є юридична кваліфікація господарської операції.

Уточнено, що тягар доказування розподілено між сторонами: податковий орган зобов'язаний надавати докази на підтвердження ознак нереальності операції, тоді як платник податків має довести її фактичне здійснення належними та допустимими доказами у значенні процесуального закону.

З'ясовано, що відсутність фактичного здійснення господарської операції тягне за собою визнання судом первинних документів, навіть за формальної відповідності законодавчим вимогам, неналежними доказами, проте в інших випадках відсутність певних первинних документів або їх недоліки не є достатніми доказами для доведення нереальності господарської операції, якщо інші докази підтверджують її фактичне здійснення.

Застосування цієї судової доктрини не має єдиним результатом підтвердження відповідальної поведінки бізнесу у сфері оподаткування, проте дозволяє суду як підтверджувати, так і спростовувати реальність господарських операцій, спираючись на оцінку кожного окремого доказу та їх сукупності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо оцінки реальності господарських операцій. Рішення, внесені до ЄДРСР, за вересень 2018 – червень 2023 року. URL: <https://surl.luh/pjsyun>.
2. Греца Я.В. Застосування судових доктрин у податкових спорах та їх вплив на податкове планування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету: Серія ПРАВО*. 2016. Вип. 40. Т. 2. С. 7–9.
3. Зельдіна О., Гришко В. Правові аспекти використання податкової накладної для підтвердження факту постачання товару. *Economics and Law*. 2024. № 67(4). С. 3–9. DOI: <https://doi.org/10.15407/econlaw.2022.04.003>.
4. Ханова Р. Доктрина доказування у судових провадженнях із вирішення податкових спорів. *Право України*. 2020. № 4. С. 142–152.
5. Смичок Є.М. Судові доктрини у податковому праві : дисер. докт. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 446 с.

6. Щербакова О.Ю. Предмет доказування в податкових спорах: автореф. дисер. канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. 20 с. URL: <https://surl.li/pbiroo>.
7. Усенко Є. Судові доктрини з податкових спорів як комплексна проблема узгодження чинного законодавства та судової практики. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького: Серія Право*. 2016. № 2 (14). С. 98–102.
8. Мороз В. Процесуальні особливості розгляду податкових спорів із застосуванням принципу належної обачності. *Юридичний вісник*. 2020. № 6. С. 344–350.
9. Крилов Д.Б. Реальність господарської операції в податковому праві: проблеми доказування. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. Серія ПРАВО. 2024. Вип. 83: ч. 2. С. 268–276. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.83.2.39>.
10. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України: лист Вищого адміністративного суду України від 2 червня 2011 р. № 742/11/13-11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0742760-11#Text>.
11. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 1 лютого 2023 р. у справі № 380/9660/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108752157>.
12. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 19 червня 2023 р. у справі № 813/4501/13-а. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111629785>.
13. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 29 липня 2021 р. у справі № 580/2317/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98681476>.
14. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 05 травня 2023 року у справі № 1340/5998/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110678446>.
15. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 7 липня 2022 р. по справі № 160/3364/19. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105852864>.
16. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду Верховного Суду від 23 вересня 2022 р. по справі № 640/6932/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106412861>.