

³⁹ Вказана праця. – С. 39.

⁴⁰ Там само. – С. 18.

⁴¹ Там само. – С. 37.

⁴² Там само. – С. 63.

Резюме

У даній статті досліджено окремі питання інституту фінансової політики у системі фінансового права, перспективи реформування фінансової діяльності держави, а також надано авторське бачення удосконалення українського законодавства. Автор вносить пропозиції щодо удосконалення положень нормативно-правових актів, які регулюють окремі питання фінансової політики.

Ключові слова: право, регулювання, реформа, система, фінансова політика.

Резюме

В данной статье исследованы отдельные вопросы института финансовой политики в системе финансового права, перспективы реформирования финансовой деятельности государства, а также представлено авторское видение усовершенствования украинского законодательства. Автор статьи вносит предложения по совершенствованию положений нормативно-правовых актов, регулирующих отдельные вопросы финансовой политики.

Ключевые слова: право, регулирование, реформа, система, финансовая политика.

Summary

This article investigated some issues of financial policy institute in the system of financial law, the prospects for reform of the financial activities of the state, and given the author's vision of improving Ukrainian legislation. The article makes suggestions for improving the provisions of the regulations governing the specific question of financial policy.

Key words: law, regulation, reform the system, financial policy.

Отримано 3.07.2012

Ю. В. БОЖКО

*Юлія Вікторівна Божко, здобувач ННІ ПМК
Харківського національного університету
внутрішніх справ*

ОКРЕМІ АСПЕКТИ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ У СПОРАХ ЩОДО ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Справи щодо правомірності формування платниками податку податкового кредиту з податку на додану вартість (далі – ПДВ), нарахованого на підставі здійснення «сумнівних», на думку податкових органів, господарських операцій (угоди з суб'єктами господарювання, у яких скасована державна реєстрація або реєстрація платником ПДВ, які не звітували до податкових органів або мають суттєву заборгованість зі сплати податків; поставка за угодою реально не відбулася, або договір укладено на умовах, що значно відрізняються від загальноприйнятих тощо) та застосування у цьому зв'язку відповідних штрафних санкцій є найбільш поширеною категорією спорів, що розглядається адміністративними судами щодо ПДВ.

1 січня 2011 р. набув чинності Податковий кодекс України (далі – ПК України)¹, що прогнозовано викликало відповідні зміни в судовій практиці розгляду податкових спорів, у тому числі спорів щодо ПДВ.

На сьогодні наукові дослідження різноманітних проблем у сфері податкових правовідносин та процедури розгляду справ, що виникають з податкових правовідносин, проводили такі вчені, як Р. С. Алімов, Л. С. Анохіна, Ю. В. Бондарчук, І. Л. Бородин, С. В. Буряк, Л. К. Воронова, Я. В. Греца, І. Є. Криницький, О. В. Кузьменко, О. А. Куций, М. П. Кучерявенко, Д. Г. Мулявка, В. Н. Назаров, А. Ю. Осадчий, Ю. С. Педько, І. Ю. Петраш, Г. В. Петров, Є. А. Усенко, Д. Є. Фадеєва, О. М. Федорчук, Ю. В. Шильник, О. І. Шостенко, Ф. О. Ярошенко, К. В. Яценко та інші.

Водночас судовий розгляд податкових спорів завдяки процесуальним засобам, які на даний час є в розпорядженні адміністративного судочинства, має не тільки процесуальне, а й конкретне соціально-економічне значення². Врахування в поточній господарській діяльності нових тенденцій судової практики щодо розгляду податкових спорів з ПДВ, в тому числі, і в частині оцінки адміністративними судами фіктивності/реальності господарських операцій та оцінки первинних документів є важливим для ведення бізнесу й уникнення можливих спорів з контролюючими органами, а у разі їх виникнення – побудови аргументованої правової позиції та формування достатньої для ефективного судового захисту доказової бази.

У цьому аспекті є доцільним дослідити судову практику Вищого адміністративного суду України (далі – ВАС України) з даного питання, в тому числі проаналізувати останні інформаційні листи зазначеного суду щодо застосування адміністративними судами України окремих приписів ПК України в частині регулювання податку на додану вартість, зупинившись на найбільш цікавих моментах.

Відтак, автор має за мету в даній статті дослідити нові тенденції судової практики розгляду податкових спорів щодо ПДВ в порядку адміністративного судочинства, надавши цьому питанню необхідного концептуального осмислення як самостійній науковій проблемі.

Порядок оскарження рішень контролюючих органів закріплено у ст. 56 ПК України і передбачає право вільного вибору платником податків форми оскарження таких рішень в адміністративному чи судовому порядку.

Розгляд податкових спорів відповідно до законодавства України належить до юрисдикції адміністративних судів та здійснюється в порядку, визначеному Кодексом адміністративного судочинства України (далі – КАС України)³.

Саме судовий порядок захисту прав та законних інтересів платника податків є більш дієвим порівняно із застосуванням адміністративної процедури оскарження, оскільки передбачає вирішення податкового спору шляхом справедливого і своєчасного розгляду неупередженим суб'єктом – судом, який при вирішенні справи має виходити із завдання адміністративного судочинства, унормованого в частині першій ст. 2 КАС України – захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку органів державної влади, їхніх посадових і службових осіб.

Як справедливо зазначає Є. А. Усенко, «... на сьогодні саме в судовому порядку платники податків мають реальну можливість захистити порушене право на забезпечення державою належних умов для виконання конституційного обов'язку щодо сплати податків. І це обумовлюється не стільки ступенем досконалості правових норм, що встановлюють процедуру розгляду спору, кваліфікацією посадових осіб контролюючих органів, які приймають рішення за результатами розгляду спору, скільки присутністю відомчого інтересу та зацікавленості в результаті вирішення спору, що цілком зрозуміло, оскільки в будь-якому спорі кожна із сторін хоче отримати бажаний нею результат, тим більше, якщо від неї залежить прийняття остаточного рішення по усуненню суперечностей»⁴.

В аспекті даної статті вирішальне значення у судових справах щодо підтвердження правомірності формування податкового кредиту та/або бюджетного відшкодування з ПДВ, на нашу думку, має належне формування доказової бази в цій категорії спорів.

Доказами в адміністративному судочинстві є будь-які фактичні дані, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин, що обґрунтовують вимоги і заперечення осіб, які беруть участь у справі, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи. Ці дані встановлюються судом на підставі пояснень сторін, третіх осіб та їхніх представників, показань свідків, письмових і речових доказів, висновків експертів. Докази суду надають особи, які беруть участь у справі. Суд може запропонувати надати додаткові докази або витребувати додаткові докази за клопотанням осіб, які беруть участь у справі, або з власної ініціативи (ст. 69 КАС України).

Актуальність питання щодо оцінки первинних документів при встановленні реальності/фіктивності здійснення господарської операції в аспекті застосування норм ПК України змусила Вищий адміністративний суд України досить швидко зреагувати та викласти свою позицію в окремих інформаційних листах № 1936/11/13-11 від 1 листопада 2011 р.⁵, № 742/11/13-11 від 2 червня 2011 р.⁶ та № 1936/11/13-11 від 01.11.2011 року⁷.

Окремі положення зазначених листів потребують більш детальної уваги, оскільки їх врахування допоможе платнику податків ще на етапі документального оформлення господарської операції сформулювати необхідну доказову базу на випадок виникнення спору з податковою службою.

Зокрема, документи та інші дані, що спростовують реальність здійснення господарської операції, яка відображена в податковому обліку, при розгляді справи щодо ПДВ в порядку адміністративного судочинства будуть оцінюватися судом з урахуванням специфіки кожної господарської операції – умов перевезення, зберігання товарів, змісту послуг, що надаються, тощо.

При цьому сам факт наявності або відсутності у платника податків окремих документів або будь-які незначні помилки у їх оформленні не можуть бути розцінені судом як беззаперечні підстави для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце. Водночас наявність формально складених, але недостовірних первинних документів, відповідність яких фактичним обставинам спростована належними доказами, не буде безумовним підтвердженням реальності господарської операції.

Стаття 44 ПК України вимагає від платника податків вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених зазначеними документами.

Посилаючись на визначення поняття первинного документа як документа, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення, наведене в ст. 1 Закону України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»⁸, ВАС України зазначає, що будь-які документи (у тому числі договори, накладні, рахунки тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції. Якщо ж фактичного здійснення господарської операції не було, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення податкового обліку навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, що передбачені чинним законодавством.

Пунктом 138.2 ст. 138 ПК України передбачено, що витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II цього Кодексу. Не включаються до складу витрат витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку (ст. 139 ПК України).

Згідно з підпунктом 198.3 ст. 198 ПК України податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за відповідною ставкою протягом такого звітного періоду у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг, придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Тобто необхідною умовою для віднесення сплачених у ціні товарів (послуг) сум податку на додану вартість на податковий кредит є факт придбання товарів та послуг із метою їх використання в господарській діяльності.

Витрати для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, а також податковий кредит для цілей визначення об'єкта оподаткування ПДВ мають бути фактично здійснені й підтверджені належним чином складеними первинними документами, що відображають реальність господарської операції, яка є підставою для формування податкового обліку платника податків.

Водночас за відсутності факту придбання товарів чи послуг або в разі, якщо придбані товари чи послуги не призначені для використання у господарській діяльності платника податку, відповідні суми не можуть включатися до складу витрат для цілей оподаткування податком на прибуток або податкового кредиту з ПДВ навіть за наявності формально складених, але недостовірних документів чи сплати грошових коштів.

Відтак, при розгляді спорів щодо правомірності віднесення сум на податковий кредит суд буде звертати особливу увагу на дослідження обставин реальності здійснення господарських операцій платника податку, на підставі яких таким платником були сформовані дані податкового обліку, беручи до уваги лише достовірні первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції – дії або події, яка спричинила реальні зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства, тобто майновому стані платника податків. Однак остаточний висновок щодо того, чи була реально здійснена господарська операція, суд буде робити з урахуванням всіх обставин справи у їх сукупності (руху активів у процесі здійснення такої операції, установлені спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції, зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), спорудженням основних фондів, імпортом товарів (послуг), понесенням інших витрат і господарською діяльністю платника податку тощо).

Наявність між учасниками господарської операції цивільно-правового договору або відсутність визнання такого договору недійсним чи нікчемним не свідчить про реальність вчинення відповідної операції. ВАС України підкреслює, що податкові відносини є специфічними суспільними відносинами, до яких мають застосовуватися норми ПК України як спеціальні норми. Тобто, у даному випадку суд виключає можливість застосування до правовідносин сторін норм ст. 204 ЦК України⁹ щодо презумпції правомірності правочину, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним.

Для визначення контролюючим органом грошових зобов'язань платника податків, у випадку встановлення відсутності реального вчинення цієї господарської операції або відсутності зв'язку між такою операцією та господарською діяльністю платника податків, не потрібно попередньо встановлювати факт недійсності (нікчемності) такого договору. У тому числі, не потребується визнання недійсними правочинів, які уклалися за ланцюгом між попередніми посередниками, через ланцюг яких декларувався рух товарів чи послуг, нібито придбаних останнім у такому ланцюгу платником податку.

Підсумовуючи, суд буде з'ясовувати обставини здійснення спірної господарської операції та документи, що підтверджують її здійснення, у сукупності. При цьому наслідком встановлення фіктивності операції буде недостовірність відповідних первинних документів, а не навпаки.

У будь-якому випадку, незважаючи на наявну судову практику, кожна судова справа щодо ПДВ потребує індивідуального підходу. Відтак, вирішальне значення у цих категоріях справ, у тому числі щодо підтвердження правомірності формування податкового кредиту та/або бюджетного відшкодування з ПДВ, має належ-

не формування доказової бази, а також високий професійний рівень юристів, які її супроводжують, що у сукупності допоможе захистити інтереси платника податків у спорах щодо ПДВ.

¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

² Податкові спори: виникнення, природа, засоби врегулювання : навч. посіб. / За ред. С. В. Буряка. - К. : Юрінком Інтер, 2009. – С. 479.

³ Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.

⁴ Усенко Є. А. Судовий порядок вирішення податкових спорів як засіб зменшення податкового тиску / Є. А. Усенко // Вісник Вищого адміністративного суду України. – 2009. – № 4. – С. 34.

⁵ Лист Вищого адміністративного суду України № 1936/11/13-11 від 01.11.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.

⁶ Лист Вищого адміністративного суду України № 742/11/13-11 від 02.06.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.

⁷ Лист Вищого адміністративного суду України № 1936/11/13-11 від 01.11.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.

⁸ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.

⁹ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

Резюме

У статті розкриваються деякі аспекти судової практики у спорах щодо податку на додану вартість при їх розгляді в порядку адміністративного судочинства. Зокрема, проведено аналіз нових тенденцій судової практики розгляду податкових спорів з податку на додану вартість, викликаних набуттям чинності Податковим кодексом України, щодо застосування його окремих приписів в частині оцінки адміністративними судами фіктивності/реальності господарських операцій та оцінки первинних документів. Досліджено останні інформаційні листи Вищого адміністративного суду України з зазначеного питання та визначено, що вирішальне значення для захисту прав та інтересів платника податків у податкових справах щодо підтвердження правомірності формування податкового кредиту та/або бюджетного відшкодування з податку на додану вартість має належне формування доказової бази в цій категорії спорів.

Ключові слова: податковий спір, податок на додану вартість, первинний документ, господарська операція, оцінка доказів.

Резюме

В статье раскрываются некоторые аспекты судебной практики в спорах по налогу на добавленную стоимость при их рассмотрении в порядке административного судопроизводства. В частности, проведен анализ новых тенденций судебной практики рассмотрения налоговых споров по налогу на добавленную стоимость, вызванных вступлением в силу Налогового кодекса Украины, относительно применения его отдельных норм в части оценки административными судами фиктивности/реальности хозяйственных операций и оценки первичных документов. Проведено исследование последних информационных писем Высшего административного суда Украины по данному вопросу, и определено, что решающее значение для защиты прав и интересов налогоплательщика в налоговых делах о подтверждении правомерности формирования налогового кредита и/или бюджетного возмещения налога на добавленную стоимость имеет надлежащее формирование доказательной базы в этой категории споров.

Ключевые слова: налоговый спор, налог на добавленную стоимость, первичный документ, хозяйственная операция, оценка доказательств.

Summary

The article displays some aspects of the court practice in the tax disputes concerning value added tax while dealing with them in the administrative procedures.

In particular, the analysis of the latest tendency of court practice concerning value added tax disputes, caused by Tax Code getting legal force, has been done. It is mostly about applying some articles of Tax Code as for judging fictitious or reality of business operations and primary documents.

The last information letters are explored. It is also determined, that the decisive sense for defense the rights and interests of taxpayers has fully formed evidence base while resolving the disputes as for confirming legal forming of tax credit or budgetary compensation of value added tax in the administrative procedure.

Key words: tax controversy, value added tax, primary document, business operation, evaluation of evidence.

Отримано 1.10.2012