

УДК 347.73

Хомутиник В. Ю., здобувач кафедри фінансового права НЮУ імені Ярослава Мудрого

Деякі тенденції вирішення спорів щодо надання податкових преференцій

Стаття присвячена аналізу судової практики у спорах, пов'язаних із наданням податкових преференцій. Автор розкриває особливості застосування пільг із сплати податку на прибуток підприємствами автомобілебудівної галузі у зв'язку зі зміною податкового законодавства.

Ключові слова: податкові спори, податкові преференції, податок на прибуток підприємств.

Стаття посвящена аналізу судової практики по спорам, пов'язаним з наданням податкових преференцій. Автор розкриває особливості застосування пільг із сплати податку на прибуток підприємствами автомобілебудівної галузі у зв'язку зі зміною податкового законодавства.

Ключевые слова: налоговые споры, налоговые преференции, налог на прибыль предприятий.

This article analyzes the jurisprudence on disputes related to the provision of tax incentives. The author reveals the features of the application exemptions from payment of corporate income taxes in the automotive industry due to changes in tax legislation.

Keywords: tax disputes, tax incentives, the corporate income tax.

До 2009 року накопичилось досить багато проблем стосовно особливостей застосування пільг. Багато спорів було пов'язано із оподаткуванням прибутку підприємств. Специфічним платником в цьому сенсі виступали підприємства автомобілебудівної галузі. Зосереджуючи увагу на вирішенні цієї складної проблеми Верховний Суд України надав правову оцінку порядку застосування пільг із сплати податку на прибуток підприємствами автомобілебудівної галузі [1]. Задовольняючи позовні вимоги, суди першої та апеляційної інстанцій виходили з того, що з метою створення умов для залучення інвестицій (у тому числі іноземних) у вітчизняне автомобілебудування відповідно до вимог статті 2 Закону України "Про стимулювання виробництва автомобілів в Україні" до деяких законодавчих актів України було внесено такі зміни і доповнення:

Статтю 22 Закону України від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР "Про оподаткування прибутку підприємств" доповнено пунктом 22.21 такого змісту: "Тимчасово до 1 січня 2008 року для підприємств по виробництву автомобілів і запасних частин до них, що мають інвестицію (у тому числі іноземну) виключно в грошовій формі, що становить суму, еквівалентну не менше 150 мільйонам доларів США за офіційним валютним курсом Національного банку України на день внесення такої інвестиції до їх статутного фонду, яка зареєстрована у встановленому законодавством порядку, встановлюються такі особливості оподаткування їх прибутку:

22.21.1. Податковий період для них вважається звітний податковий рік;

22.21.2. Валові доходи і валові витрати підприємства, отримані (сплачені) протягом звітного податкового року, підлягають індексуванню виходячи з офіційного індексу інфляції за період від місяця, наступного за місяцем сплати витрат (отримання доходів), до кінця звітного податкового року;

22.21.3. Об'єкт оподаткування, визначений за наслідками звітного податкового року, зменшується на суму коштів, які направляються на погашення кредитів, отриманих для реалізації інвестиційної програми, затвердженої Кабінетом Міністрів України, та

реінвестується підприємством у розвиток власного виробництва та виробництво матеріалів і комплектуючих виробів для автомобілебудування, а також на суму нарахованих та сплачених засновникам дивідендів, які реінвестуються ними на ці ж цілі. Рішення про проведення таких реінвестицій має бути прийняте до граничного терміну подання річної податкової декларації до відповідного податкового органу. У разі коли протягом наступного податкового року засновники підприємства скасовують рішення щодо проведення зазначеної реінвестиції або зменшують її обсяги, підприємство зобов'язане визнати прибуток, який дорівнює сумі оголошеної реінвестиції або сумі її зменшення, додати його суму до суми оподаткованого прибутку поточного податкового періоду, а також сплатити пеню у розмірах та за період, визначений законодавством України;

22.21.4. Податок на дивіденди, передбачений підпунктом 7.8.2, не застосовується у разі реінвестування їх у розвиток виробництва матеріалів та комплектуючих виробів для автомобілебудування;

22.21.5. Дія підпункту 5.5.2 не поширюється на підприємства по виробництву автомобілів і запчастин до них, які мають інвестицію (у тому числі іноземну) виключно в грошовій формі, що становить суму, еквівалентну не менше 150 мільйонам доларів США за офіційним валютним курсом Національного банку України на день внесення такої інвестиції до їх статутного фонду, яка зареєстрована у встановленому законодавством порядку строком до 1 січня 2008 року.

Постановою Кабінету Міністрів України від 24 березня 1998 року № 362 “Про затвердження Інвестиційної програми спільного українсько-корейського підприємства з іноземною інвестицією у формі закритого акціонерного товариства “АвтоЗАЗ-ДЕУ” була затверджена інвестиційна програма позивача з метою реалізації положень Закону України “Про стимулювання виробництва автомобілів в Україні”.

Наявність інвестицій в розмірі 150 мільйонів доларів США та зазначеної Інвестиційної програми надало можливість позивачу здійснювати свою діяльність відповідно до спеціального нормативного акта – Закону України “Про стимулювання виробництва автомобілів в Україні” як підприємству з виробництва автомобілів, автобусів та комплектуючих виробів до них, які мають іноземну інвестицію.

У вказану норму пункту 22.21 статті 22 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” законодавцем внесено деякі зміни; в останній редакції вона також містила аналогічні особливості з оподаткування прибутку підприємств, що здійснюють діяльність відповідно до вимог Закону “Про стимулювання виробництва автомобілів в Україні”, за виключенням незастосування податку на дивіденди у разі їх інвестування у розвиток виробництва матеріалів та комплектуючих виробів для автомобілебудування, а саме:

22.21. Тимчасово до 1 січня 2008 року для підприємств по виробництву автомобілів, автобусів і комплектуючих виробів до них, які здійснюють діяльність відповідно до Закону України “Про стимулювання виробництва автомобілів в Україні”, встановлюються такі особливості оподаткування їх прибутку:

22.21.1. Податковим періодом для них вважається звітний податковий рік;

22.21.2. Валові доходи і валові витрати підприємства, отримані (сплачені) протягом звітного податкового року, підлягають індексуванню виходячи з офіційного індексу інфляції за період від місяця, наступного за місяцем сплати витрат (отримання доходів), до кінця звітного податкового року;

22.21.3. Об'єкт оподаткування, визначений за наслідками звітного податкового року, зменшується на суму коштів, які направляються на погашення кредитів, отриманих

для реалізації інвестиційної програми, затвердженої Кабінетом Міністрів України, та реінвестується підприємством у розвиток власного виробництва та виробництво матеріалів і комплектуючих виробів для автомобілебудування, а також на суму нарахованих та сплачених засновникам дивідендів, які реінвестуються ними на ці ж цілі. Рішення про проведення таких реінвестицій має бути прийнято до граничного терміну подання річної податкової декларації до відповідного податкового органу. У разі коли протягом наступного податкового року засновники підприємства скасовують рішення щодо проведення зазначеної реінвестиції або зменшують її обсяги, підприємство зобов'язане визнати прибуток, який дорівнює сумі оголошеної реінвестиції або сумі її зменшення, додати його суму до суми оподаткованого прибутку поточного податкового періоду, а також сплатити пеню у розмірах та за період, визначений законодавством України;

22.21.5. До 1 січня 2008 року дія підпункту 5.5.2 не поширюється на підприємства по виробництву автомобілів, автобусів і комплектуючих виробів до них, які здійснюють діяльність відповідно до Закону “Про стимулювання виробництва автомобілів в Україні”, і містить гарантію щодо незмінності законодавства.

У силу статті 4 Закону України “Про стимулювання виробництва автомобілів в Україні” законодавчі акти, прийняті після набрання чинності цим Законом, які скасовують або скорочують пільги, визначені ним, не поширюються на підприємства з виробництва автомобілів, автобусів і комплектуючих виробів до них, які мають інвестицію (у тому числі іноземну) виключно в грошовій формі, що зареєстрована у встановленому законодавством порядку та становить за офіційним валютним курсом Національного банку України на день внесення такої інвестиції до статутного фонду зазначеного підприємства суму, еквівалентну:

не менше 150 мільйонам доларів США, — при виробництві легкових автомобілів; не менше 30 мільйонам доларів США, — при виробництві вантажних автомобілів і автобусів;

не менше 10 мільйонам доларів США, — при виробництві комплектуючих виробів до автомобілів і автобусів.

Верховною Радою України прийнято Закон України від 25 березня 2005 року № 2505-IV “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України”. Так, підпунктом 3 пункту 7 розділу III цього Закону було виключено пункт 22.21 статті 22 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”. При цьому, зазначений Закон № 2505-IV не містив положення, згідно з якими припинив дію, був скасований або змінений Закон України “Про стимулювання виробництва автомобілів в Україні”. У свою чергу Інвестиційна програма позивача, затверджена постановою Кабінету Міністрів України № 362, не була скасована. Не зазнала змін і стаття 4 цього Закону, яка містить положення щодо стабілізаційного застереження та гарантій від погіршення законодавства. Стаття 4 Закону України “Про стимулювання виробництва автомобілів в Україні” є складовою частиною механізму державної підтримки автомобілебудівної галузі України та спеціальною нормою по відношенню до норм Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” і має пріоритет у цьому випадку.

Пріоритетність норм Закону України “Про стимулювання виробництва автомобілів в Україні” перед іншими нормативними актами, що скасовують або скорочують установлені ним пільги, підтверджується Законом України від 17 лютого 2000 року № 1457-III “Про усунення дискримінації в оподаткуванні суб’єктів підприємницької діяль-

ності, створених з використанням майна та коштів вітчизняного походження”. Так, стаття 3 цього Закону містить таку норму: “Спеціальне законодавство України про іноземні інвестиції, а також державні гарантії захисту іноземних інвестицій, визначені законодавством України, не регулюють питання валютного, митного та податкового законодавства, чинного на території України, якщо інше не передбачено міжнародними договорами України, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України”.

У зв’язку з цим, положення про державні гарантії захисту іноземних інвестицій, у разі їх внесення у встановлених законом розмірах до статутного фонду підприємства з виробництва автомобілів, автобусів і комплектуючих виробів до них, містять принцип незмінності норм права, які регулюють питання валютного, митного та податкового законодавства щодо цих підприємств. Скасуванням преференцій з оподаткування податком на прибуток, якими користувався позивач, фактично змінено умови здійснення виробничої діяльності підприємства з іноземними інвестиціями і порушено гарантії та захист здійснення інвестиційної діяльності. Між Урядом України та Швейцарською Конфедерацією підписано Угоду про сприяння та взаємний захист інвестицій, ратифіковану відповідним Законом України від 15 листопада 1996 року № 509/96.

Зазначена Угода є частиною національного законодавства відповідно до вимог статті 9 Конституції України про чинність міжнародних договорів, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України. Відповідно до статті 4 Угоди кожна Договірна Сторона захищає на своїй території інвестиції, внесені згідно з законами та встановленими правилами інвесторів іншої Договірної Сторони. Разом із цим, вони мають забезпечувати справедливе та неупереджене ставлення на своїй території до інвестиційних програм іншої Договірної Сторони. Оподаткування податком на прибуток позивача, як підприємства з виробництва автомобілів, автобусів та комплектуючих виробів до них з іноземною інвестицією, здійснюється тільки з застосуванням норм, що діяли до набрання чинності Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік”.

Вищий адміністративний суд України, скасовуючи рішення судів першої та апеляційної інстанцій, не зазначив у своїй постанові, у чому полягає: неправильність застосування наведених ними норм права та як їх слід розуміти; помилковість зроблених судами висновків, а також не вказав норми матеріального права, що регулюють спірні правовідносини. Недотримання наведених вимог КАС дало підстави вважати рішення таким, що прийняте з порушенням положень процесуального законодавства. У зв’язку з цим Верховний Суд України скасував зазначене рішення з направленням справи на новий касаційний розгляд, під час якого касаційний суд в іншому складі має надати оцінку всім обставинам справи, що були встановлені та досліджені судами першої та апеляційної інстанцій, і прийняти мотивоване, об’єктивне рішення щодо всіх підстав і заперечень позову.

Правова позиція Вищого адміністративного суду України у вказаній категорії спорів базувалася на такому. Відповідно до приписів Закону України “Про систему оподаткування” виключно законами України встановлюються і скасовуються податки. Закони є актами єдиного органу законодавчої влади — Верховної Ради України. Конституція України не передбачає пріоритетності застосування того чи іншого закону, в тому числі залежно від правового регулювання. Відсутній також закон України, який би регулював питання подолання колізії норм законів, що мають однакову юридичну силу. Враховуючи, що Закон про Державний бюджет України встановлює, зокрема, основи регулювання податкових відносин у частині спрямування податків до державного бюджету як елементу його доходної частини та передбачає розмір кожної доходної статті бюджету, у тому числі шляхом

визначення розміру податкових ставок, зупинення дії податкових зобов'язань та пільг для визначеного кола суб'єктів, зазначеним законом може зупинятися або скасовуватись дія окремих положень законів з питань оподаткування. При вирішенні колізій між двома однопредметними нормами рівної ієрархії, не визнаними неконституційними в установленому порядку, перевагу слід надавати тій з них, що прийнята пізніше. У цьому випадку пізніше прийняті норми Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" та деяких інших законодавчих актів України" від 25 березня 2005 року № 2505-IV.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 № 1112/11/13-10 / Все про бухгалтерський облік від 17.12.2010. – № 116. – Стор. 5.

УДК 347.73

Щербакова О. Ю., здобувач кафедри фінансового права НЮУ імені Ярослава Мудрого

Особливості врахування доказів при вирішенні податкових спорів на межі застосування податкового та адміністративного законодавства

У статті аналізуються особливості врахування доказів при вирішенні податкових спорів. Автор визначає характерні особливості процесу доказування та використовуваних доказів на прикладах судової практики у спорах щодо бюджетного відшкодування з податку на додану вартість.

Ключові слова: податкові спори, докази, докази в адміністративному судочинстві, доказування в адміністративному судочинстві, податковий кредит.

В статье анализируются особенности учета доказательств при разрешении налоговых споров. Автор определяет характерные особенности процесса доказывания и используемых доказательств на примерах судебной практики в спорах относительно бюджетного возмещения по налогу на добавленную стоимость.

Ключевые слова: налоговые споры, доказательства, доказательства в административном судопроизводстве, доказывания в административном судопроизводстве, налоговый кредит.

The paper analyzes the features of accounting evidence in tax litigation. The author defines the characteristics of the process of proof and evidence used in the examples of judicial practice in disputes regarding budgetary compensation for the value added tax.

Keywords: tax disputes, the evidence, the evidence in the administrative proceedings, proof in administrative proceedings, the tax credit.

Процедури вирішення податкових спорів стосуються саме публічно-правового регулювання. В будь-якому разі вони виходять із протистояння представника владної сторони податкового правовідношення та представника зобов'язаної сторони. В той же час, принципово розрізняються як процедури розв'язання спорів, так і законодавство, які застосовуються при розв'язання податкових спорів в режимі апеляційного оскарження та на етапі вирішення такого спору в суді. Якщо в першому