

УДК 347.73

Вінцова Д. С., здобувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету ім. Я. Мудрого

До питання щодо визначення податкової вигоди спеціальними суб'єктами оподаткування (аналіз судової практики)

У статті досліджуються особливості отримання податкової вигоди спеціальними суб'єктами оподаткування. Автор аналізує судову практику вирішення спорів пов'язаних із отриманням бюджетного відшкодування, визначає певні особливості процесу доказування та використовуваних у цих справах доказів.

Ключові слова: спеціальні суб'єкти оподаткування, податкова вигода, податкові спори, бюджетного відшкодування.

В статье исследуются особенности получения налоговой выгоды специальными субъектами налогообложения. Автор анализирует судебную практику разрешения споров связанных с получением бюджетного возмещения, определяет некоторые особенности процесса доказывания и используемых в этих делах доказательств.

Ключевые слова: специальные субъекты налогообложения, налоговая выгода, налоговые споры, бюджетного возмещения.

The article examines the features of obtaining a tax benefit of special subjects of taxation. The author analyzes the jurisprudence of resolving disputes related to obtaining budgetary compensation, defines some features of the process used in the proof and evidence of these matters.

Keywords: special subjects of taxation, tax benefit, tax disputes, budgetary compensation.

Певні особливості визначення податкового обов'язку обумовлюються об'єктом оподаткування. Треба враховувати, що взагалі підстави виникнення податкового обов'язку в широкому сенсі передбачаються наявність складного юридичного факту. Останній поєднує не лише наявність відповідної законодавчої норми, але і реєстрацію платника податку та наявність у останнього підстави, що обумовлює розрахунок податкового обов'язку, сплату податку та податкову звітність – об'єкта оподаткування. Більш-менш зручно та зрозуміло з'ясувати податковий обов'язок у випадку традиційних об'єктів оподаткування (доходів, майна і т.д.). Складність в цій ситуації полягає, мабуть, лише стосовно визначення єдиного критерію розрахунку податкового обов'язку.

Більш складним виявляється визначення податкового обов'язку в ситуації з оподаткуванням результатів певної діяльності платника. Традиційною в податкових системах у зв'язку з цим виділяється діяльність щодо здійснення робіт, послуг, яка передбачає нарахування податку на додану вартість. Одним з найпринциповіших питань в контексті цього є з'ясування такої категорії як податкова вигода, яка набувається підчас реалізації певної діяльності платника. Дуже багато спорів в царині цієї проблеми стосувалося набуття такої вигоди спеціалізованими металургійними переробними підприємствами. В цій ситуації треба виходити з того, що в якості зобов'язаної особи виступає спеціальний суб'єкт оподаткування. Тобто не лише певний зобов'язаний учасник податкових правовідносин, а лише такий, який має підстави (дозвіл, ліцензію) здійснювати певну діяльність, отримувати на підставі цього кошти та відповідно до цього набувати певні податкові обов'язки.

Операції з металобрухтом здійснюються лише спеціалізованими підприємствами

або спеціалізованими металургійними переробними підприємствами, а також їх приймальними пунктами [3]. Діяльність, пов'язана із заготівлею, переробкою брухту чорних та кольорових металів і його металургійною переробкою, провадиться на підставі ліцензії. При вирішенні спорів в судах обов'язково необхідно було з'ясувати щоб металобрухт придбався у осіб, діяльність яких не мала б ознак фіктивного підприємництва. Продавець та його постачальники, які працювали в одному сегменті ринку, обов'язково повинні були мати необхідну ліцензію. Верховний Суд України підкреслював, що несплата контрагентом податку на додану вартість не є підставою для відмови у бюджетному відшкодуванні за наявності факту здійснення господарської операції, однак підтвердження цього факту необхідно досліджувати всіма передбаченими процесуальним законодавством способами [1]. Аналогічні висновки зроблені Верховним Судом України [4] у справі за позовом Відкритого акціонерного товариства «Запорізький металургійний комбінат «Запоріжсталь» до Спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з великими платниками податків у м. Запоріжжі; постанові Верховного Суду України [2] у справі за позовом суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи до Державної податкової інспекції у Печерському районі м. Києва, за участю третьої особи – Приватного підприємства «Агро-Руму».

При вирішенні подібних спорів треба було виходити із того, що висновки податкового органу щодо безтоварності операцій, є безпідставними при умові, що податкова накладна належним чином оформлена та договір не визнано недійсним на час судового розгляду справи. Відповідно до чого робився висновок, що господарська операція підтверджена належними первинними документами. Надання податковому органу належним чином всіх оформлених документів, з метою одержання податкової вигоди є підставою для її одержання. Про необґрунтованість податкової вигоди можуть також свідчити підтвержені доказами доводи податкового органу, зокрема, про наявність таких обставин:

а) неможливість реального здійснення платником податків зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності;

б) відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності в силу відсутності управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів;

в) облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для даного виду діяльності також потрібне здійснення й облік інших господарських операцій;

г) здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку.

Приймаючи спірні податкові повідомлення-рішення, податковий орган виходив з того, що: товар позивачем не придбався; не виготовлявся; за межі України не вивозився, оскільки не існує нерезидента, якому цей товар відповідно до документів мав бути експортований. На підтвердження своїх доводів податковий орган надав суду письмові документи про те, що Товариство з обмеженою відповідальністю «Челсі» товар не виробляло і не купувало. Закрите акціонерне товариство «ІТМ», що розташоване за адресою місцезнаходження складів, в яких за твердженням позивача зберігалася продукція, придбана у Товариства з обмеженою відповідальністю «Челсі», повідомило,

що договорів оренди ні з позивачем, ні з Товариством з обмеженою відповідальністю «Челсі» не укладалося, а їх продукція протягом 2003-2005 років на складах не зберігалась. Таке підприємство як виробник продукції у вантажно-митній декларації, не визначалося та за періоди 2003-2005 років виробленої ним продукції не відвантажувалося.

Будь-яких угод, платіжних доручень, банківських і господарських документів, крім реєстраційних директор підприємства не підписував. Йому також було не відомо про будь-яку діяльність очолюваного підприємства. У постанові про притягнення зазначеної особи як обвинуваченої також наводяться факти щодо створення фіктивного підприємства. Коди та юридичні адреси зареєстрованих фірм не відповідали ідентифікаційному коду та реквізітам фірми, яка уклала договір. Вищезазначені доводи податкового органу судом не перевірялися, представленим на їх підтвердження доказам правової оцінки не надавалося. Зазначене свідчить про порушення вимог ст. 159 Кодексу адміністративного судочинства України, якою передбачено, що судові рішення повинно бути законним і обґрунтованим. Законним є рішення, ухвалене судом відповідно до норм матеріального права при дотриманні норм процесуального права, а обґрунтованим – рішення, ухвалене судом на підставі повно і всебічних з'ясованих обставин в адміністративній справі, підтверджених тими доказами, які були досліджені в судовому засіданні.

Доводи суду про те, що в договорі між товариствами, а також податковій накладній міститься підпис директора є непереконливими, оскільки останній заперечує цей факт, а суд не перевірів в установленому законом порядку, ким виконані підписи на зазначених документах. Складно було погодитись і з твердженням суду про те, що цей договір породжує для його сторін певні права та обов'язки у зв'язку з тим, що його не визнано недійсним, є помилковими. При цьому треба виходити із положення ч. 2 ст. 215 Цивільного кодексу України, відповідно до якої визнання судами нікчемних правочинів недійсними не вимагається. Посилання суду на те, що договір виконаний з огляду на надані відповідачем докази, є непереконливими, а останні підлягають повній і всебічній перевірці ним.

Відповідно до ч. 2 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Здійснення поставки товару на будь-яких умовах поставки не звільняє учасників господарської операції від складання первинних документів, які передбачені законодавством про бухгалтерський облік. Суд мав звернути увагу і дати належну оцінку доводам податкового органу щодо відсутності таких документів у платника податку під час його перевірки. Саме це і повинно було свідчити про нездійснення самих господарських операцій. Верховним Судом України [5] було наголошено на тому, що відсутність платника податку на додану вартість у місці його знаходження на час проведення податковим органом перевірки не є підставою для зменшення суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість. Оскаржуваними податковими повідомленнями-рішеннями податковий орган визначив суму податкового зобов'язання, вийшовши за межі наданих підпунктом 4.2.2 пункту 4.2 статті 4 Закону України від 21 грудня 2000 року № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» повноважень, оскільки відсутність платника податків за місцем реєстрації, на що посилався податковий орган і що було спростовано рішеннями попередніх судів, не є підставою для зменшення суми бюджетного відшкодування, задекларованої платником податків.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Див. докладніше: Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 № 1112/11/13-10 // Все про бухгалтерський облік від 17.12.2010. — № 116. — Стр. 5.
2. Додаток до інформаційного листа Вищого адміністративного суду України від 05.10.2009 № 1294/13/13-09 // [Електронний ресурс]. — Верховна Рада України. Законодавство України. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>
3. Закон України від 5 травня 1999 року № 619-XIV «Про металобрухт» // Відомості Верховної Ради України від 25.06.1999. — № 25. — Ст. 212.
4. Постанова Верховного Суду України від 17 лютого 2009 року // [Електронний ресурс]. — Єдиний державний реєстр судових рішень. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/7046232>
5. Постанова Верховного Суду України від 30 вересня 2009 року // [Електронний ресурс]. — Єдиний державний реєстр судових рішень. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/4970769>

УДК 347.73

Желтобрюх І. Л., здобувач Національного університету
Державної податкової служби України

Правозастосування та розсуд при імперативному регулюванні податкового обов'язку

Стаття присвячена дослідженню меж застосування розсуду у податково-правовому регулюванні. Автор визначає характерні ознаки розсуду та акцентує увагу на обмеженості випадків застосування розсуду з огляду на специфічні особливості податкових правовідносин.

Ключові слова: правозастосування, податковий обов'язок, податкові правовідносини, розсуд, податковий розсуд.

Статья посвящена исследованию пределов применения усмотрению в налогово-правовом регулировании. Автор определяет характерные признаки усмотрения и акцентирует внимание на ограниченности случаев применения усмотрения, учитывая специфические особенности налоговых правоотношений.

Ключевые слова: правоприменение, налоговый долг, налоговые правоотношения, усмотрение, налоговое усмотрение.

The article investigates the application limits discretion in tax-legal regulation. The author defines the characteristics of discretion and focuses on the cases of limited discretion given the specifics of tax relations.

Keywords: law enforcement, tax debt, tax relations, discretion, tax discretion.

Імперативні засоби регулювання податково-правових відносин обумовлюють використання безпосередньо владних наказів. Безумовно, цьому є всі підстави. Перш за все, вони полягають в тому, що організує таку діяльність, забезпечує надходження податкових коштів до бюджетів власник цих коштів. Тому складно знайти аргументи об'єктивності впорядкування цих відносин на засадах диспозитивності, в умовах коли особи, що протистоять одне одному в податковому правовідношенні можуть домовлятися, мають зустрічні права та обов'язки. В переважній більшості випадків податкові органі нічого не винні платнику податків, бо вони є спеціально уповноваженим власником коштів органами, які і мають контролювати своєчасність. повноту формування цих