

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

випадку йдеться про застосування виключно податкового законодавства [5], то в другому випадку ми стикаємося з певною комплексною межею використання податкового та адміністративного законодавства [4; 5]. Хотілося б проаналізувати проблему врахування доказів на прикладі аналізу еволюції судової практики при вирішенні спорів щодо бюджетного відшкодування з податку на додану вартість.

Треба виходити з того, що сама по собі несплата податку продавцем в разі фактичного здійснення господарської операції не впливає на формування податкового кредиту покупцем та суму бюджетного відшкодування [1]. Разом з тим, виходячи із змісту ч. 4, 5 ст. 11 Кодексу адміністративного судочинства України суд мав з'ясувати зміст правової вимоги, а також факти, що підлягають встановленню і лежать в основі вимог та заперечень; докази на підтвердження зазначених фактів. При недостатності доказів суд мав право вжити заходи для їх витребування із власної ініціативи. Відповідно до цього, він постановляв ухвалу про закінчення з'ясування обставин у справі. Перевірка доказів відбувалася лише після того, як проведено всі дії, необхідні для повного і всебічного з'ясування обставин, перевірено всі вимоги та заперечення осіб, які беруть участь у справі, і вичерпано всі можливості щодо збирання й оцінки доказів.

Дійшовши висновку, що наявність у платника податку (позивача у справі) виданої йому продавцем товару податкової накладної, суд виходив з того, що сплата продавцю вартості товару з податком на додану вартість є достатніми підставами для визначення податкового кредиту та відшкодування цього податку з бюджету. Докази, на які послалися суди в ухвалених ними рішеннях, є обов'язковими, але не вичерпними, оскільки предмет доказування у цій справі становлять обставини, що підтверджують або спростовують обґрунтованість визначення податкового кредиту та відшкодування податку на додану вартість з бюджету. Податкові органи, ухвалюючи податкові повідомлення-рішення, про скасування яких заявлено позов, виходили з того, що позивач товар не придбавав і ці операції були фіктивними. Саме тому суди повинні були з урахуванням сутності заперечень проти позову витребувати докази, які підтверджують доводи відносно того, що наведені в податковій накладній відомості не відповідають дійсності. Якщо податкова інспекція таких доказів не надала або надані докази були недостатніми, суд зобов'язаний був із власної ініціативи витребувати докази, які підтверджують або спростовують ці обставини [4].

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 [4]. Ці дані встановлюються судом на підставі пояснень сторін, третіх осіб та їхніх представників, показань свідків, письмових і речових доказів, висновків експертів. Фальшивість документа, що надає права або звільняє від обов'язків, може бути перевірено як за допомогою висновків експертизи, порівняння його з іншими письмовими чи речовими доказами, поясненнями свідків, зокрема посадових осіб, котрі його виготовили, так і шляхом кримінального переслідування за наявності підстав для порушення кримінальної справи.

У разі підтвердження доводів податкових органів про безтоварність операцій визначення податкового кредиту було би безпідставним і податок на додану вартість не підлягав би відшкодуванню з бюджету. Це відбувалося незважаючи на наявність у платника податку податкової накладної, що за формою відповідає вимогам чинного законодавства, а також доказів сплати продавцю вартості товару з податком на додану вартість. Верховним Судом України, було підтверджено, що сама по собі несплата податку продавцем в разі фактичного здійснення господарської операції не впливає на формування

податкового кредиту покупцем та суму бюджетного відшкодування. Відповідальною за сплату податку на додану вартість до бюджету ним визначалася особа, що формує дані податкового обліку з цього податку, а не контрагент такої особи. Наявність у платника податку виданої йому продавцем товару податкової накладної, оформленої з дотриманням вимог чинного законодавства, і сплата продавцю вартості товару з податком на додану вартість були достатніми, але не вичерпними підставами для визначення податкового кредиту та відшкодування цього податку з бюджету. Фальшивість документа, що надавав право або звільняв від обов'язків, може бути підставою для відмови у наданні відповідного права (в тому числі і права на бюджетне відшкодування).

У разі підтвердження доводів податкового органу про безтоварність операцій визначення податкового кредиту було б безпідставним і податок на додану вартість не підлягав би відшкодуванню з бюджету. При цьому неважлива була наявність чи відсутність у платника податку податкової накладної та доказів сплати продавцю вартості товару з податком на додану вартість. Визнання недійсними установчих документів юридичної особи та подальше анулювання свідоцтва платника податку на додану вартість самі по собі не призводять до недійсності всіх угод, укладених з моменту державної реєстрації такої особи до моменту виключення її з державного реєстру. Це не позбавляло правового значення виданих за цими господарськими операціями податкових накладних. У разі якщо на час здійснення господарських операцій (за якими податкова інспекція не визнавала обґрунтованим віднесення позивачем до податкового кредиту сум податку на додану вартість), постачальники були включені до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, мали свідоцтво про реєстрацію платника податку на додану вартість, покупець не міг нести відповідальність ні за несплату податків продавцями, ні за можливу недостовірність відомостей про них.

При цьому слід було виходити з того, що відомості, які підлягають внесенню до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, були внесені до нього, вважалися достовірними та використовувались у спорі з третьою особою, доки до них не внесені відповідні зміни [2]. Якщо відомості, які підлягають внесенню до цього реєстру, є недостовірними і були внесені до нього, то третя особа може посылатися на них у спорі як на достовірні, за винятком випадків, коли вона знала або могла знати про те, що такі відомості є недостовірними. Предмет доказування у справах, пов'язаних із формуванням сум податкового кредиту з податку на додану вартість і бюджетного відшкодування з цього податку, становлять обставини, що підтверджують або спростовують обґрунтованість визначення податкового кредиту та відшкодування податку на додану вартість з бюджету.

Про безпідставність вимоги щодо бюджетного відшкодування податку на додану вартість могли свідчити операції враховані на підставі удаваних правочинів, операції підтверджені доказами доводи податкового органу. Саме тому, якщо судом було встановлено, що головною метою платника податку є одержання доходу винятково або переважно за рахунок податкової вигоди, зокрема відшкодування податку на додану вартість з бюджету, за відсутності наміру здійснювати реальну підприємницьку діяльність, то у визнанні обґрунтованості одержання такої вигоди відмовлялося.

Верховним Судом України [6] у справі за позовом Приватного підприємства "Ібрис" до Державної податкової інспекції у м. Дніпродзержинську Дніпропетровської області про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень зазначалося, що передумовою визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток та податку на додану вартість у цій справі була угода на поставку ячменю (загальний обсяг поставки — понад 7 тис. тонн), укладена між позивачем і Приватним підприємством "Лани

Придніпров'я" [9]. Останнім було виписано відповідні податкові накладні на користь підприємства. Ця операція визначена податковим органом як безтоварна із посиланням на відсутність товарно-транспортних накладних, які у свою чергу підтверджували б факт перевезення товарно-матеріальних цінностей за указаною угодою.

Верховний Суд України виходив з того, що податкова накладна є водночас звітним податковим і розрахунковим документом, який, при умові його належного оформлення, є підставою для включення до податкового кредиту сум податку на додану вартість, сплачених у ціні товару. При цьому, докази, на які послалися суди в ухвалених рішеннях, визначалися ним обов'язковими, але не вичерпними. Предмет доказування у цій справі становили обставини, що підтверджують або спростовують обґрунтованість визначення податкових зобов'язань. Податковий орган, приймаючи податкові повідомлення-рішення, про скасування яких заявлено позов, виходив із того, що позивач товар не придбавав і ці операції були безтоварними. Суди повинні були з урахуванням сутності заперечень податкового органу проти позову витребувати у позивача докази, які підтверджують віднесення сум податку на додану вартість до податкового кредиту та збільшення сум валових витрат.

Визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток в розглядуваних справах було здійснено у зв'язку із порушенням вимог п.п. 5.3.9 п. 5.3 ст. 5 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [3], п. 8 Правил продажу непродовольчих товарів [7] та наказу Міністерства транспорту України "Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля" [8]. Ці порушення зводились до того, що платник податку відніс до складу валових витрат суми без підтверджуючих документів — товарно-транспортних накладних, які б засвідчували факт перевезення товарно-матеріальних цінностей за зазначеною вище угодою. Суди доходили висновку, що наявність у платника податку виданої йому продавцем товару податкової накладної, оформленої з дотриманням вимог чинного законодавства, і сплата продавцю вартості товару з податком на додану вартість є достатніми підставами для визначення податкового кредиту та відшкодування цього податку з бюджету.

На думку колегії суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України, докази, на які послалися суди в ухвалених ними рішеннях, є обов'язковими, але не вичерпними, оскільки предмет доказування у цій справі становлять обставини, що підтверджують або спростовують обґрунтованість визначення податкового кредиту та відшкодування податку на додану вартість з бюджету, а податковий орган, приймаючи податкове повідомлення-рішення, про визнання якого недійсним заявлено позов, виходив із того, що позивач товар не придбавав і ці операції були фіктивними. Суди повинні були з урахуванням сутності заперечень проти позову витребувати у податкового органу докази, які підтверджують її доводи відносно того, що наведені в податковій накладній відомості не відповідають дійсності. У разі підтвердження доводів податкового органу про безтоварність операцій визначення податкового кредиту було би безпідставним і податок на додану вартість не підлягав би відшкодуванню з бюджету, незважаючи на наявність у платника податку (позивача у справі) податкової накладної, що за формою відповідає вимогам чинного законодавства, а також доказів сплати продавцю вартості товару з податком на додану вартість.

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. — Стор. 5
2. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» від

15.05.2003 № 755-IV // Голос України від 24.06.2003. — № 115

3. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 24.01.1995. — № 4. — Стор. 51. — Ст. 28

4. Кодекс адміністративного судочинства України // Відомості Верховної Ради України від 09.09.2005. — 2005 р. — № 35, 35-36, 37. — Стор. 1358. — Ст. 446.

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Голос України від 04.12.2010. — № 229-230.

6. Постанова Верховного Суду України від 22 вересня 2009 року // [Електронний ресурс]. — Єдиний державний реєстр судових рішень. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/4970764>

7. Про затвердження Правил продажу непродовольчих товарів: наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України N 294 від 27.05.96 // [Електронний ресурс]. — Верховна Рада України. Законодавство України. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0298-96>

8. Про затвердження типових форм первинного обліку роботи вантажного автомобіля: наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 27 травня 1996 року № 294 від 29 грудня 1995 року № 488/346 [Електронний ресурс]. — Верховна Рада України. Законодавство України. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>

9. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 17 лютого 2009 року // [Електронний ресурс]. — Єдиний державний реєстр судових рішень. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/>

УДК 347.73

Шаптала Є. Ю., здобувач Національного університету
Державної податкової служби України

Види податкових стимулів: правова природа та співвідношення

Стаття присвячена дослідженню правової природи податкових стимулів. Автор виділяє основні види податкових стимулів — податкові пільги, податкові заохочення та податковий імунітет, розкриває їх правову природу та співвідношення.

Ключові слова: податкові стимули, податкові пільги, податкові заохочення, податкових імунітет.

Статья посвящена исследованию правовой природы налоговых стимулов. Автор выделяет основные виды налоговых стимулов - налоговые льготы, налоговые поощрения и налоговый иммунитет, раскрывает их правовую природу и соотношение.

Ключевые слова: налоговые стимулы, налоговые льготы, налоговые поощрения, налоговых иммунитет.

The article investigates the legal nature of the tax incentives. The author highlights the major types of tax incentives - tax breaks, tax incentives and tax immunity, reveals their legal nature and value.

Keywords: tax incentives, tax credits, tax incentives, tax immunity.

З'ясовуючи природу податкового стимулу, треба виходити із складності цієї конструкції, яка охоплює низку складових. У зв'язку з цим навряд чи є підстави ототожнювати податкові пільги та податкові стимули. Останні являють собою більш ускладнену категорію, куди податкові пільги входять в якості окремої складової. Більш того, податкові стимули реалізують більш ускладнену сукупність завдань та спрямовуються на організацію та стимулювання поведінки учасників податкових відносин. Безумовно, певні функції стимулювання здійснюються і шляхом податкових