

procedure and judicial mechanisms need only, as a result of which may be violated fundamental constitutional rights of the individual and restore the previous state becomes impossible or extremely difficult. Although it should be noted that the fundamental conclusions about the feasibility of fiscal powers through legal proceedings may come only after analyzing the nature and circumstances of the individual grounds for appeal, fixed by law.

Keywords: *application to the court, subjective right, powers of fiscal authorities.*

Надійшла до редакції 27.05.2015

Мірошніченко М. В.

здобувач

*(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)*

УДК 347.73

КОМПЛЕКСНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОЦІНОЧНІ КАТЕГОРІЇ ПРИ ВИРІШЕННІ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Розглянуто особливості застосування оціночних категорій при вирішенні податкових спорів, акцентовано увагу на недосконалої, суперечливості та нестабільності положень чинного законодавства. На основі аналізу судової практики запропоновано шляхи удосконалення податкового законодавства.

Ключові слова: *податкові спори; оціночні категорії; добросовісність платника податків; законодавча техніка.*

Постановка проблеми. У сучасних умовах дуже часто ми стикаємося з тим, що при вирішенні правових спорів (за участі податкових органів), формується різна та неоднозначна судова практика. Така ситуація обумовлена тим, що законодавство, яке регулює питання, пов'язані із справлянням податків, зборів (обов'язкових платежів) є суперечливим (наявність колізій між різними нормативно-правовими актами, відсутність єдиної термінології і т.д.) та дуже динамічним. Зважаючи на це, при правозастосуванні норм податкового законодавства виникають відповідні складнощі.

Аналіз публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Дослідженню питань, що пов'язані із визначенням особливостей вирішення податкових спорів присвячені наукові праці Л. В. Бринцевої, М. В. Жернакова, В. А. Кузьменка, М. П. Кучерявенка, О. Ю. Щербакової та ін. Проте, незважаючи на наявність змістовних наукових здобутків з цієї тематики, багато аспектів залишаються нез'ясованими.

Метою статті є з'ясування та дослідження особливостей комплексного регулювання та застосування оціночних категорій при вирішенні податкових спорів, а також виявлення недоліків податкового законодавства та внесення пропозицій щодо їх усунення.

Виклад основного матеріалу. Найпоширенішою причиною виникнення різної судової практики в адміністративних судах України при розгляді спо-

рів за участю органів державної податкової служби України є недосконалість та суперечливість, а також постійна зміна норм чинного законодавства та відсутність кодифікації норм податкового законодавства. Виявлені недоліки чинного законодавства, що регулює стягнення податків і неподаткових платежів органами державної податкової служби, можна в цілому поділити на вади законодавчої техніки та системні вади правового регулювання.

1. Недоліки законодавчої техніки виявляються, зокрема, у неузгодженості вимог різних нормативних актів між собою (колізіях), непослідовності термінології, що вживається у спеціальних законах з питань оподаткування, її значній відмінності від загальнопоширеної термінології господарського та цивільного права. У зв'язку з цими обставинами, зокрема, виникає різна судова практика під час застосування норм про податкових агентів із сплати податку на доходи фізичних осіб, під час застосування нульової ставки з податку на додану вартість, порядку підтвердження сум бюджетного відшкодування актами перевірки податкових органів тощо.

Зміни до окремих законів подекуди вносяться без одночасної зміни інших нормативних актів, що регулюють ті самі відносини. Прикладами може бути постійна зміна правил оподаткування законами про державний бюджет на черговий рік, зокрема, як у разі скасування пільг для виробників автомобілів. Існують також певні прогалини у правовому регулюванні та певна кількість застарілих нормативних актів, як, зокрема, Указ Президента України “Про застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”. Видається, що значною мірою усунути зазначені вище недоліки можна під час кодифікації законодавства, що регулює справляння податків та стягнення штрафних санкцій, застосування яких покладено на органи державної податкової служби.

2. Системні вади податкового законодавства виявляються у невідповідності моделі правового регулювання суспільно-економічним реаліям в Україні. Існуюча в Україні модель системи оподаткування розвивається в напрямку наближення до європейської моделі. Це виявляється у широкому застосуванні непрямих податків, зокрема податку на додану вартість, різному режимі оподаткування прибутку корпорацій та доходів громадян. У той же час, при цьому не враховується сучасний стан економічного і політичного розвитку в Україні.

Зважаючи на таке, найпершим завданням для функціонування системи оподаткування в Україні є створення передумов для виведення економіки з тіні. На жаль, європейська модель податкової системи виконанню таких завдань не сприяє. Натомість вона розрахована на високий рівень розвитку фондового ринку, а також мінімальний рівень корупції в державі. Прикладом непридатності європейської моделі оподаткування для України є практика стягнення податку на додану вартість. Сальдовий метод нарахування цього податку, за якого об'єкт оподаткування становить різниця між нарахованим податком та податком, сплаченим у ціні використаних у господарській діяльності товарів (послуг), сприяє виникненню численних зловживань, причому

як з боку недобросовісних платників податку, так і, в деяких випадках, з боку податкових органів. Податковий облік з податку на додану вартість є надто ускладненим, орієнтованим на попередження податкових ухилень. Це створює суперечність між інтересами ведення нормальної господарської діяльності і намаганням зменшити втрати державного бюджету від безпідставного відшкодування податку на додану вартість. Для добросовісних платників податку податковий облік з податку на додану вартість є надто обтяжливим і може призвести до безпідставних втрат внаслідок недобросовісності контрагентів. У той же час для недобросовісних платників залишаються можливості для зловживань.

3. Третьою причиною різної судової практики в адміністративних судах України (і, як наслідок, скасування судових рішень Верховним Судом України) є окремі випадки неврахування правових позицій Верховного Суду України під час розгляду деяких категорій спорів. Прикладом може бути безпідставне звільнення в деяких випадках суб'єктів малого підприємництва, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, від обов'язку сплачувати внески на загальнодержавне обов'язкове пенсійне страхування.

Певною узагальненою підставою труднощів у розумінні та застосуванні правил, які стосуються оподаткування, є і дуже плинна межа міжгалузевих законодавств. Особливості вирішення податкових спорів принципово розмежовують дві процедури. Апеляційне адміністративне оскарження забезпечується виключно в межах упорядкування таких процедур податковим законодавством, тоді як вирішення судових спорів у цій сфері відносин об'єктивно обумовлює межу застосування адміністративного та податкового законодавства. На сучасному етапі дуже часто зустрічаються недоліки законодавчої техніки, що певним чином ускладнює реалізацію процедур оскарження. Такі недоліки виявляються, зокрема, у: а) неузгодженості вимог різних нормативних актів між собою (колізіях); б) непослідовності термінології, що вживається у спеціальних законах з питань оподаткування; в) значній відмінності термінології від загальнопоширеної термінології господарського та цивільного права. Враховуючи вищенаведені фактори, може мати місце різна судова практика під час застосування норм стосовно податкових агентів із сплати податку на доходи фізичних осіб, при застосуванні нульової ставки з податку на додану вартість, а також порядку підтвердження сум бюджетного відшкодування актами перевірки податкових органів та ін.

Хотілося б зазначити, що системні вади податкового законодавства виявляються у невідповідності моделі правового регулювання тим суспільно-економічним реаліям, що склалися в Україні. Наразі, існуюча модель системи оподаткування розвивається в напрямку наближення до європейської моделі. Таке твердження базується на тому, що в умовах сьогодення відбувається досить широке застосування непрямих податків, зокрема, податку на додану вартість, різному режимі оподаткування прибутку корпорацій та доходів громадян. Однак, слід підкреслити, що при цьому не враховується сучасний стан економічного і політичного розвитку в Україні.

З одного боку, в Україні значна частка економіки перебуває в тіньовому секторі. При цьому тіньові витрати, які мають нести більшість суб'єктів господарювання в Україні внаслідок поширення в країні корупції, не мають і не можуть мати легального механізму віднесення на господарські (валові) витрати. З огляду на це в разі повністю легального відображення у податковому обліку всіх прибутків суб'єкти господарювання не зможуть зменшувати податкове навантаження з тих сум (подекуди значних), які доводиться витратити на позанормативне забезпечення ведення господарської діяльності. У зв'язку з викладеним суб'єктам господарювання доводиться або приховувати значні суми від оподаткування, або сплачувати податки не лише з прибутків, а й з позанормативних витрат, що не можуть бути віднесені до валових. Це призводить до збільшення економічних витрат підприємств і зменшує їх конкурентоспроможність.

З іншого боку, нерозвиненість в Україні фондового ринку не стимулює суб'єктів господарювання декларувати реальні прибутки від своєї діяльності, адже в розвинутих економіках світу залежність успішності компанії від котирувань на фондовому ринку спонукає до демонстрації всіх отриманих прибутків. При цьому додаткові вигоди від успішного розміщення капіталів на фондовому ринку перебивають економічні втрати від додаткового податкового навантаження. В Україні така модель на сьогодні об'єктивно не може працювати. Тому більшість суб'єктів господарювання не заінтересовані у легальному відображенні своїх оборотів та надають перевагу роботі в тіньовому секторі економіки.

Як вбачається, найбільш важливим для функціонування системи оподаткування в Україні є створення передумов для виведення економіки з тіні. Європейська модель податкової системи виконання таких завдань не сприяє, оскільки вона розрахована на високий рівень розвитку фондового ринку та мінімальний рівень корупції в державі. В якості прикладу на підтвердження того, що європейська модель оподаткування для України не може бути взірцем, є практика стягнення податку на додану вартість. Справа в тому, що сальдовий метод нарахування цього податку, за якого об'єкт оподаткування становить різниця між нарахованим податком та податком, сплаченим у ціні використаних у господарській діяльності товарів (послуг), сприяє виникненню численних зловживань, як з боку недобросовісних платників податку, так і, в деяких випадках, з боку податкових органів. Окрім того, податковий облік з податку на додану вартість є вельми ускладненим, орієнтованим на попередження податкових ухилень. Саме тому, в цій ситуації можна говорити про утворення певних суперечностей між інтересами ведення нормальної господарської діяльності і намаганням зменшити втрати державного бюджету від безпідставного відшкодування податку на додану вартість. При цьому облік з податку на додану вартість є надто обтяжливим для добросовісних платників податку, що може призвести до безпідставних втрат внаслідок недобросовісності контрагентів. У той же час, для недобросовісних платників залишаються можливості для зловживань.

При цьому законодавчі зміни не зможуть збалансувати приватні і публічні інтереси у розглядуваній сфері. Наприклад, можна законодавчо закріпити правило про те, що відшкодування податку на додану вартість може бути здійснене лише в разі фактичної надмірної сплати податку на всьому ланцюгу від виробника до кінцевого постачальника. Однак у цьому разі потерпає певна кількість добросовісних платників, які об'єктивно не можуть вплинути на дії своїх недобросовісних контрагентів. У той же час, якщо стати на шлях виключно документального підтвердження обґрунтованості сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість без аналізу добросовісності учасників схем постачання, можна полегшити незаконні дії окремих суб'єктів із заволодіння державними коштами. Це призведе до втрат держави внаслідок незаконного отримання сум бюджетного відшкодування.

З урахуванням викладеного вдосконалення законодавства щодо адміністрування податку на додану вартість у сучасних українських умовах видається неперспективним. Доцільніше поставити питання про скасування такого податку в Україні і заміну його іншими видами податку, зокрема податком з обороту. Концепція альтернативної системи оподаткування для України наразі розроблена і може бути надана в разі необхідності. Водночас на сьогодні видається доцільним дотримуватися у справах щодо нарахування податку на додану вартість підходів, сформульованих у 2009 році Верховним Судом України. При цьому визначальним для висновків про правомірність дій платників податку на додану вартість є аналіз їх добросовісності. Разом із тим слід визнати, що дослідження всіх обставин справ на предмет добросовісності платників податку на додану вартість створює передумови для виникнення різної судової практики, оскільки адміністративні суди не можуть з об'єктивних причин ретельно дослідити ті обставини, що можуть бути пов'язані із вчиненням кримінальних злочинів. Однак, незважаючи на подібні ймовірні ускладнення, іншого шляху формування судової практики у справах, пов'язаних із застосуванням законодавства про податок на додану вартість, за нині існуючої системи оподаткування запропонувати неможливо. Другою причиною виникнення випадків різного застосування одних і тих самих правових норм адміністративними судами України можна визнати певні еволюції у правових позиціях Верховного Суду України. Прикладом може бути зміна пріоритетних підходів у застосуванні законодавства щодо бюджетного відшкодування з податку на додану вартість після передачі відповідної категорії спорів з розгляду Судової палати в господарських справах до Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України (питання надмірної сплати податку).

Дуже важливим при цьому є чіткість (наскільки це можливо) у застосуванні оціночних понять та категорій. Протягом 2009 року Верховний Суд України конкретизував свої правові позиції щодо справ, пов'язаних із встановленням права платника податку на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування. При цьому вбачається тенденція до індивідуалізації кваліфікації дій платників податку з формування податкового кредиту та сум бю-

джетного відшкодування з податку на додану вартість з огляду саме на добросовісність такого платника [1]. Слід зазначити, що у чинному законодавстві України відсутнє визначення поняття “добросовісний платник податків”. Воно не містить також певних критеріїв добросовісності платника податків. Подібне розмежування платників податків дозволяє індивідуалізувати юридичну відповідальність особи та забезпечити дотримання правопорядку в галузі оподаткування.

У разі, якщо дії платника податку свідчать про його добросовісність, а вчинені ним господарські операції не викликають сумніву в їх реальності та відповідності дійсному економічному змісту, для підтвердження права на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування достатньо наявності належним чином оформлених документів, зокрема податкових накладних. Прикладом подібного підходу Верховного Суду України є, зокрема, постанова від 9 вересня 2008 року [2]. Не є підставою для відмови у праві на податковий кредит та бюджетне відшкодування з податку на додану вартість порушення податкової дисципліни, вчинені контрагентом платника податку, як і визнання неправомірними операцій платника податків при подальшому припиненні чи анулюванні статусу платника податку на додану вартість його контрагента. Усі операції, вчинені контрагентом платника податку до припинення такого контрагента, не можуть автоматично розглядатися як нікчемні правочини в силу самого собою припинення юридичної особи або анулювання її податкового статусу. У такому разі достатньо встановити необізнаність платника податку, що заявляє право на податковий кредит чи бюджетне відшкодування з податку на додану вартість про факт припинення або недобросовісний характер діяльності контрагента (зокрема, про несплату податків чи неподання податкової звітності). Прикладом може бути постанова Верховного Суду України [3].

Якщо ж у процесі встановлення обставин у справі з'ясувалося, що в діях платника податку, який заявляє право на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування з податку на додану вартість, вбачається спрямованість на незаконне одержання коштів з державного бюджету або необґрунтоване зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість, у задоволенні подібної вимоги відмовлялося. Наявність цивільно-правового договору не є безумовним свідченням правомірності вчиненої платником податку господарської операції у тому разі, якщо такий договір не визнаний недійсним у судовому порядку. З урахуванням вимог Цивільного кодексу України [4, ст.ст. 219, 228] суд повинен виходити з того, що договір, який суперечить публічному порядку, є нікчемним, а отже, не породжує передбачених ним правових наслідків. Визнання такого договору недійсним у суді не вимагається.

За наявності відповідних обставин суди повинні були в мотивувальній частині судового рішення вказувати на нікчемність відповідних договорів і розглядати податкові наслідки вчинення відповідних дій без урахування наявності цивільно-правового договору. Одночасно Верховний Суд України конкретизував предмет доказування у відповідній категорії спорів. Зокрема,

дослідженню підлягала реальність господарських операцій, що є підставою для виникнення права на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування; добросовісність дій платника податку, яка полягає у відповідності вчинених ним дій господарській меті. Враховувалася також реальність усіх даних, наведених у документах, що надають право на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування [5–7].

Висновки. Виходячи із вимог ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства України [8], суди повинні враховувати, що обов'язок доведення відповідних обставин у спорах між особою та суб'єктом владних повноважень покладається на суб'єкт владних повноважень, якщо він заперечує проти позову. Судами з'ясовувалися насамперед доводи органів державної податкової служби, що свідчило про наявність обставин, які унеможливають підтвердження права на податковий кредит та/або бюджетне відшкодування з податку на додану вартість. Суди не повинні були обмежуватися виключно доказами, що подані сторонами у справі. Виходячи з принципу офіційного з'ясування обставин справи, суд повинен був вжити всіх заходів із витребування необхідних доказів. Загалом аналіз правових позицій Верховного Суду України свідчить про те, що ці позиції здебільшого не обмежуються виключно формальним застосуванням філологічного розуміння норм податкового законодавства. Перевагу надано встановленню фактичних обставин та достовірності поданих доказів над їх формальною наявністю та відповідністю за зовнішніми ознаками вимогам нормативних актів.

Бібліографічні посилання

1. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 № 1112/11/13-10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yurpoliskompani.com/publ/2-1-0-18>
2. Постанова Верховного Суду України від 9 вересня 2008 року, реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 2362425 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>
3. Постанова Верховного Суду України від 13 січня 2009 року, реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 3060678 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>
4. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
5. Постанова Верховного Суду України від 24 березня 2009 року, реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 4344211 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>
6. Постанова Верховного Суду України від 1 вересня 2009 року, реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 4970766 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>
7. Постанова Верховного Суду України від 8 вересня 2009 року, додаток до інформаційного листа Вищого адміністративного суду України від 22.04.2010 № 568/11/13-10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>
8. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>

Мирошниченко М. В. Комплексное регулирование и оценочные категории при решении налоговых споров. Рассмотрены особенности применения оценочных категорий при решении налоговых споров, акцентировано внимание на несовершенстве, противоречивости и нестабильности положений действующего законодательства. На основе анализа судебной практики предложены пути совершенствования налогового законодательства.

Ключевые слова: налоговые споры; оценочные категории; добросовестность налогоплательщика; законодательная техника.

Miroshnychenko M. V. Complex regulation and evaluation categories for solving tax disputes. In the article features of application of evaluation categories have been considered at the solution of tax disputes, the attention is focused on imperfection, discrepancy and instability of provisions of the current legislation. On the basis of the jurisprudence analysis, the author offers ways of improvement of the tax legislation. Despite belonging of the Ukrainian legal system to the romano-german legal family, value of judicial precedent to the detriment of the norms of the tax right enshrined in the Tax code of Ukraine grows. Negative consequence of it is progressing instability of jurisprudence. For a long time inconsistent positions in decisions of the courts aren't surprising. So, once again we will note that fact that as a basis for application of estimated concepts (for example, "integrity of the taxpayer") jurisprudence serves in the tax right. As presently there is no uniform approach in the solution of tax disputes, there are certain difficulties with interpretation and application not only noted concept, but also others the *otsenochykh* категорій. It would be desirable to emphasize an essential lack of the tax legislation – lack of standard fixing of such concepts.

Keywords: tax disputes, evaluation categories, integrity of the taxpayer, legislative equipment.

Надійшла до редакції 30.05.2015

Черната С. М.

здобувач

(Дніпропетровський державний
університет внутрішніх справ)

УДК 342.951

НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ НАДАННЯ АДМІНІСТРАТИВНИХ ПОСЛУГ ІНОЗЕМЦЯМ ПІДРОЗДІЛАМИ ДЕРЖАВНОЇ МІГРАЦІЙНОЇ СЛУЖБИ

Розглянуто правову основу надання адміністративних послуг іноземцям підрозділами Державної міграційної служби; запропоновано окремі напрями удосконалення нормативного забезпечення такої діяльності з огляду на євроатлантичні прагнення України.

Ключові слова: адміністративні послуги, Державна міграційна служба України, іноземці, правові засади надання адміністративних послуг.

Постановка проблеми. Виходячи з того, що Державна міграційна служба України (далі – ДМС) є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань забезпечення формування єдиної державної політики у сфері міграції (імміграції та еміграції), на неї покладаються завдання