



УДК 347.73

ОКРЕМІ АСПЕКТИ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Цвіра Д.М., аспірант
Харківський національний університет внутрішніх справ

У статті розкриваються деякі аспекти судової практики вирішення податкових спорів у порядку адміністративного судочинства. Зокрема, проведено аналіз нових тенденцій судової практики розгляду податкових спорів, викликаних змінами в Податковому кодексі України щодо застосування його окремих приписів у частині оцінки адміністративними судами реальності/фіктивності господарських операцій та оцінки первинних документів. Досліджені останні рішення Вищого адміністративного суду України та визначено, що ключове значення для захисту прав та інтересів платника податків у податкових справах має належне формування доказового матеріалу в цій категорії справ.

Ключові слова: адміністративне судочинство, податковий спір, первинний документ, господарська операція, докази.

В статье раскрываются некоторые аспекты судебной практики разрешения налоговых споров в порядке административного судопроизводства. В частности, проведен анализ новых тенденций судебной практики рассмотрения налоговых споров, вызванных внесением изменений в Налоговый кодекс Украины относительно применения его отдельных норм в части оценки административными судами реальности/фиктивности хозяйственных операций и оценки первичных документов. Исследованы последние решения Высшего административного суда Украины и определено, что ключевое значение для защиты прав и интересов налогоплательщика в налоговых спорах имеет надлежащее формирование доказательного материала в данной категории дел.

Ключевые слова: административное судопроизводство, налоговый спор, первичный документ, хозяйственная операция, доказательства.

Tsvira D.M. SOME ASPECTS OF THE COURT PRACTICE OF RESOLUTION IN TAX DISPUTES

The article displays some aspects of the court practice in the tax disputes in the administrative process. In particular, the analyses of the latest tendency of court practice concerning tax disputes, caused by Tax Code getting legal force. It is mostly about applying some articles of Tax Code as for judging fictitious or reality of business operations and primary documents. The last decisions of are explored. It is also determined, that the decisive sense for defense the rights and interests of tax-payers has fully formed evidence base in the administrative procedure.

Key words: administrative procedure, tax disputes, primary document, business operation, evidence.

Постановка проблеми. Реалії сьогодення свідчать про те, що вітчизняна податкова система – основне джерело фінансового забезпечення виконання функцій держави. Її формування є достатньо складним та недосконалим, ще далеко відмінним від податкових систем у країнах з розвинутою ринковою економікою. На цей факт вказують численні податкові конфлікти, які з часом переростають у податкові спори і, як правило, вже вирішуються не в адміністративному (позасудовому) порядку, а в межах адміністративного судочинства. Це, в свою чергу, тягне за собою додаткові навантаження на адміністративні суди, зменшує рівень довіри громадян до державних інститутів та створює несприятливі наслідки для всіх учасників податкових правовідносин.

Таке складне правове явище, як «податковий спір», відображає широкий спектр суттєвих ознак процесу взаємодії суб'єктів податкових правовідносин у кризових для їх функціонування ситуаціях. Отже, в умовах проведення податкової реформи ця проблема ще більш загострюється і вимагає фундаментальних, не лише теоретичних, але й практичних досліджень, спрямованих на покращення механізму вирішення податкових спорів.

Як свідчить статистична звітність Вищого адміністративного суду України (надалі – ВАСУ), податкові спори складають найбільшу

кількість справ від всіх переданих на розгляд до адміністративних судів України.

На непоодинокі випадки неправильного застосування апеляційними адміністративними судами норм матеріального права та помилкового скасування рішень судів першої інстанції, зокрема у справах про оподаткування доходів, отриманих платником єдиного податку з порушенням умов перебування на спрощеній системі оподаткування, вказує Постанова Пленуму ВАСУ «Про стан здійснення правосуддя адміністративними судами у 2015 році» від 05.02.2016 року № 1 [1]. Окрім того, в цьому ж документі звертається увага і на причину збільшення кількості скасованих судових рішень, у тому числі зміну Верховним Судом України практики розгляду окремих категорій справ. Зокрема, відступлення від правових позицій, викладених у висновках Верховного Суду України (надалі – ВСУ) щодо оскарження рішень органів Антимонопольного комітету України про усунення порушень, виявлених у ході перевірки органами державної фінансової інспекції підконтрольних установ, про стягнення бюджетного відшкодування податку на додану вартість тощо.

Ступінь розробленості проблеми. Незважаючи на те, що останнім часом з'являється значна кількість наукових праць, присвячених питанням податкових спорів, зокрема правовому регулюванню процесуально-про-

цедурних аспектів (роботи О.В. Бринцева, Я.С. Калмикової, В.С. Куценка, М.П. Кучерявенка, І.Є. Криницького, О.М. Мінаєвої, А.К. Саркісова, Я.В. Греци, М.В. Жернакова, М.В. Жушман, О.Д. Олійника, А.Ю. Осадчого, В.А. Сьоміної, В.В. Лазора, О.М. Обушенка, О.М. Федорчука, О.Ю. Щербакової, Є.А. Усенка тощо), вони, на жаль, не торкалися формування такого правового підґрунтя, яке унеможливило б виникнення податкових спорів, а також не враховували останні зміни, викликані проведенням адміністративної та податкової реформ.

Мета – аналіз нових тенденцій судової практики розгляду податкових спорів, викликаних змінами у Податковому Кодексі України, щодо застосування його окремих приписів в частині оцінки адміністративними судами реальності/фіктивності господарських операцій та оцінки первинних документів. Дослідження останніх рішень Вищого адміністративного суду України.

Виклад основного матеріалу. У межах даної статті варто звернути увагу на необхідність аналізу адміністративно-процесуальних норм, які регламентують процедуру розгляду і розв'язання податкових спорів у межах адміністративного судочинства України, оскільки в судовій практиці виникає чимало складнощів, пов'язаних з вирішенням цієї категорії справ.

У цьому аспекті є також доцільним дослідити судову практику з даного питання, провести аналіз змісту останніх судових рішень ВАСУ та ВСУ щодо застосування адміністративними судами окремих положень Податкового Кодексу України (надалі – ПК України).

Як вірно відмічає Ю.В. Божко, саме судовий порядок захисту прав і 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 ч. 1 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 [2, с. 150].

Судова практика свідчить, що найбільш розповсюдженими податковими спорами, які розглядаються в адміністративному суді, можна назвати спори, подані за ініціативою платників податків, а саме щодо: 1) визнання недійсними податкових повідомлень-рішень (наприклад, безтоварні операції); 2) визнання незаконними наказів органів фіскальної служби на проведення перевірки (ініціювання перевірки лише на підставах передбачених ст. 78 та 80 ПК України); 3) визнання неправомочними дії посадових осіб фіскальної служби (оскарження дій податкових органів, які частково пов'язані з сплатою та нарахуванням податків (оскарження протоколів); 4) визнання незаконними інших наказів податкової служби (анулювання реєстрації платником податку на додану вартість (ПДВ). Виключний

перелік підстав для анулювання реєстрації платником ПДВ передбачено п. 184.1 ст. 184 ПК України. Виключний перелік підстав для анулювання свідоцтва про сплату єдиного податку визначено п. 299.15 ст. 299 ПК України; Єдиного податку; бюджетне відшкодування податку на додану вартість, прийняття податкової декларації).

З іншого боку, виходячи із наданого права, передбаченого змістом ст. 183-3 КАС України, органи зборів та доходів також звертаються до адміністративного суду із позовами щодо: 1) припинення підприємницької діяльності (умови та підстави, за яких можлива ліквідація підприємств на підставі рішення суду, передбачені Господарським Кодексом України (ст. 51, 239), а також пп. 20.1.12 ст. 20 ПК України); 2) стягнення податкового боргу; 3) визнання договору між підприємствами недійсним (найменш розповсюджений вид податкових спорів. Здебільшого застосовується лише посилення на нікчемність договору в акті перевірки).

Ключове значення, на наш погляд, при вирішенні податкових спорів в адміністративному судочинстві має правильне визначення доказової основи, яка створить належні умови для всебічного розгляду та вирішення цієї категорії справ у суді. Якщо проаналізувати зміст нормативних приписів КАС України, які визначають процес доказування, то можна зробити висновок про те, що доказами виступають 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. При цьому докази надаються до суду особами, які беруть участь у справі. Суд може запропонувати надати додаткові докази або витребувати їх за клопотанням осіб, які беруть участь у справі, або з власної ініціативи (ст. 69 КАС України).

У цьому аспекті становить певний інтерес Постанова ВСУ від 16.09.2015 року у справі № 21-881a15 [3] за позовом про стягнення бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Зокрема, суд касаційної інстанції керувався вищеназваною Постановою, згідно з якою відшкодування з бюджету ПДВ є виключними повноваженнями податкових органів та органів державного казначейства, а відтак суд не може підміняти державний орган і вирішувати питання про стягнення такої заборгованості. В цьому випадку правильним способом захисту є вимога про зобов'язання відповідача до виконання покладених на нього Законом і підзаконними актами обов'язків щодо надання органу казначейства висновку щодо суми, яка підлягає відшкодуванню з бюджету.

Іншим прикладом, який має важливе значення для судової практики, є позиція ВАСУ, наприклад, у позовних вимогах щодо скасування наказу про проведення невідзної документальної перевірки податковими органами відносно платника податків. У разі порушень з боку контролюючого органу при прийнятті такого наказу ВАСУ вважає за можливе задоволення позову про його скасування. На



думку суду, наказ не є реалізованим і не вичерпав своєї дії фактичним проведенням перевірки, оскільки позивач не брав участі у її проведенні, а відтак, надавши документи на запит податкового органу, був позбавлений можливості не допустити фахівців останнього до проведення перевірки.

Корисною у практичному сенсі є також ухвала ВАСУ від 02.12.2015 року № К/800/54720/14 [4] у справі щодо вимог про визнання неправомірними дій податкового органу по проведенню перевірки. Стосовно таких вимог, на думку ВАСУ, вони не підлягають задоволенню з огляду на те, що виключно результат реалізації повноваження контролюючого органу (а саме – рішення), а не процес реалізації його повноважень (проведення перевірки чи складання акта) може бути об'єктом судового оскарження.

Разом із тим варто звернути увагу на ухвалу ВАСУ від 02.12.2015 року № К/800/10997/14 [4], яка була винесена по справі, в якій контролюючий орган провів перевірку платника на підставі його «звернення», якого, як виявилось в судовому розгляді, не існувало. Суд касаційної інстанції в даному випадку дійшов висновку, що за відсутності підстав для проведення перевірки дії податкового органу є протиправними.

Окрім того, названа ухвала може використовуватися, якщо за результатом неправомірної перевірки був складений акт і внесено відповідну інформацію до АС «Результати співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДПА», а податкове повідомлення-рішення не складалося. Так, проаналізувавши положення Закону «Про доступ до публічної інформації», ВАСУ зазначив, що платник податків має право вимагати виправлення неточної, неповної, застарілої податкової інформації про себе, виключення інформації про себе, збирання, використання чи зберігання якої здійснюється з порушенням вимог закону. Дана позиція узгоджується з постановою ВСУ від 09.12.2014 року № 21-511а14 [5].

Слід також звернути увагу на той факт, що норми податкового законодавства не обмежують період подання платником податків необхідних первинних документів лише часом проведення податкової перевірки. Так, відповідно до п. 44.6 ст. 44 ПК України, у разі якщо до закінчення перевірки або у терміни, визначені в абз. 2 п. 44.7 цієї статті, платник податків не надає посадовим особам контролюючого органу, які проводять перевірку, документи (незалежно від причин такого не надання, крім випадків виїмки документів або іншого вилучення правоохоронними органами), що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складення такої звітності. Отже, дана стаття лише визначає статус показників податкової звітності, які не підтверджені необхідними документами під час перевірки, однак не обмежує право платника довести у судовому процесі обставини, на яких ґрунтуються його вимоги, поданням виключно тих доказів, що

надавались ним під час проведення податкової перевірки.

Право надавати заперечення щодо висновків податкового органу та долучати до матеріалів справи докази на підтвердження таких заперечень надається платнику як на всіх стадіях податкового контролю, так і на стадіях судового процесу, на яких допускається подання учасником процесу нових доказів.

Слід також звернути увагу на адміністративні позови щодо скасування податкових-повідомлень рішень, прийнятих по «безтоварних» операціях. У цих податкових спорах ВАСУ продовжує керуватися установленою доктриною, згідно якої обов'язковою умовою підтвердження реальності здійснення господарських операцій є фактична наявність у платника податків первинних документів, фізичних, технічних та технологічних можливостей для здійснення відповідних операцій та зв'язку між фактом придбання товару (послуги) і подальшою господарською діяльністю (ухвали від 02.12.2015 року № К/800/1732/14, № К/800/29867/14, № К/800/53653/14, № К/800/31332/14, № К/800/50758/14) [4]. Така ж позиція викладена у постанові ВСУ від 27.10.2015 року у справі № 21-1539а15 [6]. Отже, як бачимо, якщо фактичного здійснення господарської операції не було, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами (документами, що містять відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення) для цілей ведення податкового обліку навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, які передбачені ПК України.

Неможливо обійти увагою також Постанову ВАСУ від 25.11.2015 у справі № 804/1649/14 за позовом ТОВ «ЮБК Інвестстрой» до Державної податкової інспекції у Подільському районі Головного управління Міндоходів у м. Києві про визнання протиправним скасування рішення та зобов'язання вчинити певні дії.

Судова колегія суду касаційної інстанції погодилася із висновками судів першої та апеляційної інстанцій щодо протиправності рішення про анулювання реєстрації платника податку на додану вартість, однак суд зазначив, що позовна вимога про зобов'язання відновити реєстрацію платника податку на додану вартість ТОВ «ЮБК Інвестстрой» задоволена безпідставно з огляду на наступне.

Відповідно до п.п. «г» п. 184.1 ст. 184 ПК України реєстрація діє до дати анулювання реєстрації платника податку, яка проводиться шляхом виключення з реєстру платників податку і відбувається у разі, якщо, зокрема, особа, зареєстрована як платник податку, протягом 12 послідовних податкових місяців не подає контролюючому органу декларації з податку на додану вартість та/або подає таку декларацію (податковий розрахунок), яка (який) свідчить про відсутність постачання/придбання товарів, здійснених з метою формування податкового зобов'язання чи податкового кредиту.

З аналізу наведеної норми слідує, що анулювання реєстрації платника податку на додану вартість може бути здійснено контролюючим органом у разі, якщо платник податку протягом 12 послідовних податкових місяців

взагалі не подавав відповідних податкових декларацій, або якщо він подавав такі декларації та при цьому зазначав в них дані, які свідчили про відсутність постачання/придбання товарів, здійснених з метою формування податкового зобов'язання чи податкового кредиту.

Таким чином, податковий орган, здійснюючи анулювання реєстрації платника на додану вартість, висновок про відсутність операцій, що підлягають оподаткуванню податком на додану вартість, може зробити виключно на підставі даних, що містяться у відповідних податкових деклараціях, які подані безпосередньо платником податків.

Суд зазначив, що висновок контролюючого органу про подання платником податків протягом 12 послідовних податкових місяців контролюючому органу декларацій з податку на додану вартість, які (який) свідчать про відсутність, є необґрунтованим та непідтвердженим належними та допустимим доказами.

Висновки. Таким чином, Акт про неможливість звірки, що фактично слугував підставою для прийняття рішення про анулювання реєстрації, не є підтвердженням відсутності постачання/придбання товарів, здійснених з метою формування податкового зобов'язання чи податкового кредиту [7].

Можна із впевненістю констатувати, що ключове значення для захисту прав та інтересів платника податків у податкових справах має належне формування доказового матеріалу у цій категорії справ.

На наш погляд, у цій статті наведені найбільш розповсюджені податкові спори, що виникають у судовій практиці, і наведені виважені правові позиції ВАСУ щодо їх вирішення.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Про стан здійснення правосуддя адміністративними судами у 2015 році : Постанова Пленуму Вишого адміністративного суду України від 05.02.2016 року № 1 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0001760-16>.
2. Божко Ю.В. Окремі аспекти судової практики у спорах щодо податку на додану вартість / Ю.В. Божко // Часопис Київського університету права. – 2012. – № 3. – С. 149–152.
3. Постанова Верховного Суду України від від 16.09.15 року у справі № 21881а1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/%28documents%29/EED604D32375365AC2257F02002CC959>.
4. Актуальна судова практика у вирішенні податкових спорів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://blog.liga.net/user/vandrussyak/article/20256.aspx>.
5. Постанова Верховного Суду України від 09.12.14 року у справі №21-511а14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/%28documents%29/B4C671C31B11C4C4C2257DBE004B0EDF>.
6. Постанова Верховного Суду України від 27.10.15 року у справі № 21-1539а15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/%28documents%29/4BBDBDE2341221FCC2257F02002CB4E5>.
7. ТОП 10 рішень Вишого адміністративного суду України у податкових спорах за 2015 рік за версією TAXLI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://taxlink.ua/ua/news/top-10-rshen-vishchogo-adminstrativnogo-sudu-ukrani-u-podatkovih-sporah-za-2015-rk-za-versyu-taxlink.htm>.