

20. Обобщающая налоговая консультация относительно особенностей представления деклараций по налогу на прибыль и уплате налога в 2013 г. Утверждено приказом ГНСУ от 21. 12. 12 г. № 1177. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.buhgalteria.com.ua/Hit_2013_pdfs/Konsult_22-42.pdf.
21. Клинов В. Актуальные проблемы экономической политики США] / В. Клинов [Электронный ресурс]. – Режим доступа :: http://www.mgimo.ru/files2/2013_05/up44/file_603f07bb2ce8ed90ec8afc9bae5690f6.pdf.
22. Налоговая система Великобритании [Электронный ресурс]. – Режим доступу до ресурса : [http://www.rustf.ru/wonderbuild.nsf/0/7F43EDC3A58805DEC325768D004CB639/\\$FILE/Г – налоги 11 pdf](http://www.rustf.ru/wonderbuild.nsf/0/7F43EDC3A58805DEC325768D004CB639/$FILE/Г – налоги 11 pdf).
23. Корпоративное и налоговое право в ФРГ [Электронный ресурс]. – Режим доступу : http://www.intax-info.com/pdf/intax_info_presentations/Tallinn_September_2009/12_Corporate%20and%20Tax%20Law%20of%20Germany.pdf.
24. Международное налогообложение : пер. с англ. – М. : ЮНИТИ, 2005. – 375с.

ЩЕРБАКОВА О. Ю.,

здобувач кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

ЕТАПИ ПРОЦЕСУАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУДУ ПРИ ВСТАНОВЛЕННІ ПРАВА ПЛАТНИКА НА ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ ЧИ БЮДЖЕТНЕ ВІДШКОДУВАННЯ

У статті автор розглядає специфіку діяльності суду при встановленні права конкретного платника податків на податковий кредит або бюджетне відшкодування. При цьому акцентується увага на виділенні відповідних етапів процесуальної діяльності суду із встановлення обґрунтованості права платника податку на бюджетне відшкодування з податку на додану вартість (згідно із нормами законодавства та судовою практикою). Автор вказує, що сьогодні немає однотайного підходу при розгляді таких справ, що не є позитивним. Саме тому чинне законодавство потребує удосконалення.

Ключові слова: податок на додану вартість; бюджетне відшкодування; податковий кредит; права платника податків; податкові спори.

В статье автор рассматривает специфику деятельности суда при установлении права конкретного налогоплательщика на налоговый кредит или бюджетное возмещение. При этом акцентируется внимание на выделении соответствующих этапов процессуальной деятельности суда по установлению обоснованности права налогоплательщика на бюджетное возмещение налога на добавленную стоимость (согласно нормам законодательства и судебной практики). Автор указывает, что в данный момент не имеет единого подхода при рассмотрении таких дел, что не является положительным. Именно поэтому действующее законодательство требует усовершенствования.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость; бюджетное возмещение; налоговый кредит, права налогоплательщика; налоговые споры.



The article examines the specifics of the court in determining the rights of a particular taxpayer for a tax credit or refund. In this case focuses on the selection of appropriate procedural steps of the operation of the court determination of the rights of the taxpayer for refund of value added tax (according to the rules of law and jurisprudence). The author points out that at present no consensus approach when considering such matters that are not positive. That is why the current legislation needs to be improved. When budgeting for VAT refund must have a negative tax. The amount of VAT to be payable or recoverable budget (transferred) to the State Budget of Ukraine, is defined as the difference between the amount of tax liability reporting (tax) period and the amount of the tax credit of the reporting (tax) period. In this case, the first (tax) reporting period, the amount of negative value price, in the absence of the tax debt – is included in the tax credit for the next reporting (tax) period, and if the tax debt – is taken into account in reducing the amount of tax debt tax that arose during the previous reporting (tax) period.

VAT payers in the case of a negative value tax more than one accounting period and in the absence of the tax debt of the tax has the right to choose one type of VAT refund (total or automatic) or to transfer specified amount of money to reduce VAT liabilities that arose during these periods .

Key words: VAT, refund, tax credit, taxpayers' rights, tax disputes.

Вступ. Багато спорів в судах на сьогодні ще пов'язується з розумінням змісту податкового законодавства, яке було чинним до прийняття Податкового кодексу України.

Результати дослідження. Аналіз судової практики дозволяє прийти до висновку, що процесуальна діяльність суду із встановлення обґрунтованості права платника податку на бюджетне відшкодування з податку на додану вартість повинна включати такі етапи: [1]

1. Встановлення факту здійснення господарської операції. На цьому етапі дослідженю підлягають усі первинні документи, які належить складати залежно від певного виду господарської операції. Необхідно з'ясувати фізичні, технічні та технологічні можливості певної особи до вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарської операції (наявність кваліфікованого персоналу, основних фондів, у тому числі транспортних засобів для перевезення, приміщень для зберігання товарів тощо; можливість здійснення операцій з відповідною кількістю певного товару у відповідні строки з урахуванням терміну його придатності, доступності на ринку тощо; наявність відповідних ліцензій та інших дозвільних документів, що необхідні для ведення певного виду господарської діяльності). Встановленим обставинам належить давати оцінку з урахуванням усіх доказів у справі в їх сукупності, сама собою відсутність ліцензії чи іншого дозвільного документа не є безумовним доказом неправомірності вчиненої господарської операції. В той же час ця обставина може вказувати на те, що відповідна особа не мала можливості та належної кваліфікації для здійснення певних дій, а отже, і на їх можливу відсутність.

2. Встановлення спеціальної податкової правосуб'ектності учасників господарської операції. Враховуючи те, що реалізація прав та обов'язків платника в цих умовах обумовлюється наявністю спеціального дозволу, дослідженю підлягала саме наявність, законність надання такого документу. Так, підлягає встановленню статус постачальника товарів (послуг), придбання яких є підставою для формування податкового кредиту та/або сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість. Особа, що видає податкову накладну, повинна бути зареєстрована як платник податку на додану вартість на момент вчинення відповідної господарської операції. При цьому в обов'язковому порядку необхідно було з'ясувати можливу обізнаність платника податку щодо дефектів у



правовому статусі його контрагентів, зокрема, з використанням даних Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

3. Встановлення зв'язку між фактом придбання товарів (послуг) і господарською діяльністю платника податку. Включення до складу податкового кредиту підлягають лише суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів (послуг), що підлягають використанню у господарській діяльності платника податку [2, п. 7.4 ст. 7]. При цьому в обов'язковому порядку необхідно було дослідити наявність господарської мети при вчиненні відповідних дій платника податку. Перевірці підлягали доводи податкового органу, що свідчать про відсутність ділової мети у діях платника податку, зокрема у разі подальшого продажу придбаного товару нижче за ціну придбання; придбання товарів (послуг) у посередників за наявності прямих контактів із їх виробниками; придбання послуг, використання яких не може мати позитивного впливу на результати господарської діяльності платника податку тощо. Законодавство на той час не ставило у залежність виникнення права на податковий кредит у платника податків від фактичного використання придбаних товарів або послуг у своїй господарській діяльності. Для підтвердження відповідного права платника податку достатньо наявності мети використання товарів та послуг, що ним придбані, незалежно від фактичних результатів такого використання.

4. Встановлення дотримання платником податку спеціальних вимог щодо документального підтвердження сум податкового кредиту та/або бюджетного відшкодування з податку на додану вартість. У межах цього етапу підлягала дослідження правильність складання податкових накладних, податкових та митних декларацій. Одночасно перевірялись на предмет достовірності всі наведені у відповідних документах дані.

5. Встановлення факту надмірної сплати податку на додану вартість у ціні товарів (послуг), що придбані платником податку. Бюджетному відшкодуванню підлягає частина податку, сплачена платником податку, що придбав товари та послуги, їх постачальникам [2, п. 7.7.1 п. 7.1 ст. 7]. Закон не обмежував можливості врахування під час визначення розміру бюджетного відшкодування сум податку на додану вартість, сплачених у складі ціни придбаних товарів та послуг. Також не було передбачено можливості зменшення суми бюджетного відшкодування в разі несплати сум податку на додану вартість до бюджету контрагентами платника податку, який має право на бюджетне відшкодування.

Висновки. Узагальнення судової практики призводить до висновку щодо суперечливих рішень за однотипними справами. Серед причин виникнення різної практики в адміністративних судах у спорах, пов'язаних із визнанням права платників податку на бюджетне відшкодування з податку на додану вартість, можна виділити наступні.

1. Наявність внутрішніх колізій норм Закону України «Про податок на додану вартість». Зокрема, це стосується співвідношення п. 1.8 ст. 1 Закону України «Про податок на додану вартість» та п. 7.7 ст. 7 цього ж Закону. Основна проблема полягає у визначені надмірної сплати податку як юридичного факту. Саме він є підставою для виникнення права на відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету. Проте судова практика Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України [3] дозволила дійти висновку про те, що факт надмірної сплати товару повинен розумітися як сплата податку на додану вартість у складі ціни товарів (послуг), що придбані платником податку, і розрахунки за які є здійсненими.

2. Невідповідність правового регулювання відносин, що складаються в процесі формування податкового кредиту, та сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, сум бюджетного відшкодування, реальним економічним можливостям. З одного боку, суто формальне слідування приписам статті 7 Закону України «Про податок на додану вартість» дозволяє дійти висновку про те, що отримати право на бюджетне відшкодування можна лише на підставі наявності необхідних документів, зокрема податкових накладних та документів, що підтверджують факт оплати придбаних товарів



(послуг) [4; 5]. З іншого боку, обмеження процесу доказування у відповідній категорії спорів лише аналізом документальних доказів створює передумови для зловживання з боку недобросовісних платників податку. Зокрема, не виключається штучне створення документообігу з метою імітації господарських операцій, що дають право на формування сум податкового кредиту та/або бюджетного відшкодування.

Зміна моделі правового регулювання відносин із формування сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість у бік спрощення процедури, а так само формалізація судової практики посилює намагання недобросовісних осіб незаконно заволодіти коштами державного бюджету. Додаткове ускладнення відповідних процедур створювало передумови для порушення інтересів добросовісних платників податку внаслідок бюрократизації та посилення корупції у розглядуваній сфері. У зв'язку з наведеними суспільно-об'єктивними суперечностями видається ефективним індивідуалізований підхід до розв'язання спорів розглядуваної категорії, відображеній у практиці Верховного Суду України [6; 7]. При цьому ретельний перевірці підлягають обґрунтовані доводи податкових органів щодо недобросовісного характеру діяльності окремих платників податку.

3. Складність і різноманітність правовідносин, що складаються в процесі формування сум податкового кредиту та/або сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість. Неможливо передбачити в законі чи відобразити в судовій практиці усі варіанти господарських операцій, що вчинюються в процесі формування податкового кредиту, та сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість. У практиці Верховного Суду України [7-10] наведені деякі обставини, що можуть свідчити про незаконний характер відповідних операцій, а також деякі способи доказування цих обставин. У той же час величезна кількість справ ґрунтувалася на нетипових операціях. Це призводило до судових помилок. При цьому значна кількість обставин мала оціночний характер (встановлення економічно обґрунтованих причин вчинення господарської операції [11; 12]; можливість реального здійснення господарської операції силами наявного у платника податку трудового колективу тощо), що не могло забезпечити єдності як в тлумаченні, так і в застосуванні.

4. Необхідність досліджувати суб'єктивну сторону в діях осіб, що беруть участь у здійсненні операцій, пов'язаних з отриманням права на бюджетне відшкодування. При цьому вимагалося встановлювати реальний намір використання придбаних товарів (послуг) у господарській діяльності платника податку, обізнаність щодо протиправного характеру діяльності його контрагентів тощо.

5. Недостатній рівень формування податковими органами доказової бази у відповідній категорії спорів. Під час здійснення ними перевірок платників податку не завжди аналізувалися обставини, що можуть мати значення при вирішенні відповідних спорів, іноді податкові органи обмежувалися виключно посиланнями на факт несплати податку одним з учасників ланцюга постачання товарів. У той же час фактам обізнаності з цими обставинами останнього з учасників ланцюга належної уваги не приділялося.

6. Суттєві перешкоди щодо взаємодії між податковими та правоохоронними органами. Деякі фактичні обставини у розглядуваній категорії спорів (наприклад, наявність умислу на заволодіння державними коштами за рахунок безпідставного одержання бюджетного відшкодування), об'єктивно можуть бути встановлені лише шляхом вчинення відповідних слідчих дій і підтверджені вироком суду. Однак адміністративні суди не наділені подібними повноваженнями. Водночас податкові органи недостатньо активно використовували надані їм права та не приділяли достатньої уваги питанням кримінального переслідування осіб, винних у спробі заволодіння державними коштами внаслідок протиправного завищення сум бюджетного відшкодування.

7. Деякі розбіжності в практиці розгляду цієї категорії спорів. Зокрема, різні підходи існували у позиціях Судових палат у господарських та адміністративних спра-

вах Верховного Суду України (стосовно надмірної сплати податку на додану вартість). Здебільшого у 2009 році було конкретизовано правові позиції Верховного Суду України щодо обставин, які підтверджують право на відшкодування з податку на додану вартість. Було роз'яснено співвідношення між документальним підтвердженням права на бюджетне відшкодування та обставинами реального здійснення господарських операцій.

Список використаних джерел:

1. Інформаційний лист ВАСУ від 20.07.2010 № 1112/11/13-10.
2. «Про податок на додану вартість» : Закон України від 03.04.1997 № 168/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/168/97-vr>.
3. Постанова Верховного Суду України від 15вересня 2009 року, реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 4970766.
4. Постанова Верховного Суду України від 11 жовтня 2006 року, реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 3384445.
5. Постанова Верховного Суду України від 9 вересня 2008 року, реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 2362425.
6. Постанова Верховного Суду України від 13 січня 2009 року, реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 3060678.
7. Постанова Верховного Суду України від 24березня 2009 року, реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 4344211.
8. Постанова Верховного Суду України від 22 вересня 2009 року, реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 4970764.
9. Постанова Верховного Суду України від 1 вересня 2009 року, реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 4970766.
10. 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.
11. Постанова Верховного Суду України від 3червня 2008 року, реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 2168350.
12. Постанова Верховного Суду України від 22 вересня 2009 року, реєстраційний номер судового рішення в ЄДРСР – 4970764.

