УДК 342.951

Бондар Ю.Ю.

ПРОБЛЕМИ ПРИ РОЗГЛЯДІ СУДАМИ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

Постановка проблеми. Сучасна податково-правова наука ледве встигає за системними змінами, які постійно відбуваються в нашій державі, реформування економіки, оновлення суспільних відносин. Податкове право представляє собою процесуально-матеріальну підгалузь фінансового права. Правове регулювання податкового процесу пов'язане, з одного боку гарантією фінансової незалежності держави, економічної безпеки держави та виконання податкового обов'язку платниками податків, а з іншого боку це є додержання прав, свобод і законних інтересів платників податку та всіх учасників податкового процесу.

Слід зазначити, що нормативна база податкового процесу постійно вдосконалюється та формується. Відтак судова практика. щодо розгляду судами податкового законодавства за останні роки суттєво змінилася. З'явилась необхідність суддям опановувати бухгалтерські знання, адже без них тепер неможливо надати повну об'єктивну оцінку ведення податкового обліку при розгляді справ. Крім того законодавство щодо ведення бухгалтерського обліку також зазнає багатьох змін. На сьогоднішній день податкові справи є одними з най резонансних у судовій практиці та болючими для суб'єктів підприємницької діяльності. Через те, що податкове законодавство змінюється щорічно, судова система просто не встигає за цими змінами. Але, нажаль, неможливо створити назавжди стабільне податкове законодавство, оскільки сама економічна ситуація по всьому світі не є постійно стабільною і зазнає періодичних змін. З цією метою доцільним є вивчення та вирішення проблем при розгляді судами податкових спорів.

Аналіз останніх публікацій. Питаннями вивчення та вирішення проблем при розгляді судами податкових спорів присвячені наукові розробки українських і зарубіжних учених. Однак, незважаючи на наявність значної кількості наукових праць, слід зазначити про недостатнє висвітлення таких питань, що зумовлює актуальність та необхідність даного дослідження.

Виклад основного матеріалу. Найбільш наглядно цю проблему видно у питаннях проведення позапланових перевірок податковими органами, та притягнення до фінансової відповідальності платників податків, а також оскарження податкових повідомлень-рішень. Судами такі категорії справ розглядаються по різному і норми податкового законодавства тлумачаться та застосовуються по різному. І, як правило, вирішення спорів дуже сильно залежить від кваліфікації юриста-правознавця, що їх супроводжує, а також об'єктивної оцінки доказів по справі.

Розглянути таку проблематику можна в справах де податковою інспекцією виявлено суми податкового боргу, але при з'ясуванні нововиявлених обставин суд вимушений переглянути всі обставини справи, та, за необхідністю, скасувати або змінити попереднє рішення суду. У такому випадку одна із сторін звертається до суду із заявою про перегляд попередньо винесеної постанови суду через нововиявлені обставини. За приклад можна розглянути ситуацію щодо сплати транспортного податку, який відповідно до постанови Вищого адміністративного суду України по справі №826/22028/15, яка набрала законної сили 07 вересня 2016 року, згідно з Податковим кодексом України є місцевим податком. Місцеві ради у свою чергу відповідно до Податкового кодексу України мають обов'язково встановити (відповідним рішенням місцевої ради) транспортний податок і вирішити питання (на власний розсуд), чи запроваджувати податок (і в якому розмірі) на майно, відмінне від земельної ділянки. Таке рішення має бути оприлюдненим до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому

планується застосування встановлених місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим. Згідно ст. 3 Бюджетного кодексу України бюджетний період для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему України, становить один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року. Отже, виходить, що 2015 рік – це є плановий період, а 2016 рік – вже бюджетний період. Виходячи з наведеного вище, нові податки практично не можуть бути визнані обов'язковими до сплати, принаймні в 2015 році, адже місцеві ради не приймали і не могли прийняти і офіційно оприлюднити до 15 липня 2014 року рішення про встановлення таких податків та зборів. Таким чином при нововиявлених обставинах, щодо періоду коли податки мають стати обов'язковими і бути включенні до дохідної частини бюджетного період, одна сторона подає скаргу на податкове повідомлення-рішення про визначення суми податкового зобов'язання винесеним податковою інспекцією після проведення перевірки без врахування таких обставин. [1,5]

Але навіть такий факт, як нововиявлені обставини не дає гарантій того, що судом буде прийнято рішення на користь позивача, який оскаржує податкове повідомлення, та відмінено податкове повідомлення-рішення щодо податкового зобов'язання. Суди розглядають такі справи по різному трактуючи податкове законодавства та не завжди задовольняючи позовні вимоги щодо скасування податкового повідомлення-рішення.

Статтею 245 Кодексу адміністративного судочинства України встановлені підстави для провадження за нововиявленими обставинами. Такі підстави обставини є істотними для справи і які не були і не могли бути відомі особі, яка звертається із заявою, на час розгляду справи. Нововиявленими є обставини (як фактичного, так і правового характеру), які об'єктивно існували на момент вирішення адміністративної справи, та не були відомі і не могли бути відомими на час розгляду справи судом хоча б одній особі, яка брала участь у справі. Такі обставини мають бути істотними, тобто такими, що впливають на юридичну оцінку обставин, здійснену судом у судовому рішенні, що переглядається. Наявність цих умов для визнання обставини нововиявленою є обов'язковою.[3]

Істотними обставинами справи вважаються такі, які можуть вплинути на рішення суду, яке набрало законної сили, а це передусім ті, що взагалі не були предметом розгляду по даній адміністративній справі в адміністративному суді через те, що вони не були і не могли бути відомі особі, яка звертається із заявою на час розгляду справи. Також істотними для справи обставинами вважаються такі факти і події, які мають юридичне значення для взаємовідносин сторін, що звернулись до суду з метою розгляду спірної ситуації, в суді, але не були і не могли бути відомі ні особам, які брали участь у розгляді адміністративної справи, ні суду, який її розглядав та вирішував її по суті. [5]

Європейський суд з прав людини у своєму рішенні ще 18.11.2004р. зазначає, що одним із аспектів принципу верховенства права є принцип правової певності, який, окрім іншого, передбачає, що якщо суд ухвалив остаточне рішення по суті спору, таке рішення не може бути піддане перегляду. Цей принцип встановлює, що жодна сторона не вправі ставити питання про перегляд остаточного судового рішення, яке набрало законної сили, лише задля нового судового розгляду і нового рішення по суті. Відхилення від такого принципу можливо лише при наявності виняткових обставин.[4]

З цього виходить, що процедура скасування судового рішення у зв'язку з нововиявленими обставинами передбачає існування доказу, який раніше не міг бути доступний, однак він міг би призвести до іншого результату судового розгляду. Так, особа, яка звертається із заявою про скасування рішення, повинна довести, що в неї не було раніше можливості представити такий доказ на остаточному судовому слуханні, а також те, що такий доказ є вирішальний. Важливо при цьому відрізняти нововиявлені обставини від нових обставин, що виникли після рішення суду та ще не існували на час розгляду справи судом, а також обставини, що зазнали змін після прийняття судом рішення. Їх виявлення не може бути підставою для перегляду судового рішення.

Необхідно, також, розрізняти нововиявлені обставини, як факти та нові докази, як підтвердження факту. Нововиявлені обставини мають бути належним чином засвідчені, тобто підтверджені належними і допустимими доказами але не може вважатися нововиявленою обставина, яка ґрунтується на переоцінці тих доказів, які вже оцінювались адміністративним судом у процесі розгляду справи. Перегляд або скасування постанови/ухвали, яка набрала законної сили, на підставі необґрунтованого ствердження про відкриття нових обставин не припустимий.

Так, істотними для розгляду в суді справи являються обставини, які представляють сутність адміністративної справи та можуть вплинути на рішення суду, яке набрало законної сили по ній, та не були і не могли бути відомі особі, яка зверталась із заявою, на час розгляду справи, при цьому мають юридичне значення для взаємовідносин сторін, що є учасниками розгляду справи в суді. Не можуть бути визнані нововиявленими ті обставини, які виникли або змінились після прийняття рішення чи винесення ухвали, а також обставини, на які посилалася особа, яка брала участь у справі, у своїх поясненнях, апеляційній або касаційній скаргах, чи ті, які могли бути встановлені при виконанні судом вимог процесуального закону щодо всебічного і повного дослідження обставин справи.

Постанова Вищого адміністративного суду України по справі №826/22028/15, яка набрала законної сили 07.09.2016 року, передбачає, що транспортного податку немає у переліку загальнодержавних податків та зборів. Таким чином, суди роблять висновки у таких справах, що, оскільки, 2015 – є плановий період, а 2016 рік – вже бюджетний період, нові податки практично не можуть бути визнані обов'язковими до сплати у 2015 році. Але, незважаючи на це інколи суди приймають рішення щодо безпідставності наведених посилань заявників, як на підставу для перегляду за нововиявленими обставинами судового рішення та не вважають нововиявленими обставинами такі, які наведені вище оскільки такі посилання не можуть бути нововиявленими. [5].

Отже, звертаючись до суду з питань розгляду справи через нововиявлені обставини необхідно дуже ретельно дослідити такі обставини, докази які їх підтверджують та факти.

Іншим характерним прикладом різного застосування та тлумачення податкового законодавства у судовій практики слід відмітити адміністративні спори про скасування податкових повідомлень-рішень, винесених на думку податкового органу, права на податковий кредит платника податку. Такі спори є болючим питанням для суб'єктів підприємницької діяльності при проведені позапланової невиїзної перевірки, щодо визнання укладених договорів нікчемними і, як наслідок, донарахування податку на додану вартість. При цьому, суди першої інстанції часто не беруть до уваги ту обставину, що при перевірці контролюючим органом дотримання податкового законодавства не було встановлено не надання фінансово-господарських документів на підтвердження здійснення господарських операцій, оскільки відсутність таких документів у контрагента-продавця не свідчить про безтоварність операції з контрагентом-покупцем/замовник, тому відповідальність за неналежне ведення бухгалтерського обліку на підприємстві повинен нести керівник такого підприємства, а не його контрагент-покупець/замовник.

З іншої сторони, враховуючи встановлені обставини та наявні у матеріалах справи докази, суди роблять висновки, що укладені між контрагентами правочини відповідають вимогам чинного законодавства України, мають своїм наслідком зміну у майновому стані учасників правочину, є економічно виправданим, а факт виконання господарських зобов'язань сторін підтверджується первинними документами бухгалтерської та податкової звітності.

Водночас у таких справах податкова інспекція, яка є у більшості випадків відповідачем по справі, на підтвердження своєї позиції щодо нікчемності правочину не завжди надає, як того вимагають положення чинного законодавства України, належних доказів, які б свідчили, що документи, виписані на виконання договору, були сфальсифікованими, як і не надано доказів притягнення до відповідальності (в тому числі кримінальної) відповідних посадових осіб у зв'язку з занесенням до звітності даних, що не

відповідають дійсності.

Натомість необхідно дослідити чи наявні в матеріалах справи документи первинного бухгалтерського обліку, податкового обліку та договори містять усі дані стосовно змісту операції. Вказані документи містять назву замовника та виконавця, перелік виконаних робіт, послуг, товарів підписи уповноважених представників сторін та печатки підприємств, що відповідає вимогам статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і фіксують факт здійснення господарської операції. Дослідити наявність податкових накладних та актів виконаних робіт згідно з якими можливо визначити, які саме роботи, товари, послуги були виконані, за якою ціною та між якими контрагентами. Відповідач (податкова) не завжди може надати докази того факту, що зазначений правочин був укладений не з метою здійснення передбаченої законодавством підприємницької діяльності, а з метою, яка завідомо суперечить інтересам держави і суспільства.

При розгляді таких справ необхідно зважати чи зобов'язання за договором, укладеним між Позивачем та контрагентом, мали реальний характер (роботи, послуги, товари були отримані і оплачені), відсутність взаємних претензій свідчить про те, що укладення правочину відповідало волі сторін договору (юридичних осіб). У такому випадку, твердження податкового органу про порушення Позивачем вимог законодавства України, що виявилось в недодержанні вимог норм в момент вчинення правочинів, які не спрямовані на реальне настання правових наслідків, є безпідставними. З цього виходить, що, висновок про нікчемність угод між контрагентами не підкріплено фактами і доказами, з якими законодавець пов'язує нікчемність правочинів

Всупереч вимогам податкового законодавства України, податковий орган іноді робить висновки в спірних правовідносинах базуючись не на аналізі змісту договірних відносин між Позивачем та його контрагентом, а на аналізі обставин, які не можуть бути самостійною підставою для нарахування (збільшення) суми грошового зобов'язання за податком на додану вартість.[6]

При розгляді таких справ суди повинні враховувати рішення Європейського суду з прав людини у справах Інтерсплав проти України (2007 рік, заява № 803/02), «Булвес»АД проти Болгарії (2009 рік, заява №3991/03) і Бізнес Супорт Центр проти Болгарії (2010 рік, заява №6689/03), які відповідно до ч. 1 ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» підлягають застосуванню судами як джерела права, у яких визначено, що платник ПДВ не повинен нести відповідальність за зловживання, вчинені його постачальниками, якщо платник ПДВ не знав про такі зловживання і не міг про них знати.[4]

Після проведеного аналізу зазначених категорій справ виходить, що найчастіше протиріччя виникають у зв'язку із неоднаковим застосуванням норм податкового законодавства, які регулюють питання належності та допустимості доказів, а також самої оцінки доказів при встановленні факту реальності господарських операцій, фактичності їх здійснення. Найчастіше, розбіжності виникають при наданні судами оцінки таким доказам, як Акт перевірки контрагента платника податку про неможливість проведення зустрічної звірки у зв'язку з відсутністю за місцезнаходженням, експертний висновок щодо підпису не уповноваженої особи на податковій накладній, відсутність товарно–транспортних накладних та факту перевезення товару власним транспортом, не надання довіреностей на отримання товару. У свою чергу податкова, на підтвердження своїх позицій щодо підтвердження нікчемності правочину, має надавати належні докази відповідно до чинного законодавства України, які б свідчили, що документи, виписані на виконання договору, були сфальсифіковані, а також докази щодо притягнення до відповідальності (в тому числі кримінальної) відповідних посадових осіб та занесення до звітності даних, які не відповідають дійсності. В наявних в матеріалах справи документах первинного бухгалтерського і податкового обліку, договорів мають міститися усі данні щодо змісту операції. У вказаних документах повинні міститися назва замовника та

виконавця, перелік виконаних робіт, послуг, товарів, підписи уповноважених представників сторін разом з печатками підприємств в яких зафіксовано факт здійснено господарської операції. Саме всі наявні акти виконаних робіт, податкові накладні дають змогу визначити, які саме роботи, послуги виконані, за якою ціною та між якими контрагентами. У такому випадку податкова, яка є відповідачем у таких справах, має довести той факт, що правочин був укладений не з метою здійснення передбаченої законодавством підприємницької діяльності, а з метою, яка завідомо суперечить інтересам держави.

Суди, відмовляючи у задоволенні позову, не враховують необхідність проведення експертного дослідження на предмет підроблення підписів посадовими особами, які підписували податкові накладні та інші первинні документи, оскільки встановлення обставин фальсифікації має важливе відношення до таких справ. Судам необхідно враховувати наведені вище обставини та з'ясовувати характер і зміст спірних операцій між позивачами та контрагентами, досліджувати усі первинні документи, наявність у підприємства трудових ресурсів, основних засобів, дій які становлять зміст відповідних операцій і після цього робити висновки чи відбувся дійсний рух активів між учасниками – контрагентами щодо заявлених операцій.[6]

Висновок. Виходячи з усього вищенаведеного можна зробити висновок, що судова практика вирішення податкових спорів є неоднозначною, через що існує необхідність для формування єдиної судової практики, єдиного розуміння та тлумачення податкового законодавства з метою запобігання подальшого неоднакового вирішення справ судами. Також змінити ситуацію з різним трактуванням норм податкового законодавства, можливо, допомогло б введення персональної відповідальності посадових осіб, які працюють у податкових органах, за прийняття податкових повідомлень-рішень, які в результаті скасовуються судом.

Анотація. В статті порушено проблеми пов'язані із різним застосуванням норм податкового законодавства при винесені рішень судами; розуміння та тлумачення суддями норм податкового законодавства.

Ключові слова: податкове рішення-повідомлення, податковий спір, судове провадження, податкове законодавство, адміністративне судочинство.

Аннотация. В статье затронуты проблемы связанные с различным применением норм налогового законодательства при вынесении решения судами; понимание и толкование судьями норм налогового законодательства.

Ключевые слова: налоговое решение-уведомление, налоговый спор, судопроизводство, налоговое законодательство, административное судопроизводство.

Annotation. The paper raised various problems associated with the use of tax legislation in the decisions made by the courts; understanding and interpretation of tax legislation by the judges.

Keywords: tax notification solutions, tax disputes, litigation, tax law, administrative law.

Бібліографічний список використаної літератури

1. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] Режим доступу www.rada.gov.ua.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] Режим доступу www.rada.gov.ua.
3. Кодекс адміністративного судочинства України [Електронний ресурс] Режим доступу www.rada.gov.ua.
4. Практика розгляду Європейським судом справ по правам людини [Електронний ресурс] Режим доступу www.vasu.gov.ua.
5. Рішення судів різної інстанції по розгляду судами податкового законодавства [Електронний ресурс] Режим доступу www.reyestr.court.gov.ua.
6. Узагальнення судової практики розгляду податкових справ за 2013 рік. [Електронний ресурс] Режим доступу www.kaas.gov.ua.