

Методика судового захисту бізнесу в податкових спорах у 2016 році

(ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ СФОРМОВАНОЇ ПРАКТИКИ ВСУ ЗА 2015 РІК)



Віталій КЕМІНЬ, юрист АБ Pragma

Фундаментальною основою демократичного суспільства є справедливе судочинство, ознаками якого, зокрема, є прогнозованість (стабільність) судової практики та дотримання балансу між державними та приватними інтересами при прийнятті судових рішень.

З дня здобуття незалежності та після двох революцій в Україні все ще триває реформа судової системи. Окрім затяжного характеру, судова реформа має ще один суттєвий недолік: у більшості випадків зміни не узгоджуються з іншими реформами, зокрема з податковою. Саме за умов відсутності централізації та системності реформаційних процесів українські суди в пошуках істини часто підміняють функції органів фіскальної служби.

Важливою подією в реформуванні судової системи стало те, що на законодавчому рівні було повернуто та навіть деякою мірою збільшено повноваження Верховного Суду України (далі – ВСУ, Суд), а також розпочато процедуру люстрації суддів. Так, для ВСУ випала нагода узгодити всю судову практику та усунути різне тлумачення норм права судовими інстанціями, оскільки, згідно з процесуальним законом, висновки ВСУ є обов'язковими для суб'єктів владних повноважень та мають враховуватися при прийнятті рішень судами загальної юрисдикції.

У зв'язку зі зміною правил здійснення розгляду справ ВСУ кількість постанов зросла, а у суб'єктів господарювання з'явився шанс отримати відповіді на спірні податкові питання. Нижче подається аналіз практики Суду за 2015 р., з якого одразу видно нові тенденції у вирішенні податкових спорів, які допоможуть

відкоригувати методики судового захисту бізнесу в 2016 р.

Щодо порушення органами ДФС процедури проведення перевірки

ВСУ у постанові від 27.01.2015 у справі №21-425а14 було висловлено правову позицію про те, що право платника оскаржувати рішення контролюючого органу про проведення перевірки стосовно нього не залежить від виду перевірки. Суд дійшов висновків, що з метою збереження балансу публічних і приватних інтересів лише дотримання встановлених умов та порядку прийняття контролюючими органами рішень про проведення перевірок, визначених ПК України, може бути належною підставою прийняття наказу про проведення перевірки. Невиконання вимог ПК України призводить до визнання перевірки незаконною та до відсутності її правових наслідків.

Такі висновки ВСУ можна розцінити наступним чином: винесені податкові повідомлення-рішення за результатами перевірки є неправими та підлягають скасуванню з одних лише процесуальних підстав.

Наведені висновки створили протилежний підхід до методики судового захисту, який існував до цього часу. Річ у тому, що у 2010 р. ВСУ висловлював позицію, що для скасування податкового повідомлення-рішення підприємству необхідно спростувати висновки акту перевірки, а не доводити порушення процедури проведення перевірки органом ДФС.

Отже, з 27.01.2015 при поданні до суду позову про скасування податкових повідомлень-рішень доцільно також звернути увагу на дотримання процедури та умов проведення перевірки, порушення яких є підставою оскаржити наказ на проведення перевірки.

Найпоширенішими підставами для скасування наказу про проведення перевірки можуть бути:

- неправильність оформлення наказу на проведення перевірки (зокрема, не скріплений печаткою наказ органу ДФС є недійсним, згідно з п. 81.1 ПК України);

- відсутність підстав для проведення перевірки (зокрема, порушення мораторію на проведення перевірки (п. 3 ст. 3 «Прикінцевих положень» Закону №71-VIII) чи обставин проведення перевірки (згідно з п. 78.1 ПК України)).

Таким чином, у податкових спорах вищенаведені висновки ВСУ

можна використовувати як додатковий, але не основний аргумент для скасування податкового повідомлення-рішення. Це пояснюється тим, що суди попередніх інстанцій, враховуючи принцип офіційного з'ясування матеріалів справи, будуть все ж таки досліджувати обставини, які стали підставою для винесення податкового повідомлення-рішення.

Щодо доведення товарності операцій під час судового розгляду

«Безтоварність операцій» є найпоширенішою категорією податкових спорів, причому обставини доведення безтоварності операцій можуть бути різними. З огляду на це, у 2015 р. ВСУ виніс низку постанов, у яких висвітлено різні способи доведення чи спростування «безтоварності операцій». Водночас, у своїх рішеннях Суд деталізував «правила гри» у цій категорії спорів.

Так, у постановах від 22.09.2015 №21-1359а15, від 27.10.2015 №21-1539а15, від 15.12.2015 №21-4266а15 ВСУ зазначив, що довести правомірність своїх дій чи бездіяльність відповідно до принципу офіційності в адміністративному судочинстві зобов'язаний суб'єкт владних повноважень. Разом з тим, згідно з принципом змагальності, суб'єкт господарювання зобов'язаний заперечувати проти доводів суб'єкта владних повноважень.

Крім того, у постанові №21-1539а15 ВСУ чітко визначив предмет доказування в категорії спорів «безтоварність операцій»:

- фактичне виконання господарських операцій;
- наявність у платника податку (покупця) належно оформлених податкових накладних;
- фактична сплата грошових коштів контрагентам у сумі, визначеній в податкових накладних.

Згідно з висловленою позицією Суду, саме первинний документ є доказом фактичного (реального) здійснення господарської операції та містить відомості про зміст такої операції. Зазначене узгоджується з положеннями ст. ст. 1, 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Разом з цим, для цілей оподаткування підприємство здійснює облік доходів і витрат та інших показників на підставі первинних документів (п. 44.1 ПК України).

Тобто, для бухгалтерського та податкового обліку мають значення лише ті документи, які підтверджують фактичне здійснення господарських операцій.

При цьому ВСУ звертає увагу, що господарська операція пов'язана не з фактом підписання договору (оскільки він не є первинним документом), а з фактом руху активів платника податків та руху його капіталу, що підтверджується первинними документами.

У постанові №21-1539а15 ВСУ чітко визначив предмет доказування в категорії спорів «безтоварність операцій»

Така позиція Суду цілком відповідає п. 110 рішення від 23.07.2002 у справі «Компанія «Вестберга таксі Актіеболаґ» та Вуліч проти Швеції», де Європейський суд з прав людини зазначив, що адміністративні суди, які розглядають скарги заявників стосовно рішень податкового управління, мають повну юрисдикцію у цих справах та повноваження скасувати оскаржені рішення. Справи мають бути розглянуті на підставі поданих доказів, а довести наявність підстав, передбачених відповідними законами, для призначення податкових штрафів має саме податкове управління.

З іншого боку, за інших обставин ВСУ цілком обґрунтовано приймає постанову від 22.09.2015 №21-1359а15 про відмову в задоволенні позову. У цьому рішенні Суд зазначив, що договори, видаткові накладні, податкові накладні та рахунки-фактури не є достатніми доказами фактичного виконання поставок; спірні господарські операції, не підтверджені належними первинними документами, що в сукупності з виявленими ДПІ фактами щодо фіктивної діяльності спірних постачальників свідчать про безтоварність операцій.

З наведених висновків ВСУ вбачається, що підставою відмови у задоволенні позову стала відсутність доказів оплати за поставлений товар, а також те, що постачальники товару мають ознаки фіктивності.

Для спростування доводів органу ДФС щодо наявності у постачальників ознак фіктивності слід застосувати ст. 55¹ ГК України. Зазначена стаття містить вичерпний перелік ознак фіктивності підприємств, які досить часто органи ДФС доповнюють власними критеріями, наприклад: відсутність виробничих ресурсів або відсутність підприємства за місцем реєстрації. Такі критерії ДФС не є законодавчо закріпленими ознаками фіктивності, а тому не повинні розглядатися судом як достатні та належні докази. На противагу доводам контролюючого органу, для зміцнення позиції у суді слід також доводити те, що позивач діяв з належною обачністю, перевіряв реєстраційні та установчі документи у постачальників. Якщо є можливість, то доцільно надати суду докази декларування контрагентом зобов'язань за результатами здійснення господарської операції або залучити в якості свідка директора постачальника. Зібрана доказова база повністю спростовує те, що постачальники позивача мають ознаки фіктивності.

Щодо дефектності первинних документів

ВСУ також висловив свою позицію щодо деяких аспектів належного оформлення первинної документації. Так, у постановах від 22.09.2015 №21-887a15 та від 03.11.2015 №21-4471a15 Суд визначив, що ознакою дефектності первинних документів (у тому числі й податкових накладних) є пояснення посадових осіб постачальника про те, що вони ці документи не підписували та ніякого відношення до цих операцій не мають. Водночас, Суд наголошує, що сам факт того, що на момент розгляду справи стосовно офіційних осіб контрагентів не було постановлено вироків, не може спростовувати достовірність їх пояснень щодо характеру укладених угод і фактичного здійснення операцій за цими угодами. З цих мотивів ВСУ направляє справи на новий розгляд для перевірки вищенаведених обставин.

Згадані висновки Суду також дещо змінили підхід у судовому захисті, оскільки у постанові ВСУ за 2011 р. було зазначено, що пояснення осіб у рамках кримінальної справи тільки в сукупності з обставинами, які підтверджують безтоварність, є підставою для анулювання податкового кредиту. При цьому Суд визнав достатнім доказом порушення ведення податкового обліку в постанові за 2012 р. пояснення директора постачальника, отримані в рамках кримінального провадження, про те, що ним не підписувалися первинні документи.

Таким чином, для того щоб спростувати висновки акту перевірки, в яких встановлено вищенаведені аналогічні обставини, необхідно:

- отримати нотаріально засвідчену заяву від допитаної особи, у якій вона заявляє, що будь-які протоколи допитів, складені за відсутності її адвоката, складені всупереч її волі та під тиском, а тому просить вважати їх недійсними;
- залучити у якості свідка посадову особу постачальника для надання показань на судовому засіданні (згідно зі ст. ст. 69, 77 КАС України показання свідків є також доказом у справі);
- надати до суду виписку з ЄДР разом із поясненнями про те, що директор постачальника, з яким укладені договори, діяв в інший період, ніж той директор, якого допитали (у тому випадку, коли було допитано не того директора);
- у разі наявності надати докази щодо закриття кримінального провадження – це свідчитиме про відсутність кримінальної події, а тому зібрані матеріали кримінального провадження можуть суперечити самі собі;

протокол допиту свідка для суду не буде вважатися достатнім доказом дефектності первинних документів.

Щодо відшкодування ПДВ

У постановах від 16.09.2015 №21-881a15, від 27.10.2015 №21-1145a15, від 02.12.2015 №21-2650a15 ВСУ висловив кардинально протилежну позицію у спорах щодо відшкодування ПДВ, у порівнянні з рішеннями за минулі періоди.

Так, у рішеннях за 2009 р. при аналогічному полі правового регулювання Суд вказав, що для відновлення права суб'єкта господарювання щодо відшкодування ПДВ правильним способом захисту були позовні вимоги про стягнення бюджетної заборгованості з ПДВ. У разі звернення до суду з позовом про зобов'язання податкового органу надати висновок, суд розцінював це як втручання у діяльність органів влади та закривав провадження у справі.

Натомість, у 2015 р. ВСУ зазначив, що правильним способом захисту позивача у спорах про відшкодування ПДВ є вимога про зобов'язання відповідача до виконання покладеного

скласти та подати органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, висновок про суму ПДВ, що підлягає бюджетному відшкодуванню товариству за відповідний період».

Варто зазначити, що позовні вимоги щодо зобов'язання ДПІ надати висновок про відшкодування ПДВ можуть бути малоефективними, оскільки ДПІ при виконанні такого судового рішення може припуститися помилок у висновку про відшкодування ПДВ, а казначейство не прийме його до виконання, і тоді платник податків буде змушений знову йти до суду. Позитивним моментом є те, що при поданні позову щодо зобов'язання ДПІ вчинити зазначені дії підприємству необхідно сплатити судовий збір як за немайновий спір.

Після початку реформ у судовій системі все суспільство, в тому числі й бізнес, очікували від ВСУ наведення порядку в судовій практиці та узгодження найбільш суперечливих питань. Однак, висвітлені постанови Суду в податкових спорах є яскравим прикладом того, що в Україні триває процес формування судової



• акцентувати увагу на тому, що орган ДФС, маючи достатні повноваження, повинен був особисто встановити нереальність операцій у спосіб, передбачений ПК України. При цьому, протокол допиту свідка, отриманий в рамках кримінального провадження, не є податковою інформацією.

Суди проводять оцінку належності, допустимості, достовірності кожного доказу окремо, а також достатність і взаємний зв'язок доказів у їх сукупності. Таким чином, при наданні до суду вищенаведених доказів

на нього законом обов'язку надати висновок органу казначейства щодо суми, яка підлягає відшкодуванню з бюджету. При цьому, у рішеннях ВСУ за 2015 р. при однакових висновках було прийнято три різні резолюції. У першому випадку в задоволенні позову суб'єкту господарювання відмовлено. У другому – справу направлено на новий розгляд до суду першої інстанції, а в третьому випадку ВСУ змінив постанову суду першої інстанції, доповнивши п. 2 її резолютивної частини абзацом такого змісту: «зобов'язати ДПІ

практики. Лише в деяких податкових спорах ВСУ дав однозначну відповідь, а загалом ситуація стала ще більш запутаною. Це зумовлено не тільки тенденціями зміни судової практики, але й частими змінами в податковому законодавстві. За таких невизначених умов бізнесу складно вести справи та розвиватися. Вирішення податкових спорів у судах буде відбуватися з урахуванням вже сформованої судової практики, а тому тільки коригування методики судового захисту надасть більші можливості у 2016 р. зберегти активи бізнесу.