

ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ ПРИ ВИРІШЕННІ СПРАВ ЩОДО СТЯГНЕННЯ БЮДЖЕТНОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ З ПДВ У АДМІНІСТРАТИВНИХ СУДАХ УКРАЇНИ

Стратегічною метою податкової політики є створення в Україні стабільної податкової системи, яка б забезпечила достатній об'єм надходжень платежів у бюджети всіх рівнів, ефективне функціонування економіки держави, справедливий підхід до оподаткування всіх категорій платників податків, а також створення умов для наступної інтеграції України у світове товариство, головною умовою якої є адаптація законодавства України, в тому числі податкового, до міжнародних норм і стандартів. Кардинальне реформування адміністративної, податкової, судової сфер вимагає дослідження широкого спектру проблем, які сьогодні постають перед нашою державою, в тому числі, під час вирішення справ, що виникають з митних і податкових правовідносин, у адміністративних судах України.

Статтею 1 Першого Протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод [1] передбачено, що кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права. Проте попередні положення жодним чином не обмежують право держави вводити в дію такі закони, які вона вважає за необхідне, щоб здійснювати контроль за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів.

Так у справі "Інтерсплав проти України" у своєму рішенні Європейський суд з прав людини вказує, що поняття "майно" у першій частині статті 1 Першого протоколу має автономне значення, яке не залежить від формальної класифікації, прийнятої у національному законодавстві. Питання, яке має бути розглянуто, стосується того, наскільки обставини справи, що розглядається в цілому, давали заявникові право на майновий інтерес, захищений статтею 1 Першого протоколу. У зв'язку з цим Європейський суд з прав людини зауважує, що в даній справі спір стосується не конкретної суми відшкодування податку на додану вартість (далі – ПДВ) або компенсації за затримку у його виплаті, а загального права заявника на відшкодування ПДВ, передбаченого національним законодавством. Фактично постійні затримки відшкодування і компенсації у поєднанні із відсутністю ефективних засобів запобігання або припинення такої адміністративної практики, так само як і стан невизначеності щодо часу повернення коштів заявника,

порушує «справедливий баланс» між вимогами публічного інтересу та захистом права на мирне володіння майном. Поряд із цим, на думку Європейського суду з прав людини, коли державні органи володіють будь-якою інформацією про зловживання у системі відшкодування ПДВ, що здійснюються конкретною кампанією, вони можуть вжити відповідних заходів з метою запобігання або усунення таких зловживань [2].

Справи про стягнення бюджетної заборгованості з ПДВ є однією із основних категорій справ, що впливають на формування дохідної частини бюджету. Проте, деякі платники податків навмисно утворюють в податковому обліку від'ємні значення різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом з метою безпідставного отримання бюджетного відшкодування, що призводить до збільшення кількості судових спорів по вказаній категорії справ [3].

Існуючий порядок та процедура відшкодування з державного бюджету заявлених сум ПДВ регламентовані розділом V Податкового кодексу України [4] «Податок на додану вартість», п. 200.1 ст. 200 якого передбачено, що сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

Однією із основних умов бюджетного відшкодування є фактична сплата ПДВ отримувачем товарів (послуг) у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів (послуг) або до Державного бюджету України, тобто, перерахування грошових коштів, а не сам факт існування зобов'язання щодо сплати ПДВ у складі ціни товарів (послуг). Предметом доказування по справах цієї категорії є обставини, що спростовують або підтверджують обґрунтованість бюджетного відшкодування ПДВ. Крім того, Вищий адміністративний суд України у своєму листі від 02.06.2011р. вказує, що необхідною умовою для віднесення сплачених у ціні товарів (послуг) сум податку на додану вартість є факт придбання товарів та послуг із метою їх використання в господарській діяльності. Таким чином, витрати для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, а також податковий кредит для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на додану вартість мають бути фактично здійснені і підтверджені належним чином складеними первинними документами, що відображають реальність господарської операції, яка є підставою для формування податкового обліку платника податків [5].

Практика свідчить, що при розгляді даної категорії справ суди, як правило, не беруть до уваги посилення органів доходів і зборів на обов'язковість наявності такої підстави для виникнення у платника податків права на бюджетне відшкодування, як факт надмірного надходження відповідної суми

податку до бюджету, зазначаючи, що законодавче визначення бюджетного відшкодування пов'язане із сплаченими платником сумами податку, що відповідає загальному поняттю відшкодування як компенсації понесених витрат, заподіяних майнових збитків.

Таким чином, суди, посиляючись на правову позицію Верховного суду України у постанові від 31.01.2011р. у справі за позовом Закритого акціонерного товариства «Мукачівський лісокомбінат» до Мукачівської об'єднаної державної податкової інспекції в Закарпатській області про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення, вказують, що чинне законодавство України не ставить в залежність виникнення у платника ПДВ права на податковий кредит від дотримання вимог податкового законодавства іншим суб'єктом господарювання, зокрема, тим, який не був постачальником товарів (послуг), на вартість яких нарахований ПДВ, що включений платником податку до податкового кредиту. Оскільки, вимога щодо надмірної сплати ПДВ як необхідної умови повернення з бюджету сум цього податку його платникові стосується саме цього платника і сплати ним податку у ціні придбання товарів (послуг) їх постачальникам. Отже, якщо контрагент не виконав свого зобов'язання щодо сплати податку до бюджету, то це тягне відповідальність та негативні наслідки саме для цієї особи [6].

Зазначені висновки узгоджуються із практикою Європейського Суду з прав людини. Так у рішенні Європейського суду з прав людини у справі «БУЛВЕС» АД проти Болгарії» зазначено, що у разі якщо національні органи за відсутності будь-яких вказівок на безпосередню участь фізичної або юридичної особи у зловживанні, пов'язаним зі сплатою ПДВ, який нараховується у ланцюгу поставок, або будь-яких вказівок на обізнаність про таке порушення, все ж таки застосовують негативні наслідки до отримувача оподаткованої ПДВ поставки, який повністю виконав свої зобов'язання, за дії або бездіяльність постачальника, який перебував поза межами контролю отримувача і у відношенні якого у нього не було засобів перевірки та забезпечення його виконання, то такі владні органи порушують справедливий баланс, який має підтримуватися між вимогами суспільних інтересів та вимогами захисту права власності [7].

Таким чином, з огляду на міжнародний досвід, платник податку не повинен нести наслідків невиконання постачальником (контрагентом) його зобов'язань зі сплати податку і в результаті сплачувати ПДВ другий раз, а також сплачувати пеню. А для відшкодування з бюджету ПДВ законодавством не передбачено обов'язкової умови фактичного надходження цих сум до бюджету, оскільки у разі невиконання контрагентом платника зобов'язань по сплаті податку до бюджету негативні наслідки (відповідальність) настають лише для нього. Зазначена обставина не є підставою для по-

збавлення добросовісного платника права на відшкодування ПДВ у випадку, коли останній виконав усі передбачені законом умови стосовно отримання такого відшкодування та має необхідні документальні підтвердження розміру свого податкового кредиту

Література

1. Протокол до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод. Рада Європи; Протокол, Міжнародний документ від 20.03.1952, зі змінами, внесеними Протоколом № 11 (994_536). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_535.

2. Рішення Європейського суду з прав людини від 09 січня 2007р. у справі «Інтерсплав проти України» (Заява № 803/02). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1014.5151.0>.

3. Євсікова О. В. Зміст та особливості розгляду справ, що виникають з податкових правовідносин / О. В. Євсікова // Розвиток держави і права в сучасних умовах : досвід, реалії, перспективи : вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка. Спеціальний випуск. – 2011. – № 8. – С. 289–300.

4. Податковий кодекс України. Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

5. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України. Вищий адміністративний суд; Лист від 02.06.2011 № 742/11/13-11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0742760-11>.

6. Постанова ВСУ від 31січня 2011р. по справі № 21-47a10 (судове рішення № 14222198) за позовом ЗАТ “Мукачівський лісокомбінат” до Мукачівської ОДПІ в Закарпатській обл. про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення, за заявою ОДПІ про перегляд ВСУ ухвали ВАСУ від 27 трав. 2010р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/14222198>.

7. Рішення Європейського суду з прав людини від 22 січня 2009 у справі «БУЛВЕС» АД проти Болгарії» (заява № 3991/03). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.km-partners.com/ua/uploads/files/340?__file.