

КОМЕНТАР ДО ДОВІДКИ ВИЩОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ УКРАЇНИ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ВИВЧЕННЯ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ ПРАКТИКИ ЗАСТОСУВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНИМИ СУДАМИ ОКРЕМИХ НОРМ ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ»

Катерина ГУПАЛО,
адвокат, експерт, юридична фірма «КМ Партнери»

Іван ШИНКАРЕНКО,
старший експерт, юридична фірма «КМ Партнери»

Зважаючи на значну кількість судових спорів щодо податку на додану вартість, Вищий адміністративний суд України (*далі* – ВАСУ) підготував Довідку про результати вивчення та узагальнення практики застосування адміністративними судами окремих норм Закону України «Про податок на додану вартість» від 15 квітня 2010 р. (*далі* – Довідка).

Довідка має на меті акцентувати увагу на ряді актуальних проблем у сфері застосування положень Закону України «Про податок на додану вартість» (*далі* – Закон про ПДВ). Зокрема, Довідка містить у собі узагальнення судової практики із таких питань:

- визначення об'єкта оподаткування податком на додану вартість (*далі* – ПДВ) в операціях з використанням векселів для компенсації вартості товарів чи послуг, придбаних платником податку;
- застосування звичайних цін для визначення бази оподаткування ПДВ;
- застосування нульової ставки ПДВ під час поставки послуг, супутніх експорту товарів;
- підтвердження права на податковий кредит та бюджетне відшкодування за операціями з придбання послуг за відсутності належної податкової накладної на момент проведення перевірки;
- нарахування податкових зобов'язань і застосування штрафних санкцій з ПДВ з посиланням на нікчемність правочинів, за наслідками яких сформовано податковий кредит;
- оподаткування ПДВ операцій, у яких продаж раніше придбаних товарів здійснювався платниками податку за цінами, нижчими від ціни їх придбання;
- анулювання свідоцтва на додану вартість.

Зважаючи на чималий обсяг порушених у Довідці питань та наявність узагальнення, викладеного у розділі «Висновки» Довідки, нижче зупинимося на окремих аспектах. Зокрема, податкових нарахувань у зв'язку із

нікчемними правочинами. Виділення саме цього пункту із усього переліку порушених у Довідці питань не є випадковим. Посилання податкового органу на нікчемність правочину є доволі популярною підставою для зменшення сум бюджетного відшкодування чи податкового кредиту, а то й взагалі для виставлення податкових зобов'язань, залежно від обставин.

Дійсно, доволі зручно в акті перевірки вказати на нікчемність правочину і застосувати до платника податків усі можливі наслідки такої нікчемності. При цьому, відповідно до чинного законодавства, нікчемний правочин є нікчемним *per se*, і визнавати його таким в суді окремо не вимагається. На цьому ВАСУ окремо акцентує увагу в Довідці.

Варто зазначити, що питання нікчемних правочинів та їх наслідків розглядалося ВАСУ ще у Довідці про деякі питання практики вирішення спорів у справах за участю органів державної податкової служби (за матеріалами справ, розглянутих у касаційному порядку Вищим адміністративним судом України) від 24 жовтня 2008 р. Однак у Довідці від 15 квітня 2010 р. міститься ряд нових напрацювань судової практики з цього питання.

Зокрема, раніше з метою доведення правомірності формування податкового кредиту платник податків пред'являв суду податкову накладну як єдину підставу для формування податкового кредиту. Про це, наприклад, зазначав Верховний Суд України у Постанові від 9 вересня 2008 р. у справі № 08/158. Втім тепер, на думку ВАСУ, «наявність податкових накладних дійсно є обов'язковою обставиною для визначення правильності формування податкового кредиту, але не вичерпною».

Не допоможе платнику податків довести в суді свою правоту, як впливає із Довідки ВАСУ, і надання до матеріалів справи пакета документів щодо спірної поставки. Навіть сам по собі підтверджений факт сплати за поставлений товар, що означає перерахування поставальнику сум ПДВ у складі вартості товару, не гарантує винесення рішення на користь платника податків.

Так, сьогодні ВАСУ вимагає від судів проводити аналіз реальності господарської поставки на підставі даних податкового, бухгалтерського обліку платників та відповідності їх дійсному економічному змісту. З цією метою в Довідці окремо виділено ряд обставин, що свідчать про відсутність реального

характеру операцій поставок товару. Так, про це може свідчити, наприклад, неможливість здійснення платником податку господарської операції із врахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт та послуг та ін. Важливо підкреслити, що відповідно до Довідки податкові органи повинні підтвердити доказами обставини, що доводять відсутність реального характеру господарської операції.

Вимога дослідження судами реальності поставки спрямована на боротьбу із недобросовісними платниками податків, які проводять господарську операцію лише «на папері», а потім незаконно збагачуються шляхом отримання сум бюджетного відшкодування.

Втім, на практиці такі положення Довідки можуть негативно відобразитися й на добросовісному платнику податків. Вступаючи з метою ведення господарської діяльності у численні договірні відносини, платник податків ризикує натрапити на нечесного контрагента, а інколи і навіть контрагента свого контрагента, що не погребує вставити у ланцюг поставок шахрайську схему. І під час першої ж податкової перевірки податковий орган не пропустить можливості сформулювати в акті перевірки висновок про те, що правочин суперечить інтересам держави та суспільства, тобто є нікчемним.

Здавалося б, добросовісний платник податку не повинен відповідати за нечесні дії свого контрагента. Так, у Довідці ВАСУ зазначає, що платник податків «несе самостійну відповідальність за порушення правил ведення податкового обліку. Зазначена відповідальність стосується кожного окремого платника податку і не може автоматично поширюватися на третіх осіб, у тому числі на його контрагентів».

Втім, далі у Довідці ВАСУ встановлює виняток із цього правила, «коли порушення правил оподаткування ґрунтується на вчиненні суб'єктами господарювання нікчемних правочинів з метою, суперечною інтересам держави та суспільства». Так, ВАСУ передбачає можливість зобов'язати усіх учасників правочину відкоригувати свій податковий облік, виключивши із нього всі дані щодо нікчемного правочину. З цією метою ВАСУ вказує на необхідність залучення до розгляду судового спору усіх учасників правочину, який податковий орган вважає нікчемним.

В таких випадках добросовісний платник податків, звертаючись до положень зазначеної вище Довідки ВАСУ від 24 жовтня 2008 р., міг захистити себе відсутністю умислу як однієї із обов'язкових умов застосування до нього наслідків нікчемного правочину. Така позиція відповідає практиці Європейського суду з прав людини. Так, у Рішенні у справі «Булвес» АД проти Болгарії» від 22 січня 2009 р. Європейський суд з прав людини із посиланням на судову практику Європейського суду Справедли-

вості зазначив про неправомірність позбавлення платника податків права на податковий кредит, якщо останній не знав і не міг знати про шахрайство зі сторони свого контрагента. Тобто якщо платник податку участі у шахрайських схемах не брав, то й зазнавати негативних наслідків він не повинен.

На жаль, цей підхід не знайшов відображення у Довідці ВАСУ від 15 квітня 2010 р. Втім, будемо сподіватися, що зазначені положення застосовуватимуться на практиці, незалежно від їх відсутності у Довідці ВАСУ. Хоча б зважаючи на те, що практика Європейського суду з прав людини підлягає обов'язковому застосуванню в силу положень ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» та ст. 8 Кодексу адміністративного судочинства України.

Однак не можна не зауважити і певних позитивних моментів для платників податків. Так, як правило, у випадку із нікчемними правочинами податкові органи визначали платнику податків податкове зобов'язання із штрафними санкціями, а згодом ще й зверталися до суду із позовом до сторін нікчемного договору про стягнення в дохід держави отриманого за таким правочинном. Відповідно до Довідки ВАСУ вважається, що податкові органи мають обрати якийсь один із наведених вище варіантів. Втім, таке формулювання Довідки ще не означає, що у задоволенні позову про стягнення в дохід держави, отриманого за нікчемним правочинном, буде відмовлено лише на тій підставі, що податковий орган вже визначив платнику податків відповідне податкове зобов'язання.

Окрім того, у Довідці ВАСУ повторно наголосив на адміністративно-господарському характері відповідальності за вчинення угод, які завідомо протирічать інтересам держави та суспільства. А це означає, що відповідні санкції (стягнення отриманого за нікчемним правочинном в дохід держави) можуть бути застосовані лише протягом шести місяців з дня виявлення відповідного порушення, але не пізніше року з дня його здійснення, як це передбачено у ст. 250 Господарського кодексу України.

Отже, положення Довідки ставлять платників ПДВ у більш жорсткі умови під час судового оспоровання застосування до них наслідків нікчемного правочину. Так, ВАСУ визнає наявність документального підтвердження поставки як обов'язкову, але не вичерпну умову доведення правомірності формування податкового кредиту. А як інакше, окрім надання належних документів, платнику податків слід доводити свою правоту, ВАСУ не уточнив. Платнику податків залишається наполягати на застосуванні положень ч. 2 ст. 71 Кодексу адміністративного судочинства України, відповідно до якої обов'язок доказування правомірності свого рішення покладається на суб'єкта владних повноважень. **Ю**