

УДК: 336.2

Д. О. ГЕТМАНЦЕВ

Данило Олександрович Гетманцев, доктор юридичних наук, доцент Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ПОДАТКОВА КВАЛІФІКАЦІЯ ДІЙ ПЛАТНИКІВ ПДВ У КОНТЕКСТІ ПРОТИДІЇ УХИЛЕННЮ ВІД ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ

Природний конфлікт, що лежить в основі взаємовідносин платників податків та контролюючих органів, найбільш яскраво проявляється у проблемі податкової кваліфікації операцій платника. Адже одна й та сама операція залежно від її кваліфікації може або породжувати податкові зобов'язання, або ні. Зазначений конфлікт є природним та обґрунтованим до того часу, доки сторони конфлікту діють у межах своїх повноважень та прав. Водночас іноді платники податку, прагнучи одержати певні необґрунтовані переваги в оподаткуванні, вдаються до порушення чинного законодавства, спотворюючи дійсний зміст операцій, що здійснюються, надаючи їм іншої форми, що, на думку платника, повинно призвести до більш сприятливих для нього податкових наслідків. Особливо актуальними такі прояви податкового планування є у відносинах, що стосуються сплати ПДВ, адже саме цей податок становить основу податкового навантаження на бізнес, а отже, спокуса зменшення саме податкового тягаря ПДВ є набагато більшою порівняно з іншими обов'язковими платежами. Саме бажання зменшити податкове навантаження з ПДВ (поряд, безперечно, з податком на прибуток підприємств), призвело до створення та розвитку в Україні потужної мережі так званих конвертаційних центрів, або податкових ям, що допомагали платникам податку із вирішенням їх податкових проблем.

Загалом, податкове планування суб'єкта господарювання (податкову економію) умовно можна поділити на податкову оптимізацію та податкову мінімізацію (ухилення від оподаткування).

I. Податкова оптимізація проявляється такими діями:

1.1. Правомірна дія, яка передбачає, що платник податків має право вибрати для укладення та виконання угоди такий спосіб, який буде мінімально обтяжувати його податковими платежами.

Така дія є правомірною і не тягне за собою будь-якої відповідальності платника податків.

1.2. Правомірна дія, яка передбачає, що платник податків спеціально створює ланцюг правомірних юридично значимих дій (угод), єдиною чи переважаною метою яких є зменшення податкового обтяження.

Така дія правомірна, не тягне за собою ні відповідальності платника податку, ні визнання недійсними угод, але може бути перекваліфікована податковим органом, виходячи з дійсної економічної суті операції, що тягне за собою кваліфікацію відносин, виходячи з їх економічного змісту (сутності), а не правової форми. Наслідком такої кваліфікації є донарахування платнику суми недоїмки, пені, але не застосування санкцій, передбачених Податковим кодексом України.

Наслідки порушення податкового законодавства повинні застосовуватися незалежно від того, визнані відповідні цивільні чи господарські зобов'язання недійсними, оскільки відповідальність за порушення норм податкового законодавства є самостійним видом юридичної відповідальності і застосовується незалежно від відповідальності за порушення правил здійснення господарської діяльності.

Правозастосовна практика в цьому напрямі остаточно ще не склалася. Подекуди податкова служба застосовує санкції внаслідок податкової перекваліфікації правомірних дій платника податків. З одного боку, суди скасовують податкові рішення на підставі того, що дії платника податків повністю відповідали нормам права. Однак і в першому, і в другому випадку підходи є хибними. Так, якщо дія платника не порушує жодних норм законодавства, вона не може тягнути за собою його відповідальність, це суперечить Конституції України та взагалі логіці й здоровому глузду. За влучним висловом судді Верховного суду США Джорджа Сандерлена, «право платника податків ухилятися від сплати податків з використанням всіх дозволених законом засобів ніким не може бути оскаржене».

З іншого боку, неправильно кваліфікувати операції платника виходячи з їх правової форми, а не економічного змісту. Адже податкове право здійснює правове регулювання відносин для цілей оподаткування виходячи передусім з їх економічного змісту.

Превалювання сутності над формою є одним із основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, передбачених ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV, яким передбачається, що операції платника податку обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Кваліфікація правовідносин повинна виходити з такого:

а) чи максимально відображала вибрана платником і його контрагентами правова модель дійсні економічні відносини сторін, чи була вона максимально зручною та простою для них, виходячи з економіки операції;

б) чи мали сторони достатні для здійснення необхідних для реалізації операції дій кадрові, економічні й організаційні ресурси;

в) чи може платник податку документально підтвердити обставини, зазначені в п.п. (а) та (б).

Під час перевірки платника податку податковим органом проводиться аналіз реальності господарської діяльності на підставі даних податкового, бухгалтерського обліку платника податків та, відповідно, їх дійсного економічного змісту. При цьому для підтвердження даних податкового обліку можуть братися до уваги лише ті первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції. Таким чином, визначальною ознакою господарської операції є те, що вона повинна спричиняти реальні зміни майнового стану платника податків.

При перекваліфікації господарських відносин податковий орган виходить з того, що господарською може бути визнана лише правомірна діяльність платника податку, яка вчиняється саме з метою одержання доходу, а не з метою заниження податкових зобов'язань. Навмисні дії платників податку, спрямовані на заниження податкових зобов'язань з податку на додану вартість за рахунок вчинення завідомо збиткових операцій, розцінюються ним як такі, що виходять за межі господарської діяльності.

В обов'язковому порядку у такому випадку необхідно досліджувати наявність господарської мети при вчиненні відповідних дій платника податку, а саме: дій, що свідчать про відсутність ділової мети у діях платника податку.

Так, вчинення збиткових операцій за відсутності розумних економічних мотивів, зокрема: здійснення операцій, не характерних для регулярної господарської діяльності платника податків; систематична участь у таких операціях суб'єктів, які не звітують про податкові зобов'язання і не сплачують податки до бюджету; обізнаність посадових осіб платника податку про недобросовісний характер діяльності контрагентів такого платника податку; нетипові для звичайної господарської діяльності способи розрахунків, які можуть сприяти ненадходженню сум податку на додану вартість до державного бюджету; явна невідповідність цін на товари чи послуги звичайному рівню цін за умови обізнаності платника податків із ринковою кон'юнктурою; придбання товарів у посередників на менш вигідних умовах за наявності прямих ділових зв'язків із виробниками та інші подібні обставини можуть свідчити про навмисний характер збиткових операцій з метою заниження податкових зобов'язань з ПДВ.

Водночас для підтвердження права платника податку на формування витрат та/або податкового кредиту з ПДВ достатньо наявності господарської мети використання товарів та послуг, що ним придбані, незалежно від фактичних результатів такого використання. При цьому недосягнення мети отримання прибутку не може вважатися порушенням вимог чинного законодавства за умови, що було перевірено (судом чи контролюючими органами) економічну доцільність зазначених дій.

Про відсутність факту здійснення господарської операції можуть свідчити, зокрема, такі обставини:

– всупереч даним податкового обліку будь-кого з учасників операції відсутні зміни активів, зобов'язань чи власного капіталу принаймні в одного з таких учасників (наприклад, збільшення статутного капіталу особи за рахунок активів, що не мають ринкової вартості, зокрема фіктивних цінних паперів, тобто цінних паперів, обіг яких на момент вчинення операції був припинений після оприлюднення даних щодо скасування свідоцтва про реєстрацію їх випуску);

– отримання майнової вигоди чи права на таку вигоду будь-кого з учасників операції виключно шляхом зменшення бази оподаткування з певного податку та/або отримання коштів із Державного бюджету за одночасної відсутності об'єктивної можливості отримати майнову вигоду від цієї операції в інший спосіб (наприклад, експорт товару на підставну особу, яка не має відповідної реєстрації чи не веде будь-якої господарської діяльності, виключно з метою отримання документів, що підтверджують право на бюджетне відшкодування з ПДВ; «тимчасова» поставка товару (тобто з подальшим поверненням того самого товару без обґрунтованої економічної причини в наступних податкових періодах постачальнику від покупця безпосередньо або через ланцюг посередників) тим платником податку, в якого за результатами певного податкового періоду наявне від'ємне значення податкових зобов'язань із ПДВ тому учаснику, який має зобов'язання до сплати в бюджет тощо);

– результати, відображені у даних податкового обліку будь-кого з учасників господарської операції, фактично не настали внаслідок відсутності відповідних дій будь-кого з учасників такої операції (наприклад, відображення отримання послуг без їх фактичного надання або в разі їх надання іншою особою, ніж та, що вказана у даних податкового обліку чи первинних документах; імітація купівлі товару в особи, яка ніколи

його не продавала тощо). Водночас у такому випадку слід врахувати додаткову особливість – чи була операція здійснена фактично, адже товар міг бути поставлений, але постачальником була фіктивна фірма.

Вказані обставини, як правило, перевіряються судом у процесі розгляду судових справ за позовами податкових органів. У такому випадку суд перевіряє доводи податкового органу, викладені в актах перевірки, або підтверджені іншими доказами. При цьому згідно з частиною п'ятою ст. 11 Кодексу адміністративного судочинства України суд повинен запропонувати особам, які беруть участь у справі, подати докази або з власної ініціативи витребувати докази, яких, на думку суду, не вистачає. Судами також враховується, що наявність укладеного між учасниками господарської операції цивільно-правового договору чи відсутність визнання такого договору недійсним або нікчемним сама собою не свідчить про реальність вчинення відповідної операції.

Так, згідно з позицією Вищого адміністративного суду України відсутність судового рішення про визнання недійсними господарських зобов'язань або правочинів, що приховують розглянуті дії учасників збиткових операцій, не повинно розглядатися як беззаперечне підтвердження правомірності права на податковий кредит у таких ситуаціях. Висновки суду про вчинення платником податку умисних неправомірних дій, зроблені на підставі встановлених у справі фактичних обставин, можуть бути покладені в основу рішень судів про відмову у визнанні неправомірними податкових повідомлень-рішень, якими податкові органи зменшили суму бюджетного відшкодування або здійснили донарахування податкових зобов'язань з ПДВ¹.

Податковий орган здійснює перекваліфікацію відносин відповідно до їх економічної сутності, не порушуючи цивільно-правову оболонку (форму) угоди. При цьому до податкових відносин не застосовується ст. 204 ЦК України, згідно з якою правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним, оскільки свобода договору не означає права сторін закріпити документом (договором) те, чого не було насправді.

Встановлення факту недійсності, в тому числі нікчемності цивільно-правового правочину, який опосередковує певну господарську операцію, не є необхідною умовою для визначення контролюючим органом грошових зобов'язань платнику податків у разі, якщо буде встановлено відсутність реального вчинення цієї господарської операції або відсутність зв'язку між такою операцією та господарською діяльністю платника податків.

Натомість відповідні відносини у сфері оподаткування регулюються підпунктом 4.1.4 пункту 4.1 ст. 4 ПК України. Зазначена норма встановлює презумпцію правомірності рішень платника податку в тому разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Зазначена норма поширюється також і на кваліфікацію господарських операцій з метою формування платником податків витрат для визначення податкового кредиту з ПДВ. За змістом вказаної норми податковий кредит вважається сформованим платником податків правомірною, однак контролюючий орган не позбавлений можливості довести в установленому порядку факт невідповідності задекларованих наслідків господарської операції платника податків у податковому обліку фактичним обставинам. Оцінюватися при дослідженні факту здійснення господарської операції повинні відносини безпосередньо між учасниками тієї операції, на підставі якої сформовано дані податкового обліку.

Не є обов'язковою передумовою для визначення контролюючими органами грошових зобов'язань визнання недійсними (у тому числі нікчемними) правочинів, які уклалися за ланцюгом між попередніми посередниками, через ланцюг яких декларувався рух товарів чи послуг, нібито придбаних останнім у такому ланцюгу платником податку. При цьому відносини між учасниками попередніх ланцюгів постачань товарів та послуг не мають безпосереднього впливу на дослідження факту реальності господарської операції, вчиненої між останнім у ланцюгу постачань платником податків та його безпосереднім контрагентом².

Таким чином, якщо податковим органом буде встановлено невідповідність економічної сутності господарської операції її правовому змісту, за умови доведення умислу учасників господарської операції на безпідставне зменшення податкових зобов'язань з ПДВ шляхом вчинення навмисно збиткових операцій, суми цього податку, сплачені в межах таких операцій, можуть бути виключені зі складу податкового кредиту платника податку.

Водночас неможливо розмежувати на рівні правових норм дії платника податку з податкової оптимізації, передбачені в п. 1.1 та 1.2, для їх кваліфікації та розмежування необхідний індивідуальний підхід до кожного окремого випадку.

II. Податкова мінімізація передбачає зменшення оподаткування шляхом здійснення дій, які прямо суперечать законодавству, з єдиною метою – ухилення від сплати податків. Тобто податкова мінімізація фактично є ухиленням від сплати податків, а отже, є неправомірною дією, що тягне за собою:

- донарахування недоїмки;
- фінансову (ст. 123 ПК України, пеня та ін.) та кримінальну відповідальність (ст. ст. 212, 212-1 КК України);
- застосування санкції, передбаченої ч. 3 ст. 228 ЦК України і ч. 1 ст. 208 ГК України, що застосовується, коли угода визнана судом недійсною.

У разі недодержання вимоги щодо відповідності правочину інтересам держави і суспільства, його моральним засадам такий правочин може бути визнаний недійсним. Якщо визнаний судом недійсним пра-

вочин було вчинено з метою, що завідомо суперечить інтересам держави і суспільства, то при наявності умислу у обох сторін – в разі виконання угоди обома сторонами – в дохід держави за рішенням суду стягується все одержане ними за угодою, а в разі виконання угоди однією стороною – з іншої сторони за рішенням суду стягується в дохід держави все одержане нею і все належне з неї першій стороні на відшкодування одержаного. При наявності умислу лише у однієї зі сторін все одержане нею за угодою повинно бути повернуто іншій стороні, а одержане останньою або належне їй на відшкодування виконаного за рішенням суду стягується в дохід держави.

Підстави для кваліфікації дій платника податку як ухилення від оподаткування визначаються залежно від конкретних обставин здійснення платником податку відповідних операцій. Незважаючи на їх різноманітність умовно можна виділити такі казуси, що зустрічаються найчастіше.

1. Безтоварна операція, тобто умисне створення платником податку ланцюга взаємопов'язаних документів, які містять в собі відомості, що не відповідають дійсності, про поставку товарів, робіт, послуг з метою отримання неправомірної податкової вигоди.

Статтею 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV визначено, що первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Згідно зі ст. 1 цього Закону господарською операцією є дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Отже, будь-які документи (у тому числі договори, накладні, рахунки тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції. Якщо ж фактичного здійснення господарської операції не було, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення податкового обліку навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, що передбачені чинним законодавством.

З урахуванням викладеного для підтвердження даних податкового обліку можуть братися до уваги лише ті первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції.

Таким чином, визначальною ознакою господарської операції є те, що вона повинна спричинити реальні зміни майнового стану платника податків.

Так, згідно з п. 138.2 ст. 138 ПК України витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II цього Кодексу.

При цьому відповідно до підпункту 139.1.9 п. 139.1 ст. 139 ПК України не включаються до складу витрат витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку.

Водночас за відсутності факту придбання товарів чи послуг або в разі якщо придбані товари чи послуги не призначені для використання у господарській діяльності платника податку, відповідні суми не можуть включатися до складу витрат для цілей оподаткування податком на прибуток або податкового кредиту з податку на додану вартість навіть за наявності формально складених, але недостовірних документів або сплати грошових коштів³.

Лише визнання «безтоварними» операцій контрагентів на підставі актів перевірок не може свідчити про безумовну безтоварність операцій платника податків та його контрагентів.

У цьому контексті доречно навести ще одну судову практику. Так, про відсутність реального характеру відповідних операцій можуть свідчити підтверджені доказами доводи податкового органу, зокрема, про наявність таких обставин:

– неможливість здійснення платником податку зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності;

– відсутність у платника податку необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності в силу відсутності управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів;

– облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням права на податковий кредит або бюджетне відшкодування, якщо для даного виду діяльності також потрібне здійснення і облік інших господарських операцій;

– здійснення операцій з товарно-матеріальними цінностями, які не вироблялися або не могли бути вироблені в обсязі, зазначеному платником податку в документах обліку⁴.

Крім того, Вищий адміністративний Суд України дотримується такої позиції, що: «наявність податкових накладних дійсно є обов'язковою обставиною для визначення правильності формування податкового кредиту, але не вичерпною. Якщо певна господарська операція не відбулася чи відбулася не за тим її змістом, який відображений в укладених платником податку договорах, то це є підставою для застосування відповідних наслідків у податковому обліку. Приміром, якщо наведені у договорах товари чи послуги фактично не поставлялися, то придбання таких товарів або послуг не відбулося. Відповідно право на податковий кредит або валові витрати у такого платника податків не виникає, оскільки при цьому не дотримано обов'язкових

умов для виникнення такого права – придбання товарів (послуг) з метою їх використання у господарській діяльності»⁵.

Умовою для визнання недійсним правочину, який суперечить інтересам держави та суспільства, є встановлення умислу в діях осіб, що уклали такий правочин. При цьому носіями протиправного умислу юридичних осіб – сторін такого правочину є посадові особи цих юридичних осіб. Зокрема, слід установити персоналії посадових осіб, у яких виник умисел на вчинення протиправного правочину, зміст їх умислу, обставини, за яких такий умисел виник, тощо.

Обов'язковість встановлення умислу поширюється лише на визнання недійсними правочинів, вчинених із метою, що суперечить інтересам держави та суспільства (частина третя ст. 228 ЦК України). Проте встановлення факту нереальності вчинення господарської операції не потребує з'ясування змісту умислу учасників такої операції. Відсутність реально вчиненої господарської операції та, як наслідок, юридична дефектність відповідних первинних документів за змістом п. 44.1 ПК України не дозволяє формувати дані податкового обліку незалежно від спрямованості умислу платників податку – учасників відповідної операції⁶.

Кваліфікація відносин повинна виходити з такого:

а) чи наявний персонал достатньої кваліфікації у сторін угоди, необхідний для здійснення операцій;
б) чи володіє (на праві власності, користування) платник необхідними основними засобами, в тому числі транспортними засобами для здійснення операцій;
в) чи достатні строки, відстань та інші фактичні обставини операції для її здійснення (наприклад, розрахунок між усіма сторонами операції, включаючи рух коштів, у одному банку в межах одного операційного дня);

г) чи наявні у постачальника послуг необхідні дозволи, ліцензії для здійснення операції.

Разом із тим, вказаним обставинам слід давати оцінку з урахуванням усіх матеріалів справи в їх сукупності. Зокрема, відсутність ліцензії чи іншого дозвільного документа не є безумовним доказом неправомірності вчиненої господарської операції. Однак ця обставина може вказувати на те, що відповідна особа не мала можливості та належної кваліфікації на здійснення певних дій, а отже, і на їх можливу відсутність.

2. Визнання фіктивною юридичної особи – контрагента (ст. 55-1 ГК України, ст. 205 КК України), що потягло за собою недонадходження грошових коштів до бюджету. Це практично завжди є підставою для кваліфікації дій платника як ухилення від оподаткування. Ситуація близька до безнадійної⁷.

Ознаки фіктивності, що дають підстави для звернення до суду про припинення юридичної особи або припинення діяльності фізичною особою – підприємцем, в тому числі визнання реєстраційних документів недійсними, визначені ст. 55-1 ГК України, а саме:

– зареєстровано (перереєстровано) на недійсні (втрачені, загублені) та підроблені документи;
– незареєстровано у державних органах, якщо обов'язок реєстрації передбачено законодавством;
– зареєстровано (перереєстровано) у органах державної реєстрації фізичними особами з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або таким особам, що не мали наміру провадити фінансово-господарську діяльність або реалізувати повноваження;
– зареєстровано (перереєстровано) та проваджено фінансово-господарську діяльність без відома і згоди його засновників та призначених у законному порядку керівників.

Кваліфікація відносин повинна виходити з дійсності факту поставки товарів (послуг) і наявності у платника товару, який було поставлено (наприклад, подальше постачання).

Про відсутність реального характеру відповідних операцій можуть свідчити підтверджені доказами доводи податкового органу, зокрема, про наявність таких обставин:

а) неможливість здійснення платником податку зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності;

б) відсутність у платника податку необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності в силу відсутності управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів;

в) облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням права на податковий кредит або бюджетне відшкодування, якщо для даного виду діяльності також потрібне здійснення і облік інших господарських операцій;

г) здійснення операцій з товарно-матеріальними цінностями, які не вироблялися або не могли бути вироблені в обсязі, зазначеному платником податку в документах обліку⁸.

При цьому, зважаючи на те, що публічний порядок держави порушується у разі недотримання нормативних актів, у яких він закріплений, а ухилення від сплати податків є злочином, відповідальність за який встановлена КК України, Вищий адміністративний суд України вважає, що визначенню правочину як такого, що порушує публічний порядок, повинен передувати вирок суду про притягнення учасника (учасників) такого правочину до кримінальної відповідальності, який би набрав законної сили. Сам факт припинення юридичної особи судовим рішенням та визнання недійсними установчих документів підприємства не тягне за собою безумовних висновків про недійсність усіх угод, укладених з моменту його державної реєстрації і до моменту виключення з державного реєстру⁹.

3. Непідтвердження контрагентом платника податкового кредиту за ПДВ, наданого платнику в результаті неподання ним декларації, неприйняття декларації податковою службою при умові відсутності рішення про припинення юридичної особи у зв'язку з її фіктивністю.

Кваліфікація відносин повинна виходити з такого:

а) чи виконав платник зі свого боку всі вимоги закону (подання декларації, наявність податкової накладної тощо);

б) чи мав платник засоби контролю зі свого боку за діями контрагента (він не може змусити контрагента дотримуватися податкового законодавства);

в) чи була декларація неподаною контрагентом з вини податкової служби (якщо таке мало місце) чи платник не знав і не міг знати, що його контрагент ухиляється від оподаткування;

г) чи потягло невиконання вимог закону збитки бюджету;

д) чи мала місце операція, яка підлягає оподаткуванню (див. п. 1 щодо безтоварності операції).

Європейський суд з прав людини вважає, що особа не повинна нести відповідальність за дії свого контрагента. Як зазначив Суд: «Враховуючи своєчасне і повне виконання компанією заявником своїх зобов'язань з декларування ПДВ, неможливість з її боку забезпечення дотримання постачальником його обов'язків з декларування ПДВ і той факт, що не було ніякого шахрайства стосовно системи оподаткування, про який заявник знав або міг знати, Суд вважає, що компанія заявник не повинна нести відповідальність за наслідки невиконання постачальником його обов'язків щодо своєчасного декларування ПДВ... Суд вважає, що такі вимоги прирівнюються до надзвичайного обтяження компанії-заявника, що порушило справедливий баланс, який повинен підтримуватися між вимогами загальних інтересів і вимогами захисту права власності»¹⁰.

Такої ж позиції дотримується Верховний Суд України, зазначаючи, 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»¹¹.

4. Несплата контрагентом платника податку податкового зобов'язання до бюджету (без ознак фіктивності такого контрагента).

Кваліфікація відносин у цьому випадку повинна виходити з такого:

а) чи виконав платник зі свого боку всі вимоги закону (подання декларації, наявність податкової накладної тощо);

б) чи мав платник засоби контролю зі свого боку за діями контрагента (він не може змусити контрагента дотримуватися податкового законодавства);

в) чи знав або міг знати платник податку, що його контрагент ухиляється від оподаткування;

г) чи мала місце операція, яка підлягає оподаткуванню (див. п. 1 щодо безтоварності операції).

Як вважає Європейський суд з прав людини: «Право на податковий кредит особи зі статусом платника податку, яка здійснює такі операції, не може залежати від того факту, що в ланцюжку поставок, до якої входять ці операції, наступна або попередня операція є недійсною у зв'язку з шахрайством з ПДВ, про яке платник не знав і не міг знати»¹².

Таким чином, за загальним правилом платник податку не може відповідати за невиконання його контрагентом свого податкового обов'язку.

Таким чином, підсумовуючи вищевикладене, зазначимо, що при оцінці (податковій кваліфікації) операції необхідно пам'ятати, що:

1. Податкові наслідки будь-якої операції оцінюються виходячи з їх економічного змісту, а не юридичної форми.

2. Податкова вигода не повинна бути єдиною або переважною метою здійснення операції, яка повинна мати виразну ділову (економічну) мету.

3. Не зважаючи на те, що тягар доведення лежить на податковому органі, суд повинен витребувати у сторін необхідні докази у справі.

4. Сторони операції повинні володіти достатніми кадровими, організаційними і матеріально-технічними ресурсами, необхідними для фактичного здійснення операції.

5. Кожен податковий спір і кожна операція індивідуальні і повинні оцінюватися виходячи з конкретних фактичних умов.

6. Крім стандартних документальних доказів суди також можуть використовувати свідчення колишніх працівників, ділове листування, приховану афільованість юридичних осіб на підставі даних ЄДРПОУ, матеріали кримінальних справ (проте, повні в їх сукупності), висновки експертів та ін.

7. Інформація системи автоматизованого співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДПА України не створює для платника податків правових наслідків, а програмне забезпечення «Системи автоматизованого співставлення податкового кредиту та зобов'язань у розрізі контрагентів, декларацій по податку на додану вартість» не належить до первинних або інших документів, які зафіксовані в бухгалтерському та податковому обліку платника податків.

8. Податковий орган не може обґрунтовувати порушення платником податків вимог законодавства лише за даними програмного забезпечення «Системи автоматизованого співставлення податкового кредиту та зобов'язань у розрізі контрагентів, декларацій по податку на додану вартість» за умови відсутності посилення на конкретні первинні документи.

9. Судова практика розвивається від оцінювання дійсності / нікчемності правочинів до встановлення виключно факту реальності / відсутності зміни активів у сторін господарських операцій без надання оцінки цивільно-правовій оболонці таких операцій.

¹ З довідки Вищого адміністративного суду України про результати вивчення та узагальнення практики застосування адміністративними судами окремих норм Закону України «Про податок на додану вартість» від 15.04.2010 року.

² З листа Вищого адміністративного суду України від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11.

³ Там само.

⁴ З довідки Вищого адміністративного суду України від 15.04.2010 р. «Довідка про результати вивчення та узагальнення практики застосування адміністративними судами окремих норм Закону України «Про податок на додану вартість».

⁵ З Ухвали Вищого адміністративного суду України від 22.01.2009 у справі № к-27096/06 (1714-19/339 (5/2173-9/306)).
Позиція неодноразово підтверджувалася більш пізніми рішеннями адміністративних судів.

⁶ З довідки Вищого адміністративного суду України від 15.04.2010 р. «Довідка про результати вивчення та узагальнення практики застосування адміністративними судами окремих норм Закону України «Про податок на додану вартість».

⁷ Ситуація з точки зору платника податку є абсолютно безнадійною, якщо реєстрація платника ПДВ такого контрагента була анульована до здійснення операції (підпункт 183.13.2 пункту 183.13 статті 183 ПК України).

⁸ З довідки Вищого адміністративного суду України від 15.04.2010 р. «Довідка про результати вивчення та узагальнення практики застосування адміністративними судами окремих норм Закону України «Про податок на додану вартість».

⁹ З Постанови Вищого адміністративного суду України від 02.09.2010 р. № К-23029/07 (№ 6/77-Д).

¹⁰ З Рішення Європейського суду з прав людини, справа № 3991/03 «Булвест» АД проти Болгарії, 22 січня 2009 р.

¹¹ З Постанови Верховного Суду України від 31.01.2011 у справі № 21-47а10; а також Постанов від 09.09.2010 у справі № 21-500во08 та від 01.07.2010 у справі № 21-573во10.

¹² З Рішення Європейського суду з прав людини, об'єднана справа № С-354/03, С-355/03, С-484/03 «Оптіджи Лтд» та ін. проти Комісарів митного та акцизного управління ЄС, 12 січня 2006 р.

Резюме

Гетманцев Д. О. Податкова кваліфікація дій платників ПДВ у контексті протидії ухиленню від оподаткування ПДВ.

Стаття присвячена дослідженню взаємовідносин платників податку на додану вартість та контролюючих органів у розрізі податкової кваліфікації операцій платників ПДВ. У статті розкриваються сутність та особливості таких двох понять, як «податкова оптимізація» та «податкова мінімізація». На підставі дослідження законодавства України, практики Вищого адміністративного суду України та Європейського суду з прав людини автор формує рекомендації щодо податкової кваліфікації господарських операцій.

Ключові слова: платник податку на додану вартість, господарська операція, недійсний правочин, податкова оптимізація, податкова мінімізація, безтоварна операція, контрагент.

Резюме

Гетманцев Д. А. Налоговая квалификация действий плательщиков НДС в контексте противодействия уклонению от налогообложения НДС.

Статья посвящена исследованию взаимоотношений плательщиков НДС и контролирующих органов в разрезе налоговой квалификации операций плательщиков НДС. В статье раскрываются сущность и особенности таких двух понятий, как «налоговая оптимизация» и «налоговая минимизация». На основании исследования законодательства Украины, практики Высшего административного суда Украины и Европейского суда по правам человека автор формирует рекомендации по налоговой квалификации хозяйственных операций.

Ключевые слова: плательщик налога на добавленную стоимость, хозяйственная операция, недействительная сделка, налоговая оптимизация, налоговая минимизация, бестоварная операция, контрагент.

Summary

Getmantsev D. Tax qualification of VAT taxpayer in context of prevention to evade VAT.

The article devoted to the research of relations between VAT taxpayers and regulatory bodies within the context of tax qualification of taxpayers transactions. The article highlights essence and peculiarities of two notions such as “tax optimization” and “tax minimization”. Basing on the research of legislation of Ukraine, practice of the Higher Administrative Court of Ukraine and the European Court of Justice, the author makes recommendations of tax qualification of economic transaction.

Key words: VAT taxpayer, economic transaction, invalid transaction, tax optimization, tax minimization, cash operation, contractor.

Отримано 27.08.2013