



НАЦІОНАЛЬНА АСОЦІАЦІЯ  
АДВОКАТІВ УКРАЇНИ

РАДА АДВОКАТІВ УКРАЇНИ

# МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ З ПОДАТКОВОГО ПРАВА

УДК 346.91  
ББК 67.402 (4Укр)  
М54

**Авторський колектив:**

Валентин Гвоздій — керівник авторського колективу, адвокат, заступник голови Ради адвокатів України, керуючий партнер юридичної фірми GOLAW;

Ірина Кальницька — адвокат юридичної фірми GOLAW;

Наталія Мисник — адвокат юридичної фірми GOLAW;

Катерина Манойленко — адвокат юридичної фірми GOLAW;

Анастасія Колібаба — юрист юридичної фірми GOLAW.

**Методичні** рекомендації з податкового права / за ред. М54 В. Гвоздя / В. Гвоздій, І. Кальницька, Н. Мисник [та ін.]. — Х. : Фактор, 2016. — 48 с.  
ISBN 978-966-180-693-0.

У методичних рекомендаціях проаналізовано останні тенденції судової практики по актуальних категоріях податкових справ, розкрито основні правові доктрини у податкових спорах. Особливу увагу приділено практиці ВСУ за 2015 — 2016 роки по вказаній категорії справ.

**УДК 346.91**  
**ББК 67.402 (4Укр)**

ISBN 978-966-180-693-0

© ТОВ «Видавничий будинок «Фактор», 2016

# ЗМІСТ

## РОЗДІЛ I. ПРАВОВІ ДОКТРИНИ У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ

- 1.1. Принцип розумної обачності платника податків ..... 5
- 1.2. Доктрина реальності господарських операцій ..... 6
- 1.3. Доктрина ділової мети..... 7
- 1.4. Доктрина переваги суті над формою..... 9

## РОЗДІЛ II. ОСТАННЯ СУДОВА ПРАКТИКА ПО АКТУАЛЬНИХ КАТЕГОРІЯХ ПОДАТКОВИХ СПРАВ

- 2.1. Оскарження наказів про проведення податкових перевірок та наслідки їх скасування ..... 13
- 2.2. Особливості оподаткування іноземних представництв ..... 18
- 2.3. Актуальна судова практика у спорах щодо застосування конвенцій про уникнення подвійного оподаткування ..... 23
- 2.4. Судове оскарження податкових консультацій ..... 30
- 2.5. Помилки в первинних документах та платіжних дорученнях — податкові наслідки та судовий погляд..... 35

## РОЗДІЛ III. ПРАКТИКА ВЕРХОВНОГО СУДУ УКРАЇНИ В ПОДАТКОВИХ СПОРАХ. ТЕНДЕНЦІЇ 2015 — 2016 РОКІВ

- 3.1. Стягнення заборгованості з бюджетного відшкодування ПДВ ..... 40
- 3.2. Матеріали досудового розслідування як докази в податкових суперечках ..... 42
- 3.3. Право на податкові вигоди, якщо ефективність господарської діяльності контрагента встановлена вироком суду..... 43

## **ВИКОРИСТАНІ СКОРОЧЕННЯ**

1. Податковий кодекс України – ПК України.
2. Кодекс адміністративного судочинства України – КАС України.
3. Вищий адміністративний суд України – ВАСУ.
4. Київський апеляційний адміністративний суд – КАСУ.
5. Окружний адміністративний суд України – ОАСУ.
6. Верховний Суд України – ВСУ.
7. Кодекс законів про працю України – КЗпП України.

## РОЗДІЛ І. ПРАВОВІ ДОКТРИНИ У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ

Аналізуючи останні тенденції судової практики в податкових спорах, можна відмітити суттєві зміни. На відміну від практики минулих років, суди останнім часом все частіше виносять рішення на користь платників податку. Змінився також і підхід судів до аналізу матеріалів справи, оцінки доказів та встановлення юридично значимих фактів.

### 1.1. ПРИНЦИП РОЗУМНОЇ ОБАЧНОСТІ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

Тривалий час, розглядаючи податкові спори, суди керувалися принципом «добросовісності платника податку». Згідно з даним принципом **платник податків не може відповідати за порушення, допущені іншими особами, якщо не було доведено його безпосередню участь у правопорушенні**. Раніше суди дотримувалися одностайної позиції, відповідно до якої дефектність і навіть фіктивність контрагента платника податків сама по собі не свідчить про обізнаність платника податків про неправий характер діяльності його контрагентів і, відповідно, про дефектність самих господарських операцій.

Зараз вищезгаданий підхід судів дещо змінився. Тепер суди вважають, що **платник податків може відповідати за недобросовісність свого контрагента, оскільки він сам його вибирав, а отже, — повинен був бути передбачливим**.

Наприклад, в ухвалі ВАСУ від 26.06.2014 р. у справі № К/800/15689/14 суд касаційної інстанції зазначив, що *«учасники господарського обороту повинні проявляти розумну обачність, оскільки наслідки вибору недобросовісного контрагента покладаються на самих учасників»*.

Таким чином, **платник податків відтепер зобов'язаний в суді доводити не тільки реальність господарської операції, але і свою обачність у виборі контрагента**.

«Обачливий платник податків» може, зокрема, надати докази перевірки свого контрагента на предмет податкової добросовісності по всіх

загальних базах даних, крім того, навести докази на підтвердження підстав для такого вибору. Отже, доказами прояву розумної обачності слугуватимуть не тільки статутні документи та витяги з Єдиного державного реєстру, але і обґрунтування мотивів вибору контрагента, обставин укладення та виконання договорів, перевірка ділової репутації контрагента, повноважень осіб, які діють від імені підприємства.

## 1.2. ДОКТРИНА РЕАЛЬНОСТІ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

Нерідко податкові повідомлення-рішення виносяться на підставі висновку фіскальної служби щодо «нереальності» господарських правовідносин між платником податків та його контрагентом.

Доктрина реальності господарської операції полягає в тому, що **наслідки для податкового обліку створює лише фактичний рух активів, а не задекларований на папері.**

Наслідки застосування цієї концепції: **немає придбання активу у вказаного постачальника — немає підстав для податкового обліку відповідної операції.**

Правова підстава для реалізації цієї доктрини — норми статті 44 ПК України, а також спеціальні норми, які визначають склад витрат та податкового кредиту з окремих податків. Ключові слова в цих нормах — «придбання», «передача» (якщо йдеться про комісійні або орендні операції) та аналогічні терміни.

**Докази, що можуть використовуватися при аналізі реальності операції:**

- Дані про існування активу (чи вироблявся, ким і коли).
- Дані про його рух на шляху до платника податків — набувача (як транспортувався, де зберігався, ким приймався, у тому числі встановлення посадових осіб постачальника і покупця, задіяних у такому процесі, як використовувався далі (чи реалізовувався, чи споживався тощо)).
- Докази отримання активу саме від вказаного в первинних документах контрагента.
- Свідчення представників контрагентів про реальність певної операції.
- Дані щодо історії налагодження господарських зв'язків між платником податків та його задекларованим контрагентом, хто персонально брав у цьому участь.

- Докази щодо технічної можливості виконання господарської операції із урахуванням фактичних господарських ресурсів постачальника (наявність виробничих потужностей, персоналу тощо) та фактичного змісту операції (чи необхідні спеціальні навички персоналу для її вчинення, чи потрібні для цього власні або залучені засоби, час та спеціальна обстановка тощо).
- Наявність штату працівників у контрагента або відповідних договорів на субпідряд із третіми особами.

Необхідно звернути увагу, що наявність помилок у первинних документах не тягне за собою автоматичну недійсність таких документів та, відповідно, нереальність операції.

Відповідно до позиції ВАСУ, викладеної в ухвалі від 17.02.2015 р. у справі № К/800/56294, окремі недоліки в оформленні первинних документів не спростовують наявності у підприємства відповідних господарських операцій. Відсутність окремих реквізитів первинних документів ще не означає їх дефектність.

Так, наприклад, якщо в податковій накладній не зазначено посаду або дані особи, яка її підписала, це не є підставою для висновку про нереальність відповідної господарської операції (ухвала ВАСУ від 23 червня 2014 року № К/800/16765/14).

### 1.3. ДОКТРИНА ДІЛОВОЇ МЕТИ

Доктрина ділової мети ґрунтується на тих нормах податкового законодавства, які передбачають обов'язковий зв'язок витрат на придбання активів із веденням платником податків господарської діяльності.

Тлумачення цієї доктрини вперше було наведено в постанові ВАСУ від 26.01.2012 р. у справі № К-12059/09, де зазначено, що *«визначальним критерієм для кваліфікації діяльності платника як господарської є спрямованість такої діяльності на отримання доходу. І хоча збитковість господарської діяльності не може бути підставою для визначення такої діяльності як негосподарської, позаяк при здійсненні господарських операцій існує звичайний комерційний ризик не отримати дохід від конкретної операції, втім визначальною ознакою господарської діяльності є наявність ділової мети, що полягає в намірі отримати економічний ефект від операції»*.

Отже, тривалий час суди дотримувались тієї позиції, що всі збиткові операції платника податків є завідомо фіктивними. Однак на сьогоднішній день підхід судів дещо змінився.

Відтепер суди вважають, що **не обов'язково, аби економічний ефект спостерігався негайно після вчинення операції**. Не виключено, що такий ефект настане в майбутньому. Також не виключено, що в результаті об'єктивних причин **економічний ефект може не настати взагалі**. Зокрема, операція може виявитися збитковою, і це є одним із варіантів нормального перебігу подій при здійсненні господарської діяльності. Така позиція судів обґрунтовується наступним.

Згідно з п.п. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПК України **господарська діяльність** — це діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Мета отримання доходу як кваліфікуюча ознака господарської діяльності кореспондує з вимогою щодо наявності розумної економічної причини (ділової мети) під час здійснення господарської діяльності.

Відповідно до п.п. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 ПК України **розумна економічна причина (ділова мета)** — це причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має **намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності**.

Поняття економічного ефекту не розкрито в ПК України, незважаючи на те, що вказане поняття використовується у визначенні «розумна економічна причина (ділова мета)» у зазначеній нормі цього Кодексу. Однак із **загального розуміння характеру економічної діяльності можна дійти висновку, що економічний ефект** — це приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості і так само **створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому**. При цьому не є обов'язковим, аби економічний ефект спостерігався негайно після вчинення операції. Не виключено, що такий ефект настане в майбутньому. Також не виключено, що в результаті об'єктивних причин економічний ефект може не настати взагалі. Зокрема, операція може виявитися збитковою, і це є одним із варіантів нормального перебігу подій при здійсненні господарської діяльності.

Проте з визначеного ПК України поняття ділової мети впливає, що **обов'язково повинен бути намір платника податків отримати відповідний економічний ефект**, тобто господарська операція принаймні теоретично (за умови досягнення поставлених завдань) має передбачати можливість приросту або збереження активів чи їх вартості. *Зазна-*



*чена правова позиція була викладена в ухвалі ВАСУ від 12.11.2014 р. № К/800/50602/14: «Прибутковість кожної окремої операції не є обов'язковою ознакою господарської діяльності, яка може включати і окремі збиткові операції, які, хоча і були спрямовані на одержання прибутку, однак з об'єктивних причин призвели до заздалегідь незапланованих негативних фінансово-економічних наслідків». Аналогічної позиції ВАСУ дотримується і в ухвалі Вищого адміністративного суду України від 26.02.2015 р. у справі № К/800/64830/14.*

Виходячи із наведеного вище можна дійти висновку, що **визначальним для господарської операції є саме наявність мети на отримання прибутку** та здійснення платником діяльності відповідно до визначених цілей, однак у разі неотримання від діяльності очікуваного результату з незалежних від платника причин останню не можна розглядати як таку, що не передбачає мети отримання прибутку. Неотримання підприємством доходу від окремої господарської операції не свідчить про те, що така операція не пов'язана з господарською діяльністю підприємства, оскільки при здійсненні господарських операцій існує звичайний комерційний ризик не отримати дохід від конкретної операції.

#### **1.4. ДОКТРИНА ПЕРЕВАГИ СУТИ НАД ФОРМОЮ**

Ця доктрина полягає в тому, що для цілей податкового обліку беруться до уваги насамперед економічні наслідки, створені господарськими операціями, а не особливості оформлення відповідних операцій. Так, можливе оформлення операції з оренди під виглядом договору спільної діяльності тощо (з метою, наприклад, уникнення сплати ПДВ на розмір орендних платежів). Не виключаються випадки виплати дивідендів засновнику платника податків під виглядом оплати вартості послуг, наприклад, послуг із управління чи консультаційних послуг. Справжньою метою такої операції може бути, наприклад, уникнення податку на репатріацію доходів нерезидентів — засновників платника податків. Останнім часом набуло поширення оформлення трудових відносин договорами підряду. У такому випадку роботодавець заощаджує на сплаті ЄСВ та не несе зобов'язань щодо надання працівнику гарантій, передбачених КЗпП України.

У такій категорії спорів варто звертати увагу на основні відмінності між трудовим та цивільно-правовим договором, а саме:

<b>Трудовий договір</b>	<b>Цивільно-правовий договір</b>
Угода, якою регулюється процес трудової діяльності, її організація	Угода між громадянином і організацією на виконання першим певної роботи, предметом якого є надання певного результату праці
Працівник має виконувати правила внутрішнього трудового розпорядку, дотримуватися трудової дисципліни	Виконавець не підпорядковується правилам внутрішнього трудового розпорядку, він сам організовує свою роботу і виконує її на власний ризик
Працівника приймають на роботу (посаду), включену до штату підприємства, для виконання певної роботи (певних функцій) за конкретною кваліфікацією, професією, посадою	Виконавець не займає посади на підприємстві Замовника та є незалежним суб'єктом господарської діяльності
Працівникові гарантується заробітна плата, встановлені трудовим законодавством гарантії, пільги, компенсації	Виконавець не має права на пільги та гарантії, передбачені трудовим законодавством. Виконавець отримує лише винагороду за договором
Оплачується процес праці незалежно від результатів (можливі бонуси та інші пільги, передбачені КЗпП України)	Оплачується не процес праці, а її результати, котрі визначають після закінчення роботи
У трудовій книжці не робиться запис про виконання роботи за цивільно-правовими договорами	Результати роботи оформляють актами здавання-приймання виконаних робіт

Суди при розгляді даної категорії спорів звертають увагу саме на присутність ознак трудових відносин у договорі підряду між компанією та виконавцем робіт/послуг.

Наприклад, при розгляді справи за позовом ЗАТ Луганський лікеро-горілчаний завод «Луга-Нова» ВАСУ підтримав позицію податкової

із наступними аргументами (ухвала ВАСУ від 07.02.2012 р. по справі № К-19381/1):

- у договорі між компанією та виконавцем роботи було зазначено, що виконавець зобов'язаний **своєчасно та правильно оформлювати відповідні бухгалтерські документи**, складати бухгалтерські проводки та журнали-ордери, зобов'язаний **виконувати інші службові доручення за вказівкою головного бухгалтера у межах своєї компетенції**;
- виконавець повинен **керуватися** в своїй діяльності **внутрішніми положеннями та інструкціями з організації бухгалтерського обліку на підприємстві**, правилами його ведення, **порядком оформлення операцій та організацією документообігу по ділянках обліку**;
- **виконавець несе повну матеріальну відповідальність** за передані на зберігання об'єкти у вигляді відшкодування заподіяних збитків у повному об'ємі;
- **оплата праці** за договором проводиться **щомісячно, у фіксованому розмірі**;
- **працівники** не самі організовували роботу і виконували її не на власний ризик та розсуд, а **підпорядковувалися відповідним посадовим особам**.

Аналогічної позиції дотримався і Верховний Суд України при розгляді справи за заявою ЗАТ «Вторинні ресурси» (№ 6-13270св10). Зокрема, між ЗАТ «Вторинні ресурси» та Особа 1 було укладено цивільно-правовий договір підряду, однак ухвалою Верховного Суду України від 12.05.2011 р. у справі № 6-13270св10 відносини були визнані трудовими, а не цивільно-правовими, оскільки:

- *роботодавець проводив організацію робіт (проводив інструктажі);*
- *Особа 1 підпорядковувалась Правилам внутрішнього трудового розпорядку;*
- *Особа 1 отримувала заробітну плату не за кінцевим результатом виконаної роботи;*
- *роботодавцем було оформлено на Особу 1 зарплатну картку, а також перепустку.*

Підсумовуючи судову практику щодо спорів, пов'язаних із застосуванням судами підходу «превалювання суті над формою», **можна дійти таких висновків:**

- Суди з'ясовують справжню сутність правовідносин, досліджуючи не лише відповідність договорів формальним вимогам, передбаченим законодавством, а й фактичні відносини, що існували. Зазначені фактичні обставини встановлюються в тому числі з урахуванням

показань свідків, сторін спору. Таким чином, відповідність договору формальним вимогам законодавства не гарантує визнання відносин цивільно-правовими, підвищує імовірність визнання відносин трудовими.

- Суди не зобов'язані для перекваліфікації угоди визнавати її недейсною, натомість мають право застосовувати до правовідносин норми тієї угоди (наприклад, трудової/цивільно-правової), яка відповідає фактичним обставинам справи.
- Суди віддають перевагу документальним та іншим даним, що свідчать про фактичне отримання тих чи інших активів учасниками операції. Такі дані мають перевагу перед задекларованим документально змістом спірної господарської операції.

Підсумовуючи вищенаведене, можна стверджувати, що судова практика в податкових спорах розвивається досить динамічно. Незважаючи на існування усталених правових доктрин, позиція судів щодо їх тлумачення постійно змінюється. Отже, в кожному окремому податковому спорі необхідно сумлінно підходити до формування доказової бази та будувати юридично грамотну правову позицію.

## РОЗДІЛ II. ОСТАННЯ СУДОВА ПРАКТИКА ПО АКТУАЛЬНИХ КАТЕГОРІЯХ ПОДАТКОВИХ СПРАВ

### 2.1. ОСКАРЖЕННЯ НАКАЗІВ ПРО ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК ТА НАСЛІДКИ ЇХ СКАСУВАННЯ

Головною передумовою проведення документальної податкової перевірки є видання наказу про її проведення. Якщо, на думку платника податків, проведення перевірки є незаконним, то починати роботу щодо оскарження такої перевірки рекомендується саме із оскарження наказу про її призначення у судовому порядку.

#### 1. Право платника податку оскаржувати наказ про проведення перевірки в судовому порядку

При цьому треба мати на увазі, що **видання** керівником податкового органу **наказу про проведення позапланової перевірки** безпосередньо **призводить до виникнення певних обов'язків у платника податків**, щодо якого прийнято рішення про проведення перевірки. Тому зазначений наказ є таким, що має правове значення, а отже, є актом у розумінні пункту 1 частини другої статті 17 Кодексу адміністративного судочинства України.

За таких обставин позовні вимоги про визнання протиправним наказу керівника податкового органу про призначення податкової перевірки платника податків підлягають розгляду в порядку адміністративного судочинства.

**! Наказ про призначення перевірки є актом у розумінні КАС України і може бути оскаржений в судовому порядку.**

При цьому звертаємо увагу, що оскарженню підлягає саме наказ про проведення перевірки, а не акт за результатами такої перевірки. **Акт, складений за результатами перевірки, не є рішенням суб'єкта владних повноважень** у розумінні статті 17 КАС України, не зумовлює виникнення будь-яких прав і обов'язків для осіб, робота (діяльність) яких перевірялася, тому його висновки не можуть бути предметом спору.

Відсутність спірних відносин, в свою чергу, виключає можливість звернення до суду, оскільки **відсутнє право, що підлягає судовому**

**захисту.** Акт перевірки є носієм доказової інформації про виявлені контролюючим органом порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання, документом, на підставі якого приймається відповідне рішення контролюючого органу, а тому оцінка акта, в тому числі й оцінка дій службових осіб контролюючого органу щодо його складання, викладення у ньому висновків перевірки, може бути надана судом при вирішенні спору щодо оскарження рішення, прийнятого на підставі такого акта.

До таких висновків дійшов Верховний Суд України у постанові від 10.09.2013 р. у справі № 21-237а13.

**! Акт за результатами податкової перевірки не може бути оскаржений в судовому порядку, оскільки є лише носієм доказової інформації про виявлені контролюючим органом порушення.**

## **2. Допуск представників податкового органу до проведення перевірки**

Тривалий час представники податкових органів зазначали, що фактичний допуск платником податків інспекторів до перевірки позбавляє суб'єкта господарювання в подальшому оскаржувати результати такої перевірки з формальних підстав. При цьому представники фіскальної служби посилалися на постанову Верховного Суду України від 24.12.2010 р. у справі № 21-25а10, де суд зазначив, що платник податків, який вважає порушеним порядок та підстави призначення податкової перевірки щодо нього, має захищати свої права шляхом недопуску посадових осіб контролюючого органу до такої перевірки. Якщо ж допуск до перевірки відбувся, в подальшому предметом розгляду в суді має бути лише суть виявлених порушень податкового та іншого законодавства.

Водночас вказана позиція контролюючого органу вже є застарілою та неактуальною. **22 січня 2015 року Верховний Суд України за результатами розгляду скарги товариства «Будгарант-інвест-55» дійшов протилежних висновків**, що полягають у наступному. Нормами ПК України встановлено порядок та умови прийняття контролюючими органами рішень про проведення перевірок, зокрема, документальних позапланових невізних. Лише їх дотримання може бути належною підставою для наказу про проведення перевірки. Невиконання вимог п. п. 78.1.1 п. 78.1 ст. 17, п. 79.2 ст. 79 ПК України призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків такої.

**!** Недотримання податковим органом обов'язкових умов для проведення податкової перевірки дає підстави для висновків про необґрунтованість прийняття податковим органом наказу, на підставі якого її було проведено, та наявності підстав для його скасування.

**!** Недотримання податковим органом порядку проведення податкових перевірок призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків такої.

Таким чином, навіть якщо платник податків допустив перевіряючих до перевірки, проте не був ознайомлений із наказом про призначення перевірки або були допущені інші процедурні порушення під час перевірки, результати такої перевірки мають бути визнані незаконними. Як результат податкові повідомлення-рішення, складені за результатами такої перевірки, також є незаконними і платник податків не має обов'язку їх виконувати.

**3. Виконання податкових повідомлень-рішень, винесених за результатами перевірки, проведення якої визнано незаконною**

Цілком логічно буде припустити, що якщо рішенням суду скасовано наказ про проведення податкової перевірки і дії щодо її проведення визнано протиправними, то і податкові повідомлення-рішення, винесені за результатами перевірки, не мають юридичної сили. Фактично ВСУ у справі «Будгарантінвест-55» доходить аналогічних висновків, хоча прямо це в рішенні суду не прописано.

У зв'язку із цим у платника податків виникає необхідність додатково оскаржувати податкові повідомлення-рішення в суді. На практиці ці процеси відбуваються паралельно: поки триває судове оскарження наказу про проведення перевірки, провадження у справі про скасування податкових повідомлень-рішень зупиняється на підставі ч. 3 ст. 156 КАС України.

У разі скасування судом наказу про проведення податкової перевірки і отримання суб'єктом господарювання рішення, що набрало законної сили, провадження по справі про оскарження податкового повідомлення-рішення поновлюється на підставі ч. 5 ст. 156 КАС України.

Згідно з ч. 1 ст. 72 КАС України **обставини, встановлені судовим рішенням в адміністративній, цивільній або господарській справі, що набрало законної сили, не доказуються при розгляді інших справ, у яких беруть участь ті самі особи або особа, щодо якої встановлено ці обставини.**

**Рішення по справі про скасування наказу фактично має преюдиційне значення** для вирішення справи про скасування податкового повідомлення-рішення, і саме у ньому судом встановлено протиправність та скасовано наказ податкового органу, на підставі якого було проведено перевірку та винесено оскаржуване у податкове повідомлення-рішення, а також визнано протиправними дії посадових осіб податкового органу, які полягали у проведенні такої перевірки на підставі протиправного наказу.

До аналогічних висновків дійшов Львівський окружний адміністративний суд у постанові від 03.03.2015 р. по справі № 2а-1231/12/1370 та Харківський окружний адміністративний суд у постанові від 27.03.2015 р. по справі № 820/68/15, вказавши: враховуючи ч. 1 ст. 72 КАС України, суд дійшов висновку, що оскільки у **подальшому податковим органом дії були вчинені на підставі протиправного наказу** на проведення перевірки, то такий наказ не породжував права податкового органу на її проведення і, відповідно, обов'язку позивача допустити до такої перевірки, а після її початку — надавати всі документи на перевірку, що свідчить, як наслідок, про протиправність вчинення дій щодо її проведення та прийнятого за її наслідками податкового повідомлення-рішення.

**!** Рішення суду про скасування наказу про проведення податкової перевірки має преюдиційне значення у справі про скасування податкового повідомлення-рішення і свідчить про протиправність такого рішення.

#### **4. Забезпечення позову у спрах про визнання протиправними та скасування наказів про проведення перевірки**

Відповідно до ч. 1 ст. 117 КАС України суд за клопотанням позивача або з власної ініціативи **може постановити ухвалу про вжиття заходів забезпечення** адміністративного позову, якщо існує **очевидна небезпека заподіяння шкоди** правам, свободам та інтересам позивача до ухвалення рішення в адміністративній справі, або захист цих прав, свобод та інтересів стане неможливим без вжиття таких заходів, або для їх відновлення необхідно буде докласти значних зусиль та витрат, а також якщо очевидними є ознаки протиправності рішення, дії чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень.

Згідно з ч. 3 ст. 117 КАС України подання адміністративного позову, а також відкриття провадження в адміністративній справі не зупиняють дію оскаржуваного рішення суб'єкта владних повноважень, але **суд у порядку забезпечення адміністративного позову може відповідною**



ухвалою зупинити дію рішення суб'єкта владних повноважень чи його окремих положень, що оскаржуються. Ухвала негайно надсилається до суб'єкта владних повноважень, що прийняв рішення, та є обов'язковою для виконання.

Частиною 4 ст. 117 КАС України встановлено, що адміністративний позов, крім способу, встановленого частиною третьою цієї статті, **може бути забезпечено заборонаю вчиняти певні дії**.

Можливість зупинення дії рішення суб'єкта владних повноважень також висловлена Вищим адміністративним судом України у **листі від 24.12.2010 р. № 1844/11/13-10**, відповідно до якого у разі очевидної наявності ознак протиправності наказу про призначення позапланової перевірки адміністративні суди **не позбавлені** на підставі частини четвертої статті 117 КАС України **права вжити заходів забезпечення позову у вигляді заборони вчиняти певні дії**, а саме заборонити до вирішення спору по суті проведення відповідної перевірки.

Виходячи із незначної позитивної судової практики з цього питання вбачаємо **наступні способи забезпечення позову у цій категорії справ**:

- Забезпечення позову шляхом заборони вчиняти дії із проведення перевірки.
- Забезпечення позову шляхом заборони складати будь-які документи за результатами перевірки та приймати будь-які рішення, в тому числі виносити податкові повідомлення-рішення. ▪ Забезпечення позову шляхом заборони продовжувати перевірку.

### **Як доводити необхідність вжиття заходів забезпечення позову**

<b>Очевидність протиправності наказу про проведення перевірки</b>	<b>Очевидність небезпеки заподіяння шкоди правам Позивача</b>	<b>Невжиття заходів до забезпечення позову зробить неможливим виконання рішення суду</b>
Аргументи аналогічні тим, що наводяться в позові про скасування наказу	— зв'язок між проведенням перевірки та можливим прийняттям незаконних ППР; — додаткові зусилля та кошти для поновлення свого правового становища; — шкода діловій репутації	Дії, які завдають шкоду правам Позивача, на момент прийняття рішення судом уже будуть закінчені

## 2.2. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ІНОЗЕМНИХ ПРЕДСТАВНИЦТВ

На сьогоднішній день іноземні компанії, які бажають вийти на ринок України, досить часто обирають таку організаційно-правову форму ведення бізнесу, як некомерційне представництво.

**Податкові переваги провадження діяльності в Україні через некомерційне представництво:**

- Можливість користуватись пільгами Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на дохід і на приріст вартості майна в частині звільнення такого представництва від обкладення податком на прибуток на території України.
- Відсутність ризиків, пов'язаних з невизнанням податковими органами валових витрат з підстав «непов'язаності з господарською діяльністю» (на відміну від українських компаній, які використовують загальну систему оподаткування).
- Можливість отримання фінансування від материнської компанії, яке не включається у склад доходів такого представництва та відповідно не підлягає оподаткуванню.
- Спрощені вимоги щодо подання звітності.

**Зважаючи на зазначені переваги, некомерційні представництва стають об'єктами чисельних податкових перевірок з боку податкових органів та можуть бути перекваліфіковані у постійні представництва із застосуванням негативних податкових наслідків, зокрема:**

- Прибутки нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через постійне представництво, оподатковуються в загальному порядку. При цьому таке постійне представництво прирівнюється для цілей оподаткування до платника податку на прибуток, який провадить свою діяльність незалежно від такого нерезидента.
  - Оподатковуваний прибуток визначається податковим органом як різниця між валовим доходом та валовими витратами, визначеними шляхом застосування до суми одержаного (нарахованого) валового доходу коефіцієнта 0,7, **або** у розмірі фінансування, отриманого від материнської компанії без урахування витрат (як безповоротна фінансова допомога).
- У випадку якщо представництво здійснює поставку товарів/ послуг на суму, що перевищує 300000,00 грн. у 2014 році, 1000000,00 грн. — у 2015 році, воно повинне сплатити податок на додану вартість за ставкою 20 %.

**Аргументи податкових органів** при здійсненні перекваліфікації некомерційних представництв у постійні та позбавлення представництва права користуватись перевагами та пільгами Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доход і на приріст вартості майна **зводяться до наступного:**

**Основний:**

Діяльність некомерційного представництва не має допоміжного та підготовчого характеру, адже діяльність представництва є тотожною діяльністю материнської компанії, відповідно є звичайною комерційною діяльністю іноземної компанії.

**Другорядні:**

- Представництво здійснює діяльність на території України, спрямовану на надання послуг не лише материнській компанії, а й іншим компаніям.
- Представництво отримує на свій банківський рахунок надходження, відмінні від фінансування материнською компанією (наприклад, фінансування від інших компаній групи або кошти від продажу представництвом товарів/послуг третім особам).
- Представництво не надало до перевірки офіційні звіти на користь материнської компанії, на підтвердження звітування перед материнською компанією щодо проведених досліджень ринку.
- Фактична діяльність представництва на території України не відповідає її КВЕД та свідчить про здійснення ним комерційної діяльності.

**Судова практика щодо відмежування звичайної діяльності від діяльності допоміжного та підготовчого характеру**

*Вищий адміністративний суд України в ухвалі від 25.02.2015 р. у справі № К/800/36180/13 за позовом представництва Нідерландської компанії про скасування податкового повідомлення-рішення, підставою для прийняття якого було визнання податковим органом його діяльності комерційною, дійшов висновку, що діяльність представництва має допоміжний характер, оскільки відрізняється від діяльності материнської компанії.*

Суд, проаналізувавши витяг із торгового реєстру торгово-промислової палати Амстердама та статут компанії, встановив, що материнська компанія здійснює діяльність у галузі гуртової торгівлі агрохімічними продуктами, в тому числі засобами для догляду за рослинами, та діяльність холдингу, а саме виробництво та продаж хімічної продукції для сільського господарства, в тому числі, але не обмежуючись,

продукції для захисту рослин; створення, участь, фінансування компаній чи підприємств; співробітництво, управління, надання консультаційних та подібних послуг компаніям чи іншим підприємствам; надання позик та отримання фінансування тощо.

В той же час згідно з довідкою Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України видами діяльності представництва є: дослідження кон'юнктури ринку та виявлення суспільної думки; консультування з питань комерційної діяльності та управління. В періоді, що підлягав перевірці, представництво не здійснювало торгівлю агрохімічними та супутніми продуктами або будь-яку іншу діяльність, тотожну чи подібну діяльності материнської компанії. За таких обставин суд дійшов висновку, що представництво здійснює лише підготовчу та допоміжну діяльність, відповідно не створює постійного представництва для материнської компанії. У зв'язку з цим доходи, одержані представництвом, не підлягають оподаткуванню в Україні на підставі пункту 1 статті 7 Конвенції.

*Вищий адміністративний суд України в ухвалі від 09.09.2015 р. у справі № 826/17962/14 за позовом представництва Нідерландської компанії про скасування податкового повідомлення-рішення, підставою для прийняття якого був висновок податкового органу, що його діяльність не має характеру допоміжної та підготовчої, оскільки представництво надавало рекламні послуги та отримувало у зв'язку з цим дохід, визнав таке рішення протиправним з наступних підстав.*

Згідно з установчим договором материнської компанії — нерезидент-а сферою її діяльності є: виробництво сільськогосподарської техніки та обладнання всіх видів; виробництво пластмасових виробів всіх видів та для будь-яких цілей; виготовлення профілю та конструкцій з нього та виготовлення ємностей, пристроїв та подібних товарів; торгівля відповідними товарами вищезгаданої галузі; консультування з питань реклами; столярна промисловість.

Відповідно до положення про представництво воно створене з метою представлення на ринок ряду рішень по видаленню і очищенню стічних вод та іригаційного устаткування, підтримання поінформованості учасників ринку стосовно товарів та збір інформації про ринок України. Об'єктом діяльності представництва є: — закупівля товарів чи виробів та збирання інформації для підприємства; — дослідження ринкових умов для виявлення суспільної думки; — зберігання запасів товарів або виробів, що належать компанії, виключно з метою зберігання, доставки або демонстрації іншим підприємствам; — провадження будь-якої іншої діяльності, яка має підготовчий або допоміжний характер.

Суд, проаналізувавши зазначені види діяльності, дійшов висновку, що задекларовані види діяльності материнської компанії та представництва є відмінними та мають допоміжний характер.

Крім того, суд, аналізуючи аргумент податкового органу, що представництво надавало рекламні послуги, зазначив, що, з огляду на докази, які містяться у матеріалах справи, представництво, навпаки, замовляло рекламні послуги у третіх осіб на території України й жодним чином не могло отримати дохід, натомість понесло витрати у зв'язку із їх придбанням. Крім того, зі змісту договорів про замовлення рекламних послуг вбачається, що реклама стосується власної господарської діяльності представництва, його продукції, а не третіх осіб, в інтересах яких могло би діяти представництво. При цьому продаж товарів здійснювався виключно материнською компанією, без участі представництва, а це означає, що продаж здійснювався в інтересах материнської компанії, а не позивача як окремого підприємства. Що стосується зауваження податкового органу, що відповідно до установчого договору материнської компанії — нерезидента однією із сфер її діяльності є консультування з питань реклами, зазначене було підтверджено документально, водночас це не є тотожним за своїм змістом поняттю «реклама».

### **Судова практика щодо визнання фінансування, отриманого від материнської компанії, безповоротною фінансовою допомогою**

*Вищий адміністративний суд України в рішеннях від 19.01.2011 р. у справі № К-32380/10, від 11.06.2013 р. у справі № К/9991/92798/11, від 13.02.2014 р. у справі № К/9991/14611/11, від 10.02.2015 р. у справі № К/800/45495/14 за позовами представництв про скасування податкових повідомлень-рішень, підставою для прийняття яких було визнання податковим органом фінансування, отриманого некомерційним представництвом від материнської компанії, безповоротною фінансовою допомогою, висловив наступну правову позицію:*

Представництво є незалежним від нерезидента виключно в частині ведення окремого від нерезидента обліку своєї діяльності з метою визначення свого прибутку, що підлягає оподаткуванню. В іншому представництво, з огляду на положення ст. 95 Цивільного кодексу України, не є окремою юридичною особою, а становить частину материнської компанії — нерезидента.

Для цілей визначення об'єкта обкладення податком на прибуток у розумінні ПК України джерелом виплати відповідного доходу повинна бути інша особа, з власності якої нерезиденту в особі постійного

представництва передаються грошові кошти, майно або результати робіт.

Передача коштів між нерезидентом — юридичною особою та його структурним підрозділом — представництвом відбувалась згідно з прибутковим касовим ордером і не була заснована на зміні права власності на грошові кошти, а тому зазначена операція з отримання коштів за прибутковим ордером на утримання представництва не може брати участь у формуванні валового доходу представництва.

Тобто суд встановив, що отримання представництвом фінансування від материнської компанії не може розглядатися як безповоротна фінансова допомога та вважатися доходом представництва, оскільки в даному випадку відсутній перехід права власності на такі кошти.

### Висновки

У якості підтвердження того, що некомерційне представництво здійснює виключно діяльність допоміжного та підготовчого характеру, що унеможлиблює визнання такого представництва постійним, можуть бути використані наступні аргументи та докази:

1. Види діяльності некомерційного представництва відмінні від видів діяльності материнської компанії. У якості підтвердження зазначеного суду можуть бути надані для порівняння статутні документи, з яких можливо встановити, що види діяльності материнської компанії є відмінними від видів діяльності некомерційного представництва:

- **материнська компанія — нерезидент:** статут/ витяг з торговельного реєстру. У випадку, якщо із зазначених документів неможливо встановити види діяльності материнської компанії або наявність таких документів не передбачена законодавством компанії нерезидента, суду можуть бути надані: аудиторський висновок або офіційний лист від материнської компанії із зазначенням видів її діяльності;
- **некомерційне представництво в Україні:** положення про представництво/ довідка з Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (КВЕД).

2. Працівники представництва згідно з посадовими інструкціями виконують виключно посадові обов'язки, які мають некомерційний характер.

3. Витрати представництва включають лише ті, що забезпечують функціонування такого представництва, зокрема: представницькі витрати, виплата заробітної плати, податків, юридичні, банківські, нотаріальні, інформаційно-консультаційні, кур'єрські/поштові послуги, страхування персоналу, оренда приміщення/авто, придбання

комп'ютерної техніки, меблів тощо. Підтвердженням зазначених витрат можуть бути первинні документи, які оформлюються в порядку, передбаченому ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996.

4. Представництво не здійснює комерційної діяльності, тобто рух по рахунку представництва відображає лише надходження від материнської компанії у вигляді цільового фінансування та витрати, понесені представництвом на забезпечення його функціонування. У якості доказу можуть бути залучені банківські виписки з рахунка представництва.

5. Представництво має банківський рахунок типу «Н», правовий режим використання якого не дозволяє зараховувати чи списувати кошти для здійснення комерційної діяльності. У якості доказу суду може бути надана відповідна довідка банку.

### **2.3. АКТУАЛЬНА СУДОВА ПРАКТИКА У СПОРАХ ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ КОНВЕНЦІЙ ПРО УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ**

Метою Конвенцій про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень є усунення так званого юридичного подвійного оподаткування, коли певний дохід особи може оподатковуватись більше ніж однією державою.

Механізм уникнення подвійного оподаткування передусім передбачає **розподіл права держав на оподаткування доходів особи** шляхом:

- надання виключного права одній з держав оподаткувати такий дохід (дохід від комерційної діяльності, крім постійних представництв, та від нерухомого майна/оренди нерухомого майна) та звільнення від податку в іншій державі або
- надання права оподаткування доходів у повному обсязі державою, резидентом якої є одержувач такого доходу, та обмеженого права оподаткування (за зниженою ставкою) державою, яка є джерелом такого доходу (дивіденди, проценти, роялті).

Однак непоодинокими є випадки створення платниками податків штучних правових конструкцій, єдиною метою яких є не усунення подвійного оподаткування доходу, а приховування об'єктів оподаткування шляхом використання податкових переваг, передбачених Конвенціями.

Саме тому такі операції є предметом чисельних податкових перевірок з боку податкових органів.

**Аргументи податкових органів** при перевірці дотримання платником податків податкової дисципліни при застосуванні Конвенції **зводяться до наступного:**

- Нерезидент, якому виплачується дохід, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу.
- Відсутність належним чином оформлених документів, які підтверджують, що отримувач доходу є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір.
- Неправильне застосування положень конвенцій платником податку та/або неврахування платником податку вимог чинного законодавства України під час виплати доходів нерезиденту.

**Судова практика щодо визначення нерезидента бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу**

*Вищий адміністративний суд України в ухвалі від 24.03.2014 р. у справі № К/800/52155/13 за позовом товариства про скасування податкового повідомлення-рішення, підставою для прийняття якого був висновок податкового органу, що нерезидент, якому виплачується дохід, не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем доходу, дійшов висновку, що для визнання особи фактичним отримувачем доходу необхідно, щоб така особа володіла не тільки правом на отримання доходу, але і, як слідує з міжнародної практики застосування угод про уникнення подвійного оподаткування, визначала його подальшу економічну долю.*

Суд зазначив, що термін «фактичний отримувач доходу» не має тлумачитися в вузькому, технічному сенсі, його значення слід визначати виходячи з мети, завдань міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування, таких як «уникнення від сплати податків», і з урахуванням таких основних принципів, як то «запобігання зловживання положеннями договору».

В той же час договори оренди повітряних суден, укладені товариством з резидентами Швеції та США, не передбачають умови, за якої грошові кошти, перераховані за договором як орендна плата, повинні далі перераховуватися іншій особі, яка не є орендодавцем, відповідно, суд дійшов висновку, що у позивача виникло право самостійно застосувати звільнення від оподаткування, передбачене вказаними міжнародними договорами України на час виплати доходу нерезиденту. Крім того,



суд зазначив, що податковим органом не доведено обмеженості права власності отримувачів доходів (нерезидентів) та відсутності можливості розпоряджатись такими доходами. З огляду на залучені товариством копії інфойсів та платіжних доручень, саме зазначені нерезиденти є бенефіціарними власниками доходів, отриманих від оренди повітряних суден. Доказів того, що товариство та його контрагенти під час укладання договорів керувались метою отримати необґрунтовану вигоду у вигляді зниженої ставки податку на доходи нерезидента, податковим органом також надано не було.

*Вищий адміністративний суд України в ухвалі від 13.05.2015 р. у справі № К/800/48296/14* за позовом товариства про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень, підставою для прийняття яких був висновок податкового органу, що товариство не мало права застосовувати знижену ставку податку за Конвенцією, оскільки дохід був виплачений резиденту Кіпру на його рахунок, відкритий у Люксембурзі, дійшов висновку, що особа має право самостійно застосувати звільнення від оподаткування або зменшену ставку податку, передбачену відповідним міжнародним договором України, на час виплати доходу нерезиденту, якщо такий нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу і є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, незважаючи на те, що фактично такий дохід був перерахований на рахунок такого нерезидента, відкритий в іншій державі.

*Вищий адміністративний суд України в ухвалі від 21.07.2015 р. у справі № К/800/51226/13* за позовом товариства про скасування податкового повідомлення-рішення, прийнятого на тій підставі, що компанія – резидент Кіпру, на користь якого виплачувались роялті – платежі (дохід) за субліцензійним договором, є номінальним отримувачем такого доходу, частково погодився з такими висновками податкового органу та відправив справу на новий розгляд, виклавши наступну правову позицію:

Судам у цій категорії спорів слід перевіряти роль отримувача доходу (нерезидента) та його участь у створенні такого доходу, оскільки наявності самого права на отримання доходів недостатньо для того, щоб вважатись бенефіціарним (фактичним) отримувачем доходу. Крім того, судам слід перевіряти, які дії вчинив отримувач доходу для виконання умов ліцензійного договору, зокрема рекламування та просування торговельної марки, проведення переговорів, надіслання пропозицій

потенційним субліцензіатам на території України, а також вплив отримувача доходу на його отримання, його роль у цьому процесі, розмір грошової винагороди (прибутку), яку він отримав при виконанні зазначеної господарської операції, обсяг та види господарської діяльності, яку він здійснював у спірний період.

*Вищий адміністративний суд України в постанові від 27.03.2014 р. у справі № К/9991/17901/11* визначив порядок застосування вищевказаних Конвенції між Україною і Королівством Нідерландів під час виплати процентів.

Згідно з фабулою справи при виплаті процентів товариство застосувало знижену ставку українського податку у джерела (2 %), керуючись п. 2«а» ст. 11 Конвенції, який передбачає, що ставка 2 % застосовується за умови, що одержувач відсотків одночасно є резидентом Королівства Нідерландів — **фінансовою організацією і фактично має право на проценти (є бенефіціарним власником доходу)**.

На підтвердження права на застосування ставки податку у розмірі 2 % товариством було залучено до матеріалів справи довідку про те, що кредитор є резидентом Нідерландів та **лист Банку Нідерландів, в якому було зазначено, що кредитор є спеціальною фінансовою установою**, яка зобов'язана звітувати до Банку Нідерландів з метою укладення платіжного балансу Нідерландів.

Проте суд відхилив зазначений доказ товариства з огляду на те, що термін «фінансова організація» в статтях Конвенції не розкрито. Натомість пунктом 2 ст. 3 Конвенції встановлено, що при застосуванні цієї Конвенції Договірною Державою будь-який термін, не визначений у ній, матиме те значення (якщо із контексту не впливає інше), яке він має згідно із законодавством цієї Держави стосовно податків, на які поширюється Конвенція. Суд вирішив, що **кредитор-нерезидент не є фінансовою установою, оскільки її статус як такий повинен визначитися з урахуванням законодавства України, а не Королівства Нідерландів**. У цій конкретній ситуації законодавство України не дозволяє кваліфікувати такого кредитора як фінансову установу.

Крім того, суд з посиланням на ст. 3, в якій надано визначення терміна «компетентний орган», що означає: в Україні — Міністерство фінансів України або його повноважний представник; у Нідерландах — Міністерство фінансів або його відповідним чином уповноважений представник, **визнав лист Банку Нідерландів неналежним доказом та надав перевагу залученому податковим органом до матеріалів справи листу Державної податкової інспекції у складі Податкової та Митної Адміністрації Мініс-**

**терства фінансів Королівства Нідерландів.** Згідно із зазначеним листом кредитор-нерезидент дав товариству у борг 126000000,00 доларів США за рахунок грошових коштів, отриманих у позику від інших компаній. На підставі викладеного в листі аналізу даних щодо фінансових результатів операцій компанії з цими кредитними коштами та з посиланням на перший Меморандум про фінансову політику щодо концепції «фактичного власника», яким не вважається той, хто «на підставі контрактного обкладення зобов'язаний платити велику частину отриманої суми (доходів) третій стороні», Податкова та Митна Адміністрація Міністерства фінансів Королівства Нідерландів повідомила, що кредитор-нерезидент не є фактичним власником процентів (доходу), тоді як для застосування ст. 11 параграфу 2 Конвенції повинен бути «фактичний власник».

З урахуванням вищевикладених положень, судом було зроблено висновок, що до процентів, отриманих кредитором-нерезидентом від товариства, не може застосовуватись пільгова ставка податку згідно зі ст. 11 Конвенції, оскільки кредитор-нерезидент не є фінансовою організацією згідно з нормами чинного законодавства України, а також оскільки в листі, отриманому в порядку обміну інформацією з податковим органом Королівства Нідерландів, зазначено, що ця компанія не є фактичним отримувачем (власником) доходу.

### **Судова практика у спорах щодо різного тлумачення фрази «можуть оподатковуватись» в статтях «Проценти» різних Конвенцій**

У ст. 11 «Проценти» більшості Конвенцій визначено, що *«проценти, які виникають в одній державі і сплачуються резиденту іншої держави, будуть оподатковуватися в іншій державі, але також такі проценти можуть оподатковуватися в державі виникнення, але якщо одержувач є бенефіціаром таких відсотків, ставка податку не може перевищувати ( ) % у разі \_\_\_\_\_ і ( ) % у разі \_\_\_\_\_».*

До 2012 року поширеною була судова практика, що Конвенції надають платникам податків право обрати Договірну Державу, в якій одержаний дохід повинен оподатковуватись (ухвали Вищого адміністративного суду України від 03.02.2010 р. у справі № К-18414/09, від 21.09.2011 р. у справі № К-49776/09).

Проте *Верховний Суд України в постановях від 30.10.2012 р. у справі № 21-285а12 та від 08.10.2013 р. у справі № 21-305а13* дійшов протилежного висновку та, зокрема, зазначив:

*«Системний аналіз ст. 11, 23 Конвенції свідчить на користь висновку про те, що проценти, сплачені товариством за кредитним договором нерезиденту, можуть оподатковуватись в Україні відповідно до її*

*законодавства з урахуванням норм міжнародних угод щодо максимального розміру ставки податку та інших особливостей оподаткування за цими угодами.*

*Положення ст. 11 Конвенції не можуть трактуватись як такі, що надають платнику податку право вибору, в якій саме з двох Договірних Держав здійснюватиметься оподаткування одержаного доходу, оскільки таке тлумачення не відповідає дійсному змісту вказаних міжнародних угод та суті податку, наведеному у ст. 2 Закону № 334/94-ВР (у редакції, чинній на час виникнення спірних відносин)».*

**Судова практика стосовно визначення статусу особи, на користь якої виплачується дохід, як передумови для застосування Конвенцій**

*Вищий адміністративний суд України в ухвалах від 15.01.2013 р. у справі № К-33391/10 та від 05.03.2014 р. у справі № К-23820/10 висловив позицію стосовно умов застосування Конвенцій та, зокрема, зазначив, що звільнення від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України, зокрема, при виплаті на користь нерезидента (резидента Договірної Держави) процентів за борговими зобов'язаннями, буде відбуватись у випадку підтвердження того, що нерезидент, на користь якого здійснюється виплата, є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір, у розумінні цього міжнародного договору.*

При цьому питання підтвердження статусу податкового резидента Договірної Держави з метою отримання переваги міжнародного договору є основним у міжнародному оподаткуванні. Тому кожна відповідна форма іноземної держави потребує підтвердження від компетентного органу другої Договірної Держави того факту, що юридична особа є резидентом цієї другої Договірної Держави та має право на застосування до її доходів з джерелом їх походження з України відповідних положень договору.

Особа, яка виплачує доходи нерезидентів у звітному (податковому) році, у разі подання нерезидентом довідки з інформацією за попередній звітний податковий період (рік) може застосувати правила міжнародного договору України, зокрема, щодо звільнення (зменшення) від оподаткування, у звітному (податковому) році з отриманням довідки після закінчення звітного (податкового) року.

Таким чином, довідка про резидентність є достатньою правовою підставою для застосування українською компанією положень Конвенції щодо звільнення (зменшення) ставки податку на доходи нерезидента із джерелом їх походження з України.

## **Судова практика у спорах щодо донарахування податкових зобов'язань агентам іноземних компаній, що провадять діяльність на території України**

*Вищий адміністративний суд України в ухвалі від 03.07.2013 р. у справі № К/800/25021/13 висловив наступну правову позицію щодо порядку оподаткування доходів іноземної компанії, отриманих її агентом на території України:*

Резиденти, які надають агентські, довірчі, комісійні та інші подібні послуги з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь тільки цього нерезидента (в тому числі укладення договорів з іншими резидентами від імені і на користь цього нерезидента), утримують і перераховують до відповідного бюджету податок із доходу, отриманого таким нерезидентом із джерел в Україні, визначений у порядку, передбаченому для оподаткування прибутків нерезидентів, що проводять діяльність на території України через постійне представництво. При цьому такі резиденти не підлягають додатковій реєстрації в органах державної податкової служби як платники податку.

Положення цього пункту не поширюються на випадки надання резидентами агентських, довірчих, комісійних та інших подібних посередницьких послуг з продажу чи придбання товарів, робіт, послуг за рахунок і на користь нерезидентів у випадку, якщо вони надають зазначені послуги в рамках своєї основної (звичайної) діяльності.

Судом було встановлено, що позивач надавав брокерські послуги нерезидентам, створеним та діючим відповідно до законодавства Республіки Кіпр, у межах своєї основної (звичайної) діяльності та на підставі отриманих відповідних ліцензій, відповідно діяльність позивача не може розглядатись як така, що створює постійне представництво в цілях оподаткування нерезидентів.

### **Висновки**

Для отримання права на застосування положень Конвенцій платнику податків, враховуючи актуальну судову практику, платникам податків слід довести наступні обставини:

1. Особа, якій виплачується дохід, є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу. При цьому суди застосовують два підходи до визначення бенефіціарного власника:

#### **(1) формальний:**

- бенефіціарним (фактичним) власником є особа, відмінна від агента або посередника щодо такого доходу. Підтвердженням цього може бути відсутність агентського договору, договору комісії/доручення

між нерезидентом та українським підприємством, або у договорах про постачання товарів/надання послуг відсутні положення, що передбачають подальшу передачу доходу на користь третіх осіб;

- така особа є резидентом держави — сторони Конвенції, що підтверджується довідкою (сертифікатом) про резидентність, виданою компетентним органом держави, резидентом якої вона є. Для пред'явлення податковим органам України/суду така довідка (сертифікат) повинна бути належним чином легалізована та мати нотаріально засвідчений переклад українською мовою;

**(2) економічний:**

- особа, яка отримує дохід, повинна нести ризик неотримання доходу (тобто діяльність такої особи не повинна зводитись лише до передачі (транзиту) доходу дійсному власнику доходу);
- дохід повинен виплачуватись на банківській рахунок, що належить нерезиденту — отримувачу доходу;
- така особа повинна визначати подальшу економічну долю доходу (повинна мати достатньо повноважень розпоряджатися отриманим доходом);
- особа повинна вести реальну господарську діяльність у державі резидентності (володіти засобами виробництва, мати кваліфікований персонал, офіс тощо). При цьому активи компанії, кількість працівників та суть операції мають бути співрозмірними до кількості отриманого доходу.

2. Особа, укладаючи зовнішньоекономічний договір, повинна довести, що вона не керувалась виключно ціллю отримати необґрунтовану вигоду у вигляді зниженої ставки податку на доходи нерезидента, передбаченою відповідною Конвенцією. Іншими словами, в суді необхідно буде довести, що зовнішньоекономічний договір укладався не з метою виключно скористатися перевагами Конвенції та сплатити податок за заниженою ставкою.

## **2.4. СУДОВЕ ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ КОНСУЛЬТАЦІЙ**

На сьогодні чинним законодавством України передбачено існування двох різновидів податкових консультацій: **індивідуальні та узагальнюючі**.

Відповідно до п.п. 14.1.172 ст. 14 ПК України податкова консультація — **допомога** контролюючого органу конкретному платнику по-

датків **стосовно практичного використання** конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування, нарахування та сплати податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган.

Згідно з п.п. 14.1.173 ст. 14 ПК України узагальнюючою податковою консультацією є **позиція** центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (**Міністерства фінансів України**), **що склалася за результатами узагальнення податкових консультацій**, наданих контролюючими органами платникам податків.

З урахуванням вимог пункту 52.2 ст. 52 ПК України **податкова консультація, надана в письмовій або електронній формі, має містити:**

- наявність опису питань, що порушуються платником податків, з урахуванням фактичних обставин, вказаних у зверненні платника податків;
- обґрунтування застосування норм законодавства;
- висновок з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства.

У той же час на практиці платники податків не погоджуються із наданою податковою консультацією або із висновками узагальнюючої податкової консультації. У такому разі відповідно до п. 53.3 ст. 53 ПК України платник податків має право **оскаржити до суду:**

- наказ про затвердження узагальнюючої податкової консультації або
- надану йому індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії.

**! Податкова консультація може бути оскаржена до суду, якщо, на думку такого платника податків, вона суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору.**

З урахуванням вищенаведеного, аналізу чинного законодавства та актуальної судової практики можна виокремити **найхарактерніші спори, що виникають при оскарженні податкових консультацій:**

1) оскарження консультації, в якій податковий орган **неправильно застосовував положення законодавства** (надано неправильний висновок щодо застосування норм);

2) оскарження консультації, в якій податковий орган **не надав відповіді на поставлені запитання** (консультація складається з цитування положень законодавства).

### Що робити, якщо у консультації було надано неправильний висновок щодо застосування норм права?

При розгляді першої категорії спорів, як правило, подається позов про визнання податкової консультації недійсною та її скасування.

У позові слід:

- викласти правову позицію, яка, на думку позивача, є правильною та відповідає нормам законодавства;
- максимально чітко зазначити, нормам якого нормативно-правового акта не відповідає оскаржувана податкова консультація;
- обов'язково додати рішення ВАСУ або ВСУ щодо зазначених питань.

До позову обов'язково слід додати:

- лист-запит до податкових органів про надання консультації;
- надану податковим органом консультацію.

**!** У разі задоволення позову неправомірна консультація податкових органів буде скасована, а у мотивувальній частині рішення можуть бути встановлені факти, вигідні платнику податків.

Незважаючи на однозначність формулювань законодавства, судова практика щодо цієї категорії справ залишається суперечливою.

Зокрема, існують правові позиції ВАСУ, в яких зазначається, що:

1) індивідуальні податкові консультації **не порушують прав та законних інтересів** платника податків, а отже, не належать до предмета адміністративного позову;

2) індивідуальні податкові консультації **не є актами індивідуальної дії**, оскільки не створюють юридичних наслідків для платників податків.

Такі висновки, зокрема, відображені в ухвалі ВАСУ від 25.06.2015 р. № К/9991/31758/12, де зазначається, що *«податкові консультації не мають сили нормативно-правового акта, а тому не можуть вступати в конкуренцію з іншими рішеннями (нормативно-правовими актами чи правовими актами індивідуальної дії) суб'єкта владних повноважень»*. Крім того, далі суд зазначає, що *«така форма оприлюднення офіційного розуміння окремих положень законодавства, що регулює податкові правовідносини, не породжує для відповідних суб'єктів настання будь-яких юридичних наслідків»*.

В той же час існує й інша практика. Зокрема, протилежні висновки висловлені ВАСУ в ухвалі від 30.06.2015 р. № К/800/17067/15,



в якій зазначається, що *«законодавством чітко врегульовано правовий статус податкової консультації як акта індивідуальної дії, який безпосередньо може бути предметом судового оскарження в порядку адміністративного судочинства»*. Крім того, відзначається помилковість висновків судів попередніх інстанцій щодо відсутності юридичних наслідків податкових консультацій, оскільки *«отримання індивідуальної податкової консультації, зміст якої відповідає нормам діючого законодавства, є юридичним фактом, що є підставою для звільнення від відповідальності платника податку, який діяв у відповідності до наданих такою податковою консультацією роз'яснень»*. Наявність такого юридичного факту підтверджується не лише прямою вказівкою на це у п. 53.1 ст. 53 ПК України, а й практикою застосування цієї норми, зокрема, ВАСУ (ухвали від 15.07.2015 р. № К/800/32887/13; від 08.06.2015 р. № К/800/61793/13).

В іншій ухвалі від 19.05.2015 р. № К/800/22847/14 ВАСУ також зазначає, що *«податкова консультація є актом індивідуальної дії, який містить правову позицію державного органу щодо застосування конкретних норм податкового законодавства та який може бути оскаржено платником податків у судовому порядку»*.

У зазначеній категорії спорів **оскаржувати можна не лише консультацію в цілому, але і певне питання**, щодо якого надана податковим органом відповідь суперечить нормам законодавства. Зазначене підтверджується ухвалою ВАСУ від 21.04.2015 р. № К/800/68036/14.

### **Що робити, якщо податковий орган не надав відповіді на поставлені запитання?**

У другій категорії спорів (консультація складається з цитування норм законодавства) рекомендується подавати **позов про визнання податкової консультації недійсною та її скасування**. Однак судова практика станом на сьогодні є суперечливою.

Зокрема, в ухвалі від 10.06.2015 р. № К/800/23432/13 ВАСУ зазначає, що *«законодавством не передбачено визнання судом податкової консультації недійсною, яка, на думку платника податків, не містить конкретної відповіді на поставлене запитання. Податкова консультація визнається судом недійсною лише в тому випадку, якщо вона суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору»*.

З іншого боку, в ухвалі від 04.10.2012 р. № К/9991/38657/12 ВАСУ задовольнив вимоги платника податків про визнання недійсною та скасування податкової консультації. Зокрема, суд зазначав,

що «індивідуальна податкова консультація не може складатись лише з послідовного цитування нормативних актів і не містити остаточних та чітких висновків. Тобто індивідуальна податкова консультація не повинна сама по собі давати привід для подвійного тлумачення зазначеного в тексті консультації. Отже, рекомендація стосовно конкретної ситуації, що виникла у певному податковому періоді у платника консультації». Такої ж практики дотримуються суди нижчих інстанцій, зокрема Харківський апеляційний адміністративний суд в ухвалі від 03.08.2015 р. № 816/1589/15 та Полтавський адміністративний окружний суд в ухвалі від 06.08.2015 р. № 816/2736/15.

Крім того, в ухвалі від 19.02.2014 р. № К/9991/70384/11 ВАСУ погодився з висновками судів попередньої інстанції, що «оскільки фактично зміст консультації зводиться до відтворення норм чинного законодавства, що регулюють окремі аспекти реєстрації особи платником ПДВ, без конкретних рекомендацій щодо застосування Товариством цих норм в контексті порушеного питання, така консультація не має індивідуалізованого характеру для Товариства, не містить роз'яснень викладених у ній норм чинного законодавства. У зв'язку з цим суди цілком об'єктивно визнали зазначену консультацію такою, що не відповідає ознакам, наведеним у статті 52 ПК України». У результаті така консультація була визнана недійсною та скасована.

З набранням чинності змінами до ПКУ України, які були внесені Законом України від 17.07.2015 р. № 655-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо зменшення податкового тиску на платників податків», **визнати недійсною та скасувати податкову консультацію буде значно простіше.**

По-перше, ПК України чітко встановлено вимоги до податкових консультацій. **Пунктом 52.3 ст. 52 ПК України передбачено, що письмова податкова консультація має містити:**

- опис питань, що порушуються платником податків, з урахуванням фактичних обставин, вказаних у зверненні платника податків;
- обґрунтування застосування норм законодавства;
- висновок з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства.

**!** У випадку невідповідності консультації вимогам ст. 52 ПК України вона може бути визнана недійсною та скасована.

Врахування і дослідження судами наявності критеріїв, передбачених ст. 52 ПК України підтверджується судовою практикою. Зокрема, Київський апеляційний адміністративний суд у ухвалі від 10.09.2015 р. № 826/6919/15 зазначає, що *«правовий акт індивідуальної дії повинен ґрунтуватися на оцінці відповідно до закону обставин, що мають значення у конкретній ситуації, не містити суперечностей нормам або змісту відповідного податку та у будь-якому разі має бути вмотивованим»*.

Крім того, позицію про відсутність вимог, передбачених ст. 52 ПК України, зокрема обґрунтованості відповіді, можливо посилити, посилаючись на практику Європейського суду з прав людини (далі — ЄСПЛ). Зокрема, у **рішенні «Суомінен проти Фінляндії»** ЄСПЛ зазначив, що маючи певну свободу розсуду щодо вибору аргументів у тій чи іншій справі та прийняття доказів на підтвердження позицій сторін, **орган влади зобов'язаний виправдати свої дії, навівши обґрунтування своїх рішень**.

## **2.5. ПОМИЛКИ В ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТАХ ТА ПЛАТІЖНИХ ДОРУЧЕННЯХ — ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ ТА СУДОВИЙ ПОГЛЯД**

Основою для побудови податкової, фінансової та статистичної звітності підприємства є первинна документація.

Статтею 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 визначено, що первинний документ — це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 (далі — Положення), первинні документи — це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Пунктом 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також вищевказаним Положенням визначено перелік обов'язкових реквізитів, які повинні мати первинні та зведені документи:

<b>П. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»</b>	<b>П. 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>— назва документа (форми);</li> <li>— дата і місце складання;</li> <li>— назва підприємства, від імені якого складено документ;</li> <li>— зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції;</li> <li>— посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;</li> <li>— особистий підпис, аналог власноручного підпису або підпис, прирівняний до власноручного підпису відповідно до Закону України «Про електронний цифровий підпис», або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ;</li> <li>— назва документа (форми);</li> <li>— дата і місце складання;</li> <li>— зміст та обсяг господарської операції;</li> <li>— одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі);</li> <li>— посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;</li> <li>— особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції</li> </ul>

Враховуючи той факт, що бухгалтерський облік пов'язаний з оформленням великої кількості первинної документації, досить часто як у первинних документах, так і в облікових регістрах допускаються різного роду помилки та неточності.

Серед найбільш поширених недоліків первинних документів можна виділити такі:

- відсутність належного відображення змісту та обсягу господарської операції;
- відсутність підписів сторін (сторони), неможливість ідентифікувати особу-підписанта;
- неузгодженість даних у первинних документах;
- відсутність обов'язкових реквізитів у первинних документах, які складені за результатами господарської операції;
- неправильне зазначення коду ЄДРПОУ в платіжному дорученні.

Звичайно, первинні документи із такими недоліками, скоріше за все, будуть покладені в основу висновків податкового органу щодо нереаль-

ності тієї господарської операції, яку вони підтверджують та, як наслідок, подальшого донарахування податкових зобов'язань.

**!** Суди при розгляді податкових спорів приділяють особливу увагу питанню належного документального оформлення господарських операцій між платниками податків. Такий формальний підхід судів до розгляду податкових спорів досить часто є підставою для відмови платникам податків у задоволенні їхніх позовних вимог щодо скасування податкових повідомлень-рішень або податкових вимог.

Проте останнім часом прослідковується тенденція більш лояльного ставлення судів до окремих недоліків в оформленні первинних документів із застосуванням при цьому доктрини «переваги суті над формою».

У цьому випадку суди виходять із положень, викладених в інформаційному листі ВАСУ від 01.11.2011 р. № 1936/11/13-11 «Щодо підтвердження даних податкового обліку»:

*«Документи та інші дані, що спростовують реальність здійснення господарської операції, яка відображена в податковому обліку, повинні оцінюватися з урахуванням специфіки кожної господарської операції — умов перевезення, зберігання товарів, змісту послуг, що надаються, тощо. При цьому сама собою наявність або відсутність окремих документів, а так само помилки у їх оформленні не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце».*

Для побудови правової позиції в спорах щодо реальності господарських операцій при неналежному документальному оформленні такої операції може бути використана наступна судова практика:

- **Постанова ВСУ від 16.06.2015 р. по справі № 21-377а15:** *«Здійснення помилки під час перерахування узгодженої суми грошового зобов'язання до державного бюджету в строк, встановлений пунктом 57.1 статті 57 ПК, має кваліфікуватися як дія, хоча й помилкова. Відтак дії, які не містять ознак бездіяльності платника податків при сплаті узгодженої суми грошового зобов'язання, не можуть бути підставою для застосування штрафів, передбачених пунктом 126.1 статті 126 ПК.*

Для підтвердження факту несплати узгодженої суми грошового зобов'язання необхідно встановити, що у строк, передбачений пунктом 57.1 статті 57 ПК, платник податків не вчинював дії, спрямовані на перерахування узгодженої суми грошового зобов'язання до державного бюджету. А оскільки такі суми зраховуються на єдиний казначейський рахунок, то **помилкове визначення коду бюджетної класифікації у платіжному дорученні під час сплати суми податкового зобов'язання не є достатньою правовою підставою для висновку про несплату необхідної суми грошового зобов'язання у визначеній вказаною нормою ПК строк, а відтак і для застосування на підставі пункту 126.1 статті 126 ПК штрафних (фінансових) санкцій».**

- **Ухвала ВАСУ від 27.04.2011 р. по справі № К/9991/8140/11:** «З огляду на достатню кількість доказів, які підтверджують факт реальності здійснення господарських операцій, окремих недоліків певних первинних документів сам по собі не може бути безумовною підставою для позбавлення їх сили звітного бухгалтерського документа, а відтак позбавлення покупця права на формування валових витрат та податкового кредиту. Отже, відсутність певних реквізитів само по собі не є підставою для висновку про нездійснення добросовісним суб'єктом господарювання господарських операцій».
- **Постанова ВАСУ від 13.12.2011 р. по справі № К/9991/48451/11:** «Відсутність зазначення місця виконання спірних послуг в актах виконаних робіт було помилково визнано судами підставою для висновку про порушення позивачем податкової дисципліни під час оподаткування цих послуг. Адже зміст господарської операції підлягає з'ясуванню на підставі аналізу усіх первинних документів, якими опосередковувалося виконання цієї операції, а відтак відсутність окремого реквізиту в актах виконаних робіт (зокрема, дати та місця складення) за умови наявних доказів на підтвердження факту знаходження зазначеного нерухомого об'єкта на території іноземної держави не змінює порядок оподаткування ПДВ спірних операцій з поставки робіт».
- **Постанова ВАСУ від 30.05.2013 р. по справі № К-35992/10:** «Правильним є і висновок суду апеляційної інстанції, що допущені при складанні податкових накладних дефекти форми (незазначення порядкового номера, адреси платника ПДВ, опису (номенклатури) товарів та їх кількості, з урахуванням особливостей предмета поставки (такі податкові накладні виписувались на поставку

послуг), не є суттєвими недоліками з точки зору повноти та достовірності відтворення змісту операції з поставки, а відтак не є підставою для виключення таких податкових накладних з кола допустимих доказів права позивача на включення зазначених у них сум податку до податкового кредиту. Таку ж правову позицію щодо впливу недоліків у оформленні податкової накладної на її юридичне значення висловив і Верховний Суд України в постанові від 06.12.2005 р. у справі за позовом Приватного підприємства «Стальконвест» до ДПІ у м. Ужгороді про визнання недійсним рішення».

- **Ухвала ВАСУ від 18.11.2014 р. по справі № К/800/41442/14:** «Також є помилковою позиція судів щодо певних недоліків у первинних документах, які є підставою для формування валових витрат та податкового кредиту... При цьому жодним нормативно-правовим актом не затверджено форми бланка акта надання послуг, крім законодавчо встановленого мінімуму обов'язкових реквізитів, встановлених ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» — назва документа (форми), дата і місце складання, назва підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції, посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Отже, незначні недоліки в заповненні актів носять оціночний характер та не є підставою для висновку про позбавлення юридичної сили і доказовості зазначеного первинного документа щодо наданих позивачу послуг».
- **Постанова ВАСУ від 11.02.2015 р. по справі № К/800/1217/13:** «Оцінка господарських операцій повинна даватись на підставі комплексного, всебічного аналізу специфіки та умов укладення конкретного правочину з обов'язковим врахуванням його господарської мети, економічної доцільності, а також використання отриманих товарів чи послуг у подальшій діяльності підприємства. При цьому формальні помилки в первинних документах не мають бути вирішальною ознакою безтоварності здійснених господарських операцій».

## **РОЗДІЛ III. ПРАКТИКА ВЕРХОВНОГО СУДУ УКРАЇНИ В ПОДАТКОВИХ СПОРАХ. ТЕНДЕНЦІЇ 2015 — 2016 РОКІВ**

У зв'язку зі вступом в силу Закону України «Про забезпечення права на справедливий суд» від 12.02.2015 р. № 192-VIII (далі — Закон), ВСУ були передані повноваження щодо розгляду питання про допуск справ до провадження. Одразу після внесення зазначених змін випадки допуску податкових справ до провадження ВСУ почастишали. У рішеннях ВСУ, прийнятих після набрання Законом чинності, з'явилося чимало нових правових висновків, які суттєво вплинуть на формування подальшої судової практики по деяких категоріях спорів.

### **3.1. СТЯГНЕННЯ ЗАБОРГОВАНОСТІ З БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ ПДВ**

Ще у 2009 році при розгляді справ у спорах за позовами платників податків про стягнення заборгованості з виплати бюджетного відшкодування ПДВ ВСУ у постанові від 24.02.2009 р. у справі № 21-2141во08 була висловлена позиція, що вимога платника зобов'язати податковий орган надати органу казначейства висновок щодо суми ПДВ, яка підлягає відшкодуванню з бюджету, не є належним способом захисту прав, оскільки в разі невідшкодування бюджетної заборгованості з ПДВ право платника порушується внаслідок неодержання коштів з бюджету. З огляду на це, **належним способом захисту права має бути вимога про стягнення зазначених коштів** (стягнення заборгованості).

Водночас протягом 2015 року ВСУ в аналогічних спорах було прийнято ряд рішень, в яких суд дійшов протилежних висновків, зокрема постанови від 16.09.2015 р. у справі № 2а/0570/17001/2012, від 17.11.2015 р. у справі № 2а-18442/11/2670, від 27.10.2015 р. у справі № 2а-592/12/1370.

У процесі перегляду зазначених справ ВСУ був зроблений правовий висновок, який зводився до того, що **відшкодування ПДВ з державного бюджету України є виключним повноваженням податкових органів та органів державного казначейства, а отже, суд не може їх підмінити і вирішувати питання про стягнення такої заборгованості**. Вимога позивача про стягнення бюджетної заборгованості з ПДВ не є правильним



способом захисту прав платника ПДВ. У цьому випадку правильним способом захисту прав є **вимога зобов'язати податковий орган виконати покладені на нього законом та підзаконними актами обов'язки з надання органу казначейства висновку** щодо суми ПДВ, яка підлягає відшкодуванню з бюджету.

Іншими словами, на думку ВСУ, **відтепер платники ПДВ не можуть застосувати судовий механізм стягнення заборгованості з виплати бюджетного відшкодування.**

Водночас резолютивні частини зазначених рішень ВСУ не є однако-вими: у справі № 2а-592/12/1370 — ВСУ відправив справу на новий розгляд; у справі № 2а-18442/11/2670 — змінив рішення, вказавши правильний спосіб захисту права; а у справі № 2а/0570/17001/2012 — і зовсім скасував рішення судів попередніх інстанцій. З огляду на це виникла ситуація, коли незважаючи на те, що мотиви скасування рішень були абсолютно ідентичні, процесуально платники виявилися в абсолютно нерівному положенні, зокрема в питаннях витрат на подальші судові тягби, витрат на сплату судового збору, юридичних послуг, а також у питаннях дотримання термінів позовної давності.

Однак аналіз чинного законодавства України дає підстави для можливості зміни вказаної позиції ВСУ у майбутньому. Зокрема, така позиція не узгоджується з положеннями п.п. 6 п. 16 постанови КМУ від 03.08.11 р. № 845, яка передбачає, що органи казначейства за судовими рішеннями про стягнення надходжень бюджету здійснюють безспірне списання коштів бюджету з метою забезпечення бюджетного відшкодування ПДВ та/або пені, нарахованої на заборгованість державного бюджету. Тобто на законодавчому рівні чітко визначена процедура виконання рішень про стягнення заборгованості з відшкодування ПДВ, у зв'язку з чим зазначений висновок ВСУ є принаймні спірним.

Враховуючи те, що із прийняттям Закону відповідно до ст. 241 та 261 КАС України передбачено право ВАСУ відступити від правової позиції, викладеної у висновках ВСУ, з одночасним наведенням відповідних мотивів, а також право ВСУ відійти від висновку, висловленого раніше цим же судом, не виключається можливість повернення судами до практики 2009 року.

Варто зазначити, що ВАСУ вже скористався таким правом при розгляді справи № К/800/44985/15 за позовом ТОВ «Атем-Франк» до податкової інспекції із вимогою, зокрема, стягнути з Державного бюджету України на користь ТОВ «Атем-Франк» вказану бюджетну заборгованість з повернення сум ПДВ. Задовольняючи позов, ВАСУ у своїй ухвалі від 04.02.2016 р. із посиланням на ст. 13 Конвенції про

захист прав людини і основоположних свобод, зазначив, що **«ефективний засіб правового захисту» повинен забезпечити поновлення порушеного права і одержання особою бажаного результату**; винесення рішень, які не призводять безпосередньо до змін в обсязі прав та забезпечення їх примусової реалізації, не відповідає міжнародній нормі, що розглядається.

Неприпустимою є відмова особі в задоволенні позовних вимог лише на тій підставі, що така особа прагне відновити порушене право у повному обсязі. До того ж наявність рішення про зобов'язання суб'єкта владних повноважень надати висновок про суму податку, яка підлягає поверненню платникові з бюджету, та примусове виконання такого рішення не виключає виникнення подальшого спору щодо цієї ж суми бюджетного відшкодування у разі неперерахування коштів на рахунок платника на підставі виданого висновку. З урахуванням викладеного **задоволення лише позовної вимоги про визнання протиправною бездіяльності** ОДПІ щодо ненадання Управлінню висновку із зазначенням суми ПДВ, що підлягає відшкодуванню позивачеві з бюджету за березень 2015 року, **не можна визнати достатнім та ефективним способом захисту порушеного права ТОВ «Атем-Франк».**

### **3.2. МАТЕРІАЛИ ДОСУДОВОГО РОЗСЛІДУВАННЯ ЯК ДОКАЗИ В ПОДАТКОВИХ СУПЕРЕЧКАХ**

03.11.2015 р. ВСУ було прийнято постанову в справі № 826/3477/13-а у спорі про донарахування платнику податкових зобов'язань з ПДВ на підставі доводів податкового органу про нереальність господарських операцій, які підтверджувалися відібраними в рамках кримінальних справ поясненнями посадових осіб контрагентів, котрі заперечували свою участь у веденні господарської діяльності, укладанні і підписанні первинних документів. ВСУ, розглянувши зазначені справи, дійшов висновку, що **«сам факт того, що на момент розгляду справи щодо офіційних осіб контрагентів не було винесено вироків, не може спростовувати достовірність їх пояснень щодо характеру укладених угод і фактичного здійснення за цими угодами операцій».**

Таким чином, на думку ВСУ, **одного лише висновку про фіктивність діяльності контрагента, який підтверджується матеріалами досудового розслідування, може бути достатньо для позбавлення платника права на витрати та податковий кредит.**

Зазначений правовий висновок ВСУ кардинально змінює сформований раніше підхід до оцінки подібних доказів, зокрема викладений у листі ВАСУ від 14.11.2012 р. № 2379/12/13-12, а також в інших рішеннях, який зводився до того, що виходячи з вимог ст. 72 КАС України, преюдиціальними є обставини, встановлені безпосередньо вироком суду в кримінальній справі. У свою чергу, обставини, встановлені в ході досудового розслідування, не можуть бути покладені в основу судового рішення в адміністративному процесі, за умови, що в ході розгляду справи судом буде встановлено реальність господарських операцій та наявність ділової мети. Стара позиція судів є більш ніж обґрунтованою, оскільки в рамках кримінального провадження не виключені маніпуляції з протоколами допитів з боку податкової міліції, а також те, що в рамках досудового слідства подібні контрагенти можуть змінювати свої свідчення, або в подальшому суд і зовсім визнає їх невинними. Однак, з огляду на останні тенденції практики ВСУ, сумлінним платникам буде досить складно убезпечити себе від подібних контрагентів, а також довести правомірність своїх дій у суді.

### **3.3. ПРАВО НА ПОДАТКОВІ ВИГОДИ, ЯКЩО ЕФЕКТИВНІСТЬ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КОНТРАГЕНТА ВСТАНОВЛЕНА ВИРОКОМ СУДУ**

Ще однією поширеною категорією справ були спори щодо нереальності операцій, яка обґрунтовувалась податковими органами з посиланням на вирок суду щодо контрагента платника податків.

Донедавна ВАСУ дотримувався наступної позиції, що була відображена в листі від 14.11.2012 р. № 2379/12/13-12, зокрема: *«преюдиційний характер вироку суду та його обов'язковість поширюється лише на те питання, чи мало місце певне діяння та чи вчинене воно особою, щодо якої постановлено відповідний вирок або прийнято постанову. Отже, обов'язковими для врахування адміністративним судом є факти, наведені у вирокі в кримінальній справі чи постанові у справі про адміністративний проступок, щодо часу, місця та об'єктивного характеру відповідного діяння тієї особи, правові наслідки, дій чи бездіяльності якої є предметом розгляду в адміністративній справі. Водночас правова кваліфікація діяння особи, наведена у вирокі в кримінальній справі або постанові про адміністративний проступок (тобто застосування тих чи інших правових*

**норм до відповідної поведінки), не є обов'язковою для адміністративного суду».**

Водночас протягом 2015 року ВСУ було розглянуто ряд справ у справах про donaxування платникам податкових зобов'язань, в процесі розгляду яких податковий орган надав вирок суду, яким було встановлено факт фіктивності господарської діяльності контрагента, а саме постанови від 17.11.2015 р. у справі № 2а/3264/11/1070, від 22.09.2015 р. у справі № 810/5645/14, а також від 01.12.2015 р. в справі № 826/15034/14.

За результатами розгляду справи ВСУ дійшов висновку, що **вирок суду, який встановлює фіктивність господарської діяльності контрагента, не може бути не врахований судами, оскільки статус фіктивного підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю, навіть у випадку формального підтвердження її первинними документами.** Таким чином, первинні документи, які були виписані фіктивним контрагентом і стали підставою для формування податкового кредиту, не можуть вважатися належним чином оформленими і підписаними звітними документами, що засвідчують факт придбання товарів, робіт або послуг, у зв'язку з чим віднесення відображених сум ПДВ до податкового кредиту є безпідставним.

З такою позицією важко погодитися, оскільки в законодавстві відсутня норма, яка б встановлювала подібні правові наслідки для платників податків. Єдиним наслідком фіктивності суб'єкта господарювання є виникнення підстав для припинення юридичної особи та визнання недійсними його установчих документів (ст. 55<sup>1</sup> Господарського кодексу України).

З цього приводу ВСУ раніше висловлювався в постанові від 13.01.2009 р. у справі № 21-1578во08, в якій суд вказав, що **«визнання недійсними установчих документів юридичної особи та подальше анулювання свідоцтва платника ПДВ самі по собі не призвели до недійсності всіх угод, укладених з моменту державної реєстрації такої особи до моменту виключення її з державного реєстру, та не позбавляли правового значення видані за цими господарськими операціями податкові накладні».**

Також у постанові від 21.01.2011 р. № 21-37а10 ВСУ висловився, що **«підписана невідомою особою податкова накладна не може бути підставою для нарахування податкового кредиту при наявності фактів, що ставлять під сумнів реальність наданої послуги».** Іншими словами, раніше ВСУ виходив з того, що підписання податкової накладної невідомою особою може бути підставою для позбавлення платника

права на податковий кредит не як самодостатня підстава, а тільки в разі наявності сумнівів у реальності господарської операції.

Слід зауважити, що зазначені рішення можуть кардинально змінити розроблений судами підхід до розгляду подібної категорії справ, а саме, що визначальним критерієм для підтвердження права платника на податковий кредит є встановлення факту руху активів або зміни зобов'язань платника, наявність ділової мети, а також відсутність факту узгодженості дій платника з недобросовісним контрагентом з метою незаконного отримання податкових вигод, або його обізнаності з такими діями контрагента. При цьому оцінюючи дії платника податків, необхідно виходити з принципів «індивідуальної відповідальності» платника, а також «належної обачності», встановлених рішеннями ЄСПЛ у справі «Булвес АТ проти Болгарії» від 22.01.2009 р., а також у справі «Інтерсплав проти України» від 09.01.2007 р. У такому випадку сам факт фіктивності контрагента міг не братися до уваги.

Таким чином, платникам податків необхідно приділяти більше уваги вивченню історії свого контрагента та його добросовісності для уникнення в подальшому спорів із податковими органами.

Валентин Гвоздїй, Ірина Кальницька,  
Наталія Мисник, Катерина Манойленко,  
Анастасія Колїбаба

**МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ**  
**з податкового права**

Методичні рекомендації

Редактор *В. Козїна*  
Коректори *М. Брусенцова-Журенко, О. Тютюнник*  
Набір *К. В'юнник*  
Комп'ютерна верстка *Є. Буданцев*

Підписано до друку 28.04.2016. Формат 60x84<sup>1/16</sup>.  
Умов. друк. арк. 2,79.  
Друк офсетний. Тираж 5000 прим. Зам. № 3205.

Видавничий будинок «Фактор»,  
вул. Сумська, 106а, м. Харків, 61002.  
Тел. (057) 76-500-76.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої  
справи до Державного реєстру видавців, виготівників  
і розповсюджувачів видавничої продукції  
від 15.04.2011 р., серія ДК № 4047.

Віддруковано згідно з наданим оригінал-макетом  
у друкарні «Фактор-Друк»:  
вул. Саратівська, 51, м. Харків, 61030.  
Тел. (057) 717-53-55.



