

ЛАРІНА О. В.,
здобувач кафедри фінансового права
(Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого)

УДК 347.73

**«БЮДЖЕТНЕ ВІДШКОДУВАННЯ» ТА «ПОДАТКОВИЙ ВЕКСЕЛЬ»
ЯК КОНСТРУКЦІЇ УЗГОДЖЕННЯ ОБОВ'ЯЗКУ
ЩОДО ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ПОЗИЦІЯ СУДОВИХ ОРГАНІВ**

У статті автор звертає увагу на особливості співвідношення понять «бюджетне відшкодування» та «податковий вексель». Проаналізовані норми податкового законодавства та здійснений аналіз судової практики стосовно оцінки правомірності звернення податкових органів з вимогою про стягнення заборгованості.

Ключові слова: податок на додану вартість; податковий вексель; податкові спори; стягнення заборгованості.

В статье автор обращает внимание на особенности соотношения понятий «бюджетное возмещение» и «налоговый вексель». Проанализированы нормы налогового законодательства и осуществлен анализ судебной практики по оценке правомерности обращения налоговых органов с требованием о взыскании задолженности.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость; налоговый вексель; налоговые споры; взыскание задолженности.

The author draws attention to the particular relationship between the concepts «budgetary compensation» and «tax bill». Analyzed tax legislation and judicial practice analysis was done to assess the legality of the tax treatment of a claim for recovery of debt.

Key words: value-added tax, tax bill, tax disputes, debt collection.

Вступ. Адміністративними судами було розглянуто низку справ щодо стягнення суми боргу за податковими векселями з банків, які авальювали зазначені векселі. В усіх розглядуваних випадках позовні вимоги органів державної податкової служби ґрунтувалися на тій обставині, що згідно з пунктом 11.5 Закону України «Про податок на додану вартість» імпортерами під час ввезення товарів на митну територію України при оформленні митних декларацій за власним бажанням було надано органам митного контролю податкові векселі, які були авальовані банками-відповідачами. У зв'язку з тим, що видані платниками податків-імпортерами податкові векселі, на думку податкових органів, не були погашені у строк векселедавцями, органи державної податкової служби зверталися з вимогою про оплату розглядуваних податкових векселів до банків-авалістів [1].

Постановка завдання. Тому метою статті є дослідження особливостей співвідношення понять «бюджетне відшкодування» та «податковий вексель», а також аналіз норм податкового законодавства та судової практики стосовно оцінки правомірності звернення податкових органів з вимогою про стягнення заборгованості.

Результати дослідження. Аналіз судової практики розгляду зазначених вище спорів засвідчив, що судами в цілому дотримано однакового підходу до оцінки правомірності звернення податкових органів з вимогою про стягнення заборгованості за податковими векселями до банків-авалістів. В усіх проаналізованих справах судами не заперечувалося право на стягнення несплаченої суми вексельних зобов'язань з банків-авалістів у разі, якщо податковий вексель не погашено векселедавцем-платником податків. Питання про задоволення позовних вимог органів державної податкової служби або про відмову в їх задоволенні в усіх випадках вирішувалося на підставі аналізу обставин справи, пов'язаних із фактом погашення податкових векселів платником податків. У тих випадках, коли суди дійшли висновку про відсутність факту погашення податкових векселів векселедавцем-платником податків, позовні вимоги про стягнення сум боргу з банків було задоволено. У разі якщо судами було зроблено висновок про те, що податкові векселі, борг за якими вимагав стягнути позивач, є погашеними, в задоволенні позову було відмовлено.

Разом із тим судами було допущено випадки різного застосування норм матеріального права під час вирішення питання про визнання податкових векселів погашеними. Зокрема, судами по-різному було застосовано норми пункту 11.5 статті 11 Закону України «Про податок на додану вартість», яким передбачено право платника податків за самостійним рішенням достроково погасити податковий вексель, зокрема шляхом заліку сум бюджетного відшкодування, підтвердженого податковим органом. При цьому судами було



застосовано різні підходи до визнання суми бюджетного відшкодування такою, що підтверджена податковим органом, як цього вимагає пункт 11.5 статті 11 Закону України «Про податок на додану вартість» [2].

В одних випадках суди виходили з того, що підтвердженою податковим органом може вважатися лише така сума бюджетного відшкодування, щодо якої податковими органами здійснено всі перевірки достовірності її нарахування, незалежно від дотримання передбачених законом строків для проведення таких перевірок. В інших випадках судами з посиланнями на пункт 7.7 статті 7 Закону України «Про податок на додану вартість» було зроблено висновок про те, що нездійснення передбачених законом перевірок достовірності заявленого платником податків бюджетного відшкодування у встановлений строк не є підставою для визнання суми бюджетного відшкодування не підтвердженою. При цьому суди виходили з того, що здійснення перевірки достовірності бюджетного відшкодування є обов'язком податкового органу, який повинен виконуватися у певні строки, після закінчення яких сума бюджетного відшкодування вважається підтвердженою незалежно від завершення відповідних перевірок.

У 2009 році Верховним Судом України було дано правову оцінку порядку підтвердження сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, які можуть бути використані для зарахування в рахунок погашення податкових векселів. Верховний Суд України наголосив на тому, що підтвердженими суми бюджетного відшкодування стають лише після завершення відповідної перевірки податковим органом, і лише після цього сума бюджетного відшкодування може використовуватися для погашення податкових векселів. У постанові Верховного Суду України [3] у справі за позовом Дергачівської міжрайонної державної податкової інспекції Харківської області та Державної податкової інспекції у Фрунзенському районі м. Харкова до Відкритого акціонерного товариства «Райффайзен Банк Аваль» в особі Харківської обласної дирекції і Товариства з обмеженою відповідальністю «Реал-Агро-Трейд» про зобов'язання вчинити дії зазначено, наступне. За змістом пункту 11.5 статті 11 Закону України «Про податок на додану вартість» з моменту набрання чинності цим Законом платники податку при імпорті товарів на митну територію України, за умови оформлення митної декларації (за винятком тимчасової чи неповної, періодичної чи попередньої декларації), можуть за власним бажанням надавати органам митного контролю податковий вексель на суму податкового зобов'язання зі строком погашення на тридцятий календарний день з дня його поставки органу митного контролю. Платник податку може за самостійним рішенням достроково погасити вексель шляхом перерахування коштів до бюджету або шляхом заліку сум бюджетного відшкодування, підтвердженого податковим органом.

У жовтні та листопаді 2006 року Товариство з обмеженою відповідальністю «Реал-Агро-Трейд» повинно було погасити 14 векселів на суму 948640 грн. 21 коп. та 21 вексель на суму 1072775 грн. 71 коп. відповідно, термін сплати яких виник до закінчення терміну подачі податкових декларацій за ці періоди. Задовольняючи позовні вимоги, суди дійшли висновку, що у товариства на дату поставки кожного зі спірних податкових векселів органу митного контролю було право на відповідні суми бюджетного відшкодування, що підтверджені: податковими деклараціями за липень, серпень 2006 року; актами звірки розрахунків з бюджетом; особовою картою платника податку на додану вартість, в якій відображено суму переплати цього податку. Із таким висновком погодитися не можна. Вимогу Закону України «Про податок на додану вартість» щодо підтвердження суми бюджетного відшкодування податковим органом слід розуміти як узгодження платником податку суми такого відшкодування з податковим органом шляхом підтвердження заявленої до відшкодування платником суми податку на додану вартість актом проведеної документальної невиїзної (виїзної позапланової) перевірки згідно з підпунктом 7.7.5 пункту 7.7 статті 7 зазначеного Закону. Лише після виконання цих вимог сума бюджетного відшкодування вважається підтвердженою податковим органом. Судами ж встановлено, що акт перевірки товариства з питань достовірності нарахування суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість за липень та серпень 2006 року був складений податковим органом лише 20 жовтня цього року, тобто вже після дати видачі спірних векселів. Отже, на дату поставки податкових векселів це товариство не мало підтвердженої податковим органом суми бюджетного відшкодування, а тому не мало права заявляти про погашення векселів за рахунок сум бюджетного відшкодування.

Суди помилково не надали значення цій обставині, пославшись на те, що Закон України «Про податок на додану вартість» не містить положень про підтвердження суми бюджетного відшкодування на дату видачі векселів саме актом перевірки податкового органу, а не в інший спосіб. Причиною виникнення різної судової практики у розглядуваній категорії спорів слід було визнати відсутність у Законі України «Про податок на додану вартість» окремого поняття «підтверджене податковим органом бюджетне відшкодування». Визначення зазначеного поняття міститься в Методичних рекомендаціях щодо порядку адміністрування видачі та погашення податкових векселів, викладених у листі Державної податкової адміністрації України від 22 грудня 2005 року № 25595/7/16-1517. Відповідно до вказаних методичних рекомендацій підтверджена податковим органом сума бюджетного відшкодування – це сума податку на додану вартість, яка задекларована платником податку до відшкодування, обліковується в картці особового рахунку платника і



підтверджена актом документальної невізної (камеральної) перевірки чи позапланової виїзної (документальної) перевірки, здійснених відповідно до Методичних рекомендацій щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку на додану вартість, затверджених наказом Державної податкової адміністрації України від 18 серпня 2005 року № 350. Таке визначення використовується виключно з метою погашення податкового векселя.

Отже, відповідно до зазначених положень Методичних рекомендацій факт підтвердження бюджетного відшкодування пов'язується з фактом завершення здійснюваних податковими органами перевірок достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Однак наведене в Методичних рекомендаціях визначення не бралось судами до уваги, оскільки розглядувані рекомендації не мають сили нормативного акта. Крім того, у Законі України «Про податок на додану вартість» передбачено лише надання певного строку для здійснення податковими органами перевірки обґрунтованості сум податку на додану вартість, заявлених до бюджетного відшкодування, однак цей Закон не містить правових наслідків порушення цих строків податковими органами. При цьому такі строки є імперативними і не підлягають продовженню за бажанням податкового органу. Разом із тим Верховний Суд України визнав за можливе (на підставі системного тлумачення норм Закону України «Про податок на додану вартість»), що підтвердженнями суми бюджетного відшкодування стануть лише після завершення відповідної перевірки податковим органом.

Висновки. Ймовірно, що зазначена категорія спорів, пов'язаних із погашенням податкових векселів, не матиме масового поширення в подальшому з огляду на те, що право надавати відстрочення зі сплати податку на додану вартість, у тому числі шляхом видачі податкових векселів, щороку обмежується законом України про державний бюджет на відповідний рік. У той же час невизначеним залишається питання, чи слід поширювати висновки Верховного Суду України про обов'язковість підтвердження сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість саме актом перевірки податкового органу на всі спори, пов'язані з бюджетним відшкодуванням, а не тільки на спори щодо погашення податкових векселів. Зокрема, залишаються незрозумілими правові наслідки свідомого зволікання з боку податкового органу із завершення процедур обов'язкової податкової перевірки. Також потребує уточнення застосування цієї позиції до випадків, коли перевірку заявника бюджетного відшкодування завершено, але тривають зустрічні перевірки його контрагентів. З урахуванням викладеного видається доцільним закріпити положення про те, що в разі незавершення податковим органом у встановлені терміни перевірки обґрунтованості бюджетного відшкодування відповідна сума вважається підтвердженою. При цьому для підтвердження обґрунтованості суми бюджетного відшкодування достатньо завершити перевірку безпосередньо того платника податку, який заявляє відповідну суму.

Список використаних джерел:

1. Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 № 1112/11/13-10.
2. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.1997 № 168/97 – ВР // Відом. Верховної Ради України. – 1997. -№ 21. – Ст.156.
3. Постанова Верховного Суду України від 20 жовтня 2009 року, додаток до інформаційного листа Вищого адміністративного суду України від 22.04.2010 № 568/11/13-10.

