

Понаднормові докази



Посилаючись на доктрини, платників податків змушують доводити обставини, не передбачені законодавством

№ (1202) 20.02—27.02.2015¹

ТАМАРА ВОЛІНА

Приймаючи рішення в податкових справах, судді посилаються не тільки на законодавчі приписи, а й на доктрини, що покладає на платників додатковий тягар доказування. Адвокати критикують застосування доктрин і вимагають слідувати букві закону. Судді ж розповідають, як доктрини можуть сприяти захисту.

«Збирати докази про те, що зібрав докази»

Проблему застосування «адміністративниками» доктрин у своїх рішеннях обговорили на круглому столі, проведення якого ініціювала Асоціація правників України. Річ у тому, що Україна належить до романо-германської правової сім'ї, а отже, приймаючи рішення, служитель Феміди має послуговуватися тільки законодавчими нормами. Доктрина ж являє собою правовий принцип, сформований у суддівській та податковій практиці, та індивідуалізує підхід у доказуванні, що властиво прецедентному праву. Посилаючись на доктрини, стверджують адвокати, володарі мантій покладають на платників податків набагато більше обов'язків, ніж передбачено в законодавстві, граючи таким чином на боці держави.

¹ Джерело: Закон і Бізне. – http://zib.com.ua/ua/114590-posilayuchis_u_svoih_rishennyah_na_doktrini_suddi_zmushuyut.html

Як приклад наводиться випадок, коли суддя підтримав посадовців у їх заяві про можливість платника отримати аналогічну послугу за меншу ціну, вказавши у своєму рішенні, що видатки, понесені суб'єктом господарювання, є неправомірними (доктрина ділової мети). У суперечливості такого підходу можна легко переконатись, якщо провести паралелі з ринком юридичних послуг, ціни на якому істотно різняться залежно від стажу, обізнаності та авторитету особи, яка ці послуги пропонує. Правники не сумніваються в тому, що як в юридичній, так і в інших сферах більш якісна послуга обійдеться клієнтові дорожче.

Тоді хто, а головне, яким чином має доводити, що якість відповідає ціні? Навряд чи цим будуть займатися податківці, переконані адвокати. Тож, посилаючись на доктрину, суд покладає на їх клієнтів додатковий тягар доказування.

Ще одна цікавинка. Відповідно до однієї з постанов Вищого адміністративного суду, стверджує директор юридичної компанії Анна Вінниченко, платникам необхідно зібрати всю доказову базу, яка б підтверджувала достатню уважність під час вибору контрагентів. «Тобто, — підкреслює юрист, — окрім бізнес-складової, коли суб'єкт знаходить контрагента в реаліях сучасного господарювання, аби податкова не сприйняла угоду як нереальну, він має скласти список усіх контрагентів, обрати контрагента із найнижчою вартістю, зібрати докази щодо цього контрагента, а потім... зібрати докази того, що він зібрав докази».

«Прискіпатися можна до будь-чого»

Такі цікавинки, що трапляються у деяких судових рішеннях, дають підстави правникам не стримувати емоцій. «Прискіпатися можна до будь-чого, — заявив адвокат Олександр Шемяткін. — Як довести реальність операції? Платник повинен тягти в суд тисячі папірців, які експерти не можуть передивитися. Суди завалені справами. Якщо в адмінсудах змагальний процес, то навіщо тоді адмінсуди, які самі себе дискредитують і провокують суспільство до думки про можливість їх ліквідації?»

Його підтримує колега Дмитро Михайленко, який свою критику посилав на доктрини аргументує недосконалістю правових норм, покладених в їх основу. Аналізуючи доктрину ділової мети, що ґрунтується на засадах податкового законодавства, які передбачають обов'язковий зв'язок витрат на придбання активів з веденням господарської діяльності, юрист вказує на недосконалість законодавчої норми.

Річ у тім, що господарська діяльність передбачає отримання доходів. Хоча логічніше було б слово «доходи» замінити на «прибуток», що й зробив Верховний Суд в одному зі своїх рішень. «Саме від терміна «доходи», — наголосив юрист, — повинна визначатися мета. Відповідно, якщо доктрина побудована на помилковій нормі, її застосування також буде помилковим».

Ще одна проблема застосування означеної доктрини, виникнення якої прогнозують фахівці, стосуватиметься внесення змін до розд. III Податкового кодексу, присвяченого оподаткуванню прибутку підприємств. Зміни зачіпатимуть саме ті норми щодо видатків на здійснення господарської діяльності, на яких трималася доктрина. Відповідно, у правників виникає запитання: чи означатиме це, що органи податкової мають переглянути правові підстави застосування доктрини відносно податку на прибуток?

Без них ніяк?

Науковці, які взяли участь в обговоренні, спробували пояснити, чому суди не можуть обійтися без доктрин. Так, заступник начальника відділу забезпечення роботи IV судової палати Вищого адміністративного суду Антон Поляничко процитував коментар департаменту з економічних та соціальних питань Організації Об'єднаних Націй за 2013 рік до Конвенції ООН про запобігання подвійному оподаткуванню між розвинутими та країнами, що розвиваються.

З коментаря, написаного податківцями з багатьох економічно розвинутих держав, випливає таке. У процесі визначення того, як внутрішнє податкове законодавство застосовується до операцій щодо ухилення від сплати податків, суди багатьох держав розробили різні правові доктрини, які мають функції запобігання зловживанню нормативними положеннями. Доктрини є думками про те, яким чином має тлумачитися податкове законодавство. Як правило, вони стають частиною внутрішнього податкового законодавства. У світі до доктрин відносять такі категорії, як службова мета, превалювання змісту над формою, економічний сенс тощо.

Однаке поряд зі, здавалося б, логічним роз'ясненням науковець розповів про українське ноу-хау — доктрину реальності. Вона, за його словами, виникла як відповідь на дії тих, хто ухиляється від сплати податків. «Її нормативне обґрунтування доволі просте й розкривається в кількох фразах закону, де написано, що придбання є господарською операцією, що тягне за собою зміну стану зобов'язання або активів. Виходячи із цього, можна стверджувати: аби дані податкового обліку відповідали вимогам закону, маємо встановити наявність руху активів. Фактичних, не задекларованих, не зазначених лише в первинних документах. Коли орган контролю наводить якісь заперечення проти того, що операція супроводжувалася реальним рухом активів, суди змушені досліджувати ці питання. Через те в нас склалася така доктрина», — пояснив А.Поляничко.

Проте такий підхід не тільки не заспокоює, а навпаки — дратує юридичну спільноту. Якщо вже мова зайшла про творчість, чому б не запровадити доктрину негідного податкового акта, запитують правники? Адже ці самі акти, за твердженням юристів, часто залишають бажати кращого. Втім, такого папірця державі виявляється достатньо для звинувачення платника в недобросовісності, і, що найбільш пригнічує, ці звинувачення підтримують суди.

У спорі теорії та практики крапку над «і» ставлять судді, яким останнім часом доводиться виступати арбітрами не тільки в судових спорах. Ніхто не прирівнює доктрини до законодавчих норм, запевняють володарі мантії. Однак їх цілком доцільно використовувати як орієнтир для учасників процесу: що саме та яким чином має бути доведено.

Доказування ж своєї позиції платником є його правом, і в якому обсязі воно буде використане — залежить від юриста, що представляє його інтереси. Ось тут і доцільно, іронізують окремі фахівці, нагадати колегам про співвідношення якості й ціни до юридичної послуги.