



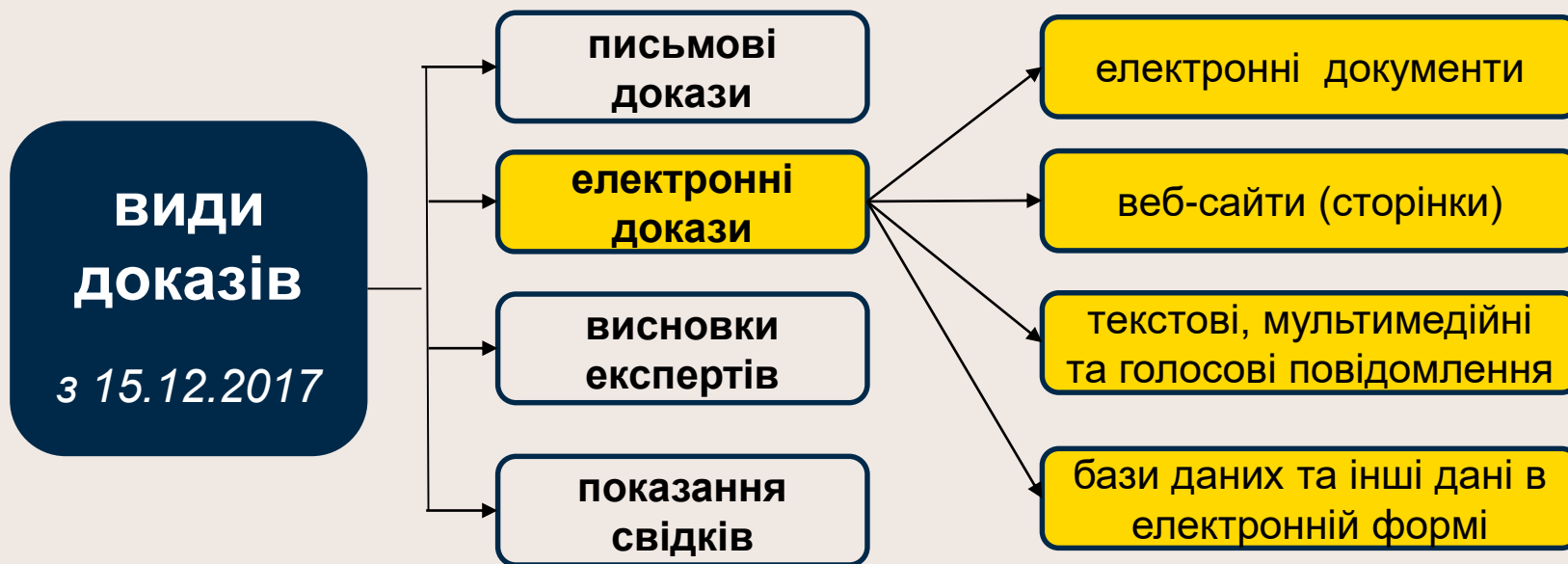
Верховний
Суд

Докази та доказування в податкових спорах

Ігор Олендер

Суддя Касаційного адміністративного суду
у складі Верховного Суду

Докази і доказування



Доказами в адміністративному судочинстві є будь-які дані, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин (фактів), що обґрунтовують вимоги і заперечення учасників справи, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи.

Ці дані встановлюються такими засобами:

- 1) письмовими, речовими і електронними доказами;
- 2) висновками експертів;
- 3) показаннями свідків.

Властивості доказів

Належність

- **Стаття 73.** Належність доказів
- 1. Належними є докази, які містять інформацію щодо предмета доказування.
- 2. Предметом доказування є обставини, які підтверджують заявлені вимоги чи заперечення або мають інше значення для розгляду справи і підлягають встановленню при ухваленні судового рішення.
- 3. Сторони мають право обґрунтовувати належність конкретного доказу для підтвердження їхніх вимог або заперечень.
- 4. Суд не бере до розгляду докази, які не стосуються предмета доказування.

Вказана властивість характеризує спроможність тих чи інших даних (інформації) бути процесуально корисними для вирішення певного процесального питання в межах судового провадження та розгляду по суті й правильного вирішення конкретної справи.

Належними є ті докази, які містять інформацію щодо предмету доказування.

Предметом доказування згідно ч. 2 ст. 73 КАС України є обставини, які підтверджують заявлені вимоги чи заперечення або мають інше значення для розгляду справи і підлягають встановленню при ухваленні судового рішення.

Слід зазначити, в цьому контексті, що зазначення ч. 1 ст. 72 КАСУ «докази, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин (фактів)» правильно слід тлумачити, як логічну здатність містити інформацію, яка стосується предмету доказування.

Отже, належний доказ - це доказ який має логічний зв'язок з обставинами, які становлять предмет доказування, до якого можуть належати факти матеріально-правового та процесуального характеру.

Докази які стосуються процесуальних відносин (докази про те, що інший доказ у справі є недостовірний або одержаний за обставин, які роблять його недопустимим) не охоплюються належністю.

Адміністративним судам при розгляді справ щодо, наприклад встановлення факту здійснення господарської операції, формування витрат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток або податкового кредиту з податку на додану вартість, слід з'ясовувати такий перелік обставин:

- рух активів у процесі здійснення господарської операції (при цьому дослідженню підлягають усі первинні документи, які належить скласти залежно від певного виду господарської операції: договори, акти виконаних робіт, документи про перевезення, зберігання товарів тощо);
- встановлення спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції (зокрема, підлягає встановленню статус постачальника товарів (послуг), придбання яких є підставою для формування податкового кредиту та/або сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість);
- встановлення зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), спорудженням основних фондів, імпортом товарів (послуг), понесенням інших витрат і господарською діяльністю платника податку (при цьому в обов'язковому порядку необхідно досліджувати наявність господарської мети при вчиненні відповідних дій платника податку).

Важливо!

Належність доказу не презюмується.

Ч.3 ст. 73 КАСУ

- Сторони мають право обґрунтовувати належність конкретного доказу для підтвердження їхніх вимог або заперечень.
- Тягар доведення належності того чи іншого доказу несе учасник, який подає суду відповідний доказ чи просить суд його витребувати.
- Поряд з цим, з огляду на приписи процесуального закону в адміністративних справах, при дотриманні принципу змагальності, суд використовуючи принцип офіційного з'ясування всіх обставин у справі (закріплений у статті 9 КАСУ), вживає визначені законом заходи, необхідні для такого, у тому числі щодо виявлення та витребування доказів з власної ініціативи.

Найбільш яскравим прикладом застосування цього може бути виявлення та витребування доказів стосовно достовірності чи недостовірності іншого доказу.

(Приклад: податковий орган у Акті перевірки та у суді посилається на пояснення посадової особи господарюючого суб'єкту, з метою встановлення достовірності такого доказу суд мав би викликати та допитати таку особу в судовому засіданні).

- Слід зазначити, що суди зрідка використовують приписи ч.4 ст. 73 КАСУ щодо повернення без розгляду доказів, які не стосуються предмету доказування.
- Питання про належність доказу може бути вирішено без дослідження самого доказу з огляду на вирішення питання про те чи стосуються певні фактичні дані обставин, які становлять предмет доказування.
- Висновок щодо належності/неналежності доказу може ґрунтуватись на оцінці тверджень учасника справи про обставини, які, на його думку, може підтвердити доказ, що подається або витребовується.
- Належність доказу не являє собою сукупність ознак, притаманних доказу, що може задовольнити всі вимоги, які можуть ставитись до нього і таке поняття не слід використовувати у широкому значенні, адже належний доказ в розумінні процесуального закону це той, що стосується справи.

Властивості доказів

Допустимість

Стаття 74. Допустимість доказів

- 1. Суд не бере до уваги докази, які одержані з порушенням порядку, встановленого законом.
- 2. Обставини справи, які за законом мають бути підтверджені певними засобами доказування, не можуть підтверджуватися іншими засобами доказування.

Допустимість стосується виключно процесуальної форми доказів, тобто засобів доказування і така має два аспекти:

- 1) негативний;
- 2) позитивний.

Негативний – допустимість доказу залежить від того, чи було дотримано встановленого законом порядку його одержання

Порушення вимог закону щодо порядку формування засобів доказування, як процесуальної форми судових доказів, тягне за собою їх недопустимість як доказів, що унеможлиблює використання сторонами та судом даних (інформації), що містяться в них, для вирішення спору, наприклад недотримання контролюючим органом порядку легалізації матеріалів кримінального провадження (встановлені положеннями статті 95 Кримінального процесуального кодексу України), які контролюючий орган хоче використати як доказ в адміністративному судочинстві (постанова КАС ВС від 22 травня 2020 року у справі №804/9510/15). У вказаній справі докази на які посилається відповідач не відповідають вимогам допустимості в розумінні Кодексу адміністративного судочинства України, оскільки контролюючий орган не довів, що такі отримано у розпорядження та, те що він має право їх використання, у порядку визначеному Кримінальним процесуальним кодексом України. В силу положень ст.95 Кримінально процесуального кодексу України, інформація, що міститься в протоколі допиту, отриманого на стадії досудового слідства, до ухвалення вироку в рамках кримінального провадження (контролюючим органом не надано доказів наявності вироку у кримінальному провадженні, в рамках якого проводився допит свідка), може бути визнана як доказ в адміністративному судочинстві виключно за умови підтвердження таких показань особою у судовому засіданні під час розгляду справи, чого в межах даної справи здійснено не було.

Позитивний – певні обставини можуть бути підтверджені тільки певними засобами доказування.

У деяких випадках, прямо передбачених у законі (як матеріальному, так і процесуальному), та чи інша обставина має доказуватись лише певним, визначеним у законі засобом доказування, зокрема, у податкових спорах - належно оформленими первинними документами, перелік і вимоги до оформлення яких визначені, зокрема положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88), а також затвердженими Стандартами бухгалтерському обліку.

Предмет доказування

До прикладу, питання наявності первинних документів - постанова КАС ВС від 12 червня 2020 року у справі № 814/32/15 щодо встановлення та підтвердження реальності господарських операцій між Товариством (позивачем) та його контрагентами).

«....на підтвердження фактичного здійснення господарських операцій, Товариство повинно мати відповідні первинні документи, які мають бути належно оформленими, містити всі необхідні реквізити, бути підписані уповноваженими особами та, які в сукупності з встановленими обставинами справи, зокрема і щодо можливостей здійснення господарюючими суб'єктами відповідних операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна, обсягу матеріальних та трудових ресурсів, економічно необхідних для виконання умов, обумовлених договорами, мають свідчити про беззаперечний факт реального вчинення господарських операцій, що і є підставою для формування платником податкового обліку.»

У процесуальні площині прикладом може слугувати ч. 3 ст. 91 КАСУ щодо допиту інших осіб на повідомленнях яких ґрунтуються показання свідка, за відсутності можливості допитати особу, яка надала первинне повідомлення, показання з чужих слів не може бути допустимим доказом факту чи обставин, на доведення яких вони надані, якщо показання не підтверджується іншими доказами, визнаними допустимими згідно з правилами процесуального закону.

Питання допустимості доказу є найбільш визначальним для законності судового рішення

- безпідставна відмова залучити до справи належний та допустимий доказ створює ризик скасування рішення, прийняття неналежного доказу – процесуальні втрати;*
- прийняття і врахування під час ухвалення рішення доказу, який не має бути прийнятий як недопустимий є підставою для скасування рішення та впливає на справедливість розгляду, помилкове прийняття неналежного доказу лише знижує ефективність судового розгляду.*

Важливо!

Належність та допустимість притаманні кожному доказу окремо без їх наявності відповідний матеріал не може бути прийнятий як доказ.

Належний доказ не може бути прийнятий, якщо він є недопустимий.

Допустимість доказу не гарантує його доказову силу.

Висновок про допустимість доказу можливий лише після висновку про його належність з огляду на необхідність перш за все з'ясувати правову можливість використання певного матеріалу як доказу що стосується предмету доказування у справі.

Отже і належність і допустимість є необхідними для того щоб доказ був прийнятий судом (отриманий, витребуваний).

Вказані властивості доказів не підмінюють собою критерії оцінювання, а саме: достовірності та достатності.

Доказування контролюючим органом

Згідно з положеннями частини 2 статті 77 КАСУ:

- В адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача.
- У таких справах суб'єкт владних повноважень не може посилатися на докази, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення, за винятком випадків, коли він доведе, що ним було вжито всіх можливих заходів для їх отримання до прийняття оскаржуваного рішення, але вони не були отримані з незалежних від нього причин.

1) обов'язок щодо доказування щодо правомірності рішення, дії чи бездіяльності контролюючого органу, як суб'єкта владних повноважень, покладається на контролюючий орган (відповідача);

2) при обґрунтуванні своєї позиції не зможе посилатися на інші докази, крім тих, які були покладені в основу оскаржуваного рішення, дії чи бездіяльності такого органу.

У формах ППР, які найчастіше оскаржуються платниками в судовому порядку, **не передбачено наявність мотивувальної частини**; таким чином, у ППР просто **не фіксуватиметься, на підставі яких доказів контролюючий орган прийняв відповідне рішення**, а отже виникає питання щодо застосування вищезазначеного положення КАСУ. Практика судів пішла тим шляхом, що у податкових спорах про докази, які були покладені в основу оскаржуваного рішення зазначено у акті перевірки.



Верховний
Суд

Дякую за увагу!