

ПОДАТКОВА ІНФОРМАЦІЯ ЯК НЕНАЛЕЖНИЙ ДОКАЗ ПРИ ВИРІШЕННІ СУДОМ ПОДАТКОВОГО СПОРУ

Київський університет права НАН України
вулиця Академіка Доброхотова, 7А, 02000 Київ, Україна
E-mail: ugolkov@ukr.net

*Метою статті є пошук шляхів вирішення проблеми щодо застосування податковим органом податкової інформації з баз даних інформаційних систем ДПС без здійснення перевірки первинної документації на підставі якої було внесено таку інформацію до відповідних баз даних. **Методи дослідження:** використано комплекс методів, які застосовуються в сучасній правовій науці, зокрема, спеціальні методи дослідження (порівняльно-правовий, логіко-юридичний, формально-юридичний) та загально-наукові (діалектичний, системно-функціональний, аналогії). **Результати:** податковий орган при формуванні висновків за результатами податкової перевірки не може посылатись на податкову інформацію наявну у базах даних інформаційних систем ДПС як безумовний доказ без здійснення перевірки первинної документації на підставі якої було внесено таку інформацію до баз даних. **Обговорення:** Передчасне застосування, без належної перевірки первинних документів, податковим органом податкової інформації з баз даних інформаційних систем ДПС призводить до негативних наслідків для платників податків, оскільки така інформація є підставою для висновків за результатами податкової перевірки.*

***Ключові слова:** податковий орган; належний доказ; інформаційно-аналітичне забезпечення; база даних; зустрічна звірка.*

Постановка проблеми та її актуальність. В статті розглядається актуальна проблема пов'язана із використанням податковим органом податкової інформації з баз даних інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем при здійсненні податкових перевірок.

Загальні засади здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення податковим органом передбачено главою 7 розділу III Податкового кодексу України.

Податкова інформація за рахунок якої здійснюється наповнення баз даних інформаційних систем ДПС здійснюється, у тому числі, за рахунок показників податкової звітності платників податків.

Податкові органи у своїй практиці застосовують податкову інформацію наявну у базах да-

них інформаційних систем ДПС як безумовний доказ щодо характеру фінансово-господарської діяльності платників податків.

Але така податкова інформація має лише аналітичний і інформативний характер та повинна перевірятись податковим органом у спосіб передбачений Податковим кодексом України.

Відтак, наявність будь-яких сумнівів або підозр у податкового органу які виникли на підставі податкової інформації отриманої з баз даних інформаційних систем ДПС є лише приводом для перевірки.

При цьому така перевірка має включати в себе здійснення перевірки безпосередньо первинних документів.

Сама по собі податкова інформація наявна у базах даних інформаційних систем ДПС, без пе-

ревірки первинних документів, не є належним доказом в розумінні КАС України.

Зроблені висновки, які зазначені у статті, дозволяють здійснити переоцінку правових підстав щодо застосування доказів податковим органом при формуванні висновків податкової перевірки.

Аналіз досліджень і публікацій з проблеми. Загальні теоретичні аспекти щодо здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення податковим органом були предметом дослідження наукових праць О.Є. Деменка, Д.Я. Семир'янова та інших.

Наявні наукові результати з цього напрямку дозволяють зробити актуальний аналіз проблеми застосування податковим органом податкової інформації з баз даних інформаційних систем ДПС.

Виклад основного матеріалу дослідження. У діяльності податкових органів наявна практика під час здійснення податкових перевірок використовувати податкову інформацію з баз даних інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем (далі – «інформаційні системи») Державної податкової служби (далі ДПС).

Зокрема, досить часто в актах перевірки податковий орган обґрунтовуючи свої висновки застосовує податкову інформацію з баз даних інформаційних систем ДПС сформовану на підставі внесених платником податків показників податкової звітності про результати фінансово-господарської діяльності.

Така інформація використовується податковим органом щодо контрагентів платника податків стосовно якого здійснюються перевірочні заходи.

Це призводить до того, що податковий орган на підставі податкової інформації наявній у базах даних інформаційних систем ДПС вдається до висновків про відсутність основних засобів (наприклад у зв'язку із неподанням податкової звітності або не нарахуванням амортизації) та трудових ресурсів у контрагентів платника податків, діяльність якого є предметом перевірки.

Проте, така податкова інформація наявна у базах даних інформаційних систем ДПС має виключно інформативний характер і не може

застосовуватись як підстава для висновків податкового органу.

Наповнення баз даних інформаційних систем ДПС здійснюється за рахунок заходів пов'язаних з інформаційно-аналітичним забезпеченням.

Серед науковців не існує єдиної думки щодо визначення інформаційно-аналітичного забезпечення, однак О.Є. Деменко зазначає, що інформаційно-аналітичне забезпечення – це динамічний процес, за допомогою якого інформація циркулює в системі управління. Інформаційні процеси щільно пов'язані з управлінськими та є підґрунтям для розробки й обґрунтування рішень щодо шляхів досягнення цілей управління [3].

Д.Я. Семир'янов зазначає, інформаційно-аналітичне забезпечення передбачає забезпечення системи управління, крім інформації, ще й знаннями, необхідними для виконання усіх функцій і завдань управління» [4, с. 6].

В свою чергу, податкове законодавство дає більш чітке визначення інформаційно-аналітичного забезпечення.

Зокрема, відповідно до ст. 71 ПК України, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів - комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій [1].

Аналізуючи зміст поняття «інформаційно-аналітичне забезпечення» у широкому розумінні, можна прийти до висновку, що це динамічний процес у діяльності контролюючого органу що включає в себе збір, опрацювання та використання податкової інформації.

Варто зауважити, що формою існування результатів інформаційно-аналітичного забезпечення є відповідні бази даних податкового органу.

Так, відповідно до абз. 1 п. 74.1. ст. 74 ПК України, податкова інформація, зібрана відповідно до цього Кодексу, зберігається в базах даних інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем

центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.

Зі змісту статей 72 та 73 ПК України, вбачається, що джерелом наповнення баз даних інформаційних систем ДПС є податкова інформація, отримана від платників податків, податкових агентів, органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, НБУ, НКЦПФР, банків, фінансових установ, небанківських надавачів платіжних послуг, від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів, за наслідками податкового контролю, та від інших органів та з інших офіційних ресурсів.

Розповсюдженою є практика податкового органу формувати висновки акту перевірки про результати фінансово-господарської діяльності певних платників податків виключно на підставі податкової інформації наявної у базах даних інформаційних систем ДПС за рахунок показників податкової звітності, при цьому без здійснення перевірки та аналізу первинної документації такого платника податків.

Однак, наявність у базах даних інформаційних систем ДПС податкової інформації сформованої за рахунок показників податкової звітності відповідного платника податків, не є доказом який характеризує фінансово-господарську діяльність такого платника податків.

Так, наприклад відсутність інформації про наявність працівників або основних засобів (за показниками амортизаційних нарахувань), жодним чином не свідчить про відсутність таких трудових ресурсів або основних засобів, оскільки платник податків міг просто неподати таку інформацію з об'єктивних причин (у зв'язку із форс-мажорними обставинами) та не позбавлений права усунути такий недолік шляхом подання відповідної звітності пізніше.

Податкове законодавство України передбачає можливість виникнення ситуацій за яких платником податків було допущено помилки у заповненні податкової звітності та право такого платника податків на самостійне усунення таких помилок після їх виявлення.

Більш того, відсутність податкової інформації у базах даних інформаційних систем ДПС про наявність у платника податків трудових ре-

сурсів або основних засобів не виключає можливості реального виконання ним господарських операцій, оскільки залучення працівників є можливим за договорами цивільно-правового характеру, аутсорсингу та аутстафінгу (оренда персоналу), а основні засоби можуть залучатись до господарської діяльності на підставі договорів оренди або лізингу.

Зазначене свідчить про те, що будь-яка податкова інформація яка наявна у базах даних інформаційних систем ДПС щодо контрагента платника податків, стосовно якого здійснюється перевірка, має перевірятись податковим органом у спосіб передбачений податковим законодавством.

Перевірка податкової інформації щодо контрагента платника податків, стосовно якого здійснюється перевірка, може здійснюватись шляхом направлення письмового запиту або проведення зустрічної звірки.

Відповідно до п. 73.3. ст. 73 ПК України, контролюючі органи мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про надання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій, завдань, та її документального підтвердження.

Відповідно до п. 73.5. ст. 73 ПК України, з метою отримання податкової інформації, необхідної у зв'язку з проведенням перевірок, контролюючі органи мають право здійснювати зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків.

Таким чином, можна зробити висновок, що податковий орган має визначені податковим законодавством механізми для перевірки податкової інформації, що міститься у базах даних інформаційних систем ДПС, зокрема шляхом направлення письмового запиту або проведення зустрічної звірки.

Тобто, податкова інформація наявна у базах даних інформаційних систем ДПС сформована на підставі показників податкової звітності контрагента платника податків, стосовно якого здійснюється перевірка, має бути перевірена та

підтверджена або спростована відповідними первинними документами.

Податкова інформація наявна у базах даних інформаційних систем ДПС, сформована на підставі показників податкової звітності платника податків та яка викликає підозри про порушення законодавства, є лише приводом для відповідного реагування та вжиття заходів передбачених ПК України.

Будь-які висновки, зроблені контролюючим органом лише на підставі податкової інформації отриманої з баз даних інформаційних систем ДПС без вжиття заходів щодо перевірки показників податкової звітності платника податків є лише припущеннями податкового органу, такі висновки є необґрунтованими та не можуть бути підставою для застосування санкцій до платника податків.

Констатація фактів порушень законодавства, що ґрунтується лише на сумнівах та припущеннях, є неприпустимою при складанні офіційного документу органу державної податкової служби (акта перевірки).

У разі оскарження платниками податків до суду рішень податкового органу сформованих на підставі висновків акту перевірки за результатами якої податковим органом було застосовано податкову інформацію щодо контрагента позивача з баз даних інформаційних систем ДПС без вжиття заходів щодо перевірки показників податкової звітності такого платника податків, то адміністративні суди цілком обґрунтовано визнають таку податкову інформацію неналежним доказом у справі.

Відповідно до ст. 72 КАС України 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: письмовими, речовими і електронними доказами; висновками експертів; показаннями свідків.

Приписами статті 73 КАС України визначено, що належними є докази, які містять інформацію щодо предмета доказування.

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

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.

Частиною 3 статті 73 Кодексу адміністративного судочинства України сторони мають право обґрунтовувати належність конкретного доказу для підтвердження їхніх вимог або заперечень.

В силу частини 2 статті 77 КАС України, тягар доведення належності того чи іншого доказу в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень, у даному випадку на податковий орган. Суб'єкт владних повноважень повинен подати суду всі наявні у нього документи та матеріали, які можуть бути використані як докази у справі.

Висновок щодо належності/неналежності доказу ґрунтується на оцінці тверджень учасника справи про обставини, які, на їх думку, може підтвердити доказ, що подається або витребується.

Таким чином, посилення податкового органу на податкову інформацію наявну у базах даних інформаційних систем ДПС відносно контрагентів позивача, є безпідставним оскільки, під час складення такої аналітичної інформації будь-які первинні документи платника податків не використовувались та не аналізувались, а от-

же не є належним доказом в розумінні процесуального Закону.

Аналогічна правова позиція міститься і у постановках Верховного Суду від 04.01.2024 року у справі № 120/9359/21-а [5], від 21.12.2023 року у справі № 804/1849/17 [6], від 06.06.2023 року у справі № 640/11558/20 [7].

Висновки: 1. Податкова інформація наявна у базах даних інформаційних систем ДПС, яка викликає підозри у податкового органу про порушення законодавства, є приводом для відповідного реагування та вжиття заходів передбачених ПК України.

2. Перед використанням податкової інформації з баз даних інформаційних систем ДПС для формування висновків за результатами податкової перевірки, така податкова інформація має бути перевірена шляхом направлення письмового запиту або проведення зустрічної звірки.

3. Процесуальне законодавство України не передбачає можливість застосування у якості доказу при вирішенні справи у адміністративному суді податкової інформації з баз даних інформаційних систем ДПС без здійснення перевірки та аналізу первинних документів платника податків, що має наслідком визнання такої інформації не належним доказом у розумінні КАС України.

Література

1. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 15.05.2024 р.).

2. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення: 15.05.2024 р.).

3. Деменко О.Є. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів України: сучасний стан та шляхи вдосконалення. URL: <https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/d97d24f8-f526-47f7-a039-f66c1dfcb249/content> (дата звернення: 15.05.2024 р.).

4. Семир'янов Д.Я. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління підрозділами податкової міліції України: автореф. дис. на здоб. наук. Ступеня ISSN 1999-5717. Вісник канд. юрид.

наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Ірпінь, 2004. – 18 с.

5. Постанова Верховного Суду від 04.01.2024 року (справа № 120/9359/21-а). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/116186571> (дата звернення: 15.05.2024 р.).

6. Постанова Верховного Суду від 21.12.2023 року (справа № 804/1849/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115839506> (дата звернення: 15.05.2024 р.).

7. Постанова Верховного Суду від 06.06.2023 року (справа № 640/11558/20). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111385044> (дата звернення: 15.05.2024 р.).

References

1. Podatkovyy kodeks Ukrainy: Kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (data zvernennya: 15.05.2024 r.).

2. Kodeks administratyvnoho sudochynstva Ukrainy vid 06.07.2005 № 2747-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (data zvernennya: 15.05.2024 r.).

3. Demenko O.YE. Informatsiyno-analitychne zabezpechennya diyal'nosti podatkovykh orhaniv Ukrainy: suchasnyy stan ta shlyakhy vdoskonalennya. URL: <https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/d97d24f8-f526-47f7-a039-f66c1dfcb249/content> (data zvernennya: 15.05.2024 r.).

4. Semyr'yanov D.YA. Informatsiyno-analitychne zabezpechennya upravlinnya pidrozdilamy podatkovoyi militsiyi Ukrainy: avtoref. dys. na zdob. nauk. Stupenya ISSN 1999-5717. Visnyk kand. yuryd. nauk: spets. 12.00.07 «Administratyvne pravo i protses; finansove pravo; informatsiyne pravo». Irpin', 2004. – 18 s.

5. Postanova Verkhovnoho Sudu vid 04.01.2024 roku (sprava № 120/9359/21-a). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/116186571> (data zvernennya: 15.05.2024 r.).

6. Postanova Verkhovnoho Sudu vid 21.12.2023 roku (sprava № 804/1849/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/115839506> (data zvernennya: 15.05.2024 r.).

Evgen Ugolkov

TAX INFORMATION AS IMPROPER EVIDENCE WHEN THE COURT RESOLVES A TAX DISPUTE

Kyiv University of Law of the National Academy of Sciences of Ukraine
Akademika Dobrokhotova Street, 7A, 02000 Kyiv, Ukraine
E-mail: ugolkov@ukr.net

*The purpose of the article is to find ways to solve the problem of using tax information from the databases of the DPS information systems by the tax authority without checking the primary documentation on the basis of which such information was entered into the relevant databases. **Research methods:** a set of methods used in modern legal science, in particular, special research methods (comparative-legal, logical-legal, formal-legal) and general scientific (dialectical, systemic-functional, analogies) research methods were used. **Results:** when forming conclusions based on the results of a tax audit, the tax authority cannot refer to the tax information available in the databases of the DPS information systems as unconditional evidence without checking the primary documentation on the basis of which such information was entered into the databases. **Discussion:** premature application by the tax authority of tax information from the databases of the DPS information systems, without proper verification of primary documents, leads to negative consequences for taxpayers, since such information is the basis for conclusions based on the results of a tax audit.*

***Key words:** tax authority; proper evidence; information and analytical support; database; counter-reconciliation.*

Стаття надійшла до редакції 19.05.2024