



Верховний
Суд

ЗБІРНИК
правових позицій
Верховного Суду та
висновків членів
Науково-консультативної
ради за 2018-2024 роки:
оподаткування і
реалізація
публічної фінансової
політики

2025

УДК 336.221.2:347.991(477)

Редакційна колегія:

М. І. Смокович — суддя, Голова Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду — голова редакційної колегії, доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України

Р. Ф. Ханова — суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, секретар судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду, кандидат юридичних наук, заслужений юрист України

І. В. Дашутін — суддя Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді, доктор юридичних наук, доцент

Н. Л. Богданюк — заступник керівника апарату Верховного Суду — керівник секретаріату Касаційного адміністративного суду, заслужений юрист України

О. С. Марценюк — начальник управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду

Ю. І. Пивовар — начальник управління аналітичної та правової роботи Касаційного адміністративного суду департаменту аналітичної та правової роботи апарату Верховного Суду, кандидат юридичних наук, професор

А. А. Барікова — науковий консультант відділу забезпечення роботи секретаря та суддів судової палати управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду, доктор юридичних наук, доцент

О. В. Чавес Техеда — науковий консультант відділу аналітичної допомоги суддям управління аналітичної та правової роботи Касаційного адміністративного суду департаменту аналітичної та правової роботи апарату Верховного Суду, кандидат юридичних наук

Х. А. Астапцева — провідний спеціаліст відділу забезпечення роботи секретаря та суддів судової палати управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду, PhD з журналістики

Збірник правових позицій Верховного Суду та висновків членів Науково-консультативної ради за 2018–2024 роки: оподаткування і реалізація публічної фінансової політики. Київ: BAITE, 2025. 470 стор.

ISBN 978-617-7627-90-5
УДК 336.221.2:347.991(477)

© Верховний Суд, 2025



Друк цього збірника здійснений за сприяння Програми підтримки ОБСЄ для України в межах проекту «Підтримка Верховного Суду та вищих судів у реалізації судової реформи та забезпеченні доступу до правосуддя в умовах війни».

Зміст

ОПОДАТКУВАННЯ І РЕАЛІЗАЦІЯ ПУБЛІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ	7

Розділ 1

ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ПУБЛІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ	8

Глава 1. Принципи та презумпції	8

Глава 2. Строки	10

1. Строки в заявних процедурах	10

2. Строки давності	12

§ 1. Науковий висновок	12

1. Застосування пункту 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України в частині зупинення перебігу строків давності	12

§ 2. Правові позиції	18

3. Обмежувальні строки	19

4. Притягнення до відповідальності	20

Глава 3. Реалізація політики в умовах воєнного стану	21

1. Правові режими	21

2. Виконання зобов'язань	22

3. Звільнення від відповідальності	25

Розділ 2

ОПОДАТКУВАННЯ	29

Глава 1. Міжнародне оподаткування	29

1. Зовнішньоекономічна діяльність	29

1.1. Діяльність нерезидентів	29

1.2. Діяльність іноземних представництв	31

1.3. Проведення розрахунків	33

2. Трансфертне ціноутворення	34

2.1. Визнання господарських операцій контрольованими	34

2.2. Принцип «витягнутої руки»	36

2.3. Податкова звітність і контроль	38

3. Бенефіціарний власник доходу	39

3.1. Правовий статус бенефіціарного отримувача доходу	39

3.2. Правила оподаткування доходів	40

3.3. Оподаткування доходів у разі переуступки права вимоги	41

3.4. Оподаткування роялті	42

3.5. Оподаткування доходів у вигляді відсотків	42

Глава 2. Порядок оподаткування доходу	43
1. Облікова політика	43
1.1. Курсова різниця	43
1.2. Виплата дивідендів	44
2. Оподатковуваний дохід	45
§ 1. Науковий висновок	45
1. Визначення податкової пільги у разі звільнення від оподаткування будівлі промисловості	45
§ 2. Правові позиції	53
2.1. Чистий оподатковуваний дохід	57
2.2. Оподаткування додатковим благом	57
2.3. Оподаткування робіт / послуг	59
2.4. Оподаткування витрат	60
2.5. Оподаткування будівель промисловості	62
3. Податок на доходи фізичних осіб	64
§ 1. Наукові висновки	64
1. Можливість стягнення податку на доходи фізичної особи з прощеної банком суми основного боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті	64
§ 2. Правові позиції	79
4. Єдиний соціальний внесок	80
§ 1. Наукові висновки	80
1. Сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування фізичною особою-підприємцем, що здійснює незалежну професійну діяльність	80
2. Сплата єдиного соціального внеску фізичною особою-підприємцем, яка отримала свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 01 липня 2004 року, але не надала реєстраційну картку для внесення відомостей до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, що зумовлене зміною законодавства	85
3. Звільнення від відповідальності за несплату єдиного внеску	113
§ 2. Правові позиції	120
5. Податок на додану вартість	122
§ 1. Науковий висновок	122
1. Ненарахування податку на додану вартість на отримані суми винагороди у грошовій формі (бонусу) покупцю за досягнення відповідних показників обсягу придбання об'єктом оподаткування податком на додану вартість (маркетингові послуги)	122
§ 2. Правові позиції	131
5.1. Адміністрування	131
5.2. Відповідність / невідповідність платника податку на додану	

вартість критеріям ризиковості	135
5.3. Податковий кредит	135
6. Акцизний податок.	136
6.1. Адміністрування	136
6.2. Оподаткування операцій з паливом	137
7. Земельний податок й орендна плата.	138
7.1. Сплата земельного податку.	138
7.2. Зобов'язання з орендної плати	139
8. Екологічний податок	140
9. Установлення місцевих податків і зборів	141
§ 1. Наукові висновки.	141
1. Застосування нормативно-правових актів, зокрема рішень органів місцевого самоврядування.	141
2. Правомірність рішення сільської ради, яке встановлює ставки земельного податку за земельні ділянки, що перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності) 154	
§ 2. Правові позиції	160
10. Податковий облік	161
10.1. Загальні засади	161
10.2. Використання основних засобів.	164
10.3. Господарські операції з природним газом і нафтопродуктами 165	
Глава 3. Реалізація компетенції податкового органу	167
1. Правовий статус і повноваження податкового органу.	167
2. Надсилання податкової вимоги.	170
3. Податкові консультації.	170
4. Повернення суми бюджетного відшкодування	172
5. Податковий борг	172
§ 1. Наукові висновки.	172
1. Розстрочення / відстрочення податкового боргу платника податків та розстрочення / відстрочення виконання судового рішення	172
§ 2. Правові позиції	191
6. Податкова застава	193
7. Реєстрація податкових накладних	193
7.1. Ризиковість платника	195
7.2. Блокування реєстрації	195
8. Податкова звітність	197
9. Податковий контроль	199
9.1. Податкові перевірки	203
§ 1. Наукові висновки.	203
1. Правове (доказове) значення акта перевірки, не підписаного одним із перевіряючих, а також правомірність прийнятих на його підставі податкових повідомлень-рішень	203

2. Застосування підпункту 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України.	207
§ 2. Правові позиції	251
9.1.1. Процедурні характеристики.	251
9.1.2. Порушення процедури чи підстав проведення	254
9.1.3. Карантинний мораторій	254
9.2. Оприбуткування готівки	255
9.3. Адміністративний арешт коштів і майна.	256
§ 1. Наукові висновки.	256
1. Арешт на кошти платника податків	256
2. Установлення обґрунтованості накладення адміністративного арешту на майно платника податків у межах 96-годинного строку	281
§ 2. Правові позиції	290
9.3.1. Процедура застосування	290
9.3.2. Арешт майна	291
9.3.3. Арешт коштів	291
9.3.4. Зупинення видаткових операцій	292
9.4. Оцінка реальності господарських операцій	293
9.4.1. Превалювання сутності над формою	293
9.4.2. Ділова мета	293
9.4.3. Оцінка поведінки контрагентів	294
9.4.4. Оцінка первинних документів.	297
Глава 4. Фінансова відповідальність	299
1. Концепція вини	299
1.1. Сутність і природа податкового правопорушення	299
1.2. Установлення вини.	299
1.3. Принцип розумної обачності	301
1.4. Необґрунтованість податкової вигоди.	301
2. Відповідальність платника податків	302
2.1. Відповідальність юридичної особи та її відокремлених підрозділів	302
§ 1. Науковий висновок	302
1. Можливість застосування у податкових правовідносинах приписів цивільного законодавства щодо солідарної відповідальності учасників договору про спільну діяльність і, як наслідок, стягнення з них податкового боргу солідарно	302
§ 2. Правові позиції	306
2.2. Відповідальність фізичних осіб-підприємців	309
§ 1. Науковий висновок	309
1. Фінансова відповідальність фізичної особи-підприємця, що використовує найману працю	309
§ 2. Правові позиції	319
2.3. Підстави для звільнення від фінансової відповідальності платника податків.	320

2.3.1. Звільнення від застосування штрафних санкцій у разі порушення граничного строку реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування.	322
2.3.1.1. Відсутність вини платника податків	322
2.3.1.2. Наявність обставин непереборної сили	322
2.3.1.3. Помилковість дій щодо податкової накладної та/або розрахунку коригування.	323
2.3.1.4. Невиконання обов'язків податкового органу.	323
3. Відповідальність держави	324
4. Застосування штрафних (фінансових) санкцій	325
§ 1. Наукові висновки.	325
1. Розмір штрафних санкцій у разі несплати (неперерахування) податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків	325
§ 2. Правові позиції	332
4.1. Засади	332
4.2. Трансфертне ціноутворення.	334
4.3. Реєстратори розрахункових операцій	334
4.4. Реєстрація податкових накладних / розрахунків коригувань.	335
4.4.1. Процедура.	335
4.4.2. Застосування штрафних санкцій у разі порушення граничного строку реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування	336
4.5. Нарахування пені.	337

Розділ 3

РЕАЛІЗАЦІЯ ПУБЛІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ 339

Глава 1. Державний борг. 339

Глава 2. Митна справа 340

1. Застосування УКТ ЗЕД.	340
2. Митні режими	345
3. Ввізне мито	348
3.1. Митні платежі	348
3.2. Преференційне походження товару	349
4. Установлення та коригування митної вартості	351
4.1. Методи визначення митної вартості товарів	352
4.2. Контроль правильності обчислення митної вартості	354
4.2.1. Прайслист.	355
4.3. Витребовування додаткових документів для підтвердження заявленої митної вартості	355
4.4. Оскарження рішення про коригування митної вартості товарів	357
5. Митне оформлення та контроль	357
5.1. Оскарження картки відмови в митному оформленні	362
6. Спеціальні заходи щодо демпінгового та іншого імпорту	363
7. Застосування правил «Інкотермс-2000»	364

8. Юридична відповідальність	365
8.1. Заходи відповідальності у сфері зовнішньоекономічної діяльності.	366
Глава 3. Грошовий обіг і розрахунки	368
Глава 4. Валютне регулювання та валютний контроль	370

ПРОЦЕСУАЛЬНІ ПИТАННЯ 373

Глава 1. Визначення юрисдикції 374

1. Адміністративна юрисдикція	374
2. Загальна судова юрисдикція	375
3. Цивільна юрисдикція.	375
4. Господарська юрисдикція	376
5. Вимоги, які не підлягають судовому розгляду	377

Глава 2. Учасники судового процесу 378

Глава 3. Доказування 379

1. Преюдиція	379

Глава 4. Процесуальні строки 382

§ 1. Наукові висновки. 382

1. Оскарження рішень контрольних органів, які не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків, за умови попереднього використання досудового порядку вирішення спору. 382

2. Строк звернення до суду з позовом про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень після проведення процедури адміністративного оскарження 392

3. Строк заявлення позовної вимоги про стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість. 400

§ 2. Правові позиції 406

Глава 5. Судові витрати 408

Глава 6. Забезпечення позову. 408

Глава 7. Позовне провадження 411

§ 1. Наукові висновки. 411

1. Порядок звернення податкового органу до адміністративного суду 411

§ 2. Правові позиції 462

Глава 8. Оскарження судових рішень 464

§ 1. Науковий висновок 464

1. Право на касаційне оскарження рішення суду апеляційної інстанції у справі за зверненням податкових органів у касаційному порядку 464

§ 2. Правова позиція 469

Глава 9. Перегляд судових рішень за нововиявленими обставинами . . 470

ОПОДАТКУВАННЯ І РЕАЛІЗАЦІЯ ПУБЛІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ

Розділ 1

ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ПУБЛІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ

Глава 1. Принципи та презумпції



*Постанова КАС ВС від 19.04.2022 у справі № 816/687/16
(судова палата)*

Застосування підвищеної ставки рентної плати у 2015 році було виправданим і не може оцінюватися як свавільне втручання в право на мирне володіння майном, оскільки відбувалося з огляду на суспільні інтереси держави. Немає колізії між нормою підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України і принципом стабільності, який застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства. Така норма не застосовується лише тоді, якщо вона суперечить принципу верховенства права в контексті права платника податку на мирне володіння майном.



Постанова КАС ВС від 10.02.2021 у справі № 380/671/20

Презумпція правомірності рішень платника податків застосовується, коли норми податкового права прямо чи внаслідок їх тлумачення, а також у своїй сукупності не є однозначними й допускають множинне трактування повноважень як на користь платника податків, так і контрольного органу.



Постанова КАС ВС від 27.04.2022 у справі № 200/5932/19-а

Вирішуючи податкові спори, суд керується презумпцією добросовісності платника, яка резюмує економічну виправданість дій, що мають своїм наслідком отримання податкової вигоди, а також достовірність відомостей у бухгалтерській та податковій звітності. Визначальним фактором для формування податкового кредиту платником податку на додану вартість є відповідність податкової накладної порядку її заповнення та подальше використання придбаних товарів (основних фондів) в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника.



Постанова КАС ВС від 05.10.2023 у справі № 300/2906/22

Сама юридична конструкція норми пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України дає підстави стверджувати, що презумпція застосовна не лише в ситуації прямої суперечності норм, але й у будь-якій іншій ситуації невизначеності в процесі правозастосування. Для її застосування необхідно й достатньо виявлення двох або більше альтернативних варіантів правомірної поведінки, обравши з яких найвигідніший для себе, платник почуватиметься захищеним від можливих негативних наслідків як з боку контрольного органу, так і суду.

Глава 2. Строки

1. Строки в заявних процедурах



*Постанова КАС ВС від 24.07.2023 у справі № 821/850/18
(судова палата)*

Датою, з якої обчислюється 1095-денний строк, визначений пунктом 102.1 статті 102 Податкового кодексу України – як в частині проведення податковим органом камеральної перевірки з питань своєчасності сплати узгодженого податкового (грошового) зобов'язання, так і застосування штрафних санкцій згідно з пунктом 126.1 статті 126 Податкового кодексу України за несвоечасну сплату узгодженого грошового зобов'язання, – є дата фактичної сплати узгодженої суми податкового зобов'язання.



Постанова КАС ВС від 23.05.2022 у справі № 640/14856/19

Заява про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань може бути подана протягом всього часу, коли існують обставини непереборної сили, але не пізніше ніж за тридцять днів після дня закінчення таких обставин, з урахуванням таких умов: (1) до спливу 1095-ти днів після здійснення переплати посадові особи юридичної особи, які є уповноваженими відповідно до законодавства України нараховувати, стягувати та вносити до бюджету податки, а також вести бухгалтерський облік, складати та подавати податкову звітність, мали обмежену свободу пересування, спричинену або ув'язненням чи полоном на території інших держав, або внаслідок інших обставин непереборної сили, підтверджених документально (альтернативно), та (2) протягом зазначених граничних строків така юридична особа не мала інших уповноважених осіб. Звертаючись до податкового органу з відповідною заявою, платник має надати документальне підтвердження існування в уповноважених осіб протягом граничних строків обмеженої свободи пересування й відсутність протягом цих строків інших уповноважених осіб. За своїм змістом і правовим регулюванням такий механізм продовження строку має заявний характер (за відповідною заявою платника) і реалізується за рішенням керівника контрольного органу (заступником або уповноваженою особою).



Постанова КАС ВС від 04.09.2020 у справі № 805/4480/16-а

Під час визначення порядку розрахунків строків подання податкових накладних та/або розрахунків коригувань для реєстрації застосовується виключно податкове законодавство, яке визначає граничний строк реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, облік чого здійснюється календарними днями та за порушення застосовується штраф.



Постанова КАС ВС від 30.01.2020 у справі № 560/1976/19

Пропуск контрольним органом 24-годинного строку звернення до суду із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків від моменту встановлення обставин, що зумовлюють таке звернення, свідчить про наявність підстав для залишення заяви без розгляду.



Постанова КАС ВС від 25.04.2018 у справі № 815/3989/17

Законодавство України не обмежує право платника на звернення із заявою про повернення надміру сплачених сум митних платежів чотиримісячним строком.



Постанова КАС ВС від 11.05.2022 у справі № 200/11917/20-а

У разі надходження від платника разом з податковою декларацією за звітний податковий період заяви зі скаргою на продавця / покупця, податковий орган зобов'язаний провести документальну позапланову перевірку останнього відповідно до підпункту 78.1.9 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України у 90-денний строк з дня надходження такої заяви / скарги.



Постанова КАС ВС від 18.04.2024 у справі № 160/7775/23

Дії контрольного органу щодо відмови в прийнятті уточнюючого розрахунку до податкової декларації з огляду на загальний строк давності (1095 днів) є протиправними, якщо підставою для зміни податкової звітності є судові рішення, що має законну силу й вимагає від компетентного органу видання необхідних документів для внесення змін до податкової звітності платника.

2. Строки давності

§ 1. Науковий висновок

1. Застосування пункту 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України в частині зупинення перебігу строків давності

Рогач Олександр Янович,

доктор юридичних наук, професор,
проректор з науково-педагогічної роботи
Ужгородського національного університету

I. Зміст запиту

Як членові науково-консультативної ради Верховного Суду мені було адресовано листа від голови Касаційного адміністративного суду за № 71/0/27-21 від 24.10.2022 року, з проханням надати правовий висновок з проблемних питань, підготовлених суддею Верховного Суду в Касаційному адміністративному суді Миколою Гімоном:

1. Чи є підстави вважати, що зазначені у пункті 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» ПК України положення щодо зупинення строків давності, встановлених статтею 102 ПК України, означають автоматичне зупинення з 18.03.2020 усіх строків давності, передбачених статтею 102 ПК України, встановлених як для платників податків, так і для контрольних органів?

Тобто чи правильним буде твердження, що період з 18.03.2020 по останній день календарного місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), не враховується при обчисленні 1095-денного (2555-денного) строку як при визначенні періоду, за який може бути проведена перевірка, так і для вжиття заходів з погашення податкового боргу, а також подання уточнюючих розрахунків, заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування, тобто всі строки, встановлені статтею 102 ПК України?

2. Якщо ні, то чи правильним буде твердження, що законодавець окремим абзацом пункту 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» ПК України зупинив саме строк давності для проведення документальних та фактичних перевірок, на які попередніми абзацами цього пункту встановлено мораторій, а також строк для визначення за їх наслідками грошових зобов'язань (пункту 102.1 статті 102 ПК України)?

Отже, чи можна стверджувати, що строки давності, встановлені статтею 102 ПК України, у правовідносинах, пов'язаних із перевітками, на проведення яких не

був встановлений мораторій, не є зупиненими, як і не зупинені інші строки, що не випливають і не пов'язані із мораторієм, встановленим цим пунктом ПК України?

II. Правові підстави надання науково-правового висновку:

Закон України «Про судоустрій і статус суддів»,

Закон України «Про наукову і науково-технічну діяльність»,

Положення про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затверджене Постановою Пленуму Верховного Суду № 1 від 02.02.2018 року,

Лист Верховного суду № 71/0/27-21 від 24.10.2022 року.

III. Нормативно-правові акти, судові рішення, наукові джерела, використані в процесі підготовки наукового висновку:

Конституція України, Податковий кодекс України, Цивільний кодекс України, Закон України «Про Регламент Верховної Ради України».

Покликання на наукові джерела, які слугували науково-теоретичною основою дослідження, наведені в тексті наукового висновку.

Покликання на нормативно-правові акти в тій редакції, що була чинною на момент виникнення спірних правовідносин.

IV. Висновки наукового дослідження

4.1. Податковий кодекс України, як і будь-який кодифікаційний акт, має відповідати основним ознакам, які характерні для такого виду нормативно-правових актів, а формулювання його норм має базуватися на правилах законодавчої (кодифікаційної) техніки.

4.2. Для такого виду нормативно-правового акта, як кодекс, характерна достатньо складна структурна побудова, яка має низку особливостей. Статті в кодексі розміщуються в строгій логічній послідовності. Кожна стаття має самостійне значення й водночас є складовим елементом кодексу.

4.3. Структура кодифікаційних актів має характеризуватись логічною довершеністю, системністю, внутрішнім взаємозв'язком та погодженістю нормативного матеріалу.

4.4. Мова кодифікаційного акта, як і будь-якого іншого нормативного акта, є засобом зовнішнього вираження думки законодавця. Правові норми можуть існувати лише в граматичних формах вираження. За допомогою мови думка законодавця дістає своє зовнішнє оформлення, стає придатною для кінцевих адресатів.

4.5. Однією з основних вимог до мови кодифікаційного акта є її цілісність, логічна послідовність викладу. Мові кодифікаційного акта властива однозначність, раціональність. Нормативна думка законодавця, особливо в акті кодифікаційного характеру, який вносить суттєві зміни в регулювання суспільних відносин, має бути викладена однозначно, послідовно, без будь-яких перекручень та двозначностей. Це досягається завдяки поєднанню абстрактного та казуїстичного викладу

нормативних приписів. Надміру деталізовані казуїстичні положення визначаються видовими, а не родовими ознаками, за їх допомогою важко охопити всю сукупність регулюючих відносин.

4.6. Логічність тексту кодифікаційного акта є загальною і основною вимогою для процесу нормотворчості. Правова норма може існувати як обов'язковий припис лише в тому разі, якщо дозволяє робити дедуктивний логічний умовивід.

4.7. Суттєвою вимогою до мови кодифікаційного акта є її ясність та простота викладу. У Конституції України закріплено положення, що незнання закону не звільняє від відповідальності. Лише в тому випадку, коли закон викладений зрозумілою пересічному громадянину мовою, можливе реальне, виправдане застосування цього положення. Неприпустимим є становище, коли, вимагаючи від суб'єктів правовідносин розуміння, знання й дотримання усіх нормативних приписів, кодифікаційний акт у формі закону містить приписи, які часто є незрозумілими для досвідчених юристів і розкриття змісту яких вимагає складного процесу тлумачення¹.

У тексті кодифікаційного акта необхідно вживати прості, зрозумілі для всіх терміни. Необхідно зважено підходити до використання складних граматичних конструкцій з прислівниковими та дієприслівниковими зворотами, складнопідрядними реченнями.

4.8. Треба підкреслити, що всі редакції пункту 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України сформульовані законодавцем без дотримання зазначених вимог кодифікаційної техніки, що призводить до виникнення колізій у законодавстві.

4.9. Одним із способів подолання колізій є тлумачення права, яке є викладеною в письмовій формі науковою думкою, що має вирішальний вплив на ухвалення правильного рішення із означеного питання. Тлумачення права пов'язане з інтерпретацією його норм, співвідношенням «духу» й «букви» закону, встановленням його змісту та сутності².

4.10. Пункт 52-2 міститься в підрозділі 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України. Згідно зі статтею 2 Податкового кодексу України, «зміна положень цього Кодексу може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до цього Кодексу».

4.11. Відповідно до частини восьмої статті 90 Закону України «Про Регламент Верховної Ради України», якщо для реалізації положень поданого законопроекту після його прийняття необхідні зміни до інших законів, такі зміни мають виклада-

1 Див.: Рогач О. Кодифікаційні акти в системі законодавства України / О. Я. Рогач, Ю. М. Бисага. Ужгород : Ліра, 2005. 124 с. (Серія «Держава і право на зламі тисячоліть: світовий досвід і Україна»).

2 Олійник О. Способи розв'язання та подолання колізій в кримінальному праві України. Вісник КНУ ім. Т.Шевченка: серія «Юридичні науки». 2021. № 1 (116). С. 40–44. URL: <http://www.visnyk.law.knu.ua/images/articles/8.-116-21.pdf>

тися в розділі «Перехідні положення» цього законопроекту або в одночасно поданому його ініціатором окремому законопроекті. До законопроекту додається перелік законів та інших нормативних актів, прийняття або перегляд яких необхідно здійснити для реалізації положень законопроекту в разі його прийняття.

4.12. Згідно з Правилами оформлення проектів законів та основними вимогами законодавчої техніки (Методичні рекомендації; <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0002451-06#Text>), перехідні положення законопроекту застосовуються у разі, якщо потрібно врегулювати відносини, пов'язані з переходом від існуючого правового регулювання до бажаного, того, яке має запроваджуватися з прийняттям нового закону. Перехідні положення мають узгоджуватися з приписами прикінцевих положень, що стосуються особливостей набрання чинності законом чи окремими його нормами. Норми тимчасового та локального характеру, якщо вони присутні в законі, також включаються до перехідних положень законопроекту. Перехідні положення не можуть міститися в законопроектах про внесення змін до інших законів чи про визнання законів такими, що втратили чинність. У разі необхідності врегулювання питань, що мають вирішуватися у перехідних положеннях, відповідні зміни мають вноситися до основного закону (законів).

4.13. Норми права зафіксовані у пункті 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України є тимчасовими нормами, оскільки обмежені темпоральними рамками (залежно від редакцій ПК), наприклад: «На період з 18 березня по 31 травня 2020 року зупиняється перебіг строків давності, передбачених статтею 102 цього Кодексу»; «На період з 18 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), зупиняється перебіг строків давності, передбачених статтею 102 цього Кодексу».

4.14. Норми, викладені в перехідних положеннях, не є самостійними, вони прив'язані виключно до тіла закону, а однією із функцій прикінцевих та перехідних положень є забезпечення системи права від неузгодженостей, прогалин та колізій³ [с. 19].

4.15. Як вбачається з назви Закону 533-IX, яким Підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України доповнено пунктами 52-1- 52-5, метою таких змін є підтримка платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню й поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19).

3 Грищенко К. С. Розробка прикінцевих та перехідних положень закону: особливості нормопроєкування та юридичної техніки: дис. на здобуття освітнього ступеня магістра: [спец.] 281 «Публічне управління та адміністрування» / К. С. Грищенко; наук. кер. М. І. Козюбра. Національний університет «Києво-Могилянська академія». Київ, 2017. 57 с.

Підтвердження такого висновку ми знаходимо і в Пояснювальній записці до проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період вжиття заходів, спрямованих на запобігання виникнення й поширення коронавірусної хвороби (COVID-19)». Автори законопроєкту обґрунтовують його прийняття нагальною потребою підтримати платників податків з боку держави на період вжиття заходів, спрямованих на запобігання виникнення й поширення коронавірусної хвороби (COVID-19).

Законопроєкт також розроблений з метою запровадження податкових та не-податкових пільг, пов'язаних зі строком сплати податків, нарахуванням заробітної плати за дні вимушеного простою, термінами подачі податкових декларацій, термінами проведення перевірок, нарахування штрафних санкцій та пені тощо. Законопроєкт спрямований на захист як малого, так і великого бізнесу від негативних наслідків у зв'язку з невикористанням економічного потенціалу.

4.16. Усі наступні редакції пункту 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України також були зумовлені потребою вжиття державною належних заходів для підтримки платників податків.

4.17. Таким чином, вважаємо, що норма пункту 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України: «На період з 18 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), зупиняється перебіг строків давності, передбачених статтею 102 цього Кодексу» не стосується платників податків щодо вжиття заходів з погашення податкового боргу, а також подання уточнюючих розрахунків, заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування.

4.18. Такий висновок щодо тлумачення пункту 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України підтверджується і наступними міркуваннями.

4.19. Аналіз редакцій пункту 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України дає підстави стверджувати, що законодавцем з метою вжиття заходів підтримки платників податків встановлюється мораторій на відповідні дії.

4.20. Поняття мораторію трапляється в Податковому кодексі України в таких нормах: Абзац сьомий підпункту 38.11 пункту 38 підрозділу 10 розділу XX; Підпункт 129.3.3 пункту 129.3 статті; Абзац перший пункту 52-2 підрозділу 10 розділу XX; Підпункт 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX; Підпункт 69.28 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX.

Однак жодна з наведених норм не дає правової характеристики цього правового поняття.

4.21. Аналіз пункту 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (у всіх редакціях) дає підстави стверджувати, що мораторій вводиться як тимчасова заборона вчинення дій, а саме: проведення документальних та фактичних перевірок за винятком тих видів перевірок, які наведені в окремих абзацах цього пункту.

4.22. Мораторій (лат. moratorius – той, що уповільнює, затримує), мораторіум – це право на відстрочку платежу за борговим зобов'язанням, що надають в адміністративному або судовому порядку (на відміну від договірної відстрочки). Розрізняють мораторій спеціальний, який надають у конкретних правовідносинах, і мораторій загальний (генеральний), коли через лиха (війна, криза, епідемія), що спіткали країну, тимчасово припиняють чинні закони про зобов'язання і всім жителям країни відстрочують їхні борги⁴.

У юридичній літературі мораторієм називають тимчасове відстрочення виконання зобов'язань або заборону вчинення дій, що вводиться уповноваженим органом державної влади в частині або на всій території країни, для відповідної категорії або для всього населення країни з підстав, що прямо передбачені законом та пов'язані з настанням надзвичайних обставин⁵.

4.23. Уважаємо, що поняття мораторію, яке міститься в пункті 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні Положення» Податкового кодексу України, найбільш наближене до одного із чинників, передбачених Цивільним кодексом України, які впливають на зупинення давнісного перебігу (згідно із законом). Так, відповідно до статті 263 Цивільного кодексу України, перебіг позовної давності зупиняється: 2) у разі відстрочення виконання зобов'язання (мораторій) на підставах, встановлених законом.

4.24. Такий висновок ґрунтується як на загальнотеоретичних засадах розуміння цього правового явища, так і на правовому аналізі пункту 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні Положення» Податкового кодексу України (у всіх редакціях).

4.25. Пункт 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (у всіх редакціях) передбачає зупинення перебігу строків давності, передбачених статтею 102 Кодексу.

Таким чином, вважаємо, що правова логіка пункту 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу

4 Мораторій (право): [матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії]. *Вікіпедія*. URL: [https://uk.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%9C%D0%BE%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%96%D0%B9_\(%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE\)&oldid=35445937](https://uk.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%9C%D0%BE%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%96%D0%B9_(%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE)&oldid=35445937)

5 Різун Н. Мораторій за законодавством України: теорія і практика: [юрист розповідає про теорію і практичне застосування інституту мораторію в Україні] / Н. Різун. Інформаційне агенство «ЛІГА:ЗАКОН». 2014. URL: https://jurliga.ligazakon.net/analitics/114747_moratory-za-zakonodavstvom-ukrani-teorya-praktika

Україні полягає у тому, що зупинення перебігу строків давності пов'язується саме з введенням законодавцем мораторію на проведення документальних та фактичних перевірок.

4.26. Отже, вважаємо, що законодавець окремим абзацом пункту 52-2 підрозділу 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» ПК України зупинив саме строк давності для проведення документальних та фактичних перевірок, на які попередніми абзацами цього пункту встановлено мораторій.

Відповідно, строки давності, встановлені статтею 102 ПК України, у правовідносинах, пов'язаних із перевітками, на проведення яких не був встановлений мораторій, не є зупиненими, як і не зупинені інші строки, що не впливають і не пов'язані із мораторієм, встановленим цим пунктом ПК України.

§ 2. Правові позиції



*Постанова КАС ВС від 25.07.2023 у справі № 160/14095/21
(судова палата)*

Неправомірним є застосування до платників адміністративно-господарських санкцій після спливу шести місяців з дня виявлення порушення чи закінчення одного року з дня вчинення правочину. Цей строк має розглядатися як такий, що встановлює терміни, протягом і в межах яких податковий орган (для якого положеннями Податкового кодексу України встановлено обов'язок з контролю за дотриманням податкового та іншого законодавства) має право ініціювати перед судом питання застосування наслідків недійсності правочину (процесуальний строк звернення до суду). Застосування таких наслідків є видом адміністративно-господарської санкції, закріпленої главою 27 Розділу V Господарського кодексу України. Цей строк також має розглядатися як граничний для вжиття (накладення) таких заходів судом (матеріально-правовий строк – строк давності).



Постанова КАС ВС від 13.07.2022 у справі № 480/340/20

Податковий борг, який виник внаслідок несплати платником податків самостійно визначених у податковій декларації грошових зобов'язань, може бути стягнутий контрольним органом протягом і в межах строку давності, який становить 1095 календарних днів з дня виникнення податкового боргу. Відповідно, після спливу строку давності для стягнення такого боргу, останній набуває ознак безнадійного податкового боргу в тлумаченні підпункту 101.2.3 пункту 101.2 статті 101 Податкового кодексу України.



Постанова КАС ВС від 23.12.2022 у справі № 140/12235/21

Пункт 52-2 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України встановлює умови спрощення адміністративної процедури в період дії карантину. Перебіг усіх строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу, зупинено на період з 18 березня 2020 року по останній календарний день місяця (включно), у якому завершується дія карантину, запровадженого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19).

3. Обмежувальні строки



Постанова КАС ВС від 16.11.2022 у справі № 320/3775/19

Неможливо зареєструвати до 15 січня 2017 року розрахунки коригування, складені після цієї дати, а тому приписи пункту 49 підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу України не розповсюджуються на податкові накладні та розрахунки коригувань, складені після 01 січня 2017 року. Установлена вимога щодо обов'язкової реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних до 15 січня 2017 року податкових накладних / розрахунків коригування стосується тих податкових накладних / розрахунків коригування, які були складені до 31 грудня 2016 року.



Постанова КАС ВС від 21.12.2022 у справі № 160/14976/21

Постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2021 року № 89 «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок» прийнята не на підставі та не на виконання Податкового кодексу України і законів з питань митної справи, у зв'язку з чим не може вважатися складовою податкового законодавства, а тому не підлягає застосуванню в питаннях, пов'язаних з оподаткуванням.



Постанова КАС ВС від 28.03.2023 у справі № 440/4709/19

Під терміном «строк фінансового лізингу» потрібно розуміти встановлений лізинговим договором строк, який розпочинається з дати передання ризиків, що сто-

суються зберігання або використання майна, чи права на отримання будь-яких вигод чи винагород, пов'язаних з його використанням, або будь-яких інших прав, що впливають з прав на володіння, користування або розпоряджання таким майном, лізингоотримувачу (орендарю), та закінчується строком закінчення дії лізингового договору, включаючи будь-який період, протягом якого лізингоотримувач має право прийняти одноосібне рішення про продовження строку лізингу згідно з умовами договору.



Постанова КАС ВС від 15.03.2024 у справі № 320/4840/22

Камеральну перевірку податкової декларації або уточнюючого розрахунку проводять протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше – за днем їх фактичного подання.

4. Притягнення до відповідальності



Постанова КАС ВС від 04.09.2020 у справі № П/811/245/17

Положення господарського законодавства щодо строків застосування адміністративно-господарських санкцій за порушення резидентами термінів розрахунків в іноземній валюті у сфері зовнішньоекономічної діяльності не поширюється на відповідні правовідносини з моменту набрання чинності Податковим кодексом України.



Постанова КАС ВС від 29.01.2021 у справі № 801/9330/13-a

Висновок Мінекономрозвитку щодо продовження строків розрахунків за відповідною зовнішньоекономічною операцією є індивідуальним юридичним актом, виданим на перевищення встановлених законодавством строків розрахунків, має зворотну силу в часі та звільняє платника податків від відповідальності у вигляді сплати пені.

Глава 3. Реалізація політики в умовах воєнного стану

1. Правові режими



Постанова КАС ВС від 27.04.2023 у справі № 140/8127/22

Період дії режиму воєнного стану та руйнування економіки України в нинішніх складних для країни умовах вимагає безперервного виробництва матеріальних активів та насичення коштами фінансової системи країни, тому особливого значення набуває підтримання надійного функціонування виробничих потужностей та збереження суб'єктів економічної системи.



Постанова КАС ВС від 26.10.2022 у справі № 320/5804/18

Застереження в пункті 9.4 статті 9 Закону України «Про створення вільної економічної зони „Крим“» щодо непоширення на розрахунки за операціями резидентів України норм Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» обумовлено здійсненням відповідних операцій з особами, місцезнаходженням яких є територія вільної економічної зони «Крим». Юридичні особи, фізичні особи-підприємці та фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, місцезнаходженням (місцем проживання) яких є така територія, мають право здійснювати господарську діяльність лише після зміни їхньої податкової адреси на іншу, на території України.



Постанова КАС ВС від 27.04.2023 у справі № 820/1782/17

Підпунктом 4 пункту 12.4 статті 12 Закону України від 12 серпня 2014 року № 1636-VII «Про створення вільної економічної зони „Крим“ та про особливості здійснення економічної діяльності на тимчасово окупованій території України» Кабінету Міністрів України надано право під час тимчасової окупації тимчасово обмежувати саме постачання окремих товарів / робіт / послуг та/або під окремими / всіма митними режимами з тимчасово окупованої території на іншу територію України та/або з іншої території України на тимчасово окуповану територію.



Постанова КАС ВС від 21.04.2022 у справі № 812/1159/17

Дозвіл на перероблення є письмовим дозволом митниці на поміщення товарів у митний режим перероблення на митній території або митний режим перероблення за межами митної території, а не документом дозвільного характеру, на який поширюється дія статті 5 Закону України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції».

2. Виконання зобов'язань



Постанова КАС ВС від 27.07.2018 у справі № 805/1786/17-a

Оскільки на час звернення платника податків із заявою про зарахування переплати на погашення грошового зобов'язання зі сплати податку на прибуток за березень–грудень 2015 року не існувало встановлених статтею 43 Податкового кодексу України перешкод для реалізації наданого платнику податків права направити суму переплати на погашення грошового зобов'язання з інших платежів, у контрольного органу виник обов'язок забезпечити виконання заяви.



Постанова КАС ВС від 15.02.2022 у справі № 808/2467/17

Працівникам, призваним на військову службу за призовом під час мобілізації, окрім інших, встановлених державою, гарантій, компенсується з бюджету середній заробіток. Правовою природою доходу, який отримує мобілізована особа, є компенсаційні виплати з державного бюджету. Такі виплати, що отримує мобілізована особа, не включаються до загального оподаткованого доходу такої особи, у зв'язку з чим у роботодавця, як податкового агента щодо свого працівника, відсутній обов'язок нараховувати та утримувати податок з доходів фізичних осіб із таких виплат.



Постанова КАС ВС від 30.11.2022 у справі № 280/5185/19

Об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних або юридичних осіб та розташовані на тимчасово окупованій території та/або території населених пунктів на лінії зіткнення, не є об'єктами оподаткування

ня податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відповідно до статті 266 Податкового кодексу України, а тому не можуть бути складовою бази оподаткування.



*Постанова КАС ВС від 11.09.2020 у справі № 200/2402/19-a
(судова палата)*

Закон, що встановлює тимчасове звільнення від виконання обов'язку платника єдиного внеску, не застосовується до особи, що не перебуває на податковому обліку на території населених пунктів, де проводилася АТО, за затвердженням переліком.



Постанова КАС ВС від 11.09.2018 у справі № 805/4279/16-a

Платники земельного податку й орендної плати з юридичних осіб, які перебувають на обліку у фіскальних органах і знаходилися на території визначених переліком населених пунктів, де проводилася АТО або було оголошено воєнний чи надзвичайний стан, на цей період звільняються, зокрема, від сплати за користування земельними ділянками державної та комунальної власності.



Постанова КАС ВС від 06.11.2020 у справі № 805/2525/15-a

Підставою для звільнення від сплати за користування земельними ділянками є здійснення суб'єктом господарювання діяльності саме на території проведення АТО та в період її проведення.



Постанова КАС ВС від 05.06.2018 у справі № 805/4569/16-a

Платники земельного податку, які провадили діяльність на території проведення АТО, звільняються від своїх обов'язків, зокрема щодо сплати орендної плати за землю державної або комунальної власності з 14 квітня 2014 року до 08 червня 2016 року. Закон України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції» є спеціальним законом у спірних правовідносинах, а тому його застосування не узалежнюється від внесення відповідних змін до Податкового кодексу України.



Постанова КАС ВС від 13.02.2023 у справі № 200/11022/19-а

Предметом доказування під час вирішення спору про податкові зобов'язання з податку на додану вартість на підставі, зокрема, підпункту «г» пункту 198.5 статті 198 та підпункту 38.10 пункту 38 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України є обставини щодо дати придбання платником об'єктів залізничного рухомого складу (основних засобів) та місця їх знаходження станом на визначену дату. Придбання / спорудження основних засобів до такої дати та подальше їх знаходження на тимчасово окупованій території та/або території населених пунктів, що розташовані на лінії зіткнення, є юридичними фактами, які, згідно з нормою підпункту 38.10 пункту 38 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України, виключають оцінку використання основних засобів в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку на додану вартість.



Постанова КАС ВС від 28.06.2023 у справі № 160/11478/22

Якщо подана з метою митного оформлення ввезеного товару декларація датована в період з 01 квітня по 01 липня 2022 року, то задекларований за цією митною декларацією товар підпадає під дію Закону України від 24 березня 2022 року № 2142-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану», оскільки виконуються законодавчо встановлені умови для звільнення від сплати ввізного мита та податку на додану вартість.



Постанова КАС ВС від 28.02.2024 у справі № 200/466/23

На період дії воєнного стану законодавець запровадив спеціальний правовий режим для формування податкового кредиту з податку на додану вартість за лютий–травень 2022 року, яким закріплено можливість включати до складу податкового кредиту суми податку на додану вартість на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів за відсутності зареєстрованих податкових накладних.



Постанова КАС ВС від 07.11.2024 у справі № 520/5995/23

У разі, якщо платник податків через наслідки бойових дій зазнав значних матеріальних втрат, що унеможливили своєчасне виконання податкових обов'язків, податковий орган зобов'язаний належним чином розглянути обставини форс-мажору та надати можливість платнику подати додаткові документи для підтвердження цих обставин. Недотримання процедурних вимог, зокрема відсутність попереднього рішення та надання можливості доповнити документи, призводить до визнання рішення податкового органу протиправним та його скасування.

3. Звільнення від відповідальності



Постанова КАС ВС від 02.10.2018 у справі № 805/2130/17-a

Невиконання зобов'язання особою може бути підтверджене обставинами непереборної сили, що звільняє таку особу від відповідальності. Передбачене застосування відповідальності за порушення термінів розрахунків в іноземній валюті до резидентів, що порушили терміни розрахунків, крім суб'єктів господарювання, що провадять діяльність на території проведення АТО на період її проведення.



Постанова КАС ВС від 30.07.2020 у справі № 812/625/17

Якщо платник податків в охоплений перевіркою період провадив діяльність на території проведення АТО, то в податкового органу відсутні правові підстави для нарахування йому пені за статтею 4 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» у редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин.



Постанова ВП ВС від 10.02.2021 у справі № 805/3362/17-a (КАС)

Факт перебування платників єдиного внеску на обліку в органах доходів і зборів, розташованих на території населених пунктів, де проводиться АТО, був підставою для незастосування до таких платників заходів впливу та стягнення за невиконання обов'язків платника єдиного внеску з огляду на пряму дію пункту 94 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про збір та облік

єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», який забороняв притягнення до відповідальності за невиконання обов'язків платника єдиного внеску.



Постанова КАС ВС від 11.12.2018 у справі № 805/2354/18-а

Звільнення платника від відповідальності на підставі підпункту 38.4 пункту 38 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України є безумовним обов'язком податкових органів, зокрема якщо фактичним місцезнаходженням філії, представництва, відокремленого чи іншого структурного підрозділу юридичної особи є тимчасово окупована територія, а місцезнаходженням відповідної юридичної особи – інша територія України або територія населених пунктів на лінії зіткнення.



Постанова КАС ВС від 24.05.2022 у справі № 280/928/20

Звільнення платника від відповідальності на підставі підпункту 38.4 пункту 38 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України можливе лише в межах діяльності, що провадиться через такі філії, представництва, відокремлені чи інші структурні підрозділи, за весь період проведення відповідної операції.



Постанова КАС ВС від 24.01.2019 у справі № 805/221/16-а

Неподання платником податкової звітності з податку на додану вартість, що зумовлене настанням обставин непереборної сили та підтверджується належним сертифікатом Торгово-промислової палати України та, відповідно до статті 10 Закону України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції», є підставою для звільнення від відповідальності за невиконання (неналежного виконання) зобов'язань, а також застосування до особи передбачених підпунктом «г» пункту 184.1 статті 184 Податкового кодексу України негативних наслідків у вигляді анулювання реєстрації платником податку на додану вартість є необґрунтованим.



Постанова КАС ВС від 14.11.2018 у справі № 805/365/17-а

Неодноразове намагання платника, що здійснив перереєстрацію з неконтрольованої території до контрольованої території України, яка належить до території проведення АТО, зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригувань у межах установлених граничних строків, а потім безпідставне їх неприйняття контрольним органом свідчить про відсутність протиправної бездіяльності платника податків і виключає склад податкового правопорушення.



Постанова КАС ВС від 06.02.2018 у справі № 812/275/17

Положення Закону України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції» не встановлюють податкової пільги, що розповсюджується на платника податків. Сертифікат Торгово-промислової палати України про настання обставин непереборної сили є належним доказом на підставі статті 10 цього Закону для звільнення платника податків від відповідальності, передбаченої абзацом другим пункту 120.1 статті 120 Податкового кодексу України, за неналежне виконання зобов'язань щодо своєчасного подання вказаного розрахунку за користування надрами.



Постанова КАС ВС від 14.11.2018 у справі № 812/258/17

Положення Закону України від 2 вересня 2014 року № 1669-VII «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції» є спеціальною нормою, яка для суб'єктів господарювання, що здійснюють свою діяльність на відповідній території протягом визначеного періоду в часі, на підставі об'єктивних обставин щодо проведення АТО та за умови отримання висновку Торгово-промислової палати України, передбачає підстави для звільнення від відповідальності, зокрема в частині неналежного виконання обов'язку своєчасного подання податкової звітності.



Постанова КАС ВС від 04.10.2023 у справі № 160/19575/22

З огляду на системний аналіз положень Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пунк-

ту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 липня 2022 року № 225, його прийняття зумовлено необхідністю підтвердити можливість чи неможливість платниками своєчасно виконати податкові обов'язки щодо сплати податків та зборів, подання звітності тощо. Метою такої процедури є забезпечення платників, які постраждали від збройної агресії Російської Федерації, від негативних наслідків у зв'язку з об'єктивною неможливістю виконати свої податкові обов'язки щодо своєчасного подання звітності, сплати податків тощо.



Постанова КАС ВС від 17.09.2024 у справі № 280/10300/23

Якщо платник за адресою своєї реєстрації та виробничих потужностей зазнавав неодноразових обстрілів та руйнувань, що об'єктивно призвело до неможливості здійснення належної господарської діяльності за вказаний період, то зобов'язаний подати відповідну заяву до контрольного органу.

Розділ 2 ОПОДАТКУВАННЯ

Глава 1. Міжнародне оподаткування

1. Зовнішньоекономічна діяльність

1.1. Діяльність нерезидентів



Постанова КАС ВС від 14.09.2021 у справі № 820/11305/15

Довідка, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою Україна уклала міжнародний договір, має бути видана за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни, належним чином легалізована, перекладена та має містити відомості, що підтверджують статус податкового резидента. Свідectvo про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої справи надає суб'єкту господарської діяльності право здійснювати видавничу діяльність, виготовлення та розповсюдження видавничої продукції. З 17 травня 2013 року відсутня заборона на розповсюдження видавничої продукції, а з 02 листопада 2014 року – на створення й діяльність видавництва, у статутному фонді яких понад 30 відсотків іноземних інвестицій.



Постанова КАС ВС від 05.08.2022 у справі № 640/8574/19

Необхідною умовою для застосування пункту 141.4 статті 141 Податкового кодексу України є те, що об'єктом оподаткування є доходи нерезидента, отримані із джерела, що походить із України, якщо цей нерезидент провадить господарську діяльність на території України. У разі ведення нерезидентом на території України господарської діяльності, доходи за відповідними видами фрахту (підпункт «г») або інші доходи (підпункт «й») оподатковуються, відповідно, за ставками 6% та 15%. Винятками є умови міжнародних договорів із додержанням установленної процедури підтвердження.



Постанова КАС ВС від 21.01.2021 у справі № 805/4691/16-а

Витрати платників податку на оплату вартості товарів (робіт, послуг), які оплачуються нерезидентам, розташованим на території офшорних зон, включаються до складу витрат у сумі, що становить 85 % вартості цих товарів (робіт, послуг). Обов'язок доведення обставини офшорного статусу контрагента покладається на контрольний орган.



Постанова КАС ВС від 14.01.2021 у справі № 803/1570/17

Відсутність заборгованості в контрагентів-резидентів Швейцарії зі сплати податку за отримані від підприємства проценти за користування позикою не є безумовною підставою відсутності в платника податків обов'язку сплатити податок в Україні.



Постанова КАС ВС від 13.12.2022 у справі № 640/17107/21

Фізичні особи-підприємці, що обрали спрощену систему оподаткування та отримують пенсію за віком або є особами з інвалідністю та отримують відповідно до закону пенсію або соціальну допомогу, та пенсія яким призначена за віком безстроково, попри перебування на обліку в Пенсійному фонді держав-учасниць, в тлумаченні Угоди між Урядом України і Урядом Литовської Республіки про співробітництво в галузі пенсійного забезпечення від 27 вересня 1994 року, мають право не сплачувати єдиний соціальний внесок.



Постанова КАС ВС від 02.08.2021 у справі № 640/1313/20

У процедурі прийняття рішень про застосування заходів у відповідь на дискримінаційні та/або недружні дії щодо України норми Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» є спеціальними в частині порядку прийняття таких рішень.



Постанова КАС ВС від 09.11.2023 у справі № 400/1794/19

Невиконання обов'язку з реєстрації договору про отримання кредиту або позики в іноземній валюті від нерезидента або змін до такого договору зумовлює застосування штрафних санкцій за порушення валютного законодавства, але не вказує на нечинність такого договору або змін до нього.

1.2. Діяльність іноземних представництв



Постанова КАС ВС від 17.10.2019 у справі № 2а-16434/12/2670

У разі здійснення на території України представництвом господарської діяльності або інших дій, які можуть свідчити про «господарський» чи «комерційний» характер діяльності представництва, представництво набуває ознак постійного та зобов'язане сплачувати податок на прибуток з доходів, отриманих з джерелом походження з України.



Постанова КАС ВС від 15.02.2024 у справі № 640/35881/21

Одним із визначальних критеріїв, згідно з якими можна відрізнити «постійне» представництво від «непостійного», є характер діяльності материнської компанії та її представництва в договірній країні. Приналежність такої діяльності до підготовчої та/або допоміжної підлягає встановленню в кожному конкретному випадку з урахуванням відповідних особливостей реалізації такої діяльності.



Постанова КАС ВС від 19.10.2022 у справі № 280/4264/21

Основною зазвичай вважають діяльність, що є суттєвою і важливою, з огляду на комерційні цілі та завдання організації. Не є підготовчою або допоміжною діяльність, основна мета якої збігається з основною метою підприємства в цілому. Щоб визначити, чи є господарська діяльність підготовчою або допоміжною, необхідно порівняти функції, які здійснюються в Україні, з функціями, які підприємство виконує в іншій країні. Підготовча чи допоміжна діяльність провадиться на користь самої іноземної компанії, а не коштом третіх осіб. Підготовча діяльність передуює початку основної діяльності нерезидента на території України. Допоміжна діяльність забезпечує процес ведення основної господарської діяльності нерезидентом, здійснюється одночасно з основною діяльністю, але до основної не належить.



Постанова КАС ВС від 16.03.2020 у справі № 826/7675/18

Якщо характер діяльності представництва має підготовчий та/або допоміжний характер, а метою створення такого представництва є забезпечення можливості реалізації товару на території України, то таке представництво не є постійним і не підлягає оподаткуванню в загальному порядку.



Постанова КАС ВС від 31.03.2021 у справі № П/811/3371/15

Діяльність представництва щодо збирання та/або надання інформації, проведення наукового дослідження зразків хімічної продукції без мети їх подальшого постачання від імені нерезидента не є господарською діяльністю відповідно до податкового законодавства та не належить до діяльності постійних представництв нерезидентів.



Постанова КАС ВС від 21.12.2022 у справі № 200/7051/20-а

Факт видачі нерезидентом довіреностей фізичній особі не визначається нормами Конвенції між Урядом України та Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи, ратифікованої Законом України № 412-VII від 04 липня 2013 року, як

вчинення повіреним дій, що в будь-якому разі свідчать про ведення діяльності постійного представництва в тлумаченні положень цієї Конвенції. Висновки про вчинення функцій постійного представництва мають ґрунтуватися на аналізі фактично вчинених дій такого представника.

1.3. Проведення розрахунків



*Постанова КАС ВС від 29.07.2021 у справі № 817/1200/15
(судова палата)*

У разі припинення зобов'язання за зовнішньоекономічним договором шляхом зарахування зустрічних однорідних вимог у строк, установлений нормами Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» для розрахунків у іноземній валюті, підстави для притягнення резидента до відповідальності за порушення термінів розрахунків в іноземній валюті (за ненадходження валютної виручки) відсутні, незалежно від підстав виникнення зустрічних однорідних вимог і складу учасників їхнього зарахування.



*Постанова КАС ВС від 31.01.2020 у справі № 1340/3649/18
(судова палата)*

Резидент є вільним у виборі форми розрахунків за зовнішньоекономічними операціями з-поміж тих, що не суперечать законам України. Перебування таких операцій на контролі не спричиняє наслідку щодо застосування штрафних санкцій (пені), передбачених статтею 4 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті». Припинення зобов'язання в спосіб зарахування зустрічних однорідних вимог є складовою гарантованого Конституцією України права на свободу підприємницької діяльності та може бути обмежене виключно законами України.



Постанова КАС ВС від 22.10.2020 у справі № 300/1717/19

Дериватив (форвардний контракт) як окремий вид товару може бути активом інституту спільного інвестування.



Постанова КАС ВС від 18.02.2021 у справі № 826/7528/16

Дохід, отриманий резидентом від продажу корпоративних прав на території України, є доходом із джерелом його походження з України. У разі здійснення операцій із продажу інвестиційних активів платник податків має включати інвестиційний прибуток до складу загального річного оподатковуваного доходу звітного періоду – календарного року.



Постанова КАС ВС від 04.07.2023 у справі № 826/20668/13-а

Кошти, направлені на оплату придбаних векселів та корпоративних прав, отримані як дохід від продажу цих векселів та корпоративних прав, становлять активи ICI. Залучені від інвесторів кошти в процедурі розміщення компанією з управління активами інвестиційних сертифікатів є активами ICI, як і дохід, одержаний від операцій з такими активами, незалежно від порядку здійснення розрахунків за операціями з купівлі-продажу цих активів.



Постанова КАС ВС від 24.11.2020 у справі № 813/16/16

Негативні наслідки для платника податків, який скористався особливим режимом оподаткування, передбаченим статтею 287 Митного кодексу України, настають за відчуження таких товарів раніше трьох років із часу зарахування на баланс, а також за безпідставного використання пільги, без державної реєстрації такої інвестиції.

2. Трансфертне ціноутворення

2.1. Визнання господарських операцій контрольованими



Постанова КАС ВС від 17.12.2020 у справі № 820/2290/17

Виключення країни-нерезидента з Переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні, не є підставою для звільнення платника податків від обов'язку

подання звітності. Такі господарські операції з нарахування та сплати відсотків за договором позики, проведені на користь нерезидента, зараховуються до складу витрат платника та визнаються контрольованими.



Постанова КАС ВС від 28.12.2020 у справі № 820/2540/16

Контрольованою операцією може бути господарська діяльність, що дорівнює 50 млн грн або перевищує таку суму, з резидентом як фізичною особою, що має долю в статутному капіталі банку як платника податків і тому є пов'язаною з ним особою.



Постанова КАС ВС від 11.07.2023 у справі № 804/2961/17

Обов'язковою вимогою для віднесення господарських операцій до контрольованих є можливість їхнього впливу на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника, коли однією зі сторін є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), що включена до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України.



Постанова КАС ВС від 31.03.2021 у справі № П/811/3371/15

Господарські операції сільськогосподарського товаровиробника (який є платником фіксованого сільськогосподарського податку) із реалізації сільськогосподарської продукції на експорт не визнаються контрольованими для цілей оподаткування податком на прибуток згідно зі статтею 39 Податкового кодексу України.



Постанова КАС ВС від 27.06.2022 у справі № 440/1053/19

Застосування контрольним органом підходу «pellet premiums atlantic blast furnace 65%Fe» відповідає вимогам норми підпункту 39.2.2.2 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України щодо аналізу характеристики товарів / робіт / послуг, які є предметом операції, під час визначення зіставності контрольованої та зіставних операцій.

2.2. Принцип «витягнутої руки»



Постанова КАС ВС від 09.07.2024 у справі № 160/3387/22

Умови контрольованих операцій мають відповідати принципу «витягнутої руки», тобто не відрізнятися від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у зіставних неконтрольованих операціях. Порівняння цін контрольованих операцій з цінами зіставних неконтрольованих операцій проводиться на дату здійснення контрольованої операції або на найближчу до неї дату. Для підтвердження відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки» необхідно використовувати не режим індивідуального ліцензування, а надійні джерела інформації про ціни, які відповідають вимогам Податкового кодексу України.



Постанова КАС ВС від 06.08.2024 у справі № 824/762/17-a

З метою підтвердження витрат згідно з принципом «витягнутої руки» необхідно провести порівняльний аналіз комерційних та фінансових умов контрольованих і неконтрольованих операцій, включаючи функціональний аналіз та аналіз зіставності.



Постанова КАС ВС від 21.03.2023 у справі № 1340/3525/18

Якщо перевіркою контрольованих операцій щодо експорту товару «насіння ріпаку» встановлено, що ціни в контрольованих операціях з експорту товарів товарної позиції за кодом 1205 згідно з УКТ ЗЕД, здійснених платником податків (з урахуванням коригування на вартість перевалки товару на борт судна) є нижчими за мінімальні значення інтервалів (діапазонів) цін, тобто є такими, що не відповідають принципу «витягнутої руки», а ціни реалізації товарів є нижчими, ніж діапазон цін, то умови зазначених операцій відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами в зіставних неконтрольованих операціях. Такі ціни в контрольованих операціях з реалізації насіння ріпаку не відповідають принципу «витягнутої руки».



Постанова КАС ВС від 18.11.2021 у справі № 580/2610/19

Починаючи з 16 вересня 2016 року, для контрольованих операцій з експорту та/або імпорту товарів, які є в переліку, встановленому постановою Кабінету Міністрів України від 08 вересня 2016 року № 616 «Про затвердження переліку товарів, що мають біржове котирування, та світових товарних бірж для встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу „витягнутої руки“, відповідність умов (ціни) принципу «витягнутої руки» визначається за методом порівняльної неконтрольованої ціни. Складниками цього методу є: використання діапазону цін на товари біржового котирування; урахування обсягу контрольованої операції, умов оплати та постачання товарів; урахування якісних характеристик товарів, та витрат на їх транспортування.



Постанова КАС ВС від 09.10.2019 у справі № 817/1737/17

Метод «чистого прибутку» є найбільш доцільним для встановлення відповідності цін контрольованих операцій у разі відсутності інформації щодо зіставних неконтрольованих операцій імпорту природного газу в офіційних джерелах інформації.



Постанова КАС ВС від 13.07.2023 у справі № 640/847/19

Метод «витрати плюс», для визначення звичайних цін за 2012 рік, застосовується лише до платника податку, який, відповідно до закону, вважається природнім монополістом.



Постанова КАС ВС від 15.08.2024 у справі № 0840/4020/18

Під час визначення податкових зобов'язань за контрольованими операціями необхідно враховувати не лише формальні технічні умови, але й реальні характеристики товару, які можуть впливати на його вартість.

2.3. Податкова звітність і контроль



Постанова КАС ВС від 20.02.2018 у справі № 820/6318/16

Для подання звіту про контрольовані операції встановлено спеціальну процедуру. Звіт подається лише засобами електронного зв'язку в електронній формі. Надіслання звіту про контрольовані операції засобами поштового зв'язку на оптичному носіїві згідно з приписами законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» і «Про електронний цифровий підпис» не виключає встановленого податковим законодавством обов'язкового порядку направлення вказаної звітності саме засобами електронного зв'язку.



Постанова КАС ВС від 21.05.2020 у справі № 820/1427/16

При укладенні контрактів між резидентом України та резидентом країни, що не була включена до Переліку держав (територій), які відповідають установленим законом критеріям, свідчить про відсутність у юридичної особи обов'язку щодо подання звіту про контрольовані операції за вказаними взаємовідносинами.



Постанова КАС ВС від 16.09.2020 у справі № 0740/860/18

Дохід від операційної та неопераційної курсової діяльності не враховується для обчислення господарських операцій платника податків із кожним контрагентом для цілей застосування трансфертного ціноутворення. У Звіті про контрольовані операції не потрібно показувати повернення нематеріальних активів, оскільки такі операції жодним чином не впливають на збільшення або зменшення об'єкта оподаткування.



Постанова КАС ВС від 16.06.2021 у справі № 520/4404/19

Ненадання на запит або надання не в повному обсязі податкової інформації для здійснення податкового моніторингу є підставою для призначення перевірки в порядку, визначеному статтею 78 Податкового кодексу України.

3. Бенефіціарний власник доходу

3.1. Правовий статус бенефіціарного отримувача доходу



Постанова КАС ВС від 21.03.2018 у справі № 803/1005/17

Фактичним отримувачем доходу (бенефіціарним власником) визнається особа, у якій наявні правові підстави для безпосереднього отримання такого доходу та яка є безпосереднім вигодоотримувачем, тобто отримує вигоду від доходу та визначає його подальшу економічну долю.



Постанова КАС ВС від 18.09.2020 у справі № 826/5306/16

Компанія-нерезидент є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) доходу за субліцензійним договором, якщо має право на отримання доходу від використання відповідних торговельних марок, вільно розпоряджається ним і не має зобов'язань щодо подальшого перерахунку такого доходу третім особам.



Постанова КАС ВС від 14.03.2023 у справі № 640/12206/19

Ознаками непрямого вирішального впливу на діяльність є володіння фізичною особою часткою у розмірі щонайменше 25 відсотків статутного (складеного) капіталу або прав голосу юридичної особи через пов'язаних фізичних чи юридичних осіб, трасти або інші подібні правові утворення чи здійснення вирішального впливу шляхом реалізації права контролю, володіння, користування або розпорядження всіма активами чи їх часткою, права отримання доходів від діяльності юридичної особи, трасту або іншого подібного правового утворення, права вирішального впливу на формування складу, результати голосування органів управління, а також вчинення правочинів, які дають можливість визначати основні умови господарської діяльності юридичної особи, або діяльності трасту або іншого подібного правового утворення, приймати обов'язкові до виконання рішення, що мають вирішальний вплив на діяльність юридичної особи, трасту або іншого подібного правового утворення, незалежно від формального володіння.

3.2. Правила оподаткування доходів



Постанова КАС ВС від 30.08.2019 у справі № 807/91/17

Довідка (свідоцтво), що підтверджує статус резидента компанії, кому виплачується дохід із джерелом походження з України, має бути датованою пізніше дати відповідної видаткової операції.

Компенсація вартості послуг з оренди транспортних засобів і послуг гідравлічного навантажування платника податків, наданих резиденту від нерезидента, становить виняток із переліку доходів, отриманих нерезидентом із джерелом їх походження з України.



Постанова КАС ВС від 13.06.2019 у справі № 826/3192/13-a

Операції з отримання / надання фінансової допомоги між платником та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи, не призводять до зміни витрат або доходів, а повторне включення їх до складу оподатковуваних доходів створює подвійне оподаткування.



Постанова КАС ВС від 04.03.2021 у справі № 826/8409/18

Дохід із джерелом його походження з України звільняється від оподаткування в Україні, якщо міжнародні організації, на користь яких особа сплачує членські внески, мають статус неприбуткових установ та організацій у країні їх реєстрації або ж мають податковий імунітет згідно з міжнародними договорами.



Постанова КАС ВС від 12.02.2020 у справі № 160/1061/19

Застосування концепції бенефіціарного власника до будь-яких інших доходів, аніж до процентів, дивідендів і роялті, зокрема до фрахту, не відповідає положенням податкового законодавства.



Постанова КАС ВС від 02.03.2020 у справі № 640/18930/18

Інформація щодо руху коштів за банківськими рахунками компанії-нерезидента, кінцевим бенефіціаром якого є платник податків, є належним, достовірним і достатнім доказом для встановлення фактів отримання такою особою іноземних доходів, із яких не було сплачено податок на доходи фізичних осіб.



Постанова КАС ВС від 05.12.2023 у справі № 804/3765/16

Закріплені міжнародними договорами пільги зі сплати податку не можуть бути застосовані, коли нерезидент виконує функцію утримувача коштів (номінального власника) або є тільки посередником щодо такого доходу.

3.3. Оподаткування доходів у разі переуступки права вимоги



Постанова КАС ВС від 27.03.2018 у справі № 818/47/17

Якщо агентські послуги надані платнику податку не на території України, то агентська винагорода, сплачена на користь нерезидента, не є доходом із джерелом їх походження з України у вигляді процентів відповідно до податкового законодавства.



Постанова КАС ВС від 19.01.2021 у справі № 826/12933/15

Виплата коштів платником податків нерезиденту на підставі договору про сплату винагороди за переведення боргових зобов'язань не є доходом нерезидента у вигляді інших доходів від провадження господарської діяльності на території України.

3.4. Оподаткування роялті



Постанова КАС ВС від 16.10.2018 у справі № 826/6989/15

Доведення контрольним органом порушення правил оподаткування доходів нерезидентів під час виплати роялті має здійснюватися з визначенням обсягу прав, наданих ліцензіаром ліцензіату, а також з установленням у нерезидентів-контрагентів такого платника податків статусу бенефіціарних (фактичних) отримувачів (власників) доходу.



Постанова КАС ВС від 07.02.2020 у справі № 814/902/13-а

Сплачені платником податків роялті за користування технологією, ноу-хау, технічною документацією та товарним знаком на користь резидента можуть оподатковуватися в Україні з урахуванням норм міжнародних угод щодо максимального розміру ставки оподаткування та інших особливостей оподаткування за цими угодами.

3.5. Оподаткування доходів у вигляді відсотків



Постанова КАС ВС від 24.01.2020 у справі № 803/188/17

Застосування зменшеної ставки податку під час оподаткування виплаченого нерезиденту доходу у вигляді відсотків виникає, якщо такий нерезидент є бенефіціарним власником доходу та надав довідку, видану уповноваженим органом відповідної країни, визначеним міжнародним договором України, а також належним чином легалізовану й перекладену відповідно до законодавства України.



Постанова КАС ВС від 26.01.2021 у справі № 826/6992/16

Застосування міжнародного договору України в частині пониженої ставки податку дозволяється тільки за умови надання нерезидентом податковому агенту документа, який підтверджує статус податкового резидента.

Глава 2. Порядок оподаткування доходу

1. Облікова політика

1.1. Курсова різниця



Постанова КАС ВС від 24.11.2020 у справі № 816/4839/15

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції в її межах або за всією статтею балансу відповідно до облікової політики.



Постанова КАС ВС від 09.02.2021 у справі № 806/2209/16

Курсова різниця за дебіторською заборгованістю включається до доходів, якщо офіційний курс гривні до відповідної іноземної валюти на дату розрахунку курсової різниці зменшився в порівнянні з курсом на дату попередньої оцінки цієї дебіторської заборгованості.



Постанова КАС ВС від 11.02.2021 у справі № 810/1548/17

Відсутність у національному законодавстві визначення справедливої вартості фінансової інвестиції на дату балансу шляхом збільшення її собівартості на суму курсової різниці унеможливорює встановлення факту про зростання балансової вартості фінансової інвестиції платника податків.



Постанова КАС ВС від 18.08.2023 у справі № 806/836/16

Якщо збільшення статутного капіталу платника через внески у формі майнових вимог не призвело до виникнення доходу (зокрема, у виді позитивних курсових різниць), то така операція жодним чином не вплинула на об'єкт оподаткування податком на прибуток. Якщо у справі боржник і кредитор поєдналися в одній особі, то зобов'язання з погашення дебіторської та кредиторської заборгованостей за спірними контрактами припинились у негрошовий спосіб. У бухгалтерському обліку курсові різниці, які виникають внаслідок перерахунку зобов'язань засновників суб'єкта господарювання під час формування статутного капіталу, не можуть бути визнані доходом. Їхня вартість відображається у складі додаткового капіталу.

1.2. Виплата дивідендів



Постанова КАС ВС від 02.04.2019 у справі № 808/1882/16

Виплачені дивіденди, отримані в момент заснування організації як єдиного власника статутного фонду та учасника такої юридичної особи, потрібно вважати доходом особи, який не належить до категорії додаткового блага.



Постанова КАС ВС від 16.04.2019 у справі № 804/6909/17

Установлення платником податків порядку виплати дивідендів акціонерам-нерезидентам в іноземній валюті за курсом Національного банку України на дату прийняття рішення про виплату дивідендів суперечить чинному законодавству України, оскільки порушує принцип нарахування однакового розміру дивідендів за акціями одного типу та класу, а також порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті.



Постанова КАС ВС від 10.11.2020 у справі № 804/2636/16

Положення податкового законодавства передбачають право платника на зменшення суми авансових внесків із податку на прибуток на суму надміру сплачених авансових внесків до повного погашення суми перевищення авансових внесків, сплачених під час виплати дивідендів.



Постанова КАС ВС від 20.03.2023 у справі № 340/3834/21

Для застосування платником пониженої ставки податку на прибуток іноземних підприємств у розмірі 5 % від сум виплачених дивідендів, визначеної підпунктом «а» пункту 2 статті 10 Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 08 грудня 2012 року, необхідним є дотримання сукупності двох умов. Фактичний власник дивідендів – компанія, яка не є товариством, має: 1) володіти безпосередньо принаймні 20 % капіталу компанії, що сплачує дивіденди; 2) інвестувати в придбання акцій чи інших прав компанії в еквіваленті не менше 100 000 євро. У розумінні зазначеної норми інвестуванням вважається, зокрема, придбання корпоративних прав підприємства в обмін на кошти

чи майно в еквіваленті не менше ніж 100 000 євро. На можливість застосування вказаної норми не впливає те, чи був збільшений на зазначену суму статутний капітал підприємства, корпоративні права якого були придбані.

2. Оподатковуваний дохід

§ 1. Науковий висновок

1. Визначення податкової пільги у разі звільнення від оподаткування будівлі промисловості

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського національного університету імені Івана Франка

Розглянувши зміст звернення Голови Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.І. Смоковича у справі № 820/3556/17 (вих. № 66/0/27-19 від 24.07.2019 р.) та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення у процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас доктринальне тлумачення положень чинного законодавства України, з урахуванням сформованих знань про закономірності та принципи функціонування правової системи України, а також методів наукових досліджень, дозволяє сформулювати такі висновки.

I. Проблемне питання

1.1. Відповідно до ч. 1 ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. За змістом чинного податкового законодавства України, законом, що регулює будь-які питання оподаткування, в тому числі встановлення податків і зборів через визначення їх елементів, є Податковий кодекс України (п.п. 4.2, 4.4. ст. 4, ст. 6, 7 ПК України).

1.2. Дослідження встановленого механізму оподаткування в аспекті забезпечення нормативного регулювання виконання податкового обов'язку вимагає встановлення з боку правозастосовних органів змісту перелічених у ст. 7 ПК Укра-

їни елементів податків, включаючи податкові пільги та порядок їхнього застосування, якщо такі визначені щодо окремих видів податків і зборів.

1.3. Під час розгляду справ щодо виконання податкового обов'язку зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановленого у ст. 266 ПК України, Верховним Судом сформульовано правореалізаційні підходи щодо змісту окремих норм у регулюванні елементів цього податку.

1.4. У системному взаємозв'язку приписів ч.ч. 5, 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій та статус суддів» від 02.06.2016 р. № 1402-VIII та ч. 5 ст. 242 КАС України, висновки щодо застосування норм права, викладені в постановях Верховного Суду, враховуються судами під час вибору і застосування норми права до спірних правовідносин для уніфікації судової практики та є обов'язковими для застосування суб'єктами владних повноважень. Таким чином суди реалізують конституційний принцип обов'язковості судових рішень.

1.5. Водночас у разі сумнівів у відповідності визначеному порядку правозастосування таких висновків у спірних правовідносинах, закон допускає можливість відступу від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду, керуючись ч. 1 ст. 346, ч. 1 ст. 347 КАС України, шляхом передачі справи на розгляд палати, до якої входить колегія суддів, Об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду.

1.6. Підставою для Звернення, з приводу якого надається цей науковий висновок, стала ініціатива колегії суддів Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду про необхідність відступу від висновку щодо застосування норми пункту «є» підпункту 266.2.2. пункту 266.2 статті 266 ПК України, сформульованого у постанові Верховного Суду від 15.05.2018 р. у справі № 806/2676/17 (адміністративне провадження № К/9901/28719/18), за яким «... застосування пункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України можливе в разі дотримання двох обов'язкових умов: наявність будівель промисловості та їх перебування у власності промислових підприємств.»

1.7. Підставами для відступу у Зверненні заявлено те, що під час визначення можливості оподаткування будівлі промисловості, визначальними є ознаки будівлі, за якими її функціональне призначення можна визначати як промислове, а не ознаки власника такої будівлі. Норми пункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 ПК України не містять такої вимоги щодо застосування вказаної пільги в оподаткуванні як використання цієї будівлі у виробничому процесі промислових підприємств.

1.8. Отже, цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого необхідно надати відповіді у формі правових висновків палати

Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді, з'ясувавши дискусійні питання правозастосування.

1.9. Водночас, зважаючи на формат надісланого Звернення щодо вибору та відповідного наукового обґрунтування з наукової точки зору одного з двох підходів до вирішення цього питання, вважаю за необхідне обмежитися дослідженням та критичним аналізом наведених аргументів наведених позицій з урахуванням загальних підходів та принципів функціонування правової системи України.

II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Згідно з підп. 266.2.1 п. 266.2 ст. 266 ПК України, об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка.

2.2. За теоретичною класифікацією, вказаний податок відноситься до групи прямих реальних (майнових) податків, для яких характерним є саме об'єктний критерій застосування оподаткування.

2.3. Встановлюючи значення понять, які застосовуються у ПК України, пріоритетне значення надають визначенням, наданим у ст. 14 ПК України. Зокрема, підп. 14.1.129-1 п. 14.1 ст. 14 ПК України об'єктами нежитлової нерухомості визначає будівлі, приміщення, що не віднесені, відповідно до законодавства, до житлового фонду. У нежитловій нерухомості виділяють: а) будівлі готельні – готелі, мотелі, кемпінги, пансіонати, ресторани та бари, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, будинки відпочинку; б) будівлі офісні – будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей; в) будівлі торговельні – торгові центри, універмаги, магазини, криті ринки, павільйони та зали для ярмарків, станції технічного обслуговування автомобілів, їдальні, кафе, закусочні, бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, будівлі підприємств побутового обслуговування; г) гаражі – гаражі (наземні й підземні) та криті автомобільні стоянки; ґ) будівлі промислові та склади; д) будівлі для публічних виступів (казино, ігрові будинки); е) господарські (присадибні) будівлі – допоміжні (нежитлові) приміщення, до яких належать сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції тощо; є) інші будівлі.

2.4. Таким чином, у системному взаємозв'язку, норми підп. 266.2.1 п. 266.2 ст. 266 та пункту «ґ» підп. 14.1.129-1 п. 14.1 ст. 14 ПК України вказують на те, що «будівлі промислові» у складі об'єктів нежитлової нерухомості є об'єктами оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, фактично виступаючи загальним критерієм визначення об'єктом такого податку.

2.5. Натомість аналізований пункт «є» підп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України встановлює, що не є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств.

2.6. Фактично пункт «є» підп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України, серед іншого, встановлює податкову пільгу щодо сплати вказаного податку, якою є передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.1 ст. 30 ПК України. Вказаний пункт підставами для надання податкових пільг називає особливості, що характеризують відповідну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат.

2.7. У цьому випадку, на мою думку, законодавець обрав комбінований – об'єктно-функціональний критерій для встановлення податкової пільги (нормативне призначення приміщення та його функціональне використання у промисловості), а не суб'єктний (статус власника чи користувача приміщень – промислове підприємство).

2.8. На підтвердження цього висновку свідчить і таке:

2.8.1. Застосування поняття «будівлі промислові» як ознаки загального об'єкта оподаткування не може бути тотожним використаному в пункті «є» підп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України поняттю «будівлі промисловості» як критерію виключення з цього загального об'єкта в порядку надання податкової пільги, оскільки це суперечить нормотворчій логіці. Використання цих різних понять має під собою нормативне (формальне) та фактичне підґрунтя.

2.8.2. Визначаючи значення застосовуваних понять у пункті «є» підп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України, у постанові Верховного Суду від 15.05.2018 р. у справі № 806/2676/17 (адміністративне провадження № К/9901/28719/18), Суд же, навпаки, ототожнює ці поняття та встановлює зміст «будівлі промисловості», використовуючи положення Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000, затвердженого наказом Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 17.08.2000 р. № 507. Однак вказаний Класифікатор застосовує поняття «Будівлі промислові та склади» (група 125), що відповідає загальному об'єкту оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (див. п. 2.3, 2.4 цього Наукового висновку), а тому є непридатним для визначення змісту сформульованої податкової пільги – «будівлі промисловості».

2.8.3. Недостатньо точним, на мою думку, є й проведений буквальний аналіз пункту «є» підп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України у постанові Верховного Суду від 15.05.2018 р. у справі № 806/2676/17 (адміністративне провадження № К/9901/28719/18), оскільки, як правильно зазначено у самому рішенні, «... прислівник «зокрема», який уживається для підкреслення, виділення чого-небудь з-поміж однотипного, та який відноситься в цьому випадку до виду будівель промисловості (виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підпри-

ємств)», не може бути розтлумачений як такий, що дозволяє присвоїти ознаку окремо виділених видів складових (виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств) загальній (родовій) категорії – будівлі промисловості, оскільки за морфологічними правилами не поглинає чи узагальнює, а виокремлює.

2.9. Можна підтримати висловлену Верховним Судом думку, що в умовах чинного нормативно-правового регулювання, відсутня можливість чіткого визначення використаної категорії «будівлі промисловості» на підставі нормативного припису, на відміну, наприклад, від ст. 66 Земельного кодексу України, у якій до земель промисловості віднесені землі, надані для розміщення та експлуатації основних, підсобних і допоміжних будівель та споруд промислових, гірничодобувних, транспортних та інших підприємств, їх під'їзних шляхів, інженерних мереж, адміністративно-побутових будівель, інших споруд.

2.10. Складність податкового законодавства для дотримання загально-правового конституційного спеціально-дозвільного принципу функціонування державного апарату виключно на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 6, ч. 2 ст. 19 Конституції України) робить особливо актуальним питання якості податково-правового регулювання. Оскільки концепція законності обмеження прав особи відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні згідно з позицією Великої палати ЄСПЛ у пункті 109 рішення в справі «Бейелер проти Італії» (заява № 33202/96), а відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали б можливість різного тлумачення такого важливого фінансового питання, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією про захист прав людини та основоположних свобод, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника (п. 51 рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р, заява № 23759/03 та № 37943/06).

2.11. Водночас концепція застосування критерію «якості закону» як елемента правової визначеності для забезпечення верховенства права, що розкривається у практиці Європейського суду з прав людини, серед іншого, ґрунтується на підході, за яким абсолютна точність формулювань недосяжна і в жодному випадку не може передбачити всі непередбачувані обставини, через що необхідно уникати надмірної жорсткості у формулюваннях та відповідати обставинам, що змінюються, означає, що багато законів неминуче мають більшою або меншою мірою нечіткі формулювання. Тлумачення та застосування таких актів залежить від практики (п. 49 рішення ЄСПЛ у справі «Санді таймс» проти Сполученого Королівства від 26.04.1979 р.; п. 61 рішення ЄСПЛ у справі «Олссон проти Швеції» від 25.03.1988 р.). Якщо вона не сформульована з точністю, достатньою для того, щоб надати змогу громадянину регулювати свою поведінку: він має бути спро-

можним – якщо потрібно, після відповідної консультації – передбачити такою мірою, наскільки це є розумним за даних обставин, наслідки, які можуть випливати з його дій (п. 56 рішення ЄСПЛ у справі «Фельдек проти Словаччини» від 12.07.2001 р.). Водночас ступінь чіткості закону значною мірою залежить від змісту цього документа, сфери, на яку поширюється цей закон, а також кількості та статусу тих, кому закон адресований (п. 34–35 рішення ЄСПЛ у справі «Реквені проти Угорщини» від 20.05.1999 р.).

2.12. Конституційний Суд України у своєму Рішенні від 29.06.2010 р. № 17-рп/2010 зазначив, що «одним із елементів верховенства права є принцип правової визначеності, у якому стверджується, що обмеження основних прав людини та громадянина й втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлених такими обмеженнями; обмеження будь-якого права має базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної.» (абз. 3 підп. 3.1 п. 3 мотивувальної частини Рішення).

2.13. Зважаючи на те, що предмет регулювання податкового законодавства стосується визначення порядку виконання особою конституційного обов'язку як форми визначення належної поведінки з боку особи, що є втручанням державою у сферу її майнових інтересів, дотримання критерію законності такого втручання вимагає максимальної передбачуваності, чіткості та визначеності (певності).

2.14. Ч. 4 ст. 6 КАС України забороняє відмову в розгляді та вирішенні адміністративної справи з мотивів неповноти, неясності, суперечливості чи відсутності законодавства, яке регулює спірні відносини.

2.15. Отже, недостатня чіткість податкового законодавства передбачає застосування компенсаторних правозастосовних нормативних механізмів – презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контрольних органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контрольного органу (п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 ПК України), що визначає напрям вирішення існуючих колізій нормативно-правового регулювання на користь пріоритету інтересів особи. Порушення вказаного принципу в поєднанні з констатованою незадовільною якістю нормативно-правового регулювання в податковій сфері, дало підстави Європейському суду з прав людини встановити незаконність втручання у майнові права платника податків та порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції (п.п. 56–58 рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р., заява № 23759/03 та № 37943/06).

2.16. Формулюючи значення «будівлі промисловості» у своїй практиці Верховний Суд має виходити з урахування вказаних принципів, звертаючи увагу на таке:

2.16.1. Застосовуючи об'єктно-функціональний підхід до визначення податкової пільги у пункті «є» підп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України, законодавець ключовим критерієм обрав функціональне призначення будівлі – використання у промисловості, а не належність конкретному суб'єкту-платнику. Таким чином, Верховний Суд у постанові від 15.05.2018 р. у справі № 806/2676/17 (адміністративне провадження № К/9901/28719/18) допустив обмежувальне тлумачення за рахунок введення додаткової ознаки надання пільги по сплаті податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у порівнянні з нормативним приписом.

2.16.2. Обираючи за вихідне поняття «промисловість», у зв'язку із яким застосовується аналізована податкова пільга, законодавець пов'язує звільнення від сплати податку за нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, із його застосуванням у виробничому промисловому циклі господарської діяльності без конкретизації видів промислового виробництва та організаційних форм, у яких воно здійснюється.

2.16.3 Основні засади господарювання в Україні, господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання, а також між цими суб'єктами та іншими учасниками відносин у сфері господарювання, визначає і регулює Господарський кодекс України.

2.16.4. Фактично промислове виробництво реалізується через правову форму господарської комерційної діяльності (підприємництво) або некомерційне господарювання (ст. 3 ГК України).

2.16.5. Згідно з ч. 1 ст. 45 ГК України, підприємництво в Україні здійснюється в будь-яких організаційних формах, передбачених законом, на вибір підприємця, зокрема, громадянин може здійснювати підприємницьку діяльність безпосередньо як підприємець або через приватне підприємство, що ним створюється (ч. 3 ст. 128 ГК України).

2.16.6. Держава гарантує усім підприємцям, незалежно від обраних ними організаційних форм підприємницької діяльності, рівні права та рівні можливості для залучення й використання матеріально-технічних, фінансових, трудових, інформаційних, природних та інших ресурсів (ч. 1 ст. 47 ГК України). В аспекті чого надання окремим підприємцям податкових та інших пільг, що надають їм привілейоване становище порівняно з іншими суб'єктами господарювання, що призводить до монополізації ринку відповідного товару, відноситься до дискримінації суб'єктів господарювання за змістом абз. 6 ч. 1 ст. 31 ГК України, що заборонена законом.

2.16.7. Відповідно, надання окремим суб'єктам господарювання або групам суб'єктів господарювання таких пільг чи інших переваг, згідно з ч. 2 ст. 15 Закону України «Про захист економічної конкуренції» від 11.01.2001 р. № 2210-III, кваліфікуються як антиконкурентні дії органів влади, органів місцевого самоврядування, органів адміністративно-господарського управління та контролю.

2.16.8. Вказаним нормам кореспондує принцип податкового законодавства – нейтральності оподаткування, який, згідно з підп. 4.1.8 п. 4.1 ст. 4 ПК України, передбачає установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків.

2.16.9. Враховуючи те, що будинки та споруди є основними фондами в складі майна у сфері господарювання, що використовуються в діяльності суб'єктів господарювання (ч.ч. 1, 3 ст. 139 ГК України) звільнення від оподаткування за критерієм «будівлі промисловості» лише об'єктів нежитлової нерухомості промислових підприємств зумовлює дискримінацію інших суб'єктів господарювання, які займаються промисловим виробництвом (насамперед фізичних осіб-підприємців), всупереч припису ПК України, шляхом зростання податкового тиску через вплив на основні фонди, а отже, і собівартість кінцевої продукції. Указана дискримінація не має ані законних, ані очевидних обґрунтованих підстав.

2.17. Водночас, зважаючи на те, що промисловість як вид економічної діяльності з відповідних видів матеріального виробництва, здійснюється через господарську діяльність, якою займаються суб'єкти господарювання у встановлених законом формах, для віднесення за об'єктно-функціональним призначенням об'єкту нежитлової нерухомості до будівлі промисловості необхідно зважати на правові можливості власника її використання за відповідним цільовим призначенням (у промисловості).

III. Узагальнений висновок

3.1. Зважаючи на те, що у висновку, сформульованому в постанові Верховного Суду від 15.05.2018 р. у справі № 806/2676/17 (адміністративне провадження № К/9901/28719/18), за рахунок введення додаткової ознаки надання пільги по сплаті податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, що не відповідає змісту пункту «є» підп. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 ПК України, Верховний Суд допустив обмежувальне тлумачення, у порівнянні з нормативним приписом, такий висновок потребує зміни.

3.2. Досліджуючи питання щодо віднесення об'єктів нежитлової нерухомості до будівель промисловості, суди мають звертати увагу як на об'єктно-функціональне нормативно-технічне призначення будівлі, так і на правові можливості власника її використання за відповідним цільовим призначенням (здійснення господарської діяльності в галузях промисловості).

3.3. Водночас організаційна форма здійснення господарської діяльності чи галузь промисловості не впливає на застосування відповідної податкової пільги.

§ 2. Правові позиції



Постанова КАС ВС від 09.11.2021 у справі № 808/337/17

Пояснення громадян не можуть бути безумовним підтвердженням факту порушення податкового законодавства, з урахуванням аналізу документів податкового, бухгалтерського та кадрового обліку на предмет їхньої відповідності та повноти відображення всіх показників на підприємстві.



Постанова ВП ВС від 07.07.2022 у справі № 160/3364/19 (КАС)

Суб'єкт господарювання з ознаками фіктивності є правосуб'єктом, незважаючи на дефекти, допущені під час його створення, чи мету діяльності.



Постанова КАС ВС від 16.04.2021 у справі № 540/304/19

Суми процентів, комісії та/або штрафних санкцій (пені), прощених (анульованих) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним із процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності, не включаються до оподаткованого доходу для цілей сплати податку на доходи фізичних осіб.



Постанова КАС ВС від 16.04.2021 у справі № 802/899/18-а

Дохід, отриманий платником податків від продажу цілісного майнового комплексу сільськогосподарського фермерського господарства (майно, передане до складеного капіталу, нерозподілений прибуток, майнові та інші зобов'язання) є доходом від продажу нерухомого майна та підлягає оподаткуванню за ставкою 5%.



Постанова КАС ВС від 07.03.2024 у справі № 480/293/20

Дії платника-фізичної особи можна кваліфікувати як систематичну підприємницьку діяльність, навіть якщо в договорах не вказано її статус як підприємця.



Постанова КАС ВС від 23.09.2021 у справі № 140/2700/19

Персоніфікований статус сільськогосподарського виробника надається особі, яка займається сільськогосподарською діяльністю, відповідно до норм законодавства й не може передаватися на підставі укладених між сторонами цивільно-правових угод.



Постанова КАС ВС від 17.11.2022 у справі № 826/9899/16

Починаючи з серпня 2014 року не закріплено порядок визначення середньої митної вартості імпортованого природного газу для цілей оподаткування жодним з податків та зборів, що унеможливує визначення бази оподаткування збором у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ.



Постанова КАС ВС від 19.09.2022 у справі № 560/10132/21

Податковий обов'язок зі сплати ренти за спеціальне використання води виникає у первинних водокористувачів. Незважаючи на те, хто є вторинним користувачем, житлово-комунальні підприємства, що безпосередньо виробляють, створюють та/або надають житлово-комунальні послуги, з 01 січня 2022 року під час обчислення рентної плати застосовують податкову преференцію у вигляді коефіцієнта 0,3 лише до установленого обсягу води в розмірі технологічних нормативів використання питної води, визначених відповідно до законодавства про питну воду, питне водопостачання та водовідведення.



Постанова КАС ВС від 21.08.2024 у справі № 824/995/19-а

Поступова і вибіркова системи рубок не є ідентичними. Неправомірно застосовувати знижку щодо рентної плати для поступових рубок.



Постанова КАС ВС від 18.04.2023 у справі № 820/2673/16

Перелік і співвідношення окремих видів сировини, що використовується для виробництва відповідного виду готової продукції, є рецептурою, а не калькуляцією.



Постанова КАС ВС від 03.11.2022 у справі № 460/2746/19

Відходи є зворотними, якщо від їх використання можна отримати економічну вигоду. Відходи, що не можуть бути використані або реалізовані, вважаються безповоротними і входять до собівартості виготовленої продукції.



Постанова КАС ВС від 31.01.2023 у справі № 816/278/17

Платник не визначає відсоток технологічних втрат на сировину. Відповідні втрати під час перероблення газового конденсату чи нафти в технологічній установці залежать від якості такої сировини, від якості та технічних можливостей і характеристик установки, на якій переробляється ця сировина, а також від режимів перероблення.



Постанова КАС ВС від 12.08.2024 у справі № 640/36803/21

Сировинні втрати, що виникають під час технологічного процесу перероблення насіння на олійно-жирових підприємствах, не призводять до зміни податкових зобов'язань, оскільки є частиною стандартної процедури очищення від домішок та сушіння сировини (не є фізичною втратою сировини та понаднормовим убутком).



Постанова КАС ВС від 28.03.2023 у справі № 820/6202/16

Видача молока є заходом з охорони праці, вжитим платником податків з дотриманням встановленого законодавством порядку та не входить до фонду заробітної плати працівників.



*Постанова КАС ВС від 26.03.2024 у справі № 200/773/20-а
(судова палата)*

Платники мають право здійснювати продаж власновиробленої продукції за ціною, нижчою за виробничу собівартість, якщо ціна відповідає звичайним (ринковим) цінам, визначеним у договорі між виробником та покупцем. Ціна, зазначена у договорі, вважається відповідною рівню ринкових цін, якщо не доведено інше.

Якщо контрольний орган вважає, що ціна договору нижча від ринкової, він має право це довести, враховуючи ціни на ідентичні товари.



Постанова КАС ВС від 25.05.2023 у справі № 200/465/21-а

Факт доведення реалізації самостійно виготовлених товарів / послуг за цінами, які не відповідають ринковим, має доводити особа, яка вважає, що ціна товарів / робіт / послуг, визначена сторонами договору, не відповідає ринковим. Обов'язок доведення невідповідності ціни договору рівню звичайних цін покладається на контрольний орган. Перевірка проведення реєстрації контрагента на час вчинення господарських операцій з дотриманням вимог законодавства перебуває поза межами можливого контролю платника.



*Постанова КАС ВС від 20.06.2022 у справі № 826/15940/18
(судова палата)*

Під час уналежнення моделі автомобіля до визначених Міністерством економічного розвитку й торгівлі України об'єктів для оподаткування транспортним податком виправданим є застосування загальноприйнятого позначення об'єму двигуна у літрах, а не його детальних технічних характеристик у кубічних сантиметрах, оскільки цього достатньо для ідентифікації автомобіля. Такий підхід відображає економічні характеристики автомобіля й відхилення на декілька тисячних від застосованого Міністерством економічного розвитку і торгівлі України показника в літрах об'єму двигуна не вказує на те, що відповідний автомобіль не є об'єктом оподаткування, оскільки це не впливає на його середньоринкову вартість.



Постанова КАС ВС від 21.04.2022 у справі № 812/1159/17

Товари, які були переведені в митний режим перероблення за межами митної території України, звільнені від часткового оподаткування в разі ввезення (повернення) на територію України в межах визначеного Митним кодексом України строку. У такому разі сплаті підлягає плюсова різниця між сумами податку, розрахованими відповідно до бази оподаткування продуктів перероблення та бази оподаткування товарів, вивезених за межі митної території України для перероблення, визначеними за правилами, установленними пунктом 190.1 статті 190 Податкового кодексу України.

2.1. Чистий оподатковуваний дохід



Постанова КАС ВС від 13.10.2020 у справі № 640/19757/19

Якщо належна до бюджету сума чистого прибутку була відображена 24 квітня 2019 року в розрахунку частини чистого прибутку, поданого до 27 квітня 2019 року, коли набрали чинності зміни до законодавства, внесені згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 24 квітня 2019 року № 363, після публікації в Урядовому кур'єрі від 27 квітня 2019 року № 82 (щодо збільшення нормативу відрахування спірного платежу до 90%), частина чистого прибутку за I квартал 2019 року була правомірно розрахована в розмірі 75%.



Постанова КАС ВС від 03.11.2020 у справі № 821/593/17

Об'єктом оподаткування є чистий оподатковуваний дохід незалежно від форми його отримання.



Постанова КАС ВС від 17.02.2022 у справі № 1.380.2019.003363

Чистий оподатковуваний дохід є базою оподаткування для доходів, отриманих від провадження господарської діяльності, не лише для обчислення податку на доходи фізичних осіб, а й для єдиного внеску та військового збору. З моменту перерахування грошових коштів на рахунок отримувача обов'язок банку з виконання доручення платника вважається виконаним. Уточнення інформації, вказаної в реквізиті «Призначення платежу» виконаного платіжного доручення, вирішується сторонами в порядку, узгодженому між ними, без участі банку.

2.2. Оподаткування додатковим благом



Постанова КАС ВС від 02.05.2024 у справі № 320/3024/22

Різниця між балансовою вартістю транспортного засобу та фактичною ціною договору становить знижку під час продажу автомобіля як додаткове благо, що підлягає оподаткуванню.



Постанова КАС ВС від 08.09.2020 у справі № 820/19262/14

Додатковим благом є тільки основна сума боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, до якої не входять проценти, нараховані за користування кредитом, комісії та/або штрафні санкції (пеня), прощені (анульовані) кредитором.



*Постанова КАС ВС від 28.07.2021 у справі № 826/12872/17
(судова палата)*

Якщо кредитор (банк) здійснив анулювання (прощення) основної суми боргу (кредиту), а не суми в розмірі різниці, розрахованої кредитором відповідно до пункту 8 підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, то з метою оподаткування сума такого анульованого боргу вважається додатковим благом і включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу з обчисленням та перерахуванням до бюджету відповідної суми податку.



Постанова КАС ВС від 13.01.2021 у справі № 815/3071/18

Анульована сума основного боргу за кредитним договором є додатковим благом і належить до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу за відсутності зміни зобов'язання з іноземної валюти в гривню за кредитом і прощення розміру розрахованої різниці.



Постанова КАС ВС від 18.01.2021 у справі № 120/935/19-а

Анульована сума кредиторської заборгованості як об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб не є додатковим благом, якщо різниця між прощеною (анульованою) сумою боргу та сумою курсової різниці є від'ємною.



Постанова КАС ВС від 06.06.2023 у справі № 826/11941/16

Вартість послуг мобільного зв'язку, зокрема міжнародного роумінгу, що сплачує юридична особа за здійснення її працівниками виробничих телефонних розмов,

не може бути додатковим благом у разі наявності документів, які підтверджують використання мобільного зв'язку лише у виробничих цілях.

2.3. Оподаткування робіт / послуг



Постанова КАС ВС від 27.06.2023 у справі № 520/18518/21

Капітальний ремонт поливального трубопроводу за своїм класом наслідків належить до об'єкта з незначними наслідками (СС1). Виконання таких робіт не потребує наявності ліцензії. Тому безпідставними є висновки щодо нереальності господарської операції з контрагентом лише у зв'язку з відсутністю ліцензії на здійснення цих будівельних робіт.



Постанова КАС ВС від 03.08.2021 у справі № 640/9753/20

Вартість рекламних послуг, які особа придбає в телеканалів, визначається на підставі показника AVR (Advertising Average Audience). Під час їх реалізації вартість трансляції реклами визначається згідно з фактично набраними GRP (Gross Rating Points), а не кількістю хвилин, оскільки ціна хвилини екранного часу є довідковою та виступає додатковим аналітичним показником, який математично розраховується шляхом ділення вартості рекламних послуг на окремому телеканалі на кількість хвилин розміщення реклами на такому телеканалі.



Постанова КАС ВС від 25.03.2021 у справі № 813/2781/17

Головною умовою для врахування у складі податкових витрат на проведення маркетингових послуг є їх документальне підтвердження та зв'язок таких витрат із господарською діяльністю платника податку.



Постанова КАС ВС від 10.11.2022 у справі № 160/3806/20

Отримані «кредит-ноти», як бонуси за контрактами, не є об'єктом оподаткування відповідно до статті 185 Податкового кодексу України. Кредит-нота є документом, що підтверджує волевиявлення однієї сторони щодо зміни умов договору, зокрема, з оплати ціни або погашення дебіторської або кредиторської заборгованості

протягом терміну виконання зобов'язань за договором, і не є доходом в контексті статті 14 цього Кодексу.



Постанова КАС ВС від 08.12.2022 у справі № 160/8533/20

Послуги з надання платником клінічних спостережень за пацієнтами, які прийма-ли лікарські препарати, з метою оцінки безпечності та ефективності останніх, із занесенням зібраних даних до індивідуальних реєстраційних карток (індивідуаль-них реєстраційних форм) пацієнтів, хоч і є результатом аналітичної роботи, але не відповідають визначенню компіляції даних (бази даних) як об'єкта права інтелек-туальної власності відповідно до пункту 3 частини першої статті 433 Цивільного кодексу України. Такі послуги є об'єктом оподаткування податком на додану вар-тість, коли надаються на митній території України.



Постанова КАС ВС від 23.03.2023 у справі № 826/15097/17

Послуги із супроводу, вдосконалення окремих складових частин, оновлення про-грамного забезпечення не можуть функціонувати окремо та не підвищують варто-сті вже наявного програмного забезпечення, а лише підтримують таке програмне забезпечення в придатному до використання стані відповідно до вимог, що до нього ставляться.



Постанова КАС ВС від 25.01.2024 у справі № 640/8979/21

Для цілей пункту 26-1 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України до програмної продукції належать: криптографічні засоби захисту інформації; результат комп'ютерного програмування у вигляді операційної систе-ми, системної, прикладної, розважальної та/або навчальної комп'ютерної програ-ми (їхніх компонентів), а також у вигляді інтернет-сайтів та/або онлайн-сервісів.

2.4. Оподаткування витрат



Постанова КАС ВС від 04.01.2023 у справі № 640/10524/20

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержан-ня первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання

(технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду.



Постанова КАС ВС від 01.02.2023 у справі № 160/37/22

Якщо відбулася зміна в активах підприємства у формі витрат, ці витрати можливо вважати такими, що впливають на оподаткування фінансового результату. Зменшення фінансового результату до оподаткування відбувається в разі наявності задекларованих витрат. Податковий орган не може робити висновки про включення або невключення витрат на підставі надуманих висновків. У разі надання контрольним органом доказів, які в сукупності з іншими доказами у справі свідчать, що документи, на підставі яких платник задекларував податковий кредит та сформував витрати, містять інформацію, що не відповідає дійсності, платник має спростовувати ці витрати.



Постанова КАС ВС від 07.09.2023 у справі № 1.380.2019.001996

Платник не може вплинути на розмір понаднормативного споживання води, виникнення якого не залежить від платника та не може збільшити вартість води, що споживає населення у разі відсутності лічильників, оскільки тариф на питну воду для населення відповідно до статті 8 Закону України «Про природні монополії», статей 5 та 6 Закону України «Про державне регулювання у сфері комунальних послуг» встановлюється Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері комунальних послуг.



Постанова КАС ВС від 21.11.2023 у справі № 640/329/20

Витрати за позиками, що безпосередньо належать до придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу, є часткою собівартості такого активу. Інші витрати за позиками визнаються як фінансові витрати підприємства.



Постанова КАС ВС від 11.12.2024 у справі № 320/37379/23

Втрати від браку, які виникають у межах виробничого процесу, є складником господарської діяльності за умови дотримання нормативно допустимих показників. Такі втрати включаються до собівартості продукції, тому неправомірним є нара-

хування податкових зобов'язань з податку на додану вартість за операціями списання бракованої продукції.



Постанова КАС ВС від 20.12.2023 у справі № 821/1566/16

У разі скасування типової форми дорожнього листа платник має право використовувати будь-яку зручну для обліку форму первинного документа, за умови наявності всіх ознак такого документа, відомостей про господарську операцію та підтвердження її здійснення. Списання палива та мастильних матеріалів здійснюється, ураховуючи дані про пробіг автомобіля та норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 10 лютого 1998 року № 43.

2.5. Оподаткування будівель промисловості



Постанова КАС ВС від 22.09.2021 у справі № 420/7771/20

Пільгове оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, для платників, які є власниками будівель промисловості, застосовується до будівель, що використовуються для виготовлення промислової продукції будь-якого виду.



Постанова КАС ВС від 17.01.2024 у справі № 520/2239/21

Передача будівель промисловості в безоплатне тимчасове користування іншій особі з метою виробництва залізобетонних конструкцій для будівництва не звільняє платника від обов'язку оприбуткування цих будівель податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.



*Постанова КАС ВС від 17.02.2020 у справі № 820/3556/17
(судова палата)*

Застосування підпункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України можливе, якщо власниками об'єктів промисловості є фізичні та інші юридичні особи, зокрема нерезиденти, та за умови (з урахуванням виду діяльності) використання таких об'єктів за функціональним призначенням, тобто для промислового виробництва (виготовлення промислової продукції будь-якого виду).



Постанова КАС ВС від 11.05.2023 у справі № 440/359/20

Законодавець ухвалює рішення про встановлення пільг, тому може надалі змінити норму, яка встановлює преференцію, не змінюючи загального критерію. Законодавець пов'язує звільнення від сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, не тільки й не стільки з його статусом (придатністю його застосування у виробничому промисловому циклі господарської діяльності без конкретизації видів промислового виробництва та організаційних форм, в яких воно здійснюється), а й з використанням будівлі з метою провадження виробничої діяльності, тобто за цільовим призначенням для виготовлення промислової продукції.

3. Податок на доходи фізичних осіб

§ 1. Наукові висновки

1. Можливість стягнення податку на доходи фізичної особи з прощеної банком суми основного боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського національного університету імені Івана Франка

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.Б. Гусака, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.І. Смоковичем у справі № 826/12872/17 (провадження № К/9901/52/20) (вих. № 74/0/27-21 від 05.07.2021 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення у процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності з методами наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

І. Проблемне питання

1.1. Соціальні процеси, розпочаті в кінці 2013 року – на початку 2014 року, зумовили істотний вплив на економічну систему держави та її громадян, що вимагало невідкладної реакції держави на врегулювання нових реалій.

1.2. Девальвація національної валюти у співвідношенні до світових вільноконвертованих валют, що активно використовувалися у цивільно-правовому обороті та банківській системі України, в тому числі, як кредитних боргових зобов'язань, зумовила одномоментне фактичне зростання реальної вартості боргів. Зважаючи на масовий характер, розмір боргових зобов'язань в іноземній валюті, використання кредитів як у межах господарської діяльності, так й іпотечного та споживчого кредитування, це носило потенційно суспільно небезпечний наслідок не лише для фінансової системи, але й національної безпеки держави в цілому.

1.3. Запроваджені в рамках державного регулювання фінансово-економічної діяльності заходи, які стали наслідком глобального суспільного компромісу, мали бути оформлені у формі системних змін до нормативно-правових актів щодо проведення реструктуризації кредитних зобов'язань з іноземної валюти в гривню.

1.4. На жаль, вказані системні заходи та відповідне регулювання залишаються не впровадженими й на сьогодні, що має низку об'єктивних та суб'єктивних підстав. Натомість державою вжито часткові заходи в частині створення фінансових передумов для зменшення податкового навантаження, що може виникати за результатами такої реструктуризації (зокрема, за Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо кредитних зобов'язань» від 09.04.2015 р. № 321-VIII (надалі – Закон № 321-VIII) та Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо реструктуризації зобов'язань за кредитами в іноземній валюті та адаптації процедур неплатоспроможності фізичних осіб» від 13.04.2021 р. № 1383-IX (надалі – Закон № 1383-IX)).

1.5. Незавершення запланованих заходів ставить під сумнів правильність правозастосування частково впроваджених елементів комплексної системи реструктуризації кредитних зобов'язань в іноземній валюті, яка, в сьогодишніх умовах, залишається залежною від узгодження волі між кредитором та боржником на засадах цивільно-правового зобов'язання. Результат такого узгодження тягне різні правові наслідки не лише щодо правовідносин між сторонами цивільного договірної зобов'язання, але й у сфері публічно-правових, в тому числі податкових правовідносин, що підтверджується наведеною різницею в практиці Верховного Суду в постанові від 05.11.2019 р. у справі № 821/465/17 та в постанові від 21.05.2019 р. у справі № 1940/1610/18.

1.6. Так, у справі № 821/465/17 Верховний Суд сформулював та застосував правову позицію, за змістом якої обов'язковою умовою застосування п. 8 підр. 1 Розділу XX ПК України щодо невиключення до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу суми, прощеної (анульованої) кредитором у розмірі різниці за фінансовим кредитом в іноземній валюті, переведеного в гривні, є наявність угоди між боржником та кредитором про зміну валюти зобов'язання за кредитним договором та повідомлення про прощення (анулювання) саме різниці, розрахованої кредитором відповідно до п. 8 підр. 1 Розділу XX ПК України, а не основної суми боргу.

1.7. Натомість, така практика, на думку іншої колегії суддів, не узгоджується з принципом верховенства права та не відповідає суспільним інтересам, а тому у своїх висновках вони підтримують застосування протилежної правової позиції під час розгляду та вирішення відповідних спорів.

1.8. У цих умовах сформовані однозначні правозастосовні підходи на рівні правових позицій вищих судових інстанцій в рамках національної податково-правової системи є орієнтиром діяльності платників податків і контрольних органів, що на-

діляє суди повноваженнями з виправлення недоліків якості нормативно-правового регулювання під час його застосування в спірних правовідносинах.

1.9. У системному взаємозв'язку приписів ч.ч. 5, 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій та статус суддів» від 02.06.2016 р. № 1402-VIII та ч. 5 ст. 242 КАС України висновки щодо застосування норм права, викладені в постановах Верховного Суду враховуються судами під час вибору й застосування норми права до спірних правовідносин для уніфікації судової практики та є обов'язковими для застосування суб'єктами владних повноважень. Таким чином реалізується конституційна ознака обов'язковості судових рішень.

1.10. Водночас у разі сумнівів відповідно до визначеного порядку правозастосування таких висновків у спірних правовідносинах, закон допускає можливість відступу від висновку щодо застосування норми права в подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду, керуючись ч. 1 ст. 346, ч. 1 ст. 347 КАС України, шляхом передачі справи на розгляд палати, до якої входить колегія суддів, Об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду.

1.11. Отже, цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого необхідно надати відповіді у формі правових висновків Судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду в порядку ст. 346 КАС України, попередньо з'ясувавши, яке правове значення для застосування пункту 8 підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України має рішення сторін у кредитних зобов'язаннях в іноземній валюті, на які поширюється ця норма, про зміну валюти зобов'язань на національну?

II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. За п. 1.1 ст. 1 ПК України Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контрольних органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Цим Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності контрольних органів, визначених пунктом 41.1. статті 41 цього Кодексу, та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

2.2. Будь-які питання щодо оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або

положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства.

Елементи податку, визначені в пункті 7.1 ст. 7 ПК України, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом (п.п. 7.3, 7.4 ст. 7 ПК України).

2.3. Зважаючи на фактичний зміст спірних правовідносин, відповідно до п. 163.1 ст. 163 ПК України, об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб резидента є: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

2.4. Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, з урахуванням особливостей, визначених цим розділом.

Загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду (п. 164.1 ст. 164 ПК України).

2.5. Визначення загального оподаткованого доходу відбувається на підставі системного поєднання під час застосування «позитивного» принципу визначення доходів, які включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку (п. 164.2 ст. 164 ПК України) та «негативного» принципу – визначення доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподаткованого доходу (ст. 165 ПК України).

2.6. Відповідно до чинного на момент існування спірних правовідносин нормативно-правового регулювання, до бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб у складі додаткового блага абзацом «д» підп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 ПК України віднесена основна сума боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності, у разі якщо його сума перевищує 50 % однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року.

2.7. Згідно з підп. 14.1.47 п. 14.1 ст. 14 ПК України, додаткові блага – це кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку (крім випадків, прямо передбачених нормами розділу IV цього Кодексу).

Перелік додаткових благ, які включаються до оподаткованого доходу, встановлений підп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 ПК України, є вичерпним.

2.8. Водночас, згідно з підп. 165.1.55 п. 165.1 ст. 165 ПК України (у редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин), основна сума боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності в сумі, що не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року та сума процентів, комісії та/або штрафних санкцій (пені), прощених (анульованих) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним із процедурою його банкрутства, до закінчення строку позовної давності не включалися до загального річного (місячного) оподатковуваного доходу платника податків.

2.9. Таким чином, на основі правозастосовної практики сформовано усталений підхід, відображений у численних рішеннях вищої судової інстанції, згідно з яким під час застосування наведених приписів щодо прощення боргу, додаткове благо визначається як дохід у разі приросту показників фінансового та/або майнового стану платника податку. Грошова сума, яка надана в кредит, підлягає поверненню, тому сама по собі ця сума не збільшує дохід платника податку. Водночас у разі, коли відпадуть встановлені законом та/або договором підстави для витребування кредитором у боржника грошової суми, наданої на умовах повернення, у платника податку – боржника виникає приріст фінансових показників за рахунок суми, взятої в борг.

Таким чином, сума кредиту, прощена (анульована) банком, збільшує дохід платника податку й включається в його оподатковуваний дохід. Разом з тим, проценти, які нараховані банком за умовами договору за користування кредитом, та підвищені проценти, нараховані у разі прострочення платежу, не є доходами, які призводять до приросту показників фінансового та/або майнового стану платника податку. Відповідно, у разі прощення (анулювання) процентів, нарахованих за користування кредитом, та підвищених процентів, нарахованих у разі прострочення платежу, відсутні підстави вважати їх додатковим благом платника податку.

З викладеного випливає, що під додатковим благом розуміється тільки основна сума боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, і не включає в цю суму боргу (кредиту) проценти, нараховані за користування кредитом, прощені (анульовані) кредитором.

2.10. Таким чином, нормативно запроваджена та імплементована на рівні правозастосування Верховним Судом модель оподаткування прощення (анулювання) боргу ґрунтується на конститутивних ознаках реальності отриманого доходу як фінансового результату діяльності особи, що відповідає природі податку на доходи фізичних осіб як прямого податку на прибуток.

2.11. Законом № 321-VIII підп. 1 Розділу XX ПК України був доповнений п. 8 такого змісту: «Не вважається додатковим благом платника податку та не включається до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу

сума, прощена (анульована) кредитором у розмірі різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначена за офіційним курсом Національного банку України на дату зміни валюти зобов'язання за таким кредитом з іноземної валюти в гривню, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року, а також сума процентів, комісії та/або штрафних санкцій (пені) за такими кредитами, прощених (анульованих) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним із процедурою його банкрутства, до закінчення строку позовної давності. Норми цього пункту застосовуються до фінансових кредитів в іноземній валюті, не погашених до 1 січня 2014 року.

Дія абзацу першого цього пункту поширюється на операції з прощення (анулювання) кредитором боржникові заборгованості за фінансовим кредитом в іноземній валюті, що здійснювалися, починаючи з 1 січня 2015 року.»

2.12. Вказана норма стала не лише фіскальним елементом комплексної системи заходів з подолання наслідків фінансової кризи у сфері реструктуризації боргів за кредитними зобов'язаннями в іноземній валюті, але й повністю відповідала наведеному обґрунтуванню відсутності позитивного фінансового та майнового результату для цілей оподаткування в результаті прощення частини боргових зобов'язань за кредитами, отриманими в іноземній валюті з підстав, наведених нижче.

2.13. Згідно зі ст. 99 Конституції України, грошовою одиницею України є гривня.

2.14. Забезпечення стабільності грошової одиниці є основною функцією центрального банку держави – Національного банку України (ст. 99 Конституції України та ч. 1 ст. 6 Закону України «Про Національний банк України» від 20.05.1999 р. № 679-XIV (надалі – Закон № 679-XIV)).

2.15. Ч. 2 ст. 6 Закону № 679-XIV визначає, що, виконуючи свою основну функцію, Національний банк має виходити із пріоритетності досягнення та підтримки цінової стабільності в державі.

Цінова стабільність – збереження купівельної спроможності національної валюти шляхом підтримання в середньостроковій перспективі (від 3 до 5 років) низьких, стабільних темпів інфляції, що вимірюються індексом споживчих цін (ст. 1 Закону № 679-XIV).

2.16. Конституційне визначення грошової одиниці вказує на суверенне значення цього елементу фінансової системи в рамках функціонування держави та відповідальність останньої перед особою у сфері грошово-кредитної політики за її результати шляхом забезпечення цінової стабільності.

2.17. Водночас за ст. 192 ЦК України грошова одиниця є законним платіжним засобом, обов'язковим до приймання за номінальною вартістю на всій території

Україні, тоді як іноземна валюта може використовуватися в Україні у випадках і в порядку, встановлених законом.

2.18. У своїй сукупності вказані норми свідчать, що економіка України як незалежної держави ґрунтується на національній грошовій одиниці, яка використовується як базовий елемент, виконуючи основні функції – міри вартості, засобів платежу (розрахунків) та обігу, накопичення.

2.19. Різке знецінення вартості національної грошової одиниці прямопропорційно зумовило об'єктивні загрози та ризики для усіх учасників національної фінансово-економічної системи – від публічних суб'єктів до приватних домогосподарств та осіб.

2.20. Однією з таких стало істотне непередбачене зростання реальної вартості кредитних зобов'язань в іноземній валюті в грошово-кредитній системі України в еквіваленті національної грошової одиниці, невідповідне до очікувань і договірних умов під час їхнього отримання, з об'єктивних підстав, які не залежали від волі особи-боржника, але стали наслідком соціально-економічних обставин та здійснюваної державної фінансово-економічної політики в цих обставинах.

2.21. Відповідно до цього, запроваджений п. 8 підр. 1 Розділу XX ПК України механізм виключення із загального оподатковуваного доходу прощення (анулювання) кредитором курсової різниці основної суми боргу під час реструктуризації кредиту в іноземній валюті врегульовував податково-правові наслідки фактичного узгодження вартості кредитних ресурсів зі станом грошово-кредитної системи України в перерахунку на національну грошову одиницю, що за формальними ознаками відповідало приросту показників фінансового та/або майнового стану платника податку.

2.22. В аспекті предмета Звернення, яке розглядається, нормативний припис п. 8 підр. 1 Розділу XX ПК України виключає зі складу загального оподаткованого доходу різницю між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначена за офіційним курсом Національного банку України на дату зміни валюти зобов'язання за таким кредитом з іноземної валюти в гривню, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року, а також сума процентів, комісії та/або штрафних санкцій (пені) за такими кредитами, прощених (анульованих) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним із процедурою його банкрутства, до закінчення строку позовної давності, що зумовило, на думку Верховного Суду, обов'язкову наявність окремого договору про зміну валюти зобов'язання.

2.23. Однак такий правозастосовний підхід не відповідає ані субстантивному змісту, ані формальним ознакам правового регулювання податкових правовідносин.

2.24. Визначена ПК України сфера його дії та податкового законодавства імперативно визначає спеціальний правовий режим регулювання відносин у сфері,

визначеній ст. 1 цього ж Кодексу. Тобто вони є спеціальними нормами для регулювання відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, які мають пріоритетне значення для цілей оподаткування перед нормами, які регулюють суміжні правові інститути.

2.25. Цивільним законодавством, згідно з ч. 1 ст. 1 ЦК України, регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників.

2.26. Сутнісна різниця природи цивільних та податкових відносин, оскільки перші є класичними приватно-правовими, які характеризуються переліченими засадами юридичної рівності, вільного волевиявлення та майнової самостійності їх учасників, а податкові – публічно-правовими, які виникають з реалізації конституційно встановленого обов'язку особи сплачувати податки й збори в порядку й розмірах, встановлених законом (ст. 67 Конституції України), зумовлює формальну категоричну різницю у взаємному застосуванні джерел відповідного законодавства.

А тому, незважаючи на єдність майнового (грошового) характеру значної частини цивільних та податкових правовідносин, за ч. 2 ст. 2 ЦК України до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони іншій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом.

2.27. Підстави для виникнення, зміни й припинення податкового обов'язку, порядок та умови його виконання встановлюються цим Кодексом або законами з питань митної справи (п. 37.1 ст. 37 ПК України).

Податковий обов'язок виникає в платника податку з моменту настання обставин, з якими цей Кодекс та закони з питань митної справи пов'язує сплату ним податку (п. 37.2 ст. 37 ПК України).

2.28. Форма та зміст вияву згоди сторін у цивільних правовідносинах не можуть бути застосовані як критерій для визначення виникнення податкового обов'язку та встановлення його обсягу, у контексті існування об'єкту оподаткування у формі доходу (прибутку) або його частини, з наявністю якого податкове законодавство пов'язує виникнення в платника податкового обов'язку (п. 22.1 ст. 22 ПК України), оскільки це суперечитиме принципам загальності оподаткування (підп. 4.1.1 п. 4.1 ст. 4 ПК України), рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (підп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України), єдиного підходу до встановлення податків та зборів (підп. 4.1.11 п. 4.1 ст. 4 ПК України).

2.29. Диспозитивний зміст угоди між сторонами цивільно-правових відносин (кредитного зобов'язання в іноземній валюті) не може змінювати податково-правовий режим об'єкта й бази оподаткування. Це фактично зумовлює нечіткість визначення обов'язкового юридичного елементу складу податку саме в ПК України,

що нівелює вимогу якості податкового закону в контексті захисту від свавільного втручання публічних органів державної влади в майнові права заявника та порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції (п.п. 51, 56–58 рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р, заява № 23759/03 та № 37943/06).

2.30. Водночас платник податків та його обов'язок визначається не тільки й не стільки встановленим законом державним рішенням, імплементованим в акті правозастосування суб'єкта владних повноважень, а є результатом згоди між кредитором та боржником щодо порядку реструктуризації кредитного зобов'язання в іноземній валюті.

2.31. Оскільки, незалежно від оформлення угоди сторін у разі реструктуризації кредитних зобов'язань в іноземній валюті (укладення додаткового договору про зміну валюти кредитного зобов'язання з іноземної валюти в гривню з прощенням (анулюванням) курсової різниці чи прощення частини боргу в іноземній валюті без такого додаткового договору), за умови, що сума прощеного боргу не перевищує розміру курсової різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначена за офіційним курсом Національного банку України на дату нарахування податкового зобов'язання, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року, податково-правові передумови та наслідки операції мають єдині ознаки для цілей оподаткування.

2.32. Закріплені в податковому законодавстві правила визначення бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб вказують на те, що під час нарахування (отримання) доходів, отриманих у вигляді валютних цінностей або інших активів (вартість яких виражена в іноземній валюті або міжнародних розрахункових одиницях), такі доходи перераховуються в гривні за валютним курсом Національного банку України, що діє на момент нарахування (отримання) таких доходів (п. 164.4 ст. 164 ПК України).

2.33. Таким чином, у разі прощення (анулювання) боргу за кредитними зобов'язаннями в іноземній валюті, на підставі податкового законодавства, автоматично відбувається заміна валюти розрахунку доходів (прибутку) для визначення бази оподаткування, який надається у відповідних податкових розрахунках.

2.34. Відповідно до викладеного, держава закріпила можливість звільнення від податкового обов'язку в частині прощеної частини боргового зобов'язання в разі перерахунку в національній грошовій одиниці, що фактично не зумовлює реальний приріст фінансового та/або майнового стану платника податку. Разом із цим, принцип фінансової звітності – превалювання сутності над формою – полягає в тому, що операції обліковуються відповідно до їх дійсної сутності, а не лише виходячи з правильності їх юридичного оформлення та документування (абз. 8 ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

2.35. У системному застосуванні наведених висновків, прощення частини боргу за кредитними зобов'язаннями в іноземній валюті, у разі, якщо її розмір не перевищує розмір курсової різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначена за офіційним курсом Національного банку України на дату нарахування податкового зобов'язання, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року, як за змістом не зумовлює отримання доходу платником податків у формі додаткового блага, що є необхідною умовою для встановлення наявності об'єкта оподаткування (як підстави виникнення податкового обов'язку за ПК України), так і за процедурою та формою зміни валюти зобов'язання для розрахунку доходів в цілях оподаткування, відповідає гіпотезі норми п. 8 підр. 1 Розділу XX ПК України.

2.34. Ч.ч. 1, 2 ст. 24 Конституції України встановлює, що громадяни мають рівні конституційні права і свободи та є рівними перед законом. Не може бути привілеїв чи обмежень за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками. Порушення вказаних засад зумовлює дискримінацію осіб у правовідносинах.

2.35. Практикою Європейського суду з прав людини встановлено, що дискримінація означає поводження з особами в різний спосіб, без об'єктивного та розумного обґрунтування, у відносно схожих ситуаціях (див. рішення в справі «Вілліс проти Сполученого Королівства», заява № 36042/97). Відмінність у ставленні є дискримінаційною, якщо вона не має об'єктивного та розумного обґрунтування, іншими словами, якщо вона не переслідує легітимну ціль або якщо немає розумного співвідношення між застосованими засобами та переслідуваною ціллю (див. рішення в справі «Ван Раалте проти Нідерландів» від 21.02.1997 р.) (п.п. 48–49 рішення ЄСПЛ у справі «Пічкур проти України» від 07.11.2013 р, заява № 10441/06).

2.36. Аналогічний підхід у своїх рішеннях використовує і Конституційний Суд України вказуючи на те, що мета встановлення відмінностей (вимог) у правовому статусі має бути істотною, а самі відмінності (вимоги), що переслідують таку мету, мають відповідати конституційним положенням, бути об'єктивно виправданими, обґрунтованими та справедливими. В іншому разі встановлення обмежень означало б дискримінацію (абз. 7 п. 4.1. мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 07.07.2004 р. № 14-рп/2004).

2.37. П. 6 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про засади запобігання ті протидії дискримінації в Україні» від 06.09.2012 р. № 5207-VI ситуацію, за якої з особою та/або групою осіб за їхніми ознаками поводяться менш прихильно, ніж з іншою особою та/або групою осіб в аналогічній ситуації, крім випадків, коли таке поводження має правомірну, об'єктивно обґрунтовану мету, способи досягнення якої є належними та необхідними визнається прямою дискримінацією.

2.38. Наведене обґрунтування не дозволяє дійти висновку, що за процедури прощення частини основної суми боргу кредитного зобов'язання в іноземній валюті, на відміну від прощення (анулювання) відповідної курсової різниці в разі зміни валюти зобов'язання, за відсутності фактичних ознак доходу таких операцій з огляду на підстави та умови їхнього проведення, між ними існують суттєві відмінності, які об'єктивно виправдовують різницю правового режиму виконання податкового зобов'язку між платниками податків із застосуванням відповідної пільги чи в разі відмови в її застосуванні. Це свідчить про дискримінаційний підхід до оподаткування в Україні.

2.39. Додатково держава таким чином поставила б у залежність порядок виконання конституційного зобов'язку перед нею від формальних відмінностей узгодження волі між кредитором та боржником у цивільно-правових відносинах на засадах диспозитивності та свободи сторін, що істотно знижує рівень правової визначеності регулювання легітимних вимог щодо поведінки особи та правомірного втручання у сферу її майнових інтересів через механізм оподаткування.

2.40. У своєму поєднанні, вимога рівності та правової визначеності розкривають окремі аспекти змісту принципу верховенства права, який має загальне значення в рамках конституційного порядку України (ст. 8 Конституції України). Особливо пріоритет прав та свобод людини, а також відповідальності держави перед особою має бути дотриманий за встановлення зобов'язків особи перед державою як однієї з форм істотного втручання та оцінки порядку їхнього виконання, що має відповідати вимогам законності, легітимної мети та пропорційності.

2.41. Отже, п. 8 підп. 1 Розділу XX ПК України не може бути застосований з урахуванням виключення платників податків, яким було прощено (анульовано) частину основного боргу кредитного зобов'язання в іноземній валюті, без укладення договору про зміну валюти зобов'язання, за умови відповідності іншим визначеним умовам гіпотези цього нормативного припису, оскільки таке обмеження не відповідатиме жодній з наведених вимог правомірності.

III. Узагальнений висновок

3.1. Сторони мають право ухвалити рішення про зміну валюти кредитних зобов'язань, предметом якого є кошти в іноземній валюті, на національну, та оформити його шляхом укладення додаткового договору.

3.2. У цьому випадку, за умови додержання решти вимог пункту 8 підрозділу 1 Розділу XX «Перехідні положення» ПК України, сума прощеної (анульованої) курсової різниці не підлягає включенню до загального оподатковуваного доходу та, відповідно, оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб.

3.3. Водночас у випадку узгодження сторонами реструктуризації кредитних зобов'язань в іноземній валюті шляхом прощення частини боргу в іноземній валюті без такого додаткового договору про зміну валюти зобов'язання, за умови, що сума прощеного боргу в еквіваленті в національній валюті не перевищує розміру

курсової різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначена за офіційним курсом Національного банку України на дату нарахування податкового зобов'язання, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року, а операція відповідає часовим межам, встановленим п. 8 підр. 1 Розділу XX ПК України, така частина боргу в національній валюті теж не включається до загального оподаткованого доходу та, відповідно, не підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб.

Рогач Олександр Янович,

*доктор юридичних наук, професор,
проректор з науково-педагогічної роботи
Ужгородського національного університету*

I. Зміст запиту

Як до члена науково-консультативної ради Верховного Суду, надійшов лист від голови Касаційного адміністративного суду за № 74/0/27-21 від 05.07.2021 року з проханням надати правовий висновок з таких питань:

1) Яке правове значення для застосування пункту 8 підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України має рішення сторін у кредитних зобов'язаннях в іноземній валюті, на які поширюється ця норма, про зміну валюти зобов'язань на національну?

II. Правові підстави подання науково-правового висновку:

Закон України «Про судоустрій і статус суддів»,

Закон України «Про наукову і науково-технічну діяльність»,

Положення про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затверджене Постановою Пленуму Верховного Суду № 1 від 02.02.2018 року,

Лист Верховного Суду № 74/0/27-21 від 05.07.2021 року.

III. Нормативно-правові акти, наукові джерела, використані в процесі підготовки Наукового висновку:

Конституція України, Податковий кодекс України.

Посилання на наукові джерела, які слугували науково-теоретичною основою дослідження, наведені в тексті наукового висновку.

IV. Висновки наукового дослідження

4.1. Стаття 24 Конституції України передбачає, що громадяни мають рівні конституційні права й свободи та є рівними перед законом. Не може бути привілеїв чи обмежень за ознаками раси, кольору шкіри, політичних, релігійних та інших переконань, статі, етнічного та соціального походження, майнового стану, місця проживання, за мовними або іншими ознаками.

4.2. Конституційний Суд України у Рішенні від 28 вересня 2000 р. № 10-рп/2000 дав тлумачення змісту принципу рівності в податкових правовідносинах. Він полягає в рівності платників податків, якою передбачено рівні права та обов'язки платників податків, заборонено будь-яку дискримінацію залежно від форми власності, організаційно-правової форми господарської діяльності, а також місця походження капіталу та ін.; рівності податкового тягаря, що спрямовується на досягнення неформальної рівності, яка ґрунтується на максимальному врахуванні фактичного майнового стану платника податків, що визначає його реальну платоспроможність.

4.3. Відповідно до ст. 4 Податкового кодексу України, принципами, на яких ґрунтується податкове законодавство є: а) загальність оподаткування; б) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; в) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; г) презумпція правомірності рішень платника податку; д) фіскальна достатність; е) соціальна справедливість; є) економічність оподаткування; ж) нейтральність оподаткування; з) стабільність; й) рівномірність і зручність сплати; і) єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

4.4. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо кредитних зобов'язань» № 321-VIII від 09 квітня 2015 року Підрозділ 1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України був доповнений пунктом 8 такого змісту:

«8. Не вважається додатковим благом платника податку та не включається до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу сума, прощена (анульована) кредитором у розмірі різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначена за офіційним курсом Національного банку України на дату зміни валюти зобов'язання за таким кредитом з іноземної валюти у гривню, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року, а також сума процентів, комісії та/або штрафних санкцій (пені) за такими кредитами, прощених (анульованих) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою його банкрутства, до закінчення строку позовної давності. Норми цього пункту застосовуються до фінансових кредитів в іноземній валюті, які не були погашені до 1 січня 2014 року.

Дія абзацу першого цього пункту поширюється на операції з прощення (анулювання) кредитором боржникові заборгованості за фінансовим кредитом в іноземній валюті, що здійснювалися починаючи з 1 січня 2015 року».

4.5. Метою законопроекту № 321-VIII було створення дієвого механізму врегулювання проблемних питань, пов'язаних із погашенням заборгованості, вираженої в іноземній валюті у спосіб, визначений Законом України «Про реструктуризацію кредитних зобов'язань з іноземної валюти в гривню». Для фактичної реалізації положень Закону України «Про реструктуризацію кредитних зобов'яз-

зань з іноземної валюти в гривню» платникам податків надаються податкові преференції.

4.6. Як вбачається із тексту пояснювальної записки до законопроекту № 321-VIII, спосіб врегулювання проблемних питань, пов'язаних із погашенням заборгованості, вираженої в іноземній валюті має бути визначений Законом України «Про реструктуризацію кредитних зобов'язань з іноземної валюти в гривню». Однак на сьогодні, вказаний закон не прийнятий.

Офіційний вебпортал Верховної Ради України містить лише Проект Постанови про прийняття за основу проекту Закону України про реструктуризацію кредитних зобов'язань з іноземної валюти в гривню від 03.07. 2014 року.

4.7. Згідно з усталеними правилами законодавчої техніки, відповідно до «Правил оформлення проектів законів та основні вимоги законодавчої техніки (Методичні рекомендації)», ⁶ перехідні положення законопроекту застосовуються, у разі якщо потрібно врегулювати відносини, пов'язані з переходом від існуючого правового регулювання до бажаного, того, яке має запроваджуватися з прийняттям нового закону.

4.8. З позиції норм законодавчої техніки виникла недопустима ситуація, коли законодавець доповнив Підрозділ 1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України пунктом 8, однак не спромігся прийняти базовий Закон «Про реструктуризацію кредитних зобов'язань з іноземної валюти в гривню».

4.9. З точки зору теорії права, правові положення пункту 8 Підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України є податковими стимулами – податковою пільгою.

У науковій літературі податкові стимули – один зі способів, за допомогою яких держава забезпечує рівновагу між приватними й публічними інтересами. Держава має створити максимально зручні й сприятливі умови для розвитку відповідного виду діяльності платників податків і забезпечити зрозумілі, чіткі й оптимальні механізми оподаткування. Податкові пільги: (а) виступають звільненням від сплати податків і зборів (повним або частковим); (б) підставою їх надання є особливості правового статусу платника податків та особливості його діяльності; (в) залежать від терміну часу ⁷.

4.10. Необхідно зауважити, що податкові відносини мають імперативний характер, чітко регламентуються державою. Правові стимули не просто виникають, а встановлюються обміркованим рішенням законодавця, набувають меж, інфор-

⁶ <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0002451-06>

⁷ Шаптала Є.Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії) за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» (081 – Право). Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2019. С. 182.

мують суб'єкта про бажану з його боку поведінку, а також про ті додаткові блага, які він у підсумку отримає⁸.

4.11. Розуміючи ситуацію щодо неприйняття Закону «Про реструктуризацію кредитних зобов'язань з іноземної валюти в гривню», який би визначив правові механізми та спосіб анулювання (прощення) кредитором частини боргу та чіткі умови звільнення від оподаткування податком на доходи фізичних осіб таких доходів суб'єкта податкових правовідносин, змушені констатувати, що єдиною правовою основою, яка дозволяє врегулювати це питання на сьогодні є імперативна норма пункту 8 Підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України.

4.12. Аналіз пункту 8 Підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» ПК України дозволяє зробити висновок, що підставами для застосування цієї норми має бути сукупність низки умов:

1) рішення кредитора про прощення (анулювання) кредитором суми в розмірі різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначеної за офіційним курсом Національного банку України на дату зміни валюти зобов'язання за таким кредитом з іноземної валюти на гривню, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року;

2) зміна валюти зобов'язання за кредитом з іноземної валюти на гривню за кредитним договором. Підтримуємо позицію Верховного Суду в справі № 120/935/19-а (Постанова від 18 січня 2021 року), у якій констатовано, що «датою зміни валюти зобов'язання за кредитом, отриманим позивачем за кредитним договором, є дата підписання між кредитором та позивачем додаткового до кредитного договору, відповідно до якого сторони домовились, що повернення кредиту та сплата процентів буде здійснюватися в національній валюті України – гривні із застосуванням для розрахунку платежу офіційного курсу долара США до української гривні, встановленого НБУ на день сплати».

3) рішення кредитора, яке не пов'язане з процедурою його банкрутства про прощення (анулювання) суми процентів, комісії та/або штрафних санкцій (пені) за такими кредитами, прийняте до закінчення строку позовної давності;

4) операції з прощення (анулювання) кредитором боржникові заборгованості за фінансовим кредитом в іноземній валюті здійснювалися, починаючи з 1 січня 2015 року.

8 Шаптала Є.Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії) за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» (081 – Право). Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, 2019. С. 50.

§ 2. Правові позиції



*Постанова КАС ВС від 23.05.2022 у справі № 810/3116/18
(судова палата)*

Підставами для кваліфікації отриманого платником доходу як доходу від здійснення господарської (підприємницької) діяльності була реалізована платником діяльність з ознаками господарської з огляду на її систематичний характер упродовж 2013–2015 років, обсяги придбаного (збудованого шляхом фінансування будівництва) житла з метою подальшого продажу. Для застосування цих правил необхідна така умова, як отримання доходу фізичною особою-підприємцем, що презюмує реєстрацію особи підприємцем відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань».

4. Єдиний соціальний внесок

§ 1. Наукові висновки

1. Сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування фізичною особою-підприємцем, що здійснює незалежну професійну діяльність

Кучерявенко Микола Петрович,
*доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри фінансового права Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого,
перший віцепрезидент Національної академії правових наук України, академік
Національної академії правових наук України*

Смичок Євген Михайлович,
*кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого,
Голова Науково-консультативної ради ГУ ДФС
у Харківській області*

Із аналізу матеріалів зразкової справи можна виокремити три принципові моменти, які підлягають послідовному дослідженню:

1) перебування на податковому обліку одночасно як фізична особа-підприємець та як особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність;

2) визначення на рівні підзаконних нормативно-правових актів такого платника єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ) як «фізичної особи-підприємця з ознакою здійснення незалежної професійної діяльності»;

3) подвійне оподаткування (подвійна сплата ЄСВ).

Для послідовної відповіді на поставлені питання вбачається за доцільне системно проаналізувати положення Податкового кодексу України, Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», Порядку обліку платників податків (затверджений наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588) (далі – Порядок).

1. Щодо перебування на податковому обліку одночасно як фізична особа-підприємець та як особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність. Обов'язок із податкового обліку безпосередньо закріплений в рамках п.п. 16.1.1 п. 16.1 ст. 16 Податкового кодексу України («Обов'язки платника податків»), де зазначається, що платник податків зобов'язаний стати на облік у контрольних органах в порядку, встановленому законодавством України.

Податковий облік самозайнятих осіб визначається приписами ст. 65 Податкового кодексу України («Облік самозайнятих осіб»). Перед тим, як перейти до безпосереднього аналізу особливостей обліку самозайнятих осіб, потрібно визначити змістовне наповнення такого поняття як «самозайнята особа».

Дефініція поняття «самозайнята особа» закріплюється в рамках положень ст. 14 Податкового кодексу України («Визначення понять»). Самозайнята особа – це платник податку, який є фізичною особою-підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності (абз. 1 п.п. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України). Незалежна професійна діяльність – це участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, приватних виконавців, адвокатів, арбітражних керуючих (розпорядників майна, керуючих санацією, ліквідаторів), аудиторів, бухгалтерів, оцінювальників, інженерів чи архітекторів, особи, зайнятої релігійною (місіонерською) діяльністю, іншою подібною діяльністю за умови, що така особа не є працівником або фізичною особою-підприємцем та використовує найману працю не більш як чотирьох фізичних осіб (абз. 2 п.п. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України).

З означених дефініцій вбачається, що законодавець передбачає дві форми самозайнятої особи:

- а) фізична особа-підприємець;
- б) особа, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Водночас із системного аналізу положень абз. 1 та абз. 2 п.п. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України випливає, що відповідні правові статуси (фізичної особи-підприємця та особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) є взаємовиключними.

Такого роду підхід обумовлюється, зокрема, вказівкою в абз. 2 п.п. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України на те, що платник податків може детермінуватися як особа, яка провадить незалежну професійну діяльність «... за умови, що така особа не є ... фізичною особою-підприємцем...».

Тобто платник податків не може одночасно перебувати в статусі фізичної особи-підприємця та особи, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Взаємовиключність відповідних правових статусів (фізичної особи-підприємця та особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) може бути виведена в тому числі й з аналізу положень ст. 65 Податкового кодексу України. Так, відповідно до п. 65.1 ст. 65 Податкового кодексу України, взяття на облік фізичних осіб-підприємців у контрольних органах здійснюється за податковою адресою на підставі відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, наданих державним реєстратором

згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань».

Що ж стосується взяття на облік фізичної особи, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, то така особа має подати заяву та документи особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до контрольного органу за місцем постійного проживання (п. 65.3 ст. 65 Податкового кодексу України).

Тобто приписи чинного законодавства розмежовують порядок взяття на облік фізичних осіб-підприємців та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Більш деталізовано порядок взяття на облік означених категорій самозайнятих осіб закріплюється в Порядку. Одночасно, відповідно до п. 65.4 ст. 65 Податкового кодексу України, контрольний орган відмовляє в розгляді документів, поданих для взяття на облік особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, зокрема, у разі коли фізична особа вже взята на облік як самозайнята особа. З означеного випливає: якщо особа вже зареєстрована як фізична особа-підприємець (одна із форм самозайнятої особи), то в подальшому вона вже не може бути поставлена на облік як особа, яка провадить незалежну професійну діяльність.

Висновки. Отже, перебування особи на податковому обліку одночасно як фізичної особи-підприємця та як особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, є неможливим. Таким чином, можна дійти висновку, що неможливим є і дублювання правового статусу самозайнятої особи. Паралельне суміщення відповідних правових статусів не може мати місце.

2. Щодо визначення на рівні підзаконних нормативно-правових актів такого платника ЄСВ як «фізичної особи-підприємця з ознакою здійснення незалежної професійної діяльності». Для послідовної відповіді на поставлене питання необхідно провести послідовний аналіз положень Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» та Порядку. Відповідно до ч. 2 ст. 2 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» виключно цим Законом визначаються платники ЄСВ.

Самі ж різновиди платників ЄСВ безпосередньо фіксуються в рамках приписів ст. 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» («Платники єдиного внеску»). Так, зокрема, п. 4 та п. 5 ст. 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» розмежовують такі категорії платників ЄСВ як фізичні особи-підприємці (п. 4 відповідної статті) та особи, які провадять незалежну професійну діяльність (п. 5 відповідної статті).

А Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», який є спеціалізованим нормативно-правовим актом з питань адміністрування ЄСВ, не передбачає такої категорії платників

відповідного консолідованого страхового внеску, як «фізичні особи-підприємці з ознакою здійснення незалежної професійної діяльності».

Зазначена аналізована терміносполука закріплюється в рамках положень підзаконного нормативно-правового акта – Порядку. Відповідно до п.п. 4 п. 6.7 Порядку, якщо фізична особа зареєстрована як підприємець та водночас провадить незалежну професійну діяльність, така фізична особа обліковується у контрольних органах як фізична особа-підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності.

Тут потрібно чітко усвідомлювати, що відповідні норми фактично призводять до «змішування» двох самостійних правових статусів самозайнятої особи. На законодавчому рівні (на рівні Податкового кодексу України) такого роду суміщення правових статусів (статусу фізичної особи-підприємця та особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) визначається недопустимим.

У цьому випадку потрібно констатувати наявність колізії між приписами нормативно-правових актів різної юридичної сили – суперечність між приписами закону та положеннями підзаконного нормативно-правового акта. За правилом колізійного принципу «*lex superior derogate legi inferiori*», нормативний акт вищої юридичної сили має пріоритет над нормативним актом нижчої юридичної сили. Таким чином, потрібно резюмувати, що положення закону за своєю юридичною силою превалюють над нормами підзаконних нормативно-правових актів. Відповідно, визначення спеціального «змішаного» правового статусу (з метою обліку самозайнятих осіб) на рівні підзаконного нормативно-правового акта (Порядку), з огляду на суперечність положенням закону, є неправомірним, а отже, не можна брати до уваги в аспекті правозастосовної діяльності.

Висновки. Визначення на рівні підзаконного нормативно-правового акта спеціальної облікової політики для такої умовно визначеної категорії платників ЄСВ як фізичної особи-підприємця з ознакою здійснення незалежної професійної діяльності є незаконним через суперечність положенням закону.

3. Щодо подвійної сплати ЄСВ. Положення чинного податкового законодавства, за загальним правилом, пов'язують таке негативне явище як подвійне оподаткування з податковими відносинами, які мають транскордонний характер. Тобто мова йде про відносини з уникнення подвійного оподаткування, в рамках яких є наявний специфічний суб'єкт-нерезидент. Ціль уникнення подвійного оподаткування – унеможливлення подвійного оподаткування доходів нерезидента. Водночас варто зазначити, що загальнотеоретична конструкція подвійного оподаткування, не втрачає своєї актуальності в тому числі й в аспекті відносин, що стосується «внутрішнього» оподаткування – оподаткування резидентів. Подвійність оподаткування резидентів може полягати в повторному оподаткуванні тотожного об'єкта та, відповідно, бази оподаткування. У цьому випадку, під час

встановлення фактичного подвійного оподаткування, головним є визначення тожності бази оподаткування.

В аналізованій зразковій справі мова йде про подвійну сплату ЄСВ. Хоча за своїм характером ЄСВ і є подібним до загальнообов'язкових платежів податково-го характеру, проте з формально-юридичної точки зору він не інтегрований до системи податків та зборів. Законодавець визначив особливий, самостійний статус ЄСВ як консолідованого страхового внеску. Екстраполяція ж загальнотеоретичних конструкцій, які стосуються відносин із оподаткування, буде цілком доречною і в аспекті ЄСВ.

База нарахування ЄСВ визначається в рамках положень ст. 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» («База нарахування єдиного внеску»). Так, база нарахування ЄСВ для фізичних осіб-підприємців та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, визначається положеннями п. 2 (в аспекті фізичних осіб-підприємців на загальній системі оподаткування та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність) та п. 3 (в аспекті фізичних осіб-підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування) ч. 1 ст. 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Концептуальних розбіжностей у підходах до визначення бази оподаткування, як для першої категорії самозайнятих осіб, так і для другої категорії осіб, не простежується.

Навіть якщо вести мову про синтез правового статусу фізичної особи-підприємця та особи, яка провадить незалежну професійну діяльність, то це не призведе до необхідності подвійного оподаткування тожної бази нарахування ЄСВ. Для адвокатів, як і для інших осіб, професійна діяльність яких дозволяє прирівняти їх до осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (наприклад, нотаріусів, судових експертів тощо), фактично, законом визначено можливість вибору одного із правових статусів самозайнятої особи: правового статусу фізичної особи-підприємця або особи, яка провадить незалежну професійну діяльність. Залежно від обраного статусу таку особу очікують закономірні податково-правові наслідки.

Але специфіка підходів до оподаткування відповідних категорій осіб, в жодному разі не може призводити до подвійного нарахування ЄСВ на тожну базу. В іншому випадку буде порушуватися такий загальний принцип права як принцип рівності. Так, загальноприйнятим є підхід, відповідно до якого, на платника податків не може бути покладено додаткового, нічим не обумовленого (без наявності фактичних та правових підстав) обов'язку зі сплати загальнообов'язкових платежів податкового характеру.

Подвійне оподаткування специфічних категорій платників податку, призводить до порушення принципу рівності, що закономірно нівелює реалізацію принципу справедливості. У такому випадку відсутня правова визначеність на правозастосовному рівні. У відповідній ситуації мало місце, в тому числі, й комплексне пору-

шення принципу правової визначеності, який є одним із інтегративних складників принципу верховенства права (відповідно до положень Доповіді «Верховенство права» Європейської комісії «За демократію через право» (Венеційської комісії) від 25–26 березня 2011 р.).

Так, первинно під час конструювання приписів підзаконного нормативно-правового акта правова визначеність була порушена нормотворцем (в аспекті безпідставного встановлення з метою обліку специфічної категорії платника ЄСВ – фізичної особи-підприємця з ознакою здійснення незалежної професійної діяльності). У подальшому такого роду порушення вимог законодавства з боку суб'єкта підзаконної нормотворчості призвело до невизначеності правозастосовної практики (ситуації, за якої контрольний орган, основуючись на помилковому алгоритмі правозастосування, приймає рішення про подвійне нарахування ЄСВ на тожну базу).

Висновок. Отже, в такому випадку ми можемо констатувати неприпустимість подвійного нарахування ЄСВ на тожну базу – доходи фізичних осіб-підприємців, які не мають обов'язку паралельної реєстрації як осіб, що провадять незалежну професійну діяльність.

2. Сплата єдиного соціального внеску фізичною особою-підприємцем, яка отримала свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 01 липня 2004 року, але не надала реєстраційну картку для внесення відомостей до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, що зумовлене зміною законодавства.

Заярний Олег Анатолійович,

*доктор юридичних наук, доцент,
доцент кафедри адміністративного права
юридичного факультету*

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

1. Фактичний виклад обставин справи, на яких ґрунтується науковий висновок.

У провадженні Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду перебуває справа № 826/11434/18 за позовом Черкунова Віталія Івановича до Державної митної служби України, Галицької митниці Держмитслужби про визнання протиправними та скасування наказів, поновлення на посаді, стягнення заробітку.

Спір у цій справі виник у зв'язку з припиненням державної служби позивача в червні 2018 року, який обіймав посаду в митному органі, у зв'язку із поновленням на посаді державної служби особи, яка раніше її займала.

У цьому провадженні суд першої інстанції, з висновком якого погодився суд апеляційної інстанції, виходив з того, що, оскільки спеціальне законодавство, Закон України «Про державну службу» в редакції від 10.12.2015 № 889-IX, (далі – Закон України «Про державну службу»), не містить врегулювання порядку звільнення державного службовця у зв'язку із поновленням на посаді державної служби особи, яка раніше її займала, а тому, у разі звільнення державного службовця, у такому випадку мають бути застосовані норми загального законодавства, а саме, Кодексу законів про працю України, (далі – КЗпП України).

За таких обставин суди дійшли висновку, що, приймаючи рішення, відповідач, як роботодавець, не виконав вимоги законодавства в частині процедури звільнення працівника, оскільки не запропонував позивачу рівнозначну посаду у тій же установі, чим порушив трудові гарантії позивача як працівника.

Усе викладене породжує проблемні питання, які вимагають свого наукового вирішення.

Їх сутність полягає у такому:

1. Чи поширюється дія норм законодавства про працю, зокрема частини другої статті 40 КЗпП України, якщо неможливо перевести працівника, за його згодою, на іншу роботу, у частині відносин припинення державної служби на підставі пункту 1 частини першої статті 88 Закону України «Про Державну службу»?

2. Чи поширюються гарантії частини четвертої статті 40 КЗпП України на відносини в частині припинення державної служби у зв'язку з обставинами, що склалися незалежно від волі сторін, зокрема поновлення на посаді державної служби особи, яка раніше її займала?

Метою цього наукового висновку є дослідження проблемних питань, пов'язаних із застосуванням пункту 1 частини першої статті 88 Закону України «Про державну службу» у системному взаємозв'язку з положеннями частин другої та четвертої КЗпП України до відносин припинення державної служби через поновлення на посаді особи, яка раніше її займала.

Предметом наукового висновку є правові норми, передбачені у пункті 1 частини першої статті 88 Закону України «Про державну службу», частинах другій та четвертій статті 40 КЗпП України.

2. Нормативне, наукове та правозастосовче обґрунтування правових позицій наукового висновку.

Закладаючи правову основу для визнання України правовою, демократичною та соціальною державою, Конституція України у частині другій статті 3 встановила основоположне правило для побудови публічно-правових відносин між людиною та державою.

Згідно із зазначеною конституційною нормою, «права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави...».

Установленому у статті 3 Конституції України обов'язку держави кореспондує закріплене у частині другій статті 38 Основного закону права громадян на рівний доступ до державної служби та служби в органах місцевого самоврядування.

Складовими елементами правового статусу державних службовців є вступ на державну службу, умови та порядок її проходження, звільнення з державної служби, соціальний статус осіб державної служби. Регламентується цей статус нормами різних галузей права, серед яких норми конституційного, адміністративного, трудового, цивільного, кримінального, фінансового права – галузей права, на чолі яких є публічне право. Зазначеним обумовлено складність і специфічність цього інституту та поширення компетенції адміністративних судів на спори щодо прийняття громадян на державну службу.

Принципи, правові та організаційні засади забезпечення публічної, професійної, політично неупередженої, ефективної, орієнтованої на громадян державної служби, яка функціонує в інтересах держави й суспільства, а також порядок реалізації громадянами України права рівного доступу до державної служби, що базується на їхніх особистих якостях та досягненнях, визначені Законом України «Про державну службу».

Як випливає з буквального змісту норми, передбаченої у частині першій статті 3 вказаного Закону України: «Цей Закон регулює відносини, що виникають у зв'язку із вступом на державну службу, її проходженням та припиненням, визначає правовий статус державного службовця».

Відповідно до частин першої-третьої статті 5 Закону України «Про державну службу», правове регулювання державної служби здійснюється Конституцією України, цим та іншими законами України, міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України, актами Кабінету Міністрів України та центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державної служби.

Відносини, що виникають у зв'язку із вступом, проходженням та припиненням державної служби, регулюються цим Законом, якщо інше не передбачено законом.

Дія норм законодавства про працю поширюється на державних службовців у частині відносин, не врегульованих цим Законом.

Пункт 5 частини першої статті 83 та пункт 1 частини першої статті 88 Закону України «Про державну службу» серед підстав для припинення державної служби

у зв'язку з обставинами, що склалися незалежно від волі сторін, виокремлюють поновлення на посаді державної служби особи, яка раніше її займала.

Згідно з приписами пункту 2 частини першої статті 40 КЗпП України, трудовий договір, укладений на невизначений строк, а також строковий трудовий договір до закінчення строку його чинності може бути розірваний власником або уповноваженим ним органом лише у випадку поновлення на роботі працівника, який раніше виконував цю роботу.

За правилами частини другої статті 40 КЗпП України, звільнення з підстав, зазначених у пунктах 1, 2 і 6 цієї статті, допускається, якщо неможливо перевести працівника, за його згодою, на іншу роботу.

Але, відповідно до частини четвертої статті 40 КЗпП України, не допускається звільнення працівника з ініціативи власника або уповноваженого ним органу в період його тимчасової непрацездатності (крім звільнення за пунктом 5 цієї статті), а також у період перебування працівника у відпустці. Це правило не поширюється на випадок повної ліквідації підприємства, установи, організації.

За змістом статті 87 Закону України «Про державну службу», підставами для припинення державної служби за ініціативою суб'єкта призначення, серед іншого є:

скорочення чисельності або штату державних службовців, ліквідація державного органу, реорганізація державного органу у разі, коли відсутня можливість пропозиції іншої рівноцінної посади державної служби, а у разі відсутності такої пропозиції – іншої роботи (посади державної служби) у цьому державному органі;

встановлення невідповідності державного службовця займаний посаді протягом строку випробування;

отримання державним службовцем поспіль двох негативних оцінок за результатами оцінювання службової діяльності;

вчинення державним службовцем дисциплінарного проступку, який передбачає звільнення.

Підставою для припинення державної служби за ініціативою суб'єкта призначення може бути нез'явлення державного службовця на службу протягом більш як 120 календарних днів підряд або більш як 150 календарних днів протягом року внаслідок тимчасової непрацездатності (без урахування часу відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами), якщо законом не встановлено більш тривалий строк збереження місця роботи (посади) у разі відповідного захворювання.

За державним службовцем, який втратив працездатність під час виконання посадових обов'язків, посада зберігається до відновлення працездатності або встановлення інвалідності.

Процедура вивільнення державних службовців на підставі пункту 1 частини першої цієї статті визначається законодавством про працю.

Звільнення на підставі пункту 1 частини першої цієї статті допускається лише у разі, якщо державний службовець не може бути переведений на іншу посаду відповідно до його кваліфікації або якщо він відмовляється від такого переведення.

Державний службовець, якого звільнено на підставі пункту 1 частини першої цієї статті, у разі створення в державному органі, з якого його звільнено, нової посади чи появи вакантної посади, що відповідає кваліфікації державного службовця, протягом шести місяців з дня звільнення має право поворотного прийняття на службу за його заявою, якщо він був призначений на посаду в цьому органі за результатами конкурсу. У разі звільнення з державної служби на підставі пункту 1 частини першої цієї статті, державному службовцю виплачується вихідна допомога в розмірі середньої місячної заробітної плати.

Частиною другою статті 40 КЗпП України передбачено, що звільнення з підстави поновлення на роботі працівника, який раніше виконував цю роботу, допускається, якщо неможливо перевести працівника, за його згодою, на іншу роботу.

Аналогічні правила передбачені в частині третій статті 87 Закону України «Про державну службу» лише щодо підстави для припинення державної служби за ініціативою суб'єкта призначення, передбаченої пунктом 1 частини першої цієї статті, такої як скорочення чисельності або штату державних службовців, ліквідація державного органу, реорганізація державного органу в разі, коли відсутня можливість пропозиції іншої рівноцінної посади державної служби, а в разі відсутності такої пропозиції – іншої роботи (посади державної служби) у цьому державному органі.

Окремі особливості проходження державної служби в центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, та в центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, їх територіальних органах визначається Митним кодексом України та Податковим кодексом України, частина п'ята статті 3 Закону України «Про державну службу».

Разом з тим, необхідно підкреслити: норма частини п'ятої статті 3 Закону України «Про державну службу» запроваджена Законом України від 14.01.2020 року, тобто після виникнення спірних правовідносин, що унеможлиблює її застосування до вирішення питань, порушених у цьому науковому висновку.

Така правова позиція ґрунтується на приписах частин третьої та четвертої статті 3 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України).

Відповідно до частини третьої статті 3 КАС України, «провадження в адміністративних справах здійснюється відповідно до закону, чинного на час вчинення окремої процесуальної дії, розгляду й вирішення справи». Водночас, за правилами частини четвертої статті 3 КАС України, «закон, який встановлює нові обов'язки, скасовує чи звужує права, належні учасникам судового процесу, чи обмежує їх використання, не має зворотної дії в часі».

У регулюванні суспільних відносин застосовуються різні способи дії в часі нормативно-правових актів. Перехід від однієї форми регулювання суспільних відносин до іншої може здійснюватися, зокрема, негайно (безпосередня дія), шляхом перехідного періоду (ультраактивна форма) і шляхом зворотної дії (ретроактивна форма). За загальновизнаним принципом права, закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі. Цей принцип закріплений у частині першій статті 58 Конституції України, за якою дію нормативно-правового акта в часі треба розуміти так, що вона починається з моменту набрання цим актом чинності й припиняється з втратою ним чинності, тобто до події, факту застосовується той закон або інший нормативно-правовий акт, під час дії якого вони настали або мали місце.

Конституція України, закріпивши частиною першою статті 58 положення щодо неприпустимості зворотної дії в часі законів та інших нормативно-правових актів, водночас передбачає їх зворотню дію в часі у випадках, коли вони пом'якшують або скасовують юридичну відповідальність особи, що є загальновизнаним принципом права. Тобто щодо юридичної відповідальності застосовується новий закон чи інший нормативно-правовий акт, що пом'якшує або скасовує відповідальність особи за вчинене правопорушення під час дії нормативно-правового акта, яким визначались поняття правопорушення і відповідальність за нього.

Відповідальність можлива лише за наявності в законі чи іншому нормативно-правовому акті визначення правопорушення, за яке така юридична відповідальність особи передбачена і яка може реалізовуватись у формі примусу з боку уповноваженого державою органу.

В аспекті зворотної дії норм Конституції та Законів України важливе уточнення зробив Конституційний Суд України в Рішенні за зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положень ч. 1 ст. 58 Конституції України, від 09.02.1999 у справі № 11-7/99 № 1-9 РП-99, закріплена у ч. 1 ст. 58 Конституції України норма, вміщена у розділ «другий» Конституції – «Основні права, свободи та обов'язки людини і громадянина», що означає поширення дії відповідного припису лише на фізичних осіб в частині зворотної дії норм закону, яким пом'якшується чи скасовується юридична відповідальність. На цій основі Конституційний Суд України дійшов висновку, що положення частини першої статті 58 Конституції України про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів у випадках, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи, стосується фізичних осіб і не поширюється на юридичних осіб.

Однак це не означає, що цей конституційний принцип не може поширюватись на закони та інші нормативно-правові акти, які пом'якшують або скасовують відповідальність юридичних осіб. Проте надання зворотної дії в часі таким нормативно-правовим актам може бути передбачене шляхом прямої вказівки про це в законі або іншому нормативно-правовому акті.

Таким чином, внесені Законом України № 440-VIII зміни до Закону України «Про державну службу», не поширюються на спірні правовідносини.

Як випливає із системного тлумачення змісту норм, передбачених у пункті 2 частини першої, частині другій та четвертій статті 40 КЗпП України, частині першій статті 3, частинах першій – третій статті 5, пункті 5 частини першої статті 83, частині першій статті 87, пункті 1 частини першої статті 88 Закону України «Про державну службу», на відносини, пов'язані із професійною діяльністю державних службовців, які не врегульовані останнім з названих Законів, поширюються вимоги КЗпП України.

У цьому контексті йдеться про загальнопоширене у правозастосовчій діяльності правило про поширення дії загальної норми на правовідносини, які врегульовані спеціальними нормами окремого Закону України.

Аналогічний підхід до вирішення проблемних питань, досліджених у цьому науковому висновку одержав свій розвиток у практиці адміністративного судочинства.

Згідно з інформаційним листом Вищого адміністративного суду України від 26.05.2010 № 753/11/13-10 «Про розв'язання спорів, що виникають з відносин публічної служби», «...під час вирішення спорів зазначеної категорії пріоритетними є норми спеціальних законів, а норми трудового законодавства підлягають застосуванню лише у випадках, якщо нормами спеціальних законів не врегульовано спірних відносин, та коли про можливість такого застосування прямо зазначено у спеціальному законі. Тому, якщо у спеціальному законі не передбачено або прямо заборонено застосування норм трудового законодавства, то особа може бути звільнена виключно з підстав передбачених цими законами».

Згаданим листом також передбачено, що суди, розглядаючи справи, пов'язані з припиненням публічної служби, мають виходити з їх поділу на загальні, передбачені КЗпП України, та спеціальні, передбачені відповідними спеціальними законами України.

Так само, Львівський апеляційний адміністративний суд в «Узагальненні судової практики розгляду спорів з приводу прийняття громадян на публічну службу, її проходження, звільнення з публічної служби впродовж 2012–2013 років» звернув увагу суддів адміністративних судів на те, що: «за загальним правилом, під час вирішення справ досліджуваної категорії пріоритетними є норми спеціальних законів. Трудове законодавство підлягає застосуванню у випадках, якщо нормами спеціальних законів не врегульовано спірних правовідносин або коли про це йдеться в спеціальному законі».

3. Узагальнений висновок:

1. У частині відносин припинення державної служби на підставі пункту 1 частини першої статті 88 Закону України «Про Державну службу» на них поширюється

дія норм законодавства про працю, зокрема частини другої статті 40 КЗпП України, якщо неможливо перевести працівника, за його згодою, на іншу роботу.

2. На відносини в частині припинення державної служби у зв'язку з обставинами, що склалися незалежно від волі сторін, зокрема, поновлення на посаді державної служби особи, яка раніше її займала, поширюються гарантії частини четвертої статті 40 КЗпП України.

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського національного університету імені Івана Франка

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.М. Гімона у провадженні № К/9901/29483/19 (справа № 260/81/19), надісланого Головою Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 9/0/27-20 від 10.02.2020 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення в процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності з методами наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

I. Проблемне питання

1.1. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (надалі – єдиний внесок) як консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за чинними видами загальнообов'язкового державного соціального страхування (п. 2 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від

08.07.2010 р. № 2464-VI (надалі – Закон № 2464-VI)) є основним парафіскальним обов'язковим платежем фінансової системи України.

1.2. Його призначення на сьогодні полягає в капіталізації грошових внесків учасників системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в межах солідарно-накопичувального рівня у Пенсійному фонді для забезпечення конституційних прав громадян на соціальний захист (ст. 46 Конституції України) та на достатній життєвий рівень (ст. 48 Конституції України) у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом.

1.3. Питання визначення обов'язкової участі в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування фактично є питанням першочергового встановлення для особи обов'язку щодо сплати відповідного грошового платежу в цільовий фонд, що вимагає чіткого та однозначного правового регулювання визначення підстав та порядку його виконання.

1.4. В аспекті чинної бази нарахування єдиного внеску для фізичних осіб – підприємців, згідно з п.п. 2, 3 ст. 7 Закону № 2464-VI, розмір сплати є залежним від фінансових результатів здійснюваної ними господарської діяльності, однак обов'язок зі сплати визначається за суб'єктним критерієм, що вимагає чіткого узгодження загальних позицій щодо правосуб'єктності фізичної особи-підприємця з нормами спеціального законодавства у сфері адміністрування єдиного внеску.

1.5. Отже, цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.М. Гімона, необхідно надати відповіді у формі правових висновків Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду, в тому числі, з'ясувавши питання:

1.5.1. Чи є підстави вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 01 липня 2004 року, але не зверталися до державних реєстраторів із заявою про включення відомостей про них до ЄДР відповідно до положень Закону № 755-IV, зберігають статус фізичних осіб-підприємців в розумінні ст. 50 ЦК України до моменту внесення до ЄДР відомостей про припинення діяльності?

1.5.2. Чи є підстави вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 01 липня 2004 року, щодо яких на підставі первинної редакції Закону № 2390-VI до ЄДР були внесені відомості про те, що свідоцтво про їх державну реєстрацію старого зразка вважається недійсним, втратили статус фізичних осіб-підприємців у розумінні ст. 50 ЦК України?

1.5.3. Чи можна стверджувати, що з прийняттям Закону № 1155-VII відновлено статус фізичних осіб як фізичних осіб-підприємців, відомості про яких були включені до ЄДР з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію як суб'єктів підприємницької діяльності, оформлені та видані до 01 липня 2004 року, вважаються недійсними?

1.6. Водночас комплексне дослідження теорії, аналітичних оглядів відповідної тематики та матеріалів практики вказує на те, що суть проблеми застосування відповідних норм є системною та зумовлена як тими питаннями, які необхідно вирішити згідно з надісланим Зверненням, так і необхідністю комплексного аналізу відносин та їхнього нормативно-правового регулювання. З огляду на вказане, вважаю за необхідне під час обґрунтування вийти за межі поставлених запитань, з метою забезпечення комплексного системного підходу для вирішення завдань адміністративного судочинства під час розгляду цієї категорії спорів.

II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. П. 4 ч. 1 ст. 4 Закону № 2464-VI до платників єдиного внеску відносить фізичних осіб-підприємців, в тому числі тих, які обрали спрощену систему оподаткування.

2.2. Згідно з чинним нормативно-правовим регулюванням, суб'єктна ознака статусу фізичної особи-підприємця є визначальною щодо віднесення до платників єдиного внеску (визначення наявності в особи обов'язку сплати єдиного внеску), встановлюючи його мінімальний розмір у сумі, що не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску на місяць (п.п. 2, 3 ст. 7 Закону № 2464-VI).

2.3. Правовий статус підприємця фізична особа з повною цивільною дієздатністю набуває в порядку реалізації свого права на здійснення підприємницької діяльності, яка не заборонена законом (ч. 1 ст. 42 Конституції України, ч. 1 ст. 50 ЦК України, ч. 1 ст. 128 ГК України).

2.4. Водночас державна реєстрація в порядку, встановленому законом, визначена обов'язковою умовою реалізації права на підприємницьку діяльність (ч. 2 ст. 50 ЦК України, ч. 1 ст. 58, ч. 1 ст. 128 ГК України), яка полягає у офіційному визнанні шляхом засвідчення державою факту набуття статусу підприємця фізичною особою або його позбавлення, зміни відомостей, що містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань про фізичну особу-підприємця для забезпечення державних органів та органів місцевого самоврядування, а також учасників цивільного обороту достовірною інформацією про юридичних осіб, громадські формування, що не мають статусу юридичної особи, та фізичних осіб-підприємців з Єдиного державного реєстру (п. 4 ч. 1 ст. 1, ч. 1 ст. 7 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 р. № 755-IV (надалі – Закон № 755-IV)).

2.5. Таке унормування порядку реалізації права на здійснення підприємницької діяльності покликане забезпечити захист прав, свобод та інтересів інших учасників цивільного обороту від зловживань під час реалізації особою свого права, має загальний характер як в Україні, так і в правових системах іноземних держав, та, за визначеними законом умовами проведення державної реєстрації, необхідно визнавати його легальним, обґрунтованим та пропорційним втручанням держави в здійснення особою свого конституційного права на підприємницьку діяльність.

2.6. У первинній редакції Закону № 755-IV порядок проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців включав, зокрема: 1) перевірку комплектності документів, які подаються державному реєстратору, та повноти відомостей, що вказані в реєстраційній картці; 2) перевірку документів, які подаються державному реєстратору, на відсутність підстав для відмови в проведенні державної реєстрації; 3) внесення відомостей про юридичну особу або фізичну особу-підприємця до Єдиного державного реєстру; 4) оформлення і видачу свідоцтва про державну реєстрацію та виписки з Єдиного державного реєстру (ч. 2 ст. 4).

2.7. Відповідно до ч. 1 ст. 42 Закону № 755-IV (у первинній редакції) для проведення державної реєстрації фізична особа, яка має намір стати підприємцем, має подати особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) державному реєстратору за місцем проживання такі документи: 1) заповнену реєстраційну картку на проведення державної реєстрації фізичної особи-підприємця; 2) копію довідки про включення заявника до Державного реєстру фізичних осіб-платників податків та інших обов'язкових платежів; 3) документ, що підтверджує внесення реєстраційного збору за проведення державної реєстрації фізичної особи-підприємця.

2.8. Згідно з п. 2 Розділу VIII «Прикінцеві положення» Закону № 755-IV у первинній редакції, державний реєстратор протягом 2004–2005 років у разі надходження від юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців реєстраційної картки, відповідно до вимог статті 19 цього Закону, зобов'язаний провести заміну раніше виданих їм свідоцтв про державну реєстрацію на свідоцтва про державну реєстрацію єдиного зразка.

2.9. Таким чином, визначена процедура державної реєстрації, з дати набрання чинності Законом № 755-IV, передбачала встановлення волевиявлення особи щодо одержання правового статусу фізичної особи-підприємця через здійснення повного (якщо первинне набуття) чи мінімального (якщо підтвердження набутого статусу суб'єкта підприємницької діяльності відбулося до 01.07.2004 р.) комплексу дій за посередництвом подання реєстраційної картки (документа встановленого зразка, який підтверджує волевиявлення особи щодо внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру (абз. 7 ч. 1 ст. 1 Закону № 755-IV (у первинній редакції)) та отримання свідоцтва про державну реєстрацію як правоза-

свідчувального документа встановленого зразка, який засвідчує факт внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію юридичної особи або фізичної особи-підприємця (абз. 9 ч. 1 ст. 1 Закону № 755-IV (у первинній редакції)).

2.10. Загальне визначення правового статусу передбачає встановлення правового становища (сукупності прав та обов'язків) фізичної або юридичної особи⁹. Відповідно до цього, з прийняттям нових редакцій Цивільного та Господарського кодексів України, що набрали чинності з 2004 року, було змінено основи організаційного статусу фізичної особи, яка здійснює господарську діяльність через запровадження форми фізичної особи-підприємця, а Закон № 755-IV визначив порядок реалізації конститутивної ознаки – державної реєстрації – для отримання чи підтвердження такого статусу для законного здійснення підприємницької діяльності на території України.

2.11. Зважаючи на те, що, згідно з поданими висновками (п.п. 2.2, 2.3 Висновку), статус фізичної особи-підприємця є формою реалізації конституційного права на підприємницьку діяльність, відсутність підтвердженого у визначеній державою формі реалізації цього права в нових умовах нормативно-правового регулювання після 2004 року виключає можливість автоматичного перенесення ознак суб'єкта господарювання до 01.07.2004 р, оскільки особа не може бути примушена до реалізації наданого їй права в цих умовах, а користується ним на власний розсуд.

2.12. Подальші зміни в процедурі адміністрування системи державної реєстрації фізичних осіб-підприємців, запроваджені Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання» від 01.07.2010 р. № 2390-VI та Законом України «Про внесення змін до деяких законів України щодо включення відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців до Єдиного державного реєстру» від 25.03.2014 р. № 1155-VII не спростовують наведених висновків щодо природи визначення статусу особи фізичної особи-підприємця, а лише визначають регулювання діяльності уповноважених органів стосовно фізичних осіб, які мають намір продовжувати здійснювати підприємницьку діяльність, розпочату ними до 01.07.2004 р, що підтверджується виконанням ними обов'язку подати реєстраційну картку або ж констатації відмови особи від набуття статусу фізичної особи-підприємця шляхом неподання реєстраційної картки, що за змістом нормативних приписів мало наслідком відмову в заміні свідоцтва про державну реєстрацію на бланки нового зразка та внесення позначки до Єдиного державного реєстру про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до

9 Статус / Юридична енциклопедія: в 6 т. / Редкол: Ю.С. Шемшученко та ін. Київ: «Укр. енцикл.», 1998. Т. 5: П-С. 2003. С. 626.

01 липня 2004 року, вважаються недійсними. Таким чином, виключалася можливість законного здійснення підприємницької діяльності.

2.13. Незважаючи на те, що на сьогодні Закон № 2464-VI є спеціальним законодавчим актом, виключно яким визначаються принципи збору та ведення обліку єдиного внеску; платники єдиного внеску; порядок нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску; розмір єдиного внеску; орган, що здійснює збір та веде облік єдиного внеску, його повноваження та відповідальність; склад, порядок ведення та використання даних Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування; порядок здійснення державного нагляду за збором та веденням обліку єдиного внеску (ч. 2 ст. 2), його призначення у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування передбачає необхідність проведення аналізу з позицій комплексного застосування відповідного законодавства у сфері соціального забезпечення.

2.14. Згідно з ч. 1 ст. 15 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. № 1058-IV (надалі – Закон № 1058-IV), віднесення до платників страхових внесків у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування зумовлено участю в ній у статусі застрахованої особи чи страхувальника. Стосовно фізичних осіб-підприємців, обидва цих статуси учасників збігаються в системному застосуванні п. 2 ст. 11, п. 5 ст. 14, ч. 1 ст. 15 Закону № 1058-IV, зважаючи на їхню обов'язкову участь у системі соціального страхування для забезпечення їхнього права на соціальний захист у разі настання відповідних страхових ризиків та самостійної сплати ними страхових внесків у зв'язку із цим як самозайнятими особами за рахунок доходів від здійснення ними господарської діяльності.

2.15. Відсутність офіційного підтвердження статусу фізичної особи-підприємця, шляхом проходження реєстраційних процедур у порядку, визначеному Законом № 755-IV, що виключає можливість законного здійснення підприємницької діяльності та отримання відповідних доходів, за відсутності фактичних доказів протилежного, виключає і можливість формальної та фактичної участі в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування за відповідним статусом.

2.16. Сукупний аналіз норм, які визначають формальний бік процедури взяття на облік фізичних осіб-підприємців як платників єдиного внеску вказує, що такий, на момент існування спірних правовідносин, здійснювався на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором згідно із Законом № 755-IV (абз. 2 п. 4 ст. 15 Закону № 1058-IV, абз. 4 ч. 1 ст. 5 Закону № 2464-VI, п. 1 Розділу II Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.11.2014 р. № 1162 (zareestrovano в Міністерстві юстиції України 03.12.2014 р. за № 1553/26330). Лише Законом України «Про внесення змін до

Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 14.01.2020 р. № 440-IX були внесені зміни до абз. 4 ч. 1 ст. 5 Закону № 2464-VI щодо порядку взяття на облік на підставі відомостей про державну реєстрацію фізичної особи-підприємця, наданих згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань», узгодивши з оновленим алгоритмом реєстраційної адміністративної процедури, що не використовує на сьогодні реєстраційних карток та характеризується вищим ступенем діджиталізації адміністрування Єдиного державного реєстру у порівнянні з ранніми періодами набрання чинності та дії Законом № 755-IV.

2.17. Неподання реєстраційної картки особами, які набули статусу суб'єкта підприємницької діяльності та здійснювали її до 01.07.2004 р. на підставі свідоцтва про державну реєстрацію, у системному взаємозв'язку із викладеними висновками, свідчить про їхню відмову від здійснення права на підприємницьку діяльність, а з формальної точки зору наведених у п. 2.16 цього Висновку приписів – зумовлює відсутність можливості внесення відповідних відомостей до Єдиного державного реєстру та подальшого постановлення на облік платником єдиного внеску для його нарахування й сплати на підставі відомостей Єдиного державного реєстру.

III. Узагальнений висновок

3.1. За відсутності формального підтвердження набуття чи підтвердження статусу фізичної особи-підприємця шляхом державної реєстрації в порядку, визначеному Законом № 755-IV, а також фактичних даних, які б доводили факт здійснення підприємницької діяльності особи у часових рамках дії перехідних періодів дії спеціальних порядків процедури підтвердження продовження здійснення підприємницької діяльності фізичною особою на підставі свідоцтва про державну реєстрацію старого зразка, розпочатої до 01 липня 2004 року, у органів, що здійснюють збір та ведуть облік єдиного внеску відсутні формальні та фактичні підстави відносити таких осіб до платників єдиного внеску.

Кушнір Ірина Володимирівна,
кандидат юридичних наук,
експерт громадської організації
«Український інститут з прав людини»

Аналіз рішення Закарпатського окружного адміністративного суду від 23 травня 2019 року та Восьмого апеляційного адміністративного суду від 31 липня 2019 року в справі № 260/81/19 свідчить, що справа стосується стягнення з позивача заборгованості зі сплати єдиного соціального внеску в розмірі 15 819,54 грн.

I. Відповідно до частини першої статті 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Відповідно до п. 2.4 Рішення Конституційного Суду України № 3-рп/2016 в Україні визнається і діє принцип верховенства права (частина перша статті 8 Конституції України), одним з елементів якого є правова визначеність положень законів та інших нормативно-правових актів. За правовою позицією Конституційного Суду України, викладеною у Рішенні від 22 вересня 2005 року № 5-рп/2005, із конституційних принципів рівності й справедливості випливає вимога визначеності, ясності і недовозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування у правозастосовній практиці й неминуче призводить до сваволі (абзац другий підпункту 5.4 пункту 5 мотивувальної частини).

Конституційний Суд України виходить з того, що принцип юридичної визначеності як складова конституційного принципу верховенства права є сукупністю вимог до організації та функціонування системи права, процесів правотворчості та правозастосування в спосіб, який забезпечував би стабільність юридичного становища індивіда. Зазначеного можна досягти лише шляхом законодавчого закріплення якісних, зрозумілих норм (абзац третій підпункту 3.3 пункту 3 мотивувальної частини Рішення від 6 червня 2019 року № 3-р/2019).

З огляду на вказане, можна стверджувати, що, відповідно до Конституції України, закон, на підставі якого здійснюється стягнення податків або зборів, має бути чітко сформульованим і недовозначним, для того щоб забезпечити можливість особи, чию поведінку він регулює, передбачити наслідки своїх дій.

II. Конституційна вимога забезпечення якості закону кореспондується із вимогою Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року (далі – Конвенція). Оскільки справа стосується втручання держави у право позивача на мирне володіння своїм майном, гарантоване статтею 1 Протоколу № 1 до Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод 1950 року (див, наприклад, рішення у справі «Серков проти України»), доцільно звернутись до практики Європейського суду з прав людини (далі – Європейський суд) щодо цього положення.

Відповідно до усталеної практики Європейського суду, перша та найважливіша вимога статті 1 Протоколу № 1 до Конвенції полягає в тому, що будь-яке втручання публічних органів у мирне володіння майном має бути законним. Так, друге речення першого пункту передбачає, що позбавлення власності можливе тільки «на умовах, передбачених законом», а другий пункт визнає, що держави мають право здійснювати контроль за використанням майна шляхом введення «законів». Більш того, верховенство права, один із основоположних принципів демократичного суспільства, притаманний усім статтям Конвенції. Таким чином, питання, чи було дотримано справедливого балансу між загальними інтересами суспільства та вимогами захисту основоположних прав окремої особи, виникає лише тоді, коли встановлено, що оскаржуване втручання відповідало вимозі законності й

не було свавільним (див. рішення у справі «Ятрідіс проти Греції» (*Jatridis v. Greece*) [ВП], № 31107/96, пункт 58, ЄСПЛ 1999-II).

Говорячи про «закон», стаття 1 Першого протоколу до Конвенції посилається на ту саму концепцію, що міститься в інших положеннях Конвенції (див. рішення у справі «Шпачек s.r.o.» проти Чеської Республіки», № 26449/95, пункт 54, від 9 листопада 1999 року). Ця концепція вимагає, перш за все, щоб такі заходи мали підстави в національному законодавстві. Вона також відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні (див. рішення у справі «Бейелер проти Італії» (*Beyeler v. Italy*), [ВП], № 33202/96, пункт 109, ЄСПЛ 2000-I).

III. Крім того, необхідно враховувати й позицію Європейської комісії «За демократію через право» (Венеційська комісія), викладену в Доповіді «Верховенство права», схваленій на її 86-му пленарному засіданні, яке відбулося 25–26 березня 2011 року. У Доповіді зазначається, що:

- принцип юридичної визначеності є істотно важливим для питання довіри до судової системи та верховенства права. Він є істотно важливим також і для плідності бізнесової діяльності, з тим щоб генерувати розвиток та економічний поступ. Аби досягти цієї довіри, держава має зробити текст закону (the law) легко доступним. Держава також зобов'язана дотримуватись законів (the laws), які вона запровадила, і застосовувати їх у передбачуваний спосіб та з логічною послідовністю. Передбачуваність означає, що закон має бути, за можливості, проголошений наперед, до його застосування, та має бути передбачуваним щодо його наслідків: він має бути сформульований з достатньою мірою чіткості, аби особа мала можливість скерувати свою поведінку (п. 44);

- юридична визначеність вимагає, щоб юридичні норми були чіткими й точними та спрямованими на забезпечення того, щоб ситуації та правовідносини залишались передбачуваними. Зворотна дія [юридичних норм] також суперечить принципів юридичної визначеності, принаймні в кримінальному праві (ст. 7 ЄКПЛ), позаяк суб'єкти права мають знати наслідки своєї поведінки; але це також стосується і цивільного та адміністративного права – тієї мірою, що негативно впливає на права та законні інтереси [особи] (п. 46);

- на додачу до цього, парламенту не може бути дозволено зневажати основоположні права [людини] внаслідок ухвалення нечітких законів. Цим досягається істотно важливий юридичний захист особи супроти держави та її органів і посадових осіб. Юридична визначеність також означає, що держава загалом має дотримуватись взятих на себе зобов'язань, виконувати покладені на неї функції чи вимоги нею перед людьми обіцянки (поняття «законних очікувань») (п.п. 47 і 48).

IV. Повертаючись до фактів справи, вбачаємо, що позивач був зареєстрований Ужгородською районною державною адміністрацією Закарпатської області як фізична особа-підприємець 26 листопада 2003 року.

З 01 липня 2004 року набрав чинності Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» № 755 (далі – Закон), положення якого передбачали:

- подання реєстраційної картки – документа, встановленого зразка, який підтверджує волевиявлення особи щодо внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру (стаття 1);

- отримання свідоцтва про державну реєстрацію – документа встановленого зразка, який засвідчує факт внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію юридичної особи або фізичної особи-підприємця (стаття 1).

Відповідно до статті 42 Конституції України кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом. Це право закріплене і в статті 50 Цивільного кодексу України. Водночас частиною 2 статті 50 ЦК України встановлено, що фізична особа здійснює своє право на підприємницьку діяльність за умови її державної реєстрації в порядку, встановленому законом.

Крім цього, частиною 1 статті 128 Господарського кодексу України передбачено, що громадянин визнається суб'єктом господарювання в разі здійснення ним підприємницької діяльності за умови державної реєстрації його як підприємця без статусу юридичної особи відповідно до статті 58 цього Кодексу.

Відповідно до частини 1 статті 4 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» (у редакції станом на 2012 рік, тобто на момент виникнення спірних правовідносин), державна реєстрація юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців – це засвідчення факту створення або припинення юридичної особи, засвідчення факту набуття або позбавлення статусу підприємця фізичною особою, а також вчинення інших реєстраційних дій, які передбачені Законом, шляхом внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру. Порядок проведення державної реєстрації фізичної особи-підприємця визначався розділом V вказаного Закону.

Відповідно до п.п. 2–4 Прикінцевих та перехідних положень Закону України «Про внесення змін до Закону України “Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців”» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання (у редакції від 01.07.2010 року) процес включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 01.07.2004 року, завершується через рік, починаючи з дня набрання чинності цим Законом.

Усі юридичні особи та фізичні особи-підприємці, створені та зареєстровані до 01 липня 2004 року, зобов'язані у встановлений пунктом 2 цього розділу («Прикінцеві та перехідні положення») строк подати державному реєстратору реєстраційну картку для включення відомостей про них до Єдиного державного реєстру та для заміни свідоцтв про їх державну реєстрацію на свідоцтва про державну реєстрацію єдиного зразка або для отримання таких свідоцтв.

Свідчення про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 01 липня 2004 року, після настання встановленого пунктом 2 цього розділу («Прикінцеві та перехідні положення») строку вважаються недійсними.

Законом України «Про внесення змін до деяких законів України щодо включення відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців до Єдиного державного реєстру» від 25 березня 2014 р. № 1155-VII до п. 2 Прикінцевих положень Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» були внесені зміни, а саме: усі чинні юридичні особи та фізичні особи-підприємці, створені та зареєстровані до 01 липня 2004 року, відомості про яких не включені до Єдиного державного реєстру, зобов'язані подати державному реєстратору, відповідно до вимог статті 19 цього Закону, реєстраційну картку для включення відомостей про них до Єдиного державного реєстру.

Слід звернути увагу, що пунктами 7–8 Закону України «Про внесення змін до Закону України “Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців”» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання (у редакції від 01.07.2010 року) встановлено таке:

1. Спеціально уповноважений орган з питань державної реєстрації протягом місяця з дати завершення процесу включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 01 липня 2004 року, передає відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, включених до Єдиного державного реєстру, органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування (далі – уповноважені органи), які в межах своїх повноважень ведуть облік юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців та/або проводять реєстрацію юридичних осіб будь-яких організаційно-правових форм та фізичних осіб-підприємців.

2. Уповноважені органи протягом місяця з дня отримання від спеціально уповноваженого органу з питань державної реєстрації відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, включених до Єдиного державного реєстру, проводять звірення даних реєстрів (баз даних реєстрів, журналів реєстрації, обліку тощо), що ведуться ними, з даними Єдиного державного реєстру. За результатами звірення уповноважені органи подають спеціально уповноваженому органу з питань державної реєстрації відомості з відомчих реєстрів (баз даних реєстрів, журналів реєстрації, обліку тощо) про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, відомості про яких не включені до Єдиного державного реєстру.

3. За результатами проведеного звірення уповноважені органи оприлюднюють у спеціалізованих друкованих засобах масової інформації та/або на відомчих вебсайтах відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, відомості про яких на дату завершення процесу включення до Єдиного державного реєстру

відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців не включені до Єдиного державного реєстру.

4. Після закінчення передбаченого для включення відомостей до Єдиного державного реєстру строку, встановленого пунктом 2 цього розділу, уповноважені органи у місячний строк проводять остаточне звірення даних відомчих реєстрів (баз даних реєстрів, журналів реєстрації, обліку тощо), за результатами якого готують аналітичну інформацію для передачі її тимчасовим міжвідомчим спеціальним комісіям, утвореним з метою проведення в Автономній Республіці Крим та відповідних областях інвентаризації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 01 липня 2004 року, відомості про яких до строку, встановленого пунктом 2 цього розділу, не включені до Єдиного державного реєстру.

5. За результатами проведеної тимчасовими міжвідомчими спеціальними комісіями роботи відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 01 липня 2004 року, включаються до Єдиного державного реєстру з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 01 липня 2004 року, вважаються недійсними.

Таким чином, державний реєстратор після отримання від юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців реєстраційної картки зобов'язаний включити відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців і видати їм витяг з Єдиного державного реєстру.

Крім того, передбачено створення тимчасових міжвідомчих спеціальних комісій, за результатами роботи яких відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 01.07.2004 року, та до 03.03.2012 року не включених до Єдиного державного реєстру, будуть включатись до Єдиного державного реєстру з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 01.07.2004 року, вважаються недійсними.

Необхідно зазначити, що підстави припинення державної реєстрації підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця визначені статтею 46 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» (в редакції станом на 2012 рік, тобто на момент виникнення спірних правовідносин).

Такими підставами є:

- 1) прийняття фізичною особою-підприємцем рішення про припинення підприємницької діяльності;
- 2) смерті фізичної особи-підприємця;
- 3) постановлення судового рішення про оголошення фізичної особи померлою або визнання безвісно відсутньою;

4) постановлення судового рішення про визнання фізичної особи, яка є підприємцем, недієздатною або про обмеження її цивільної дієздатності;

5) постановлення судового рішення про припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця.

Порядок припинення державної реєстрації підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця регулюється статтями 47–52 зазначеного Закону.

Необхідно також зазначити, що, відповідно до цього ж Закону, фізична особа-підприємець припиняє підприємницьку діяльність з моменту внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру.

Отже, громадянин, який бажає реалізувати своє конституційне право на підприємницьку діяльність, після проходження відповідних реєстраційних та інших передбачених законодавством процедур набуває ознаки поняття «підприємець». Статус фізичної особи-підприємця – це юридичний статус, який засвідчує право особи на здійснення підприємницької діяльності, а саме: самостійної, ініціативної, систематичної, на власний ризик господарської діяльності, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Враховуючи викладене, надаємо такі відповіді на поставлені у Листі питання:

1. Так, є підстави вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 01 липня 2014 року, але не зверталися до державних реєстраторів із заявою про включення відомостей про них до Єдиного державного реєстру відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» зберігають статус фізичних осіб-підприємців в розумінні статті 50 ЦК України до моменту внесення до ЄДР відомостей про припинення діяльності.

2. Ні, відсутні підстави вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 01 липня 2014 року, щодо яких на підставі первинної редакції Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» стосовно спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання від 01.07.2010 р. № 2390-VI до Єдиного державного реєстру були внесені відомості про те, що свідоцтво про їх державну реєстрацію старого зразка вважається недійсним, втратили статус фізичної особи-підприємця в розумінні ст. 50 ЦК України. Адже статус суб'єкта підприємницької діяльності фізична особа-підприємець набуває з моменту внесення відповідних відомостей про це до Єдиного державного реєстру, а не фактичного здійснення підприємницької діяльності.

3. Ні, не можна стверджувати, що з прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо включення відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців до Єдиного державного реєстру» від 25 березня 2014 р. № 1155-VII відновлено статус фізичних осіб як підприємців, відомості про яких були включені до Єдиного державного реєстру з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію як суб'єктів підприємницької діяльності, оформлені та видані до 01 липня 2004 р, вважаються недійсними. Адже статус фізичних осіб-підприємців не припиняється у зв'язку із визнанням свідоцтва про їх державну реєстрацію недійсним. Недійсність свідоцтва про державну реєстрацію фізичної особи підприємця без дотримання реєстраційних процедур, визначених Законом, не є підставою припинення фізичною особою підприємницької діяльності. Статус фізичної особи-підприємця виникає та припиняється з моменту внесення відповідного запису до ЄДР.

Подорожна Тетяна Станіславівна,

*доктор юридичних наук, доцент,
професор кафедри теорії держави і права
юридичного факультету*

Львівського торговельно-економічного університету

Щодо проблемних питань статусу осіб, про яких включено відомості відповідно до чинного на час вчинення реєстраційної дії пункту 8 Прикінцевих та перехідних положень Закону № 2390-VI з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію зразка, виданого до 01 липня 2004 року, вважаються недійсними та суб'єктів підприємницької діяльності, які були зареєстровані до 01 липня 2004 року й мали свідоцтва про їх державну реєстрацію, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 01 липня 2004 року, які не здійснили та не мають наміру здійснювати реєстрацію себе як фізичною особою-підприємцем, відповідно до Закону № 755-IV.

У листі вих. № 9/0/27-20 від 10.02.2020 суддя Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.М. Гімон поставила питання про підготовку наукового висновку з низки проблемних питань пункту 8 Прикінцевих та перехідних положень Закону № 2390-VI та Закону № 755-IV щодо статусу осіб суб'єктів підприємницької діяльності свідоцтва про державну реєстрацію яких зразка, виданого до 01 липня 2004 року, вважаються недійсними.

Вважаю, що із прийняттям зазначених актів з'явилися складні, неоднозначні проблемні юридичні питання, і для тлумачення актів, що регулюють зазначені відносини, необхідно врахувати дії Законів в часі та мету прийняття Закону № 2390-VI, Закону № 755-IV, викладену в пояснювальних записках до їх проєктів.

Відповідно до пункту 4 частини 1 статті 4 Закон України від 08.07.2010 № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування», платниками єдиного внеску є фізичні особи-підприємці, в тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування.

Згідно із частиною 2 статті 50 Цивільного кодексу України, фізична особа здійснює своє право на підприємницьку діяльність за умови її державної реєстрації в порядку, встановленому законом. Інформація про державну реєстрацію фізичних осіб-підприємців є відкритою.

Відповідно до абзацу 9 статті 1 Закону України від 15.05.2003 № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» (редакція станом на 17.03.2010 року), свідоцтво про державну реєстрацію – документ встановленого зразка, який засвідчує факт внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію юридичної особи або фізичної особи-підприємця.

Частиною 1 статті 4 Закону України від 15.05.2003 № 755-IV «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» (в редакції, що діяла на момент набрання чинності Законом №2390-VI та Законом № 1155-VII) визначено, що державна реєстрація юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців – це засвідчення факту створення або припинення юридичної особи, засвідчення факту набуття або позбавлення статусу підприємця фізичною особою, а також вчинення інших реєстраційних дій, які передбачені цим Законом, шляхом внесення відповідних записів до Єдиного державного реєстру.

Пунктами 2–4 Розділу II Закону № 2390-VI було визначено таке:

«2. Процес включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 01 липня 2004 року, завершується через рік, починаючи з дня набрання чинності цим Законом.

3. Усі юридичні особи та фізичні особи-підприємці, створені та зареєстровані до 01 липня 2004 року, зобов'язані у встановлений пунктом 2 цього розділу строк подати державному реєстратору реєстраційну картку для включення відомостей про них до Єдиного державного реєстру та для заміни свідоцтв про їх державну реєстрацію на свідоцтва про державну реєстрацію єдиного зразка або для отримання таких свідоцтв.

4. Свідоцтва про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 01 липня 2004 року, після настання встановленого пунктом 2 цього розділу строку вважаються недійсними.»

У пояснювальній записці Закону № 2390-VI зазначено таке:

1. Обґрунтування необхідності прийняття акта

Проект Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання» розроблено Держкомпідприємництвом на виконання доручен-

ня Кабінету Міністрів України № 13315/161/1-07 від 22.04.2008 щодо виконання абзацу тринадцятого підпункту 2 «а» пункту 3 Рішення Ради національної безпеки і оборони України від 16 лютого 2007 року «Про заходи щодо запобігання непродуктивному впливу капіталів за межі України», уведеного в дію Указом Президента України від 17.03.2007 № 216, яким передбачено внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення юридичних осіб, які, зокрема, не подають протягом року органам державної податкової служби податкових декларацій, документів фінансової звітності.

По-перше, суть проблеми полягає в тому, що значна кількість суб'єктів господарювання, стосовно яких прийнято судові рішення про їх припинення шляхом ліквідації, що не пов'язане із банкрутством, не проводять заходи щодо ліквідації, що призводить до того, що такі суб'єкти господарювання не подають протягом року органам державної податкової служби податкових декларацій, документів фінансової звітності, до державного реєстратора не надходять документи, які є підставою для проведення ним державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання на підставі судового рішення щодо припинення, що не пов'язане з банкрутством суб'єкта господарювання, а записи державних реєстраторів про прийняті судові рішення про припинення суб'єктів господарювання шляхом ліквідації залишають в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців (далі – Єдиний державний реєстр) не завершеними, оскільки чинним законодавством не встановлено порядку закінчення процедури припинення таких суб'єктів господарювання.

По-друге, аналогічна ситуація склалась також із значною кількістю суб'єктів господарювання, які прийняли власне рішення про їх припинення шляхом ліквідації, однак заходи щодо ліквідації не проводять, не подають протягом року органам державної податкової служби податкових декларацій, документів фінансової звітності, до державного реєстратора не надходять документи, які є підставою для проведення ним державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання на підставі власного рішення, а записи державних реєстраторів про прийняті власні рішення суб'єктами господарювання про їх припинення шляхом ліквідації також залишають незавершеними в Єдиному державному реєстрі, у зв'язку із відсутністю в чинному законодавстві України порядку закінчення процедури припинення таких суб'єктів господарювання.

По-третє, значна кількість чинних суб'єктів господарювання, які зареєстровані до 01 липня 2004 року, до цього часу не подали про себе відомості до Єдиного державного реєстру, що призводить до того, що на теперішній час порушуються, зокрема, норма частини третьої статті 18 у випадках, коли має місце спір таких суб'єктів господарювання із третіми особами та норма частини першої статті 16 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» (далі – Закон № 755).

2. Мета й шляхи її досягнення

Розробленим законопроектом надається право державному реєстратору проводити спрощену процедуру державної реєстрації припинення юридичної особи та припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця на підставі судових рішень щодо їх припинення, що не пов'язано із банкрутством та на підставі власних рішень суб'єктів господарювання щодо їх припинення шляхом ліквідації в разі, якщо протягом часу, визначеного цим законопроектом, зазначені суб'єкти господарювання не надали до державного реєстратора документи, перелік яких встановлений Законом № 755.

Також законопроектом передбачається завершити процес включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб, які зареєстровані до 01 липня 2004 року та до цього часу не подали державному реєстратору про себе відомості, для внесення їх до Єдиного державного реєстру.

3. Правові аспекти

На теперішній час чинним законодавством процедура припинення суб'єктів господарювання на підставі судових рішень щодо припинення суб'єктів господарювання, що не пов'язане з банкрутством та на підставі власних рішень суб'єктів господарювання щодо їх припинення шляхом ліквідації, які не надали до державного реєстратора документи, перелік яких встановлений Законом про реєстрацію, не врегульована.

Також на тепер чинним законодавством України не встановлено остаточного терміну, до якого юридичні особи та суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні особи, які зареєстровані до 01 липня 2004 року, мають подати державному реєстратору про себе відомості, для внесення їх до Єдиного державного реєстру...»

Надалі прийнято Закон № 1155-VII, яким здійснено таке:

1) пункт 2 розділу VIII «Прикінцеві положення» Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» (Відомості Верховної Ради України, 2003 р, № 31–32, ст. 263; 2011 р, № 46, ст. 512) викласти в такій редакції:

«2. Усі діючі юридичні особи та фізичні особи-підприємці, створені та зареєстровані до 01 липня 2004 року, відомості про яких не включені до Єдиного державного реєстру, зобов'язані подати державному реєстратору, відповідно до вимог статті 19 цього Закону, реєстраційну картку для включення відомостей про них до Єдиного державного реєстру. Державний реєстратор після отримання від юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців реєстраційної картки зобов'язаний включити відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців і видати їм витяг з Єдиного державного реєстру»;

2) пункти 2–4 і 7–9 розділу II «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про внесення змін до Закону України “Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців” щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб’єктів господарювання» (Відомості Верховної Ради України, 2010 р, № 37, ст. 498; 2011 р, № 46, ст. 512) виключити.

У пояснювальній записці Закону №2390-VI зазначено:

1. Обґрунтування необхідності прийняття акта

Згідно з розділом II «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України від 01 липня 2010 року № 2390-VI «Про внесення змін до Закону України “Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців” щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб’єктів господарювання» (далі – Закон № 2390) 03 березня 2012 року завершився процес включення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців (далі – Єдиний державний реєстр) відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 01 липня 2004 року.

Законом № 2390 передбачено проведення звірення даних відомчих реєстрів (бази даних реєстрів, журнали реєстрації, обліку тощо) з даними Єдиного державного реєстру органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, за результатами якого готується аналітична інформація для тимчасових міжвідомчих спеціальних комісій, утворених з метою проведення в Автономній Республіці Крим та відповідних областях інвентаризації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, відомості про яких не включені до Єдиного державного реєстру.

За результатами проведеної тимчасовими міжвідомчими спеціальними комісіями роботи відомості про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 01 липня 2004 року, включаються до Єдиного державного реєстру з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 01 липня 2004 року, вважаються недійсними.

Закон № 2390 має низку прогалин, що негативно впливає на права та законні інтереси суб’єктів господарювання.

Зокрема, Законом № 2390 не встановлені кінцеві терміни передачі тимчасовими міжвідомчими спеціальними комісіями державним реєстраторам юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців відомостей про суб’єктів господарювання, які не включені до Єдиного державного реєстру, а також включення державними реєстраторами таких відомостей до Єдиного державного реєстру.

З огляду на зазначене, робота тимчасових міжвідомчих спеціальних комісій, а також процес включення може затягнутись на невизначений час.

Водночас на законодавчому рівні не визначено механізму включення до Єдиного державного реєстру відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних

осіб-підприємців за їх зверненнями (у разі якщо відомості про них ще не передані тимчасовими міжвідомчими спеціальними комісіями державним реєстраторам або з будь-яких обставин не включені державними реєстраторами до реєстру за результатами виконання Закону № 2390).

Враховуючи, що проведення будь-якої реєстраційної дії, передбаченої Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» можливе лише щодо юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, відомості про яких містяться в Єдиному державному реєстрі, суб'єкти господарювання до моменту їх включення:

не можуть зареєструвати зміни до своїх установчих документів та змінити відомості про себе;

припинити свою діяльність;

отримати, витяг, довідку з Єдиного державного реєстру.

Також реалізація Закону № 2390 на практиці виявилась частково неможливою з огляду на таке:

1) за результатами звірення даних відомчих реєстрів (бази даних реєстрів, журнали реєстрації, обліку тощо) органів статистики, державної податкової служби та Пенсійного фонду України з даними Єдиного державного реєстру до тимчасових міжвідомчих спеціальних комісій передано відомості про:

561 089 юридичних осіб, які не включені до Єдиного державного реєстру, в 74 886 з яких відсутні відомості про коди об'єктів адміністративно-територіального устрою України.

492 808 фізичних осіб-підприємців, які не включені до Єдиного державного реєстру, у 177 376 з яких відсутні відомості про коди об'єктів адміністративно-територіального устрою України.

Зазначене унеможливує ідентифікацію територіальної належності таких суб'єктів господарювання та включення до Єдиного державного реєстру за місцезнаходженням юридичної особи та за місцем проживання фізичної особи-підприємця відповідно до статті 5 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців»;

2) прийняття рішення тимчасовими міжвідомчими спеціальними комісіями щодо вибору відомостей, які отримані від різних уповноважених органів та підлягають включенню до Єдиного державного реєстру, у разі якщо юридична особа / фізична особа-підприємець має однаковий код ЄДРПОУ / реєстраційний номер облікової картки платника податків, але відомості про її місцезнаходження /місце проживання та дату реєстрації не збігаються, у більшості випадків має суб'єктивний характер та призводить до наповнення Єдиного державного реєстру недостовірною інформацією;

3) у Єдиному державному реєстрі міститься інформація про понад 91 900 громадських формувань, яка підлягає звіренню «у ручному режимі» з відомостями, які зберігаються в Департаменті легалізації об'єднань громадян, державної реєстрації друкованих засобів масової інформації та інформаційних агентств Державної реєстраційної служби України та структурних підрозділах територіальних органів юстиції, що забезпечують реалізацію повноважень Державної реєстраційної служби України.

Враховуючи, що в зазначених структурних підрозділах відсутні відомості про коди ЄДРПОУ відповідних громадських формувань, а також існує багато громадських формувань з тотожними найменуваннями, на практиці провести таке звірення неможливо.

Аналогічна ситуація складається з відомостями про релігійні організації, статuti яких зареєстровані Радою міністрів Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими державними адміністраціями відповідно до Закону України «Про свободу совісті та релігійні організації».

У зв'язку з викладеним виникла необхідність виключити розділ II «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2390, яким передбачено завершення строку включення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих до 01 липня 2004 року, а також продовжити включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, які зареєстровані до 01 липня 2004 року.

2. Мета й шляхи її досягнення

Основною метою Проекту Закону є продовження процесу включення до Єдиного державного реєстру відомостей про юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, які зареєстровані до 01 липня 2004 року та до цього часу не подали державному реєстратору про себе відомості.

Для досягнення цієї мети Проектом вносяться зміни до розділу II «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України від 01 липня 2010 року № 2390-VI «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господарювання», які дозволять проводити включення відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців до Єдиного державного реєстру.

3. Правові аспекти

Відносини є предметом регулювання Законів України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців», «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення суб'єктів господа-

рування», наказу Міністерства юстиції України «Про тимчасові міжвідомчі спеціальні комісії з питань проведення інвентаризації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців».

Проект Закону України відповідає Конституції України та узгоджується з актами такої самої юридичної сили.

11. Прогноз результатів

Реалізація положень дозволить продовжити термін включення відомостей про діючих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців до Єдиного державного реєстру.

Аналізуючи зазначені норми Законів та обставини їх прийняття, можна дійти висновку, що законодавець не звільнив юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців від обов'язку вносити відомості до Єдиного державного реєстру про припинення їхньої діяльності.

З огляду на зазначене, надаю такі відповіді на поставлені запитання.

1. Чи є підстави вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 01 липня 2004 року, але не зверталися до державних реєстраторів із заявою про включення відомостей про них до ЄДР відповідно до положень Закону № 755-IV, зберігають статус фізичних осіб-підприємців в розумінні ст. 50 ЦК України до моменту внесення до ЄДР відомостей про припинення діяльності?

На мій погляд, так, є підстави вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 01 липня 2004 року, але не зверталися до державних реєстраторів із заявою про включення відомостей про них до ЄДР відповідно до положень Закону № 755-IV, зберігають статус фізичних осіб-підприємців в розумінні ст. 50 ЦК України до моменту внесення до ЄДР відомостей про припинення діяльності.

2. Чи є підстави вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 01 липня 2004 року, щодо яких на підставі первинної редакції Закону № 2390-VI до ЄДР були внесені відомості про те, що свідоцтво про їх державну реєстрацію старого зразка вважається недійсним, втратили статус фізичної особи-підприємця в розумінні ст. 50 ЦК України?

На мій погляд, немає підстав вважати, що фізичні особи, які набули статусу суб'єктів підприємницької діяльності та отримали відповідні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності до 01 липня 2004 року, щодо яких на підставі первинної редакції Закону № 2390-VI до ЄДР були внесені відомості про те, що свідоцтво про їх державну реєстрацію старого зразка вважа-

ється недійсним, втратили статус фізичної особи-підприємця в розумінні ст. 50 ЦК України.

3. Чи можна стверджувати, що з прийняттям Закону № 1155-VII відновлено статус фізичних осіб як фізичних осіб-підприємців, відомості про яких були включені до ЄДР з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію як суб'єктів підприємницької діяльності, оформлені та видані до 01 липня 2004 року, вважаються недійсними?

На мій погляд, не можна стверджувати, що з прийняттям Закону № 1155-VII відновлено статус фізичних осіб як фізичних осіб-підприємців, відомості про яких були включені до ЄДР з позначкою про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію як суб'єктів підприємницької діяльності, оформлені та видані до 01 липня 2004 року, вважаються недійсними, оскільки не вважаю, що діяльність таких осіб була припинена в розумінні Закону № 755-IV.

Додатково в обґрунтування цієї відповіді вважаю за необхідне звернути увагу на частину 3 статті 46 Закону № 755-IV (в редакції чинній в період виникнення правовідносин, що досліджуються), відповідно до якої фізична особа позбавляється статусу підприємця виключно з дати внесення до Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичної особи-підприємця.

Тобто визнання недійсним в силу Закону свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності не було підставою для внесення відомостей в ЄДР про припинення підприємницької діяльності, що виключає можливість стверджувати факт припинення такої діяльності.

3. Звільнення від відповідальності за несплату єдиного внеску

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського національного університету імені Івана Франка

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.Б. Гусака, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.І. Смоковича у справі № 200/2402/19-а (провадження № К/9901/26225/19) (вих. № 53/0/27-20 від 03.06.2020 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення в процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності з методами наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

І. Проблемне питання

1.1. Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (надалі – єдиний внесок) як консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за чинними видами загальнообов'язкового державного соціального страхування (п. 2 ч. 1 ст. 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI (надалі – Закон № 2464-VI)) є ще й основним парафіскальним обов'язковим платежем фінансової системи України.

1.2. Його призначення на сьогодні полягає у капіталізації внесків учасників системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в межах солідарно-накопичувального рівня в рамках Пенсійного фонду для забезпечення конституційних прав громадян на соціальний захист (ст. 46 Конституції України) та на достатній життєвий рівень (ст. 48 Конституції України) у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом.

1.3. Водночас значна кількість спорів щодо адміністрування єдиного внеску пов'язана саме з його природою обов'язкового грошового платежу з позицій встановленого зобов'язання учасників системи загальнообов'язкового державного соціального страхування. Зважаючи на його істотну питому вагу у структурі видатків роботодавців та підприємців, за посередництвом впливу на розмір, строк та порядок сплати єдиного внеску, держава значною мірою застосовує механізм непрямого регулювання господарської діяльності, відповідно до актуальних умов.

1.4. У тому числі, зважаючи на об'єктивні передумови, реформа системи адміністрування єдиного внеску була використана в рамках запровадження невідкладних заходів економічного характеру численними законодавчими змінами, пов'язаними із проведенням антитерористичної операції на території України та участю окремих осіб у її проведенні.

1.5. У системному взаємозв'язку приписів ч.ч. 5, 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій та статус суддів» від 02.06.2016 р. № 1402-VIII та ч. 5 ст. 242 КАС України, висновки щодо застосування норм права, викладені в постановах Верховного Суду, враховуються судами під час вибору і застосування норми права до спірних правовідносин для уніфікації судової практики та є обов'язковими для застосування суб'єктами владних повноважень. Таким чином реалізується конституційна ознака обов'язковості судових рішень.

1.6. Водночас, у разі сумнівів у відповідності визначеному порядку правозастосування таких висновків у спірних правовідносинах, закон допускає можливість відступу від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду, керуючись ч. 1 ст. 346, ч. 1 ст. 347 КАС України, шляхом передачі справи на розгляд палати, до якої входить колегія суддів, Об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду.

1.7. Підставою для звернення, з приводу якого надається цей науковий висновок, стала ініціатива колегії суддів Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду про необхідність відступу від усталеного в практиці Верховного Суду висновку щодо системного застосування нормативних положень, у сфері сплати єдиного внеску, за яким дія п. 9-4 розділу VIII Закону № 2464-VI щодо звільнення платника єдиного внеску на період проведення антитерористичної операції від виконання обов'язків, визначених ч. 2 ст. 6 цього Закону, у тому числі звільнення від сплати єдиного внеску, розповсюджується на позивача, який є юридичною особою, що використовує працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами.

1.8. Підставами для відступу у зверненні заявлено те, що вказане застосування не узгоджується із гарантіями права на пенсійне забезпечення найманих працівників таких роботодавців, а також перебуває в колізії з нормами Закону України «Про пенсійне забезпечення», які не передбачають аналогічних підстав визнання безнадійною та списання недоїмки, що виникла в таких платників єдиного внеску.

1.9. Отже, цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого необхідно надати відповіді у формі правових висновків палати Касаційного адміністративного суду Верховного Суду, попередньо з'ясувавши дискусійні питання правозастосування:

1.9.1. Чи може дія п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI щодо звільнення платника єдиного внеску на період проведення антитерористичної операції від виконання обов'язків, визначених ч. 2 ст. 6 цього Закону, у тому числі звільнення від сплати єдиного внеску, по-

ширюватися на всіх платників єдиного внеску, передбачених ст. 4 цього Закону, податковий облік яких здійснюється на території, де проводилася антитерористична операція, зокрема юридичних осіб та фізичних осіб-роботодавців, які сплачують єдиний внесок за найманих працівників, враховуючи, що приписами пунктів 9-2, 9-8 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI лише деякі категорії платників тимчасово звільняються від виконання передбачених ч. 2 ст. 6 цього Закону обов'язків, за винятком їх виконання відносно найманих працівників?

1.9.2. Чи вжиті в абзаці 2 п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI поняття «за основним місцем обліку або за місцем його тимчасово проживання» можуть стосуватися інших, крім фізичних осіб-підприємців, платників єдиного внеску?

1.9.3. Чи можна тлумачити норму, яка міститься в п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI як таку, що поширюється виключно на визначених ст. 4 цього Закону платників єдиного внеску – фізичних осіб-підприємців, податковий облік яких здійснюється на території, де проводилася антитерористична операція, які нараховують та сплачують єдиний внесок за себе незалежно від отриманого доходу (прибутку) у звітному періоді, зокрема, фізичні особи-підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування та є застрахованими особами в розумінні цього закону?

1.10. Водночас комплексне дослідження теорії та матеріалів практики вказує на те, що суть проблеми застосування відповідних норм є системною та зумовлена як тими питаннями, які необхідно вирішити, згідно з надісланим Зверненням, так і необхідністю комплексного аналізу відносин та їхнього нормативно-правового регулювання. З огляду на вказане, вважаю за необхідне під час обґрунтування вийти за межі поставлених запитань з метою забезпечення комплексного системного підходу для вирішення завдань адміністративного судочинства під час розгляду цієї категорії спорів.

1.11. Сформульовані у цьому Науковому висновку підходи до вирішення питання застосування судами загальної юрисдикції законодавства, повторюють закріплені міркування в Науковому висновку щодо окремих питань встановлення розміру пенсійних виплат (на підставі розгляду звернення в.о. Голови Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.М. Гімона у справі № 148/625/17 (вих. № 81/0/27-18 від 11.10.2018 р.), який був використаний під час прийняття Постанови Верховного Суду в складі Судової палати для розгляду справ щодо захисту соціальних прав 31.10.2018 р. у справі № 148/625/17 (адміністративне провадження № К/9901/21919/18) та у Науковому висновку щодо сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування особами, які досягли пенсійного віку та отримують пенсію у зв'язку із втратою годувальника (на підставі розгляду звернення судді Великої Палати Верховного

Суду О.Б. Прокопенка в провадженні № 11-1379апп18 (справа № 814/779/17), надісланого Вченим секретарем НКР при Верховному Суді (вих. № 6/0/27-19 від 29.01.2019 р.), який був використаний під час прийняття Постанови Великої Палати Верховного Суду 10.04.2019 р. у справі № 814/779/17 (провадження № 11-1379апп18).

II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Норма п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI була чинною в досліджуваній редакції у період з 15.10.2014 р. до 13.02.2020 р.

2.2. Вказаний нормативний припис було включено до Закону № 2464-VI Законом України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції» від 02.09.2014 р. № 1669-VII (надалі – Закон № 1669-VII).

2.3. Преамбула Закону № 1669-VII визначає предметом регулювання цього Закону тимчасові заходи для забезпечення підтримки суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність на території проведення антитерористичної операції, та осіб, які проживають у зоні проведення антитерористичної операції або переселилися з неї під час її проведення.

2.4. Це розкриває телеологічний підхід щодо можливого тлумачення правозастосування аналізованого нормативного припису та передбачає дослідження вказаних змін з позицій заходів тимчасового характеру, які держава вживає стосовно суб'єктів господарювання чи осіб, що за територіальною ознакою є найбільш уразливими щодо наслідків проведення антитерористичної операції, з метою урівноважування шляхом відшкодування шкоди, завданої їхньому приватному інтересу, для забезпечення інтересів публічного характеру, що реалізуються під час проведення антитерористичної операції.

2.5. Припис п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI за своїм формулюванням чітко визначає коло суб'єктів її дії – платники єдиного внеску, визначені ст. 4 Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», які перебувають на обліку в органах доходів і зборів, розташованих на території населених пунктів, визначених переліком, зазначеним у статті 2 Закону України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції», де проводилася антитерористична операція, розпочата відповідно до Указу Президента України «Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 13 квітня 2014 року «Про невідкладні заходи щодо подолання терористичної загрози і збереження територіальної цілісності України» від 14.04.2014 р. – та у своїй сукупності встановлює механізм звільнення платника єдиного внеску від виконання обов'язків, визначених ч. 2 ст. 6 Закону № 2464-VI, в тому числі, сплати, передбачивши звільнення від відповідальності, визнання недоїмки по сплаті безнадійною та списання як безнадійного податкового боргу.

2.6. Норми п.п. 9-2 та 9-8 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI не перебувають у прямому взаємозв'язку із нормою п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI, про що свідчить як предмет регулювання, що є відмінним у цих випадках, так і формальна сторона – кожен із них внесений окремим законодавчим актом, спрямованим на вирішення власного спеціального предмета регулювання, а тому відсутні підстави під час тлумачення застосовувати вказані норми у контексті системного взаємозв'язку між ними.

2.7. Сьогоднішній стан системи пенсійного забезпечення, яке здійснюється в межах солідарно-накопичувальної системи загальнообов'язкового державного соціального страхування (першого-другого рівнів) не передбачає прямого взаємозв'язку між розміром сплачених сум єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що розраховується й сплачується, виходячи з нормативного закріплення бази у ст. 7 Закону № 2464-VI, та розміром пенсійних виплат. Водночас, зважаючи на соціальну солідарність та справедливість у системі соціального захисту, до складу якої входить система пенсійного забезпечення, держава нормативно встановлює передумови щодо визначення пропорційної взаємозалежності між особистою участю особи в системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування та рівнем її подальшого пенсійного забезпечення за рахунок вказаної системи фінансування пенсій та інших соціальних виплат.

2.8. Отже, колізійність норм Закону № 2464-VI та Закону України «Про пенсійне забезпечення» у частині проблем із гарантіями пенсійних прав найманих працівників, не може вважатися нормативною передумовою для звуження змісту норми права, викладеної у п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI під час її тлумачення у правозастосуванні.

2.9. Гарантуючи право на звільнення від обов'язків платника єдиного внеску шляхом внесення змін до законодавства, держава реалізувала свою дискреційну законодавчу (установчу) владу, щодо обрання способу регулювання відносин, який має враховувати мету, стан та перспективи розвитку суспільних відносин на підставі запровадженої норми.

2.10. Аналізуючи в аспекті дотримання гарантій Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод у діяльності органів публічної влади, Європейський суд з прав людини усталено підкреслює особливу важливість принципу «належного урядування». Він передбачає, що у разі, коли йдеться про питання загального інтересу, зокрема, якщо справа впливає на такі основоположні права людини, як майнові права, державні органи мають діяти вчасно та в належний і якомога послідовніший спосіб (див. рішення у справах «Баєлер проти Італії» [БП] (Bayeler v. Italy [GC]), заява № 33202/96, п. 120; «Онер'їлдіз проти Туреччини» [БП] (Oneryildiz v. Turkey [GC]), заява № 48939/99, п. 128; «Magadat.com

S.r.l. проти Молдови» (Magadat.com S.r.l. v. Moldova), заява № 21151/04, п. 72, від 08.04.2008 р. і «Москаль проти Польщі» (Moskal v. Poland), заява № 10373/05, п. 51, від 15.09.2009 р.). Зокрема, на державні органи покладено обов'язок запровадити внутрішні процедури, які посилять прозорість та якість їхніх дій, мінімізують ризик помилок (див, наприклад, рішення у справах «Лелас проти Хорватії» (Lelas v. Croatia), заява № 55555/08, п. 74, від 20.05.2010 р. і «Тошкуце та інші проти Румунії» (Toscuta and Others v. Romania), заява № 36900/03, п. 37, від 25.11.2008 р.) і сприятимуть юридичній визначеності у цивільних правовідносинах, які зачіпають майнові інтереси (див. зазначені рішення у справах «Онер'їлдіз проти Туреччини» [ВП] (Oneryildiz v. Turkey [GC]), заява № 48939/99, п. 128; «Баєлер проти Італії» [ВП] (Bayeler v. Italy [GC]), заява № 33202/96, п. 119) (п. 70 рішення ЄСПЛ у справі «Рисовський проти України», заява № 29979/04 від 20.10.2011 р.).

2.11. Суд, у системі державної влади, позбавлений функцій чи повноважень щодо втручання у сферу політичних рішень, крім випадків, коли такі, очевидно, суперечать гарантіям прав, свобод та інтересів осіб, визначених у Конституції та законах України. Тому не може проводити оцінку щодо критеріїв доцільності чи обґрунтованості рішення, які знаходяться поза площиною правового регулювання, оцінювати спірні правовідносини з позицій перспектив розвитку законодавчого регулювання суспільних відносин чи проблем, які у зв'язку із цим можуть виникнути в майбутньому. Все це є елементами політичної діяльності.

2.12. Будь-яка політична діяльність є несумісною з діяльністю як суддів судів загальної юрисдикції, так і суддів Конституційного Суду України (ч. 2 ст. 127, ст. 149 Конституції України) (абз. 2 п. 3 мотивувальної частини Ухвали Конституційного Суду України від 05.03.1998 р. № 15-у/98).

2.13. Досліджувана норма зберігала чинність протягом тривалого часу (понад 5 календарних років), що свідчить про існування політичного усвідомлення та переконання щодо належності стану нормативно-правового регулювання спірних суспільних відносин.

2.14. У цих умовах, відсутні нормативні аргументи щодо застосування іншого, ніж сформоване у практиці Верховного Суду, правозастосовного тлумачення п. 9-4 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI. Пропоноване обмеження кола суб'єктів звільнення від сплати єдиного внеску, перелічених у ст. 4 Закону № 2464-VI, виключаючи з нього платників-роботодавців, буде суперечити нормативному змісту припису, свідчитиме про звуження дії норми, а отже, обсягу та змісту прав осіб, встановлених у законодавстві.

III. Узагальнений висновок

3.1. Згідно з п. 9-4 розділу VIII Закону № 2464-VI, право на звільнення платника єдиного внеску від виконання обов'язків, визначених ч. 2 ст. 6 цього Закону, у тому числі звільнення від сплати єдиного внеску, мали усі платники єдиного внеску, визначені ст. 4 Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове

державне соціальне страхування», які перебувають на обліку в органах доходів і зборів, розташованих на території населених пунктів, визначених переліком, зазначеним у статті 2 Закону України «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції», де проводилася антитерористична операція, розпочата відповідно до Указу Президента України «Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 13 квітня 2014 року «Про невідкладні заходи щодо подолання терористичної загрози і збереження територіальної цілісності України» від 14.04.2014 р.

3.2. Зважаючи на викладене, вважаю, що відсутні підстави відступу від усталеного правового висновку, викладеного у постановках Верховного Суду в подібних правовідносинах.

§ 2. Правові позиції



Постанова ВП ВС від 10.04.2019 у справі № 814/779/17 (КАС)

Частина четверта статті 4 Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» установлює пільги для всіх суб'єктів, які є пенсіонерами за віком, і не визначає обмежень щодо виду пенсії, яку має отримувати особа, яка звільняється від сплати єдиного внеску. Фізична особа-підприємець, що має право на пенсію за віком, але вибрала пенсію у зв'язку з втратою годувальника, має право на звільнення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, оскільки вибір виду пенсії не позбавляє набутого права, що пов'язане з відповідним віком.



Постанова ВП ВС від 01.07.2020 у справі № 260/81/19 (КАС)

Виключається можливість автоматичного перенесення набутих до 01 липня 2004 року ознак суб'єкта господарювання. Відсутність офіційного підтвердження в особи статусу фізичної особи-підприємця в спосіб проходження реєстраційних процедур у порядку, визначеному законом, що виключає можливість законного здійснення підприємницької діяльності та отримання відповідних доходів, за відсутності фактичних доказів протилежного виключає можливість формальної та фактичної участі платника в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування за відповідним статусом.



*Постанова КАС ВС від 27.02.2024 у справі № 360/4568/20
(судова палата)*

Сума доходу приватного нотаріуса, з якої розраховується єдиний внесок, має відповідати чистому доходу, заявленому в податковій декларації, до контрольного органу за результатами календарного року.



Постанова КАС ВС від 24.11.2020 у справі № 826/18170/16

Сума доходу приватного нотаріуса, з якої розраховується єдиний внесок, має відповідати чистому доходу, заявленому в податковій декларації, до контрольного органу за результатами календарного року.



Постанова КАС ВС від 24.02.2022 у справі № 360/893/20

Реалізація взаємовідносин між платником і повіреними за договорами доручення не зумовлює передачі третім особам обов'язку платника зі сплати єдиного внеску. Власником коштів є саме платник, від імені якого здійснено відповідні платежі коштом сум єдиного соціального внеску, а не будь-яка третя особа.



Постанова КАС ВС від 12.04.2022 у справі № 360/286/21

З 13 лютого 2020 року платник має виконувати обов'язки зі сплати єдиного соціального внеску відповідно до положень Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», який на час формування спірної вимоги не містив положень щодо звільнення від виконання обов'язків, установлених статтею 6 цього Закону.



Постанова КАС ВС від 03.03.2020 у справі № 440/1512/19

Виправна колонія є роботодавцем засуджених і платником єдиного внеску, тому зобов'язана нараховувати, обчислювати та сплачувати єдиний внесок із заробітної плати засуджених як податковий агент.

5. Податок на додану вартість

§ 1. Науковий висновок

1. Ненарахування податку на додану вартість на отримані суми винагороди у грошовій формі (бонусу) покупцю за досягнення відповідних показників обсягу придбання об'єктом оподаткування податком на додану вартість (маркетингові послуги).

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського національного університету імені Івана Франка

Розглянувши зміст звернення суддів Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.Б. Гусака, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.І. Смоковичем у справі № 120/4866/18-а (провадження № К/9901/20816/19) (вих. № 86/0/27-20 від 24.09.2020 р.) та Р.Ф. Ханової, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.І. Смоковичем (вих. № 87/0/27-20 від 24.09.2020 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення у процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності з методами наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

І. Проблемне питання

1.1. Об'єкт оподаткування є обов'язковим елементом юридичного складу податку, що в сукупності із податковою правосуб'єктністю платника фактично визначає виникнення податкового обов'язку за конкретним платежем.

1.2. Вказаний висновок відповідає системному застосуванню нормативного поняття об'єкта оподаткування у п. 22.1 ст. 22 ПК України (можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені

податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення в платника податкового обов'язку) та підстав виникнення, зміни й припинення податкового обов'язку, згідно зі ст. 37 ПК України.

1.3. У зв'язку з цим, правильне вирішення питання щодо нормативного визначення об'єктів оподаткування та їхнє однозначне правозастосування є відповіддю на питання існування податкового обов'язку платника за відповідним податком та про його обсяг.

1.4. У цих умовах, сформовані однозначні правозастосовні підходи на рівні правових позицій вищих судових інстанцій в рамках національної податково-правової системи є орієнтиром діяльності платників податків і контрольних органів, що наділяє суди повноваженнями з виправлення недоліків якості нормативно-правового регулювання під час його застосування у спірних правовідносинах.

1.5. У системному взаємозв'язку приписів ч.ч. 5, 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій та статус суддів» від 02.06.2016 р. № 1402-VIII та ч. 5 ст. 242 КАС України, висновки щодо застосування норм права, викладені в постановах Верховного Суду враховуються судами під час вибору і застосування норми права до спірних правовідносин для уніфікації судової практики та є обов'язковими для застосування суб'єктами владних повноважень. Таким чином реалізується конституційна ознака обов'язковості судових рішень.

1.6. Водночас, у разі сумнівів у відповідності визначеному порядку правозастосування таких висновків у спірних правовідносинах, закон допускає можливість відступу від висновку щодо застосування норми права в подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду, керуючись ч. 1 ст. 346, ч. 1 ст. 347 КАС України, шляхом передачі справи на розгляд палати, до якої входить колегія суддів, Об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду.

1.7. Підставою для звернень, з приводу яких надається цей науковий висновок, стала ініціатива колегії суддів Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду про необхідність відступу від усталених у практиці Верховного Суду висновків щодо системного застосування нормативних положень у сфері сплати оподаткування, за якими:

1.7.1. відповідно до приписів підпункту 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України (в редакції, чинній на час дії спірних правовідносин (до 1 січня 2017 року)), до витрат фізичної особи-підприємця, пов'язаних зі здійсненням ним господарської діяльності, відносяться витрати на сплату орендної плати за землю та земельного податку, зважаючи на те, що перелік інших витрат, пов'язаних з господарською діяльністю такої особи, зазначених у підпункті 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України, не є вичерпним (постанови Верховного Суду від 27.02.2018 р. (справа № 821/274/17), від 22.03.2018 р. (справа № 820/3255/17), від 12.02.2019 р. (справа № 817/815/16), від 14.05.2019 р. (справа № 820/4398/18)).

1.7.2. отримана від продавців товарів сума мотиваційних виплат (бонусів), у зв'язку з досягненням відповідних обсягів постачання, не є об'єктом оподаткування ПДВ у розумінні пункту 185.1 статті 185 ПК України; додаткова бонусна винагорода, премія або знижка на вартість товару, надана продавцем покупцеві, відповідно до умов угоди про купівлю-продаж (чи окремої згоди сторін), або для зацікавлення (винагороди) постійних покупців у подальшій співпраці, не може розцінюватись як послуга у сфері маркетингу, відтак, нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за бонусами є безпідставним (постанова Верховного Суду від 18.12.2018 р. (справа № 808/3341/16)).

1.8. Підставами для відступу, у Зверненні, заявлено (відповідно до порядковості пунктів правових позицій):

1.8.1. У постанові від 08.05.2018 р. у справі № 809/674/17 Верховним Судом було висловлено протилежну правову позицію, а саме – про вичерпність наданого у пункті 177.4 статті 177 ПК України (у редакції, чинній на час існування спірних правовідносин (до 1 січня 2017 року)) переліку витрат фізичної особи-підприємця, безпосередньо пов'язаних зі здійсненням господарської діяльності, до якого не входять сплачені суми обов'язкових платежів за користування наданими в оренду земельними ділянками державної і комунальної власності. Перелік таких обов'язкових платежів встановлений у підпункті 177.4.3 пункту 177.4 статті 177 ПК України і на момент існування спірних правовідносин суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в розмірах та порядку, встановлених законом.

1.8.2. Одним із методів, які використовуються постачальниками для просування товарів на ринку, є сплата мотиваційних та стимулюючих виплат (премій, бонусів, інших заохочень) на користь третіх осіб (організацій, які придбавають товари, у постачальника та здійснюють їх збут (дистриб'ютори), які є винагородою за досягнення відповідних економічних показників третіми особами (дистриб'юторами) у межах своєї основної діяльності та сприяють поживавленню збуту товарів постачальника, стимулюють просування товарів у каналах дистрибуції. Це дає підстави класифікувати такі виплати як оплату за маркетингові послуги, що є об'єктом оподаткування ПДВ в порядку визначення їх як окремого виду операцій платників податку з постачання товарів / послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу (п. 185.1 ст. 185 ПК України).

1.9. Отже, цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого необхідно надати відповіді у формі правових висновків палати Касаційного адміністративного суду Верховного Суду, попередньо з'ясувавши дискусійні питання правозастосування:

1.9.1. Чи можна, виходячи з системного зв'язку приписів підпунктів пункту 177.4 статті 177 ПК України в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин (2016 рік), тлумачити передбачені підпунктом 177.4.4 цього пункту інші витрати, безпосередньо пов'язані з отриманням доходів фізичною особою-підприємцем, як такі, що можуть включати податки та інші обов'язкові платежі?

1.9.2. Чи може орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності та земельний податок відноситись до «інших витрат» у розумінні підпункту 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України?

1.9.3. Чи відносяться дистриб'юторські послуги щодо сприяння поживленню збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення відповідних обсягів постачання до маркетингових послуг в розумінні підпункту 14.1.108 пункту 14.1 статті 14 ПК України?

1.9.4. Чи можна віднести кошти, отримані згідно з дистриб'юторським договором та додатковими угодами щодо сприяння поживлення збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення відповідних обсягів постачання, до отриманої від продавців товарів суми мотиваційних виплат (бонусів)?

1.9.5. Чи може вважатися така сума коштів об'єктом оподаткування ПДВ у розумінні пункту 185.1 статті 185 ПК України?

II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. П. 177.2 ст. 177 ПК України об'єктом оподаткування доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, визначає чистий оподатковуваний дохід, тобто різницю між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи-підприємця.

2.2. Відповідно до цього, підп. 177.4 ст. 177 ПК України визначає перелік витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходів.

2.3. На час існування спірних правовідносин нормативні приписи підп. 177.4.3 та 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України, щодо системного застосування яких скероване Звернення, передбачали включення до складу таких витрат суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірах та порядку, встановлених законом (підп. 177.4.3 п. 177.4 ст. 177 ПК України) та інші витрати, до складу яких включаються витрати, що пов'язані з веденням господарської діяльності, які не зазначені в підпунктах 177.4.1–177.4.3 цього пункту, до яких відносяться витрати на відрядження найманих працівників, на послуги зв'язку, реклами, плати за розрахунково-касове обслуговування, на оплату оренди, ремонт та експлуатацію майна, що використовується в господарській діяльності, на транспортування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші

послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів), вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України).

2.4. Таким чином, підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України включає неконкретизований перелік інших витрат, які не були зазначені у попередніх підпунктах, що пов'язані з окремими переліченими аспектами здійснення господарської діяльності, без конкретизації та обмеження природи платежу на здійснення таких витрат і їхніх складових частин.

2.5. Таким чином, незважаючи на вид платежу, його здійснення у процесі господарської діяльності в межах перелічених напрямів використання, документальне підтвердження та прямий зв'язок з веденням такої діяльності платником, передбачає законність віднесення до складу інших витрат, що враховуються під час коригування результату фінансової діяльності фізичної особи-підприємця для цілей визначення бази оподаткування податком з доходів фізичних осіб від провадження господарської діяльності.

2.6. Зважаючи на касову різницю між обсягом валового доходу, а також фінансовим результатом від здійснення господарської діяльності, який реально залишається у розпорядженні фізичної особи-підприємця після проведення вирахування необхідного обсягу витрат, оподаткування сум сплачених податків та інших обов'язкових платежів, сплачених у складі витрат для забезпечення здійснення такої господарської діяльності, не відповідатиме принципам реальності оподаткування доходу, а також зумовлюватиме внутрішнє подвійне оподаткування.

2.7. Запроваджений підхід до визначення об'єктом оподаткування фізичної особи-підприємця чистого оподаткованого доходу від здійснення ним господарської діяльності передбачає врахування принципу соціальної справедливості податкового законодавства в частині забезпечення реальної платоспроможності платників податків під час їх установа (підп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 ПК України).

2.8. Відповідно до ПК України, застосовуються положення бухгалтерського обліку щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

2.9. Абз. 23 ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (надалі – Закон № 996-XIV) чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості), наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

2.10. Витратами є зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) (абз. 15 ст. 1 Закону № 996-XIV).

2.11. У розвиток положення, відповідно до п. 11 та абз. 9 п. 18 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зареєстр. в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за № 27/4248 податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі включаються до складу витрат у складі виробничої собівартості продукції, робіт, послуг або ж до складу адміністративних витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством. Також у складі останніх виділяють витрати на службові відрядження, утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона), на зв'язок, плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків тощо, які віднесені до «інших витрат» за підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України.

2.12. У зв'язку із цим, включення орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності до складу «інших витрат» за підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України відповідає принципам та чинним приписам податково-правового регулювання, незважаючи на специфічну природу такої орендної плати як обов'язкового платежу, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою (підп. 14.1.136 п. 14.1 ст. 14 ПК України), під час розрахунку чистого оподатковуваного доходу платника податку з доходів фізичних осіб – фізичної особи-підприємця.

2.13. Подальші зміни до п. 177.4.3 п. 177.4 ст. 177 ПК України, які набули чинності з 1 січня 2017 року, щодо розширення переліку витрат фізичної особи-підприємця від провадження господарської діяльності, зокрема, на суми податків, зборів, які пов'язані з господарською діяльністю такої особи, не можуть тлумачитися як підстава обмежувального застосування припису підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України на момент існування спірних правовідносин, оскільки такі стосувалися прямого визначення додаткових закріплених витрат у формі сплати податків і зборів щодо розвитку положень оподаткування, визначених у п.п. 2.6–2.7 цього Висновку, на користь платника податків і забезпечення чіткості нормативно-правового регулювання.

2.14. Додатково необхідно зазначити, що складність податкового законодавства за дотримання загально-правового конституційного спеціально-дозвільного принципу функціонування державного апарату виключно на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 6, ч. 2 ст. 19 Конституції України), робить особливо актуальним питання якості податково-правового регулювання. Оскільки концепція законності обмеження прав особи відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні, згідно з позицією Великої палати ЄСПЛ у пункті 109 рішення у справі «Бейелер проти Італії» (заява № 33202/96), а відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення

такого важливого фінансового питання, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією про захист прав людини та основоположних свобод, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника.

2.15. Важливе значення має дія презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контрольних органів, внаслідок чого є можливість ухвалити рішення на користь як платника податків, так і контрольного органу (п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 ПК України), що визначає напрям вирішення існуючих колізій нормативно-правового регулювання на користь пріоритету інтересів особи. Порушення вказаного принципу в поєднанні з констатованою незадовільною якістю нормативно-правового регулювання в податковій сфері, дало підстави Європейському суду з прав людини встановити незаконність втручання у майнові права платника податків та порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції (п.п. 51, 56–58 рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р, заява № 23759/03 та № 37943/06).

2.16. Отож у вказаній ситуації, за наявності усталеної практики щодо порядку застосування припису податкового законодавства та виникнення сумніву, що засвідчено позицією колегії суддів про передачу спору на розгляд Об'єднаної палати, а отже, офіційної констатації таким чином неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків або контрольних органів на рівні вищої судової інстанції, вказані обставини стверджують необхідність прийняття рішення на користь платників податків.

2.17. Одним із об'єктів оподаткування податком на додану вартість, у контексті звернень, з приводу яких надається цей висновок, є постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу (підп. «п» п. 185.1 ст. 185 ПК України).

2.18. Таким чином, за змістом підп. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 ПК України постачанням послуг є будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення дії або провадження діяльності.

2.19. За змістом абз. 5 Закону № 996-XIV господарська операція визначається як дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

2.20. У зв'язку із цим, надаючи оцінку мотиваційним виплатам (бонусам), що отримуються згідно з дистриб'юторським договором та додатковими угодами

щодо сприяння поживавленню збуту товарів постачальника та стимулюванню просування товарів з метою досягнення відповідних обсягів постачання, необхідно дослідити, чи відносяться вказані кошти до системи оплати (визначення загальної ціни) виконання умов відповідного договору, що мають своєю підставою здійснення додаткових дій в системі договірних зобов'язань з боку дистриб'ютора, крім укладення останнім договорів купівлі-продажу з кінцевим покупцем (споживачем), від яких і залежить нарахування й виплата мотиваційних виплат (бонусів).

2.21. Підп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 ПК України до маркетингових послуг (маркетингу) відносить послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управлінні руху продукції (робіт, послуг) до споживача та післяпродажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності такого платника податків. До маркетингових послуг належать, у тому числі: послуги з розміщення продукції платника податку в місцях продажу, послуги з вивчення, дослідження та аналізу споживчого попиту, внесення продукції (робіт, послуг) платника податку до інформаційних баз продажу, послуги зі збору та розповсюдження інформації про продукцію (роботи, послуги).

2.22. З урахуванням принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що застосовуються під час визначення об'єкта оподаткування ПДВ, – превалювання сутності над формою, – який полягає в тому, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми (абз. 7 ст. 4 Закону № 996-XIV), діяльність у сфері маркетингу як об'єкт оподаткування ПДВ передбачає необхідність встановлення здійснення дистриб'ютором фактичної додаткової діяльності, що підпадає під ознаки підп. 14.1.108 п. 14.1. ст. 14 ПК України (постачання окремих послуг) та визначення в договорі про надання дистриб'юторських послуг щодо сприяння поживавленню збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення відповідних обсягів постачання прямого взаємозв'язку між такими послугами й порядком оплати за їх надання, незалежно від результативності продажів.

2.23. В іншому випадку мотиваційні виплати (бонуси), які нараховуються від розміру виручки проданого дистриб'ютором товару, що не залежать від обсягу наданих додаткових послуг дистриб'ютором, які підпадають під ознаки маркетингової діяльності, не є оплатою окремої послуги з боку постачальника товару, оскільки йому такі послуги дистриб'ютором і не надаються згідно з договором, а є елементом діяльності останнього із забезпечення власної господарської діяльності шляхом продажів товарів постачальника.

2.24. У такому випадку, лише послуги дистриб'ютора з продажу і є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, враховуючи ціну таких послуг, визначену в порядку, встановленому договором.

III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.9.1 цього Наукового висновку:

3.1. Виходячи з системного зв'язку приписів підпунктів пункту 177.4 статті 177 ПК України в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин (2016 рік), необхідно тлумачити передбачені підпунктом 177.4.4 цього пункту інші витрати, безпосередньо пов'язані з отриманням доходів фізичною особою-підприємцем, незважаючи на вид платежу, якщо він здійснюється в процесі господарської діяльності в межах перелічених напрямів використання, документально підтверджений та встановлено прямий зв'язок з веденням такої діяльності платником, в тому числі, включаючи податки та інші обов'язкові платежі.

щодо питання, сформульованого у п. 1.9.2 цього Наукового висновку:

3.2. Орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності та земельний податок належать до «інших витрат» у розумінні підпункту 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України.

3.3. Зважаючи на викладене, вважаю, що відсутні підстави відступити від усталеного правового висновку, викладеного у постановках Верховного Суду в подібних правовідносинах, сформульованого в п. 1.7.1 цього Наукового висновку, та доповнити його наведеними міркуваннями.

щодо питань, сформульованих у п.п. 1.9.3–1.9.5 цього Наукового висновку:

3.4. Послуги у сфері маркетингу як об'єкт оподаткування ПДВ передбачають необхідність встановлення здійснення дистриб'ютором фактичної додаткової діяльності, що підпадає під ознаки підп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 ПК України (постачання окремих послуг) та визначення у договорі про надання дистриб'юторських послуг щодо сприяння пожевлення збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення відповідних обсягів постачання прямого взаємозв'язку між такими послугами й порядком оплати за їх надання, незалежно від результативності продажів.

3.5. Мотиваційні виплати (бонуси), які нараховуються від розміру виручки проданого дистриб'ютором товару, що не залежать від обсягу надання додаткових послуг дистриб'ютором, які б підпадали під нормативні ознаки маркетингової діяльності, не є оплатою окремої послуги з боку постачальника товару, оскільки йому такі послуги дистриб'ютором і не надаються згідно з договором, а є елементом діяльності останнього із забезпечення власної господарської діяльності шляхом продажів товарів постачальника.

3.6. Зважаючи на викладене, вважаю, що правовий висновок, викладений у постанові Верховного Суду від 18.12.2018 р. (справа № 808/3341/16), сформульований у п. 1.7.2 цього Наукового висновку, підлягає застосуванню до подібних правовідносин з урахуванням доповнення наведеними міркуваннями в частині оцінки відповідної діяльності та виплат дистриб'юторові.

§ 2. Правові позиції

5.1. Адміністрування



Постанова КАС ВС від 07.02.2023 у справі № 420/18420/21

Відносини платника податків з розпорядником бюджетних коштів і з постачальниками товарів / послуг існують в межах виконання бюджетної програми. Отримані з бюджету грошові кошти за кодом бюджетної класифікації можна використовувати лише на цілі, зумовлені бюджетною програмою. Такі кошти мають ознаки невідплатності та безповоротності, за своїм характером для платника не є компенсацією вартості товарів / послуг, що постачаються. У платника не виникає ані об'єкт оподаткування, ні обов'язок відображення в податковій декларації з податку на додану вартість отримання бюджетних коштів, які не пов'язані з компенсацією вартості поставлених товарів / послуг. У цьому разі платник не має правових підстав для визначення податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з відсутністю об'єкта оподаткування податком на додану вартість.



*Постанова КАС ВС від 24.01.2020 у справі № 2a/0370/2676/11
(судова палата)*

У разі отримання доходу від продажу нерухомого майна, тобто з іншого джерела, ніж передбачено підпунктом 7.11.2 статті 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (чинного станом на 29 квітня 2011 року), такий дохід підлягає оподаткуванню податком на прибуток на загальних підставах. Установа, яка не є платником податку на додану вартість, зобов'язана зареєструватися платником податку на додану вартість у випадку здійснення операцій з постачання товарів/послуг протягом останніх 12 місяців, сума яких сукупно перевищує 300 000 грн.



Постанова КАС ВС від 06.10.2020 у справі № 400/2466/19

У разі знецінення запасів (оборотних активів) платник податку має нарахувати податкові зобов'язання з податку на додану вартість.



Постанова КАС ВС від 14.02.2023 у справі № 640/3565/21

Сировинні втрати є тією частиною сировини та матеріалів, яка безповоротно втрачається в процесі отримання продукту. Якщо за результатами судового оскарження зменшується сума завищення бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, визначена платнику податковим повідомленням-рішенням, то цьому платнику надсилається нове податкове повідомлення-рішення з відповідними коригуваннями суми бюджетного відшкодування. Такий алгоритм дій контролюючого органу встановлено не лише в разі скасування податкового повідомлення-рішення в повному обсязі.



Постанова КАС ВС від 19.04.2022 у справі № П/320/722/20

Вартість сировини для виготовлення різних видів продукції може відрізнятися, оскільки залежить від кон'юнктури внутрішнього ринку, фонду заробітної плати, на яку впливає обсяг проданої продукції. Найменування товару «відходи алюмінієві (включаючи браковані товари)» міститься в переліку відходів та брухту кольорових металів, операції з постачання, зокрема імпорту, яких тимчасово, до 1 січня 2022 року, звільнені від обкладення податком на додану вартість.



Постанова КАС ВС від 27.06.2023 у справі № 820/4260/16

Медичними виробами, операції з постачання яких на митній території України та їх ввезення на митну територію України підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за ставкою 7 відсотків з 02 липня 2014 року, вважаються вироби, що відповідають визначенню термінів «медичний виріб» згідно з підпунктом 9 пункту 2 Технічного регламенту щодо медичних виробів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 02 жовтня 2013 року № 753, та підтверджені свідоцтвом про державну реєстрацію медичного виробу або підтвердження про державну реєстрацію медичного виробу. Товар має належні свідоцтва про відповідну державну реєстрацію, видані спеціалізованим експертним органом, що вказує на належність виробу до виробів медичного призначення, про що зроблено висновок за результатами експертних досліджень та аналізу.



*Постанова КАС ВС від 18.06.2021 у справі № 120/4866/18-а
(судова палата)*

Мотиваційні (бонусні) виплати, отримані за дистриб'юторським договором, належать до винагороди за надання маркетингових послуг, які є об'єктом оподаткування податком на додану вартість у розумінні пункту 185.1. статті 185 Податкового кодексу України.



Постанова КАС ВС від 16.03.2021 у справі № 1.380.2019.006624

За умови своєчасного та повного виконання компанією-заявником обов'язків із декларування податку на додану вартість, неможливості з її боку забезпечити дотримання постачальником його обов'язків щодо декларування податку на додану вартість і якщо не було шахрайства стосовно системи оподаткування, про яке компанія-заявник знала чи могла знати, така компанія не може нести відповідальність за наслідки невиконання постачальником його обов'язків щодо своєчасного декларування податку на додану вартість і, як наслідок, сплачувати податок на додану вартість повторно разом із пенею.



Постанова КАС ВС від 22.07.2021 у справі № 300/1952/19

Приписи пункту 187.1 статті 187 Податкового кодексу України не узалежнюють дату виникнення податкового зобов'язання з податку на додану вартість від дати переходу права власності на товар. Вжитий в пункті 187.1 статті 187 Податкового кодексу України термін «відвантаження товарів» тлумачиться не як факт виникнення права власності на товар, а як початок процесу фізичного переміщення товару від місця його постійного знаходження (зберігання) у постачальника або іншого передання майна, оформленого у визначеному законом порядку.



Постанова КАС ВС від 06.10.2021 у справі № 640/11775/20

Податковий кодекс України та Порядок заповнення й подання податкової звітності з податку на додану вартість, затверджений наказом Міністерства Фінансів України від 28 січня 2016 року № 21, не встановлюють особливості та хронологію відображення від'ємного значення податку на додану вартість звітного (податко-

вого) періоду в Додатку 2 (Д2) та Додатку 3 (Д3) до податкової декларації з податку на додану вартість.



Постанова КАС ВС від 11.11.2020 у справі № 812/696/16

Податковий орган не наділений повноваженнями щодо внесення будь-яких змін до системи електронного адміністрування податку на додану вартість, зокрема, стосовно автоматичного збільшення значення реєстраційної суми та зарахування суми від'ємного значення до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.



Постанова КАС ВС від 01.12.2020 у справі № 823/5008/15

Ненадіслання до органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування свідчить про нездійснення суб'єктом владних повноважень усіх необхідних дій щодо належного дотримання процедури повернення сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість.



Постанова КАС ВС від 08.08.2024 у справі № 120/412/20-a

Податкові зобов'язання необхідно нараховувати на основі затверджених норм природного убутку. Потрібно оприбутковувати податком на додану вартість витрати, що перевищують встановлені норми й не підлягають використанню в господарській діяльності.



Постанова КАС ВС від 05.12.2024 у справі № 640/20409/21

Звільнення від оприбуткування податком на додану вартість можливе лише щодо операцій з постачання самостійної програмної продукції. Якщо програмне забезпечення є невіддільною складовою обладнання та необхідне для його функціонування, то операція підлягає оподаткуванню на загальних підставах.

5.2. Відповідність / невідповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості



Постанова КАС ВС від 03.12.2020 у справі № 140/8457/20

Зупинення рішення про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості та внесення до журналу ризикових платників фактично вирішує спір по суті, що суперечить меті застосування заходів забезпечення позову.



Постанова КАС ВС від 16.12.2020 у справі № 340/474/20

Платник податків має право на адміністративне та судове оскарження рішення про відповідність / невідповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості.

5.3. Податковий кредит



Постанова КАС ВС від 29.03.2023 у справі № 560/12630/21

Необхідними та достатніми підставами для включення платником до складу податкового кредиту відповідних сум податку на додану вартість є: придбання ним товару, робіт чи послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності; сплата чи нарахування сум податку на додану вартість у зв'язку з таким придбанням.



Постанова КАС ВС від 04.04.2023 у справі № 120/15979/21-a

Застосування підпункту «г» пункту 198.5 статті 198 Податкового кодексу України до операцій з продажу самостійно виготовленої продукції за цінами, нижче собівартості, суперечить правовому регулюванню і призначенню цієї норми, згідно з якою здійснюється вилучення податкового кредиту на всі суми податку на додану вартість, сплачені під час придбання товару, попередньо включені до нього. Пункт 189.1 статті 189 Податкового кодексу України не встановлює визначення бази оподаткування, з огляду на перевищення собівартості реалізованих поточних біологічних активів над фактичною ціною їх продажу.



Постанова КАС ВС від 06.08.2024 у справі № 824/762/17-а

Тимчасова митна декларація може бути підставою для формування податкового кредиту, оскільки вона підтверджує сплату податку на додану вартість і є належним документом для обліку, навіть якщо митне оформлення ще не завершене. Законодавство не вимагає завершення митного оформлення для виникнення права на податковий кредит.

6. Акцизний податок

6.1. Адміністрування



Постанова КАС ВС від 23.09.2020 у справі № 803/1910/16

Оскільки акцизний податок підлягає перерахуванню до бюджету, він не призводить до зростання власного капіталу, а тому не може бути врахований як дохід.



Постанова КАС ВС від 07.10.2021 у справі № 826/26860/15

Ціну тютюнових виробів, вище за яку не дозволено здійснювати їх реалізацію, можна визначити множенням максимальної роздрібною ціни, зазначеної на пачці сигарет, на коефіцієнт 1,05.



*Постанова КАС ВС від 19.04.2022 у справі № 1.380.2019.005537
(судова палата)*

Акцизний податок за ввезений товар (суміші зі зброджених напоїв та суміші на основі зброджених напоїв) має сплачуватися за ставкою 8,02 грн за 1 літр.

6.2. Оподаткування операцій з паливом



*Постанова КАС ВС від 13.02.2020 у справі № 816/2897/15
(судова палата)*

Компонент моторного палива / добавки до палива з концентрацією спирту 80 об.% або більше відповідає коду 2207 згідно з УКТ ЗЕД, а на операції з таким компонентом поширюються вимоги Закону України «Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів».



Постанова КАС ВС від 23.09.2020 у справі № 803/3710/15

Акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів має відображатись у розрахунковому документі (фіскальному чеку) як окрема податкова група. Ставка (розмір) акцизного податку вже закладена в ціні товару (пального) та відображена на АЗС як його ціна.



Постанова КАС ВС від 21.07.2020 у справі № 160/4438/19

Платник податку на прибуток, який є споживачем палива та використовує в господарській діяльності транспортні засоби товарної підкатегорії 8602 10 00 00, 8707 10 10 10 згідно з УКТ ЗЕД, при сплаті акцизного податку в складі ціни на спожите паливо має право зменшити податок на прибуток, що підлягає сплаті до державного бюджету за відповідний податковий (звітний) період на суму акцизного податку, сплаченого в ціні товару за такий відповідний податковий (звітний) період.



Постанова КАС ВС від 13.11.2020 у справі № 804/7119/16

Операція із заправлення паливом техніки, що належить іншим особам (виконавцям), винайнятої замовником для виконання робіт / отримання послуг на умовах договору про надання послуг, належить до операцій з реалізації пального. Суб'єкт, який здійснює такі операції (замовник), є платником акцизного податку.



Постанова КАС ВС від 15.02.2021 у справі № 826/10265/17

Датою реалізації та виникнення в платника податків податкових зобов'язань з акцизного податку є дата фізичного відпуску нафтопродуктів через мережу заправних комплексів за договорами купівлі-продажу (постачання) між платником податків із його контрагентами до моменту укладення договору зберігання.



Постанова КАС ВС від 10.08.2022 у справі № 816/1054/18

За своєю суттю картка на пальне є технічним засобом фіксування права на отримання пального її власником. Тому реалізація пального можлива лише в разі пред'явлення такої картки на АЗС. Підтвердженням фізичного відпуску пального будуть видаткові накладні або чеки терміналів, що формуються безпосередньо в момент фактичного отримання пального на АЗС. Отже, продаж талонів на пальне юридичним особам та фізичним особам-підприємцям не належить до безпосередньої реалізації суб'єктами господарювання пального.



Постанова КАС ВС від 17.09.2024 у справі № 620/6428/22

Деетанпропанбутанізований конденсат можна використовувати як паливо для автомобілів.

7. Земельний податок й орендна плата

7.1. Сплата земельного податку



Постанова ВП ВС від 20.09.2018 у справі № 925/230/17 (ГПК)

Збитки та земельний податок є різними за правовою природою зобов'язаннями. Зобов'язання сплачувати земельний податок є податковим зобов'язанням після реєстрації за особою права користування земельною ділянкою. У такому разі належним способом захисту є стягнення земельного податку, а не збитків.



Постанова КАС ВС від 27.01.2020 у справі № 804/886/18

Власник земельної ділянки або землекористувач наділений правом на внесення змін до Державного земельного кадастру. Посадові особи Держгеокадастру законодавчо не наділені правом на здійснення таких коригувань за власною ініціативою.

З моменту набуття права власності на об'єкт нерухомого майна обов'язок зі сплати податку за земельну ділянку, на якій розміщений такий об'єкт, покладається на особу, яка набула право власності на жилий будинок, будівлю або споруду.



Постанова КАС ВС від 27.10.2020 у справі № 2а-0870/7093/11

Податковий орган здійснює нарахування земельного податку на підставі даних державного земельного кадастру, у якому, зокрема, міститься інформація щодо категорії та проведеної грошової оцінки земельної ділянки.



Постанова КАС ВС від 04.11.2022 у справі № 826/4734/18

Використання землі в Україні є платним, попри обставини оформлення прав на неї відповідно до вимог законодавства. У разі відсутності умотивованих причин та без встановлення дійсного податкового обов'язку платника в межах правовідносин, виходом суду за межі позовних вимог є зміна суми податкового зобов'язання в справі за позовом про скасування податкового повідомлення-рішення в частині визначення суми податкового зобов'язання із земельного податку для фізичних осіб у відповідному розмірі.

7.2. Зобов'язання з орендної плати



*Постанова КАС ВС від 18.06.2021 у справі № 400/1730/19
(судова палата)*

Податковий обов'язок щодо сплати орендної плати лежить на орендареві земельної ділянки, який визначений у договорі оренди земельної ділянки та право користування земельною ділянкою якого зареєстроване в державному реєстрі речових прав. Податковий обов'язок зі сплати орендної плати за землю державної та комунальної власності виникає у фермерського господарства, для створення якого

фізичній особі було надано земельну ділянку, після переходу до неї прав орендаря в установленому законом порядку.



Постанова КАС ВС від 10.03.2020 у справі № 160/1088/19

Визнання протиправним та нечинним у судовому порядку рішення міської ради, яке встановлює розмір ставки земельного податку та орендної плати за користування земельними ділянками, унеможливорює його застосування під час обчислення ставок податку з орендної плати саме з моменту його прийняття.



Постанова КАС ВС від 24.03.2020 у справі № 440/3063/19

До моменту внесення до договору оренди земельної ділянки відповідних змін розмір орендної плати не може бути меншим, ніж встановлений підпунктом 288.5.1 пункту 288.5 статті 288 Податкового кодексу України.



Постанова КАС ВС від 06.10.2020 у справі № 814/2366/15

Розмір орендної плати не може бути меншим, ніж встановлений підпунктом 288.5.1 пункту 288.5 статті 288 Податкового кодексу України.

8. Екологічний податок



*Постанова КАС ВС від 25.02.2021 у справі № 160/8128/18
(судова палата)*

Податковий кодекс України встановлює обов'язок сплачувати екологічний податок за викиди в атмосферне повітря метану, який належить до вуглеводнів і є забруднюючою речовиною згідно з додатком II Протоколу про реєстри викидів і перенесення забруднювачів від 21 травня 2003 року.



Постанова КАС ВС від 14.09.2020 у справі № 520/9364/18

Оператор газорозподільних мереж, який придбаває природний газ для виробничо-технологічних і нормованих витрат, а також для надання послуг балансування

обсягів природного газу, зобов'язаний нараховувати та сплачувати екологічний податок з викидів метану в атмосферне повітря, оскільки такий газ (метан) не споживається кінцевими споживачами, а обсяги такого газу фактично є викидами в атмосферне повітря.



Постанова КАС ВС від 23.04.2021 у справі № 140/2371/19

Якщо товар, який, хоч і частково втратив свої споживчі властивості, був реалізований за зниженою ціною фізичним особам і не розміщувався як відходи в спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, то відсутні правові підстави для сплати екологічного податку.

9. Установлення місцевих податків і зборів

§ 1. Наукові висновки

1. Застосування нормативно-правових актів, зокрема рішень органів місцевого самоврядування

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського національного університету імені Івана Франка

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду В.В. Хошуляка, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 13/0/27-19 від 06.02.2019 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення в процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, то здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей

та принципів функціонування правової системи України, у сукупності з методами наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

I. Проблемне питання

1.1. Практика прийняття разом із законом про Державний бюджет на відповідний рік глобальних змін до низки нормативно-правових актів, які оновлюють формування доходної та використання видаткової його частини, стала поширеним явищем, що негативно відображається на дотриманні прав, свобод та інтересів особи.

1.2. Ігнорування нормотворчої техніки, принципів фінансово-правового регулювання в цих випадках має системний характер на усіх рівнях публічного управління – централізованого до муніципального, – зумовлюючи виникнення колізій нормативно-правового регулювання, відступ від правових засад, що зумовлюють звернення осіб до суду по захист порушених прав, свобод чи інтересів.

1.3. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 р. № 909-VIII (надалі – Закон № 909-VIII) вказані тенденції були не лише продовжені, але й розвинуті у формі запровадження зупинення окремих приписів ПК України під час встановлення місцевих податків і зборів (п. 4 Розділу II «Прикінцеві положення» Закону № 909-VIII), що має безпосереднє значення для правильної правової оцінки підставності виникнення податкового обов'язку в платників податків із застосуванням вказаних норм.

1.4. Отже, цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів з приводу окремих питань встановлення місцевих податків і зборів органами місцевого самоврядування з урахуванням положень Закону № 909-VIII, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду В.В. Хошуляка, необхідно надати відповіді у формі правових висновків, у тому числі, з'ясувавши такі питання:

1.4.1. Чи поширюється положення підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, згідно з яким податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року, на порядок прийняття та виконання рішень органів місцевого самоврядування, прийнятих відповідно до Пунктів 4, 7 розділу II «Прикінцеві положення» Закону України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році»?

1.4.2. Чи передбачає норма Закону України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII (Пункт 4 розділу II «Прикінцеві положення»), якою зупинено на 2016 рік застосування вимог, встановлених підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Податкового

кодексу України, інший порядок оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування?

1.5. Водночас, зважаючи на глибинність підстав виникнення та частоту повторюваності спірних ситуацій, які не обмежуються поставленими запитаннями з конкретних спірних правовідносин, а мають вихідне значення для правильного застосування механізму встановлення податків і зборів в Україні в контексті конституційних гарантій існуючого правопорядку в державі, вважаю за необхідне сформулювати, надаючи науковий висновок, загальні підходи до обґрунтування підстав правових проблем та шляхів їх вирішення.

II. Обґрунтування Наукового висновку

A. Місце податкових пільг у юридичному складі податків і зборів

2.1. Ч. 1 ст. 67 Конституції України встановлює конституційний обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку й розмірах, встановлених законом.

2.2. Відповідно до цього, п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України, питання встановлення системи оподаткування, податків і зборів відносить виключно до законів України, що приймаються Верховною Радою України як єдиним законодавчим органом, виходячи із загальної концепції побудови системи оподаткування через обмеження прав осіб у законний спосіб, а ч. 1 ст. 143 Конституції України наділяє територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування правом встановлювати місцеві податки й збори відповідно до закону.

2.3. Системне застосування норм ПК України вказує, що на сьогодні він є єдиним законом України, яким встановлені загальнодержавні податки й збори та відповідно до якого відбувається установа та скасування місцевих податків та зборів Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України (п. 4.4 ст. 4, п. 6.3 ст. 6, п. 7.3 ст. 7, ст. 8 п. 9.4 ст. 9, п. 10.4 ст. 10 ПК України).

2.4. За змістом ст. 7 ПК України, під встановленням податків і зборів необхідно розуміти нормативне визначення, у встановленому законом порядку, перелічених у п. 7.1 елементів, які обов'язково визначаються у юридичному складі, а також можливість передбачити податкові пільги та порядок їх застосування, згідно з п. 7.2 ст. 7 ПК України.

2.5. Згідно зі ст. 12 ПК України, встановлення загальнодержавних податків належить до компетенції Верховної Ради України, рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин (крім рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення), рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин,

у межах їх граничних ставок, визначених цим Кодексом на території Автономної Республіки Крим – до повноважень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, а місцевих податків та зборів – сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад. Встановлення місцевих податків та зборів здійснюється в порядку, визначеному цим Кодексом (підп. 12.3.1 п. 12.3 ст. 12 ПК України).

2.6. Під час прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів обов'язково визначаються об'єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи, визначені статтею 7 ПК України з дотриманням критеріїв, встановлених розділом XII ПК України для відповідного місцевого податку чи збору (підп. 12.3.2 п. 12.3 ст. 12 ПК України).

2.7. Незважаючи на факультативне значення податкових пільг для визначення встановлення податку та збору, виходячи з нормативного визначення податкової пільги як передбаченого податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених пунктом 30.2 цієї статті (п. 30.1 ст. 30 ПК України), з моменту їхнього нормативного закріплення у встановленому ПК України порядку, вони набувають ознак нормативного елементу правового режиму виконання платником податків свого податкового обов'язку з відповідного податку чи збору, користування якими, згідно з п. 30.3 та п. 30.4 ст. 30 ПК України, повністю залежить від волі самого платника.

2.8. Таким чином, встановлення, зміна чи скасування податкової пільги підпадає під означення встановлення податку чи збору, оскільки впливає на обсяг і порядок виконання платником податків свого податкового обов'язку.

Б. Стабільність фінансового законодавства України

2.9. Зважаючи на спеціальний предмет правового регулювання у сфері публічних фінансових відносин, а також вплив фінансово-економічної ситуації та матеріальних гарантій у системі реалізації прав, свобод та інтересів осіб з боку здійснення державою своїх функцій, законодавство у сфері фінансових відносин відзначається нормативною стабільністю, сформульованою через спеціальні темпоральні (часові) вимоги змін нормативно-правового регулювання.

2.10. Ч. 3 ст. 27 БК України встановлює, що закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету) й приймаються: не пізніше 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку планового бюджетного періоду; після 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим.

2.11. Відповідно, ПК України містить низку приписів щодо забезпечення стабільності, прямо визначаючи її серед основних принципів (засад) податкового законодавства України (підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України). За змістом, вказаний принцип (засада)

імперативно передбачає заборону вносити зміни до будь-яких елементів податків та зборів пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

2.12. Необхідно зауважити, що, згідно з п. 3.1 ст. 3 ПК України, до складу податкового законодавства, крім Конституції України, ПК України, МК України та інших законів з питань митної справи в частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України, чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування, нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи, входять також рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом.

2.13. Принцип стабільності податкового законодавства деталізується в додаткових уточнюючих нормативних приписах: у разі встановлення або розширення існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (п 4.5 ст. 4 ПК України), копія прийнятого рішення про встановлення місцевих податків чи зборів або про внесення змін до них надсилається в електронному вигляді в десятиденний строк з дня прийняття до контрольного органу, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та зборів, але не пізніше 01 липня року, що передуює бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін до них (абз. 1 підп. 12.3.3 п. 12.3 ст. 12 ПК України); центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, не пізніше 15 липня поточного року оприлюднює на своєму офіційному вебсайті зведену інформацію про розмір та дату встановлення ставок місцевих податків та зборів на відповідних територіях (абз. 7 підп. 12.3.3 п. 12.3 ст. 12 ПК України); рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передуює бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом (підп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України).

2.14. Вказані норми у своїй сукупності під час застосування визначають цілісний механізм стабільності податково-правового регулювання, який стосується не лише функціонування апарату держави, а насамперед виступає гарантією прав, свобод та інтересів платників податків у частині забезпечення правової визначеності під час виконання конституційного податкового обов'язку.

2.15. Доходячи висновку про неконституційність оподаткування виплат у системі загальнообов'язково державного пенсійного страхування, Конституцій-

ний Суд України використав як одне з обґрунтувань посилання на те, що одним із елементів конституційного принципу верховенства права є принцип правової визначеності, у якому стверджується, що обмеження основних прав людини та громадянина й втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування правових норм, встановлюваних такими обмеженнями; обмеження будь-якого права має базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної (абз. 3 підп. 3.1 п. 3 мотивувальної частини Рішенні Конституційного Суду України від 29.06.2010 р. № 17-рп/2010).

У Доповіді «Верховенство права», яка схвалена Європейською комісією «За демократію через право» (Венеційською комісією) на 86-му пленарному засіданні (25–26 березня 2011 р.), наголошено, що принцип правової визначеності є ключовим у питанні довіри до судової системи й верховенства права; держава зобов'язана дотримуватися та застосовувати в прогнозований і послідовний спосіб ті закони, які вона ввела в дію (пункт 44); правова визначеність передбачає, що норми права мають бути зрозумілими й точними, а також спрямованими на забезпечення постійної прогнозованості ситуацій і правових відносин (пункт 46); парламенту не може бути дозволено зневажати основоположні права людини внаслідок ухвалення нечітких законів (пункт 47); правова визначеність означає також, що необхідно в цілому дотримуватися зобов'язань або обіцянок, які взяла на себе держава перед людьми (поняття «законних очікувань») (пункт 48).

Конституційний Суд України вважає, що принцип правової визначеності вимагає від законодавця чіткості, зрозумілості, однозначності правових норм, їх передбачуваності (прогнозованості) для забезпечення стабільного правового становища людини (абз. 6, 8, 9 підп. 4.3 п. 4 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 27.02.2018 р. № 1-рп/2018).

2.16. У цих умовах, оцінка забезпечення дії принципу стабільності податкового законодавства не може проводитися з позицій дотримання чи недотримання окремих його компонентів, які були зупинені чи змінені до застосування у 2016 році в результаті прийняття Закону № 909-VIII, а необхідно враховувати цілісно передбачуваність для особи стану податково-правового регулювання в частині правомірності покладення та виконання нею своїх обов'язків у сфері сплати місцевих податків і зборів.

В. Виникнення податкового обов'язку та його нормативно-правове регулювання

2.17. Згідно з п. 36.1 ст. 36 ПК України, податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку й строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи. Підстави для виникнення, зміни й припинення податкового обов'язку, порядок та умови його виконання встановлюються цим Кодексом або законами з питань митної справи (п. 37.1 ст. 37 ПК України). Таким чином, нормативною передумовою виникнення податкового обов'язку в платника податків є

дотримання визначеного законом порядку встановлення податків і зборів (див. п.п. 2.4–2.6 цього Наукового висновку).

2.18. Ст. 57 Конституції України містить загальну вимогу про те, що кожному гарантується право знати свої права й обов'язки. У зв'язку із цим, закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права й обов'язки громадян, мають бути доведені до відома населення в порядку, встановленому законом. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права й обов'язки громадян, не доведені до відома населення в порядку, встановленому законом, є нечинними.

2.19. Закономірно, виходячи з викладеного, що п. 12.5 ст. 12 ПК України офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та зборів відносить до нормативно-правових актів з питань оподаткування місцевими податками та зборами. Водночас тут же встановлюються спеціальні правила набрання ними чинності з урахуванням строків, передбачених підп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України, яка у спірних правовідносинах, за визначенням п. 4 розділу II «Прикінцеві положення» Закону № 909-VIII, тимчасово не застосовувалася, як і норми Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

2.20. Незважаючи на це, ч. 5 ст. 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», на виконання ст. 57 Конституції України, містить загальний припис про те, що акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування нормативно-правового характеру набирають чинності з дня їх офіційного оприлюднення, якщо органом чи посадовою особою не встановлено пізніший строк введення цих актів у дію. Також Закон № 909-VIII не скасовував та не зупиняв загальну дію принципу стабільності податкового законодавства.

2.21. Водночас, оскільки в спірних правовідносинах оскаржуване рішення було лише прийняте 21–26 січня 2016 року, хоча й за змістом положення, з приводу якого виник спір, набувало чинності з 01.01.2016 р, така ситуація не лише суперечить принципу стабільності, але й встановленим засадам набрання чинності та дії в часі нормативно-правових актів, у тому числі, щодо встановлення податкового обов'язку платника податків.

2.22. Згідно зі ст. 58 Конституції України, закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. Відповідно, рішення про встановлення (зміну) податкового обов'язку платника податків, в рамках виконання якого й нараховане податкове (грошове) зобов'язання, відображене в податковому повідомленні-рішенні, не може бути застосоване до правовідносин, які виникли до моменту набрання ним чинності за строком об'єктивно можливого його офіційного оприлюднення.

2.23. Оскільки, згідно з підп. 266.6.1 п. 266.6 ст. 266 ПК України під час обчислення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, базовий податковий (звітний) період – період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів (п. 33.1 ст. 33 ПК України) – дорівнює календарному

року (у спірних правовідносинах – весь 2016 календарний рік), зміна елементів податку протягом податкового (звітного) періоду ставить під сумнів законність механізму оподаткування з позицій завершеного визначення усього комплексу елементів податкового обов'язку платника податку, за яким нараховане податкове (грошове) зобов'язання та надіслане податкове повідомлення-рішення у 2017 році, на підставі акта органу місцевого самоврядування про встановлення (зміну) елементів місцевого податку, про яке платник не був належним чином поінформований (ст. 57 Конституції України) та з позицій застосування його до правовідносин, які вже існували до набрання ним чинності – «зворотної дії у часі» (ст. 58 Конституції України).

Г. Вирішення колізій на підставі презумпції правомірності рішень платника податків

2.24. Складність податкового законодавства за дотримання загально-правового конституційного спеціально-дозвільного принципу функціонування державного апарату виключно на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 6, ч. 2 ст. 19 Конституції України) робить особливо актуальним питання якості податково-правового регулювання. Оскільки концепція законності обмеження прав особи відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні згідно з позицією Великої палати ЄСПЛ у пункті 109 рішення у справі «Бейлер проти Італії» (заява № 33202/96), а відсутність у національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення такого важливого фінансового питання, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією про захист прав людини та основоположних свобод, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади в майнові права заявника.

2.25. Також, на додаток до вказаного, у процесі реалізації наданої компетенції контрольним органом важливе значення має дія презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контрольних органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контрольного органу (п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 ПК України), що визначає напрям вирішення існуючих колізій нормативно-правового регулювання на користь пріоритету інтересів особи. Порушення вказаного принципу в поєднанні з констатованою незадовільною якістю нормативно-правового регулювання у податковій сфері, дало підстави Європейському суду з прав людини встановити незаконність втручання в майнові права платника податків та порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції (п.п. 51, 56–58 рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р, заява № 23759/03 та № 37943/06).

2.26. Зважаючи на вказане, нормативна вимога щодо завчасного прийняття та оприлюднення рішень в частині регулювання змісту та обсягу податкового обов'язку платників податків є не лише елементом стабільності податкового законодавства, але й загальної «якості закону» в податковій сфері, яка має дозволити особі чітко, однозначно та завчасно сформувати уявлення про порядок та умови виконання нею податкового обов'язку, з урахуванням вимоги прямої дії законодавчих актів у часі, та обрати допустимий варіант поведінки, що відповідатиме її приватним інтересам. У цих умовах зміна елементів податку під час існування / виконання особою податкового обов'язку є грубим порушенням верховенства права.

III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.1 Висновку:

3.1. Положення підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України, визначаючи загальну засаду стабільності податкового законодавства, що впливає з необхідності забезпечення правової визначеності у сфері виконання особою податкового обов'язку має загальне значення в регулюванні податкових правовідносин актами податкового законодавства (у тому числі, актів органів місцевого самоврядування в частині встановлення місцевих податків і зборів в межах компетенції, визначеної Конституцією та законами України).

3.2. Дія вказаного принципу не була зупинена та його застосування не було обмежено в інший спосіб Законом № 909-VIII.

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.2 Висновку:

3.2. Спеціальний порядок оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування, встановлений підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України, дія якого була зупинена на 2016 рік Законом № 909-VIII (Пункт 4 розділу II «Прикінцеві положення») є одним із елементів цілісної системи забезпечення стабільності податкового законодавства України.

3.3. Комплексний аналіз ст. 57, 58 Конституції України та ч. 5 ст. 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» вказує на загальний порядок набрання чинності нормативно-правовими актами органів місцевого самоврядування, який у достатній мірі забезпечує недопустимість зміни елементів податку під час виконання особою податкового обов'язку протягом бюджетного року та застосування таких змін, як підстави відповідальності платника податку.

Кучерявенко Микола Петрович,

*доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого,
перший віце-президент Національної академії правових наук України, академік
Національної академії правових наук України*

Смичок Євген Михайлович,

*кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого, Голова Науко-
во-консультативної ради ГУ ДФС у Харківській області*

I. Чи поширюється положення підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України, згідно з яким податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року на порядок прийняття та виконання рішень органів місцевого самоврядування, прийнятих відповідно до пунктів 4, 7 розділу II «Прикінцеві положення» Закону України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році»?

Для послідовної відповіді на поставлене питання вбачається за доцільне системно проаналізувати приписи Розділу II «Прикінцеві положення» Закону України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» та положення Податкового кодексу України.

У межах приписів ст. 4 Податкового кодексу України («Основні засади податкового законодавства України») закріплені принципи податкового законодавства. Принципи стабільності податкового законодавства формалізовані в межах положень п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. Зміст принципу стабільності полягає в тому, що: «зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року» (пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України).

В аспекті ж встановлення місцевих податків та зборів потрібно звернути увагу на положення п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, де зазначається, що рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період).

Фактично наведена норма є своєрідною екстраполяцією принципу стабільності на відносини, які стосуються встановлення місцевих податків та зборів. Із системного тлумачення приписів п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України також вбачається, що прийняття рішень про встановлення місцевих податків та зборів або ж про внесення змін до них приймаються відповідними місцевими радами протягом перших 6 місяців року, що передує бюджетному періоду, в якому мають діяти нові правила та ставки. З наведеного вбачається, що вимоги принципу стабільності (загальне положення) поширюють свою дію, в тому числі, на нормотворчі процедури зі встановлення місцевих податків та зборів.

Що ж стосується окремих положень Закону України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» (далі – Закон України № 909-VIII), то вони є суперечливими та такими, що не додають визначеності правозастосовній практиці.

У цьому випадку мова йде про положення п. 4 та п. 7 Розділу II «Прикінцеві положення» Закону України № 909-VIII. Так, п. 4 Розділу II «Прикінцеві положення» Закону України № 909-VIII визначається, що «... в 2016 році до прийнятих рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів на 2016 рік не застосовуються вимоги, встановлені підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України...».

Фактично у цьому випадку мова йде про виключення нормотворчих процедур зі встановлення місцевих податків та зборів з-під дії такого основоположного процедурно-установчого принципу податкового законодавства, як принцип стабільності. Таким чином, законодавець, за посередництвом прикінцевих положень, мав своєю метою призупинити дію принципу податкового законодавства. З точки зору правової доктрини, звичайні нормативні положення, не можуть обмежувати дію вихідних положень права – принципів права. Тобто мова йде про ієрархічність нормативних приписів всередині галузі або підгалузі права.

Підрозділення нормативних положень на приписи вищого порядку – принципи права, та звичайні норми права, обумовлюється необхідністю структурування нормативних положень, розставленням акцентів у нормативному регулюванні суспільних відносин. Саме принципи права визначають основи нормативного регулювання суспільних відносин, встановлюють найбільш основоположні вимоги, які характеризуються підвищеною мірою імперативності. Головна теза полягає в такому: дія принципу права не може обмежуватися звичайною нормою права.

Крім цього, потрібно звернути увагу на інший аспект. Відповідно до п. 2.1 ст. 2 Податкового кодексу України («Внесення змін до Податкового кодексу України»), зміна положень цього Кодексу може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до цього Кодексу. Тобто для того, щоб призупинити дію нормативного положення Податкового кодексу України (мова йде про положення п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 По-

даткового кодексу України), потрібно внести зміни безпосередньо до Податкового кодексу України.

Що ж стосується п. 4 Розділу II «Прикінцеві положення» Закону України № 909-VIII, то він не отримав своєї фіксації в межах Податкового кодексу України. Обмеження окремих аспектів дії принципу стабільності формалізовані виключно в Розділі II «Прикінцеві положення» Закону України № 909-VIII. Що ж до до самих нормативних положень, закріплених у п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, то вони продовжують діяти (їх не було виключено з Податкового кодексу України). Більше того, у самому Податковому кодексі України відсутні положення, які б вносили корективи до нормативного регулювання процедури встановлення місцевих податків та зборів. Принцип правової визначеності, що є інтегративним складником принципу верховенства права, вимагає, щоб правозастосування було прогнозованим та передбачуваним. Коли ж мова йде про п. 4 Розділу II «Прикінцеві положення» Закону України № 909-VIII, то він порушує логіку нормативної регламентації відповідної категорії суспільних відносин, що, безумовно, впливає на визначеність правозастосовної практики.

Що ж стосується п. 7 Розділу II «Прикінцеві положення» Закону України № 909-VIII, то в ньому закріплена рекомендація органам місцевого самоврядування у місячний строк, з дня набрання чинності цим Законом, переглянути прийняті на 2016 рік рішення щодо встановлення місцевих податків і зборів, визначених статтею 10 Податкового кодексу України. У той же самий час відповідний припис не є обов'язковим (імперативним до виконання), оскільки він має рекомендаційний характер. Але залишається незрозумілим, для чого закріплювати в рамках закону положення рекомендаційного характеру, що адресуються органам публічної влади – органам місцевого самоврядування, якщо їхні повноваження вже визначені нормами Податкового кодексу України та іншими спеціальними Законами.

Потрібно зауважити, що темпорально-визначене (строком на один рік) призупинення законодавцем дії принципу стабільності (в аспекті встановлення місцевих податків та зборів) є суперечливим в силу таких підстав:

а) не є послідовним призупиняти дію принципу права за посередництвом норми звичайного закону;

б) недопустимо призупиняти дію норми Податкового кодексу України, без внесення змін безпосередньо до самого Податкового кодексу України.

Отже, принцип стабільності, закріплений в межах п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, поширює свою дію, в тому числі й на нормативні процедури, які визначають порядок встановлення (внесення змін) місцевих податків та зборів.

2. Чи передбачає норма Закону України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII (Пункт 4 розділу II «Прикінцеві положення»), якою зупинено на 2016 рік застосування вимог, встановлених підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України, інший порядок оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування?

У цьому випадку потрібно зауважити, що Закон України № 909-VIII не встановлював жодного альтернативного алгоритму оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування. Тобто призупинивши дію положень п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, законодавець не передбачив нового порядку оприлюднення таких рішень. Водночас, як уже резюмувалося раніше, п. 4 «Прикінцевих положень» Закону України № 909-VIII не впливає на валідність вимог принципу стабільності.

Тобто, якщо рішення місцевої ради про встановлення місцевих податків чи зборів або про внесення змін до них, приймається поза межами 6-місячного строку (першої половини календарного року, що передує бюджетному періоду, в якому планується набрання чинності відповідними положеннями) та не був опублікований до 15 липня 2015 року, то в 2016 році не має нормативних підстав для справляння таких місцевих податків або ж застосування запроваджуваних змін.

Проте це не означає, що відповідні процедурні порушення унеможливають застосування таких змін 2015 року в 2017 році. Тобто, якщо в 2015 році в процесі прийняття рішень про встановлення місцевих податків чи зборів або під час внесення змін до них, місцева рада порушила вимоги принципу стабільності, то в 2016 році положення відповідних рішень не можуть реалізуватися, що, однак, не впливає на їх валідність у 2017 році. Такого роду позиція узгоджується, в тому числі, й із положенням п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, де зазначається, що в «... іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом».

Необхідність дотримання темпоральних рамок для ознайомлення громадян із текстом нормативних актів визначається, в тому числі, й в рамках офіційної конституційної доктрини. Відповідно до правової позиції, зафіксованої в Рішенні Конституційного Суду України № 5-р/2018 від 23 травня 2018 року «... принцип верховенства права передбачає внесення законодавчих змін із визначенням перехідного періоду (розумного часового проміжку між офіційним оприлюдненням закону й набранням ним чинності), який дасть особам час для адаптації до нових обставин. Тривалість перехідного періоду при зміні правового регулювання суспільних відносин має визначати законодавець в кожній конкретній ситуації...».

У нашому випадку, такого роду своєрідний розумний проміжок часу для адаптації платників податків до змін податкового законодавства, якраз-таки й визначається вимогами принципу стабільності. Через це ми наголошуємо на основоположності та значущості регулятивної дії відповідного принципу.

Отже, потрібно констатувати, що самими приписами Закон України № 909-VIII не передбачався новий порядок оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків чи зборів або про внесення змін до них. Отже, таким, що діяв, необхідно вважати порядок, визначений п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України.

2. Правомірність рішення сільської ради, яке встановлює ставки земельного податку за земельні ділянки, що перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності)

Кучерявенко Микола Петрович,

*доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри фінансового права
Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого, перший віце-президент Національної академії правових наук України, академік Національної академії правових наук України*

Смичок Євген Михайлович,

*кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого, Голова Науково-консультативної ради ГУ ДФС у Харківській області*

1. Чи належать, за своєю правовою природою і предметом регулювання, рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів до нормативно-правових актів регуляторного характеру або ж такі рішення органів місцевого самоврядування є правовстановлювальними нормативно-правовими актами з цих питань?

Для послідовної відповіді на поставлене запитання потрібно проаналізувати положення таких нормативно-правових актів: 1) Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»; 2) Податкового кодексу України; 3) Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Так, відповідно до положень ч. 1 ст. 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» («Акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування»), рада, в межах своїх повноважень, приймає нормативні та інші акти у формі рішень. Акти органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів мають специфічний характер, адже їх правова природа визначається, в тому числі, й положеннями Податкового кодексу України. Офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів, а також зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг або про внесення змін до таких рішень є нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами (п. 12.5 ст. 12 Податкового кодексу України). Тобто законодавець чітко визначає правову природу відповідних рішень органів місцевого самоврядування – це нормативно-правові акти.

Що ж стосується регуляторних актів, то їх правова природа може бути визначена за посередництвом послідовного аналізу спеціального закону – Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Змістовне визначення поняття «регуляторний акт» закріплене у ст. 1 зазначеного

Закону України. Водночас саме визначення регуляторного акта сконструйоване за посередництвом визначення двох складників. Так, в ст. 1 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» зазначається таке: «регуляторний акт – це:

прийнятий уповноваженим регуляторним органом нормативно-правовий акт, який або окремі положення якого спрямовані на правове регулювання господарських відносин, а також адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб'єктами господарювання;

прийнятий уповноваженим регуляторним органом інший офіційний письмовий документ, який встановлює, змінює чи скасовує норми права, застосовується неодноразово та щодо невизначеного кола осіб і який або окремі положення якого спрямовані на правове регулювання господарських відносин, а також адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб'єктами господарювання, незалежно від того, чи вважається цей документ відповідно до закону, що регулює відносини у відповідній сфері, нормативно-правовим актом».

Через те, що податковим законодавством, а саме положеннями п. 12.5 ст. 12 Податкового кодексу України, рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів чітко визначаються як нормативно-правові акти з питань оподаткування, то і аналізувати потрібно формулювання першої частини дефініції регуляторного акта. У нашому випадку потрібно виокремити декілька принципових аспектів.

По-перше, регуляторний акт може бути спрямований на правове регулювання двох різновидів відносин: 1) господарських відносин; 2) адміністративних відносин. Жодної іншої категорії відносин регуляторні акти не мають стосуватися. Відносини у сфері оподаткування жодним чином не є тотожні за предметом та методом правового регулювання відносинам господарським. Що ж стосується адміністративних відносин, то вони є більш подібні за специфікою методу правового регулювання відносинам податковим, однак предмет правового регулювання в адміністративних та податкових відносинах не є тотожним.

Навіть законодавець на нормативному рівні виокремлює податкові відносини, як специфічний різновид відносин. Це, зокрема, наочним чином демонструють положення ч. 1 ст. 19 Податкового кодексу України де чітко виокремлюється такий різновид відносин як «податкові відносини». Відповідно, ми не можемо однозначно стверджувати, що застосування положень про адміністративні відносини в приписах ст. 1 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» мало своєю ціллю змістовно охопити, в тому числі, і податкові відносини.

По-друге, регуляторні акти регламентують відносини із визначеним суб'єктним складом. Так, у досліджуваній дефініції згадуються такі категорії суб'єктів: 1) регу-

латорні органи або інші органи державної влади; 2) суб'єкти господарювання. Відповідно, на боці владного суб'єкта фігурують регуляторні органи, до яких, в тому числі, відносяться й органи місцевого самоврядування. Однак як у цьому випадку бути із суб'єктами приватного права? З досліджуваного визначення вбачається, що на боці приватного суб'єкта має виступати саме суб'єкт господарювання. Що ж стосується рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів, то вони стосуються не тільки суб'єктів господарювання. Їх вимоги адресуються й іншим платникам податків, які не мають статусу суб'єкта господарювання. Так, наприклад, платниками податків на майно (плати за землю, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку), що є місцевими податками, є не тільки суб'єкти господарювання, але й звичайні фізичні особи. Тобто сфера охоплення регуляторних актів є набагато вужчою, аніж сфера нормативного регулювання, що охоплюється рішеннями органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів. Із законів формальної логіки випливає, що вужче поняття (регуляторні акти) не може охоплювати поняття змістовно ширшого характеру (рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів).

Ані податковим законодавством, ані положеннями Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів прямо не визначаються як такі, що належать до регуляторних актів. Взагалі Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» жодним чином не вказує на те, що він як-небудь стосується сфери оподаткування. Водночас потрібно зауважити, що в Податковому кодексі України міститься низка положень, які можуть опосередковано вказувати на те, що нормотворець розглядає такі рішення органів місцевого самоврядування як регуляторні акти. Мова йде про низку положень Податкового кодексу України, в яких законодавець одночасно виключає рішення органів місцевого самоврядування, що стосуються питань встановлення місцевих податків та зборів, з-під дії окремих приписів п. 12.3–12.5 ст. 12 Податкового кодексу України та норм Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Одночасно ми розглядаємо таку ситуацію швидше як непослідовність та несистемність підходів нормотворця. Більше того, в низці рішень Верховного Суду, без послідовного аналізу правової природи регуляторних актів та визначення їх кореляції з рішеннями органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, останні (рішення органів місцевого самоврядування) розглядаються як такі, що є одним із видів регуляторних актів (див. Постанову Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 04.05.2020 р. (справа № 809/276/18); Постанову Верховного Суду в складі суддів

об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду від 02.12.2020 р. (справа № 357/14346/17).

Підсумовуючи все зазначене потрібно зауважити, що ключовими в аспекті розмежування регуляторних актів та рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів є такі аспекти: 1) нетотожна сфера регулювання (регуляторні акти регламентують господарські/адміністративні відносини, тоді як акти органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів орієнтовані на регламентацію власне податкових відносин); 2) специфічний суб'єктний склад, на який орієнтовані регуляторні акти (правовий механізм місцевих податків та зборів, які встановлюються рішеннями органів місцевого самоврядування, передбачає набагато ширший суб'єктний склад на боці платника податків – не тільки суб'єкти господарювання).

Висновок. Отже, за своєю правовою природою і предметом регулювання, рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів не можуть бути віднесені до нормативно-правових актів регуляторного характеру.

2. Чи поширювалася у 2017, 2018 роках дія Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» на рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, в тому числі, стосовно процедури розробки, розгляду та прийняття таких рішень і їх офіційного оприлюднення у друкованих засобах масової інформації?

Як уже було зазначено, рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів не є, за своєю правовою природою, регуляторними актами. Відсутні й прямі вказівки в законі та/або інших нормативно-правових актах, що такі рішення органів місцевого самоврядування мають визначатися як регуляторні акти. Більше того, у п.п. 12.3.1 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України прямо зазначається, що встановлення місцевих податків та зборів здійснюється в порядку, визначеному цим Кодексом. У процедурних положеннях п. 12.3–12.5 ст. 12 Податкового кодексу України відсутні бланкетні норми, які б в частині процедури прийняття та оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів спрямовували суб'єктів правозастосування до норм Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Відповідно, на такі рішення органів місцевого самоврядування не поширюють свою дію положення Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Але ніхто не відміняв правила презумпції правомірності рішень платника податків, що закріплена у п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України. Так, відповідно до п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України в разі, коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі

цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного й того ж нормативно-правового акта суперечать одне одному та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контрольних органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контрольного органу, рішення приймається на користь платника податків.

Наявність положень, які були включені до Податкового кодексу України Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» в частині непоширення дії окремих положень Податкового кодексу України та приписів Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» на процедури встановлення місцевих податків та зборів у другій половині 2017 року та у 2018 році, цілком закономірно призводить до можливості неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платника податків, а це вказує на можливість застосування в таких ситуаціях презумпції правомірності рішень платника податків.

Висновок. Отже, у 2017–2018 роках Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» об'єктивно не поширював свою дію на рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, в тому числі, стосовно процедури розробки, розгляду та прийняття таких рішень і їх офіційного оприлюднення в друкованих засобах масової інформації. Проте наявність відповідних ретроактивних законів України (Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» та Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році»), окремі положення яких можуть призвести до неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків або контрольних органів, обумовлює необхідність застосовувати судами/контрольними органами презумпцію правомірності рішень платника податків (якщо платник податків апелює до відповідного презумптивного принципу).

3. Чи можна вважати такими, що набрали чинності та є офіційно оприлюдненими рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, якщо такі рішення розміщені на офіційному вебсайті відповідної ради й не були опубліковані в друкованих засобах масової інформації в 2017, 2018 роках?

Як уже зазначалося, рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів за своєю правовою природою не є регуляторними актами. Відповідно, на такі рішення органів місцевого самоврядування не поширюють свою дію процедури оприлюднення регуляторних актів, що

визначаються Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Далі розглянемо процедури, які стосуються офіційного оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів. Відповідно до положень п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 25 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлених місцевих податків та/або зборів або змін (плановий період). Водночас в податковому законодавстві не визначається спосіб, у який має здійснюватися офіційне оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів. Таким чином, потрібно звертатися до загальних положень про офіційне оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування.

Для послідовної відповіді на поставлені питання потрібно проаналізувати приписи: 1) Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»; 2) Закону України «Про доступ до публічної інформації». Так, згідно з ч. 5 та ч. 11 ст. 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування нормативно-правового характеру набувають чинності з дня їх офіційного оприлюднення, якщо органом чи посадовою особою не встановлено пізніший строк введення цих актів у дію. Акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування підлягають обов'язковому оприлюдненню та наданню за запитом відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації». Проекти актів органів місцевого самоврядування оприлюднюються в порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації», крім випадків виникнення надзвичайних ситуацій та інших невідкладних випадків, передбачених законом, коли такі проекти актів оприлюднюються негайно після їх підготовки.

Відповідно до приписів п. 2 ч. 1 ст. 15 Закону України «Про доступ до публічної інформації», розпорядники інформації зобов'язані оприлюднювати, зокрема, нормативно-правові акти, акти індивідуальної дії (крім внутрішньоорганізаційних), прийняті розпорядником, проекти рішень, що підлягають обговоренню, інформацію про нормативно-правові засади діяльності. Згідно з ч. 2 ст. 15 Закону України «Про доступ до публічної інформації», інформація, передбачена частиною першою цієї статті, підлягає обов'язковому оприлюдненню невідкладно, але не пізніше п'яти робочих днів з дня затвердження документа. У разі наявності у розпорядника інформації офіційного вебсайту, така інформація оприлюднюється на вебсайті із зазначенням дати оприлюднення документа й дати оновлення інформації.

Тобто для рішень органів місцевого самоврядування, які не є регуляторними актами, передбачений загальний порядок їх офіційного оприлюднення. Виходячи

із загального порядку оприлюднення таких актів, вони можуть вважатися офіційно оприлюдненими після їх розміщення на вебсайті відповідного органу місцевого самоврядування.

Висновок. Отже, можна вважати, що рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів є такими, що були офіційно оприлюдненими після їх розміщення на офіційному вебсайті відповідної ради, навіть якщо вони не були опубліковані в друкованих засобах масової інформації.

§ 2. Правові позиції



Постанова КАС ВС від 10.12.2021 у справі № 0940/2301/18 (об'єднана палата)

Рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів є нормативно-правовими актами з питань оподаткування місцевими податками та зборами, які приймаються на підставі, за правилами та на виконання відповідних приписів Податкового кодексу України й оприлюднюються в установленому цим Кодексом порядку. Указані рішення не належать до регуляторних актів у розумінні Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», у зв'язку з чим цей Закон не поширює свою дію на такі рішення загалом і, зокрема, у 2017, 2018 роках.



Постанова КАС ВС від 02.12.2020 у справі № 357/14346/17 (об'єднана палата)

Законодавство безпосередньо пов'язує набрання чинності нормативно-правовим актом органу місцевого самоврядування з моментом його офіційного оприлюднення. Оприлюднення на офіційному вебсайті міської ради такого акта про затвердження, зокрема, ставок місцевих податків і зборів вважається офіційним оприлюдненням та пов'язується з моментом набрання ним чинності з урахуванням публічного інтересу щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень, покращення інвестиційного клімату в Україні для забезпечення ефективної реалізації поточних завдань і функцій держави. Таким чином, відсутнє втручання держави в майнові права, воно є законним і пропорційним указаній легітимній меті.



Постанова КАС ВС від 17.09.2020 у справі № 819/921/16

Рішення місцевої ради про встановлення місцевих податків приймається до початку наступного бюджетного періоду та набирає чинності з наступного бюджетного періоду.



*Постанова КАС ВС від 15.05.2019 у справі № 825/1496/17
(судова палата)*

Установлення місцевих податків і зборів входить до компетенції органів місцевого самоврядування. Податковий орган наділений повноваженнями щодо застосування в межах своєї компетенції вже прийнятих нормативно-правових актів, зокрема рішень органів місцевого самоврядування, норми яких є чинними на час їх застосування та обов'язковими.

10. Податковий облік

10.1. Загальні засади



Постанова КАС ВС від 13.10.2020 у справі № 804/7559/15

За умови подання платником податків усіх належним чином оформлених документів, передбачених податковим законодавством, дані податкового обліку вважаються правомірно (обґрунтовано) сформованими платником податків.



Постанова КАС ВС від 20.01.2022 у справі № 160/6107/19

Позикові кошти спочатку обліковуються за справедливою вартістю за вирахуванням витрат, понесених на проведення операції, а надалі обліковуються за амортизаційною вартістю з використанням методу ефективної процентної ставки.



Постанова КАС ВС від 16.09.2024 у справі № 620/5624/22

Суть процесу дисконтування полягає у приведенні вартості майбутніх платежів до значення еквівалентної суми на теперішній момент. Дисконт підлягає амортизації суб'єктом господарювання протягом періоду з дати придбання / одержання до дати погашення згідно з методом ефективного відсотка.



Постанова КАС ВС від 22.11.2022 у справі № 817/998/16

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» показує розмір витрат, понесених для створення товарно-матеріальних цінностей, які реалізуються. Цей рахунок формується підприємством саме в момент отримання доходу від такої реалізації, а не в момент створення нових товарно-матеріальних цінностей. Зменшення прямих матеріальних витрат на вартість зворотних відходів має відбуватися саме в процесі виробництва.



Постанова КАС ВС від 07.06.2022 у справі № 120/4886/18-а

Виплати (матеріальна допомога, заохочувальні та компенсаційні виплати), які отримують працівники, належать до структури заробітної плати, а тому платник податків правильно визначив фінансовий результат до оподаткування (прибуток) за період, що перевірявся, та правомірно уналежнив такі виплати працівникам до витрат підприємства на підставі вимог національного законодавства.



Постанова КАС ВС від 23.10.2020 у справі № 815/2126/15

Для формування витрат і податкового кредиту за операціями з отримання маркетингових послуг, послуг з консультування, мерчандайзингу (просування товарів), інформаційних послуг необхідною умовою, яка надає таке право суб'єкту господарювання, є доведення безпосереднього зв'язку цих операцій з господарською діяльністю платника податків та підтвердження таких операцій належними первинними документами, обов'язковість ведення та зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку, та іншими документами, які засвідчують факт здійснення господарської операції.



Постанова КАС ВС від 24.02.2022 у справі № 809/4373/15

Вексель як актив не втрачає своєї правової сили внаслідок ліквідації векселе-тримача та може й надалі використовуватися в обігу. Заборгованість за такими векселями не може вважатися безнадійною кредиторською заборгованістю та не передбачає обов'язку включити її до інших доходів звітного періоду.



Постанова КАС ВС від 27.04.2022 у справі № 620/4002/20

Витрати, понесені у зв'язку з лісовідновленням, яке передбачає довготривалий (більше одного року) технологічний цикл виробництва, неможливо пов'язати з доходом відповідного періоду. Вони мають належати до витрат того звітного періоду, у якому були понесені відповідно до абзацу другого пункту 7 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку».



Постанова КАС ВС від 18.10.2022 у справі № 552/1982/16-а

Вартість послуг з міжнародних перевезень оподатковується за ставкою 0%, якщо платник діяв як експедитор в інтересах споживача послуг з міжнародних перевезень вантажу морським транспортом, організовував такі перевезення, отримував на свій рахунок грошові кошти від замовників послуг, перераховував ці кошти перевізнику, тобто здійснював операції з постачання послуг з міжнародного перевезення вантажів морським транспортом. За ставкою 20% в податковому обліку має оподатковуватись обсяг продажу з операцій з постачання експедиторських послуг (вартість винагороди експедитора).



Постанова КАС ВС від 22.08.2023 у справі № 640/6453/22

Не підлягають включенню до доходів / витрат платника податків збільшення / зменшення його активів у випадку зростання / зменшення капіталу коштом внесків/вилучення капіталу учасником підприємства.

10.2. Використання основних засобів



Постанова КАС ВС від 18.11.2020 у справі № 640/18096/18

Законодавство не встановлює заборони використання основних засобів після досягнення ними нульової або ліквідаційної залишкової вартості, якщо для таких основних засобів не виконується хоча б один із критеріїв невизнання активом (вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом).



Постанова КАС ВС від 21.12.2022 у справі № 640/13827/20

Платники податку на прибуток під час розрахунку амортизації за прямолінійним методом щодо основних засобів четвертої групи можуть використовувати, починаючи з 01 січня 2017 року, мінімально допустимий строк амортизації, який дорівнює двом рокам, якщо витрати на придбання цих основних засобів понесені (нараховані) платником податків після 01 січня 2017 року та якщо для таких основних засобів одночасно виконуються такі вимоги: основні засоби не були введені в експлуатацію та не використовувалися на території України; основні засоби введені в експлуатацію в межах одного з податкових (звітних) періодів з 01 січня 2017 року по 31 грудня 2019 року; основні засоби використовуються у власній господарській діяльності та не продаються або не надаються в оренду іншим особам (за винятком платників податків, основним видом діяльності яких є послуги з надання в оренду майна).



Постанова КАС ВС від 04.07.2023 у справі № 813/7638/13-a

Після завершення будівництва та початку експлуатації будівлі стають основними засобами. З моменту введення в експлуатацію об'єкти, для будівництва яких платник отримав позику, не є кваліфікаційним активом, що має наслідком припинення їхньої капіталізації. Фінансові витрати, пов'язані з позикою, що виникли після завершення створення кваліфікаційного активу, визнаються витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані.

10.3. Господарські операції з природним газом і нафтопродуктами



Постанова КАС ВС від 03.11.2020 у справі № 818/3159/15

Максимально допустимий розмір нормативних витрат і виробничо-технологічних витрат природного газу в газорозподільних мережах, який газорозподільне підприємство має право віднести до витрат, остаточно визначається за підсумками року та не може перевищувати обсягу, затвердженого наказом відповідного державного органу з питань забезпечення реалізації державної політики в електроенергетичному, ядерно-промисловому та нафтогазовому комплексах.



Постанова КАС ВС від 25.07.2022 у справі № 640/24070/19

Якщо покупець-отримувач послуг з надання потужності, транспортування та балансування для їх використання у власній господарській діяльності використовує природний газ у виробничо-технологічних витратах і нормованих втратах, то під час визначення дати формування податкового кредиту відсутні підстави для застосування касового методу згідно з пунктом 187.10 статті 187 Податкового кодексу України.



Постанова КАС ВС від 28.10.2022 у справі № 160/9227/19

Якщо куплений газ без транспортування було передано на зберігання контрагенту, у якого цей газ уже перебував і до цього, то для підтвердження реальності господарських операцій платника з контрагентами, судам необхідно встановити фізичну наявність газу.



Постанова КАС ВС від 08.02.2022 у справі № 823/2062/16

Після оприбуткування нафтопродуктів дані лічильника сумарного обліку паливно-роздавальних колонок, система керування паливно-роздавальними колонками та реєстратори розрахункових операцій діють як одне ціле, а розбіжність між ними не може становити більш ніж 0,1%. Дані про пальне, оприбутковане згідно з даними бухгалтерського обліку, мають відповідати даним реєстратора розрахункових операцій, який є носієм доказової інформації про обіг пального на АЗС.



Постанова КАС ВС від 08.12.2021 у справі № 640/7415/19

Зіставлення даних обліку звітів АЗС за формою N 16-НП та N 17-НП, даних РРО з фактичними вимірюваннями залишків пального в резервуарах (тобто визначення різниці між кількістю нафтопродуктів, які надійшли на АЗС, та кількістю реалізованих нафтопродуктів) є належним та правомірним способом перевірки наявності неоприбуткованих нафтопродуктів. Якщо різниця показників є меншою ніж кількість фактично наявного в резервуарах пального, то наявна реалізація товарів, не облікованих у встановленому порядку. Порядок інвентаризації нафтопродуктів на підставі Інструкції про порядок приймання, зберігання відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України, затвердженої наказом Міністерства палива та енергетики України, Міністерства економіки України, Міністерства транспорту та зв'язку України, Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 20 травня 2008 року № 281/171/578/155, не підлягає застосуванню в межах спірних правовідносин. Такий порядок стосується проведення внутрішньої інвентаризації нафтопродуктів на підприємствах після призначення розпорядчим документом керівника підприємства інвентаризаційної комісії та встановлення термінів початку та завершення робіт з інвентаризації, але не містить жодних положень, які регулюють порядок проведення інвентаризації у випадку проведення фактичної перевірки контрольними органами.



Постанова КАС ВС від 19.10.2022 у справі № 640/18646/21

Запровадження спеціальної системи розрахунків для акціонерного товариства «Національна акціонерна компанія „Нафтогаз України“» у 2020 році не змінює правової природи платежу як погашення грошових зобов'язань з податку на прибуток, шляхом їх сплати та зарахування до відповідного бюджету. Правовідносини щодо адміністрування, обліку та повернення таких сплачених коштів підпадають під дію норм Податкового кодексу України.

Глава 3. Реалізація компетенції податкового органу

1. Правовий статус і повноваження податкового органу



*Постанова КАС ВС від 11.10.2019 у справі № 812/1408/16
(судова палата)*

У разі зміни місця обслуговування (обліку) платника податків не відбувається фактичного (компетенційного) або процесуального адміністративного (публічного) правонаступництва контрольних органів.



Постанова КАС ВС від 22.02.2022 у справі № 826/3519/18

Повернення надміру сплаченого податку здійснюється шляхом формування електронного висновку територіальним підрозділом контрольного органу.



Постанова КАС ВС від 23.05.2024 у справі № 640/14999/19

Відсутність бюджетного ресурсу та проведення ліквідаційних процедур не може бути підставою для відмови платнику в поверненні надміру сплаченої суми податку за умови дотримання встановлених законом правових підстав.



Постанова КАС ВС від 18.11.2020 у справі № 826/670/15

Закон не передбачає наявності прямої вказівки на податкове повідомлення-рішення на будь-якій зі стадій погодження процедури податкового компромісу, якщо процедура податкового компромісу застосовна не до податкового повідомлення-рішення як такого, а саме до податкового зобов'язання.



Постанова КАС ВС від 28.03.2023 у справі № 260/433/19

Наслідком установлення невідповідності частини рішення суб'єкта владних повноважень вимогам чинного законодавства є визнання акта частково протиправним, якщо ця частину може бути ідентифіковано та без неї оскаржуваний акт в іншій частині / частинах не втрачає свою цілісність, значення. Частково проти-

правним можна визнати частину / пункт / речення рішення або саме рішення в частині нарахування відповідної суми штрафних (фінансових) санкцій. Рішення, у якому недійсну частину не можна виокремити, ідентифікувати, є недійсним у цілому.



Постанова КАС ВС від 22.11.2022 у справі № 815/3074/16

Якщо станом на час надсилання в електронному вигляді акта проведення інвентаризації обсягів залишку пального чинне законодавство не встановлює часових обмежень в межах календарного дня, протягом якого платник має надіслати акт проведення інвентаризації обсягів залишку пального, то відсутні правові підстави для відмови у прийнятті акта проведення інвентаризації обсягів залишку пального. Визнання протиправними дій контрольного органу щодо відмови у прийнятті акта проведення інвентаризації обсягів залишку пального зумовлює визнання такого акта поданим, тобто в межах граничного строку, встановленого пунктом 9 підрозділу 5 розділу XX Податкового кодексу України для подання такого акта контрольному органу та, відповідно, прийнятим з моменту його подання.



Постанова КАС ВС від 29.09.2021 у справі № 1240/2706/18

Суди, вирішуючи спір, не можуть підміняти органи державної влади, до компетенції яких належать повноваження, зокрема щодо визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів для цілей віднесення таких до об'єктів оподаткування транспортним податком.



Постанова КАС ВС від 23.12.2021 у справі № 826/3451/13-а

Висновок судово-економічної експертизи не є безумовною підставою для звільнення від доказування в спорі та дослідження суті (змісту) господарських операцій, виконання яких контрольний орган ставить під сумнів. Лише суд може встановити прийнятність чи неприйнятність документа внаслідок його недійсності, надати правову оцінку обставинам, а також правильності застосування відповідної норми права.



Постанова КАС ВС від 09.08.2022 у справі № 820/537/16

Виконуючи судове рішення про скасування рішення стосовно анулювання свідочтва платника податку на додану вартість, контрольний орган зобов'язаний самостійно вчинити дії з повернення платника в становище, що існувало до винесення протиправного акта індивідуальної дії. Такі дії охоплюють: поновлення реєстрації суб'єкта господарювання як платника; поновлення (або відкриття нового) електронного рахунка в СЕА ПДВ; відображення на такому рахунку реєстраційної суми (УНакл), яка має бути перерахована за формулою, наведеною в пункті 200-1.3 статті 201-1 Податкового кодексу України, з урахуванням обставин використання наданого платнику податків права з повернення бюджетних коштів, що перевищують суму узгоджених податкових зобов'язань, та наявності підстав для сплати узгоджених податкових зобов'язань.



Постанова КАС ВС від 06.07.2023 у справі № 820/5357/17

Норми Податкового кодексу України не встановлюють обов'язок контрольного органу щодо визначення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, оскільки це виключна компетенція Держгеокадастру, який законодавчо наділений повноваженнями для встановлення величини коефіцієнта індексації та подальшого інформування центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову й митну політику, і власників землі та землекористувачів про щорічну індексацію нормативної грошової оцінки земель.



Постанова КАС ВС від 09.10.2024 у справі № 809/891/18

Однією з умов отримання бюджетної дотації сільськогосподарським товаровиробникам є обов'язкове відкриття небюджетного рахунку в Казначействі за балансовим рахунком групи 375 «Інші спеціальні рахунки» в системі електронного адміністрування податку на додану вартість. Така інформація має бути доведена до відома Державної фіскальної служби України для підтвердження права на отримання дотації.

2. Надсилання податкової вимоги



Постанова КАС ВС від 20.10.2020 у справі № 140/30/20

Податкова вимога має бути надіслана за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням.



Постанова КАС ВС від 11.11.2020 у справі № П/811/1091/16

Якщо платник не сплатив узгоджені податкові зобов'язання, то податкові органи надсилають податкову вимогу, у якій зазначається сума податкового зобов'язання, що має бути сплачена боржником протягом 60 днів із дня її отримання.



Постанова КАС ВС від 29.10.2024 у справі № 620/5747/23

Податкові вимоги щодо несплаченого земельного податку залишаються чинними та підлягають виконанню, якщо вони були винесені до подання платником уточнюючої декларації. Подання уточнюючої декларації на підставі звільнення від сплати податку в зонах бойових дій не має зворотної дії та не скасовує вже нарахований податковий борг.

3. Податкові консультації



Постанова КАС ВС від 16.10.2020 у справі № 820/5120/16

Індивідуальна податкова консультація (допомога контрольного органу) надається платнику податків для правильності застосування конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів безпосередньо в податковому обліку під час здійснення господарської діяльності, має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому така консультація була надана.



Постанова КАС ВС від 31.01.2023 у справі № 160/4350/22

Податковий кодекс України не у залежності від того, чи надавалася вже раніше платнику індивідуальна податкова консультація з того самого чи подібного питання, не забороняє платнику отримувати індивідуальні податкові консультації з тих самих або подібних питань, як і уточнювати суть отриманих раніше роз'яснень податкового законодавства чи надсилати запити з метою з'ясування додаткових питань стосовно конкретної ситуації.



Постанова КАС ВС від 10.11.2020 у справі № 826/21951/15

Платник податків може оскаржити до суду як правовий акт індивідуальної дії податкову консультацію контрольного органу, викладену в письмовій або електронній формі, яка, на думку такого платника податків, суперечить юридичним нормам або змісту відповідного податку чи збору.



Постанова КАС ВС від 23.02.2021 у справі № 816/1696/17

Відсутність у податковій консультації чітких відповідей на поставлені запитання та роз'яснень викладених у ній норм чинного законодавства, про яке просив платник податків, свідчить про порушення права особи на належне роз'яснення застосування податкового законодавства та є підставою для скасування судом попередньої податкової консультації та надання контрольним органом нової з урахуванням висновків суду з цього приводу.



Постанова КАС ВС від 10.04.2024 у справі № 826/6714/17

Згідно з Податковим кодексом України, в разі повернення сум податку на додану вартість, надмірно сплачених під час митного оформлення товару, зміни до митної декларації або податкового кредиту мають бути оформлені за допомогою аркуша коригування. Цей документ є відповідним засобом для внесення необхідних змін, забезпечує правову чіткість та прозорість процедури. Бухгалтерська довідка може бути використана лише в прямо визначених законодавством випадках і

може бути альтернативою аркушу коригування для внесення змін до податкового кредиту у відповідних випадках.

4. Повернення суми бюджетного відшкодування



Постанова КАС ВС від 04.05.2022 у справі № 400/3455/19

Попри узгодженість сум бюджетного відшкодування, алгоритм дій з відшкодування відбувається після прийняття декларації та внесення в реєстр заяв про повернення таких сум на підставі декларації з податку на додану вартість і здійснюється в автоматичному та хронологічному порядку відповідно до черговості внесення заяв до реєстру.



Постанова КАС ВС від 27.05.2021 у справі № 826/3463/18

З 01 квітня 2017 року контрольний орган має вносити до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування дані щодо узгодженої суми бюджетного відшкодування платника податку задля забезпечення доступу органу казначейства для виконання такого відшкодування.

5. Податковий борг

§ 1. Наукові висновки

1. Розстрочення / відстрочення податкового боргу платника податків та розстрочення / відстрочення виконання судового рішення

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського національного університету імені Івана Франка

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду С.С. Пасічник, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.І. Смоковичем, та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та

Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення у процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності з методами наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

I. Проблемне питання

1.1. Застосування в українському законодавстві нормативно-лексичних конструкцій у багатьох випадках є самостійною підставою для виникнення колізій нормативно-правового регулювання в частині застосування інститутів, що мають єдині назви та водночас різну правову природу і джерела їхнього регулювання. У податковому законодавстві вказана проблема має місце, зважаючи на субсидіарне застосування усталеної приватно-правової термінології у сфері зобов'язань під час визначення порядку виконання публічно-правового податкового обов'язку, а також у низці інших випадків, пов'язаних із процедурами адміністрування податків чи зборів під судовим контролем, в тому числі, щодо здійснення розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, що співзвучне з інститутом відстрочення і розстрочення виконання судового рішення під час стягнення сум податкового боргу платника податків.

1.2. Отже, цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів з приводу застосування відповідних норм, що регулюють вказані інститути, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду С.С. Пасічник, необхідно надати відповіді у формі правових висновків, в тому числі, з'ясувавши такі питання:

1.2.1. Чи знаходяться питання відстрочення або розстрочення рішення суду про стягнення податкового боргу з платників податків виключно в площині процесуального права та чи є наявність або відсутність передбачених статтею 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового акта достатньою підставою для вирішення судом питання, пов'язаного з виконанням такого судового рішення?

1.2.2. Чи мають приписи статті 100 ПК України, які врегульовують правила розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, пріоритетність над нормами статті 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України та чи має застосовувати їх судом під час вирішення питань розстрочення та відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу?

II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Інститут відстрочення і розстрочення виконання судового рішення, згідно зі ст. 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України, входить до групи процесуальних питань, пов'язаних з виконанням судових рішень в адміністративних справах на підставі Розділу IV КАС України у чинній редакції, який встановлює порядок здійснення судочинства в адміністративних справах (ст. 1 КАС України), та регулюється ст. 33 Закону України «Про виконавче провадження» від 02.06.2016 р. № 2462-VIII (надалі – Закон № 2462-VIII), виступаючи елементом виконавчого провадження.

2.2. На сьогодні доктринальний підхід та практика правозастосування у діяльності Європейського суду з прав людини та вищих судових інстанцій України у своїх підходах послідовно визначають виконання судового рішення складовою частиною судового розгляду в їхньому нерозривному взаємозв'язку щодо реалізації права особи на судовий захист справедливим судом (п. 40 рішення у справі «Горнсбі проти Греції» від 19.03.1997 р, п. 43 рішення ЄСПЛ у справі «Ромашов проти України» від 27.07.2004 р. (заява № 67534/01), п. 44 рішення ЄСПЛ у справі «Дубенко проти України» від 11.01.2005 р. (заява № 74221/01), п. 21 рішення ЄСПЛ у справі «Стаднюк проти України» від 27.02.2008 р. (заява № 30922/05), постанова Верховного Суду України від 31.03.2014 р. у провадженні № 21-37A14, постанова Верховного Суду України від 15.09.2014 р. у провадженні № 21-272A14, постанова Пленуму Вищого адміністративного суду України від 13.12.2010 р. № 3 «Про практику застосування адміністративними судами законодавства в справах із приводу рішень, дій чи бездіяльності державної виконавчої служби» та інші).

2.3. Таким чином, це призвело до закріплення в ст. 1 Закону № 2462-VIII визначення виконавчого провадження як завершальної стадії судового провадження і примусового виконання судових рішень та рішень інших органів (посадових осіб) через сукупність дій, визначених у цьому Законі органів і осіб, що спрямовані на примусове виконання рішень і проводяться на підставах, у межах повноважень та у спосіб, що визначені Конституцією України, цим Законом, іншими законами та нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до цього Закону, а також рішеннями, які, відповідно до цього Закону, підлягають примусовому виконанню.

2.4. Таким чином, виконання судового рішення та відповідне виконавче провадження є похідним продовженням відносин здійснення судочинства, спрямованим на забезпечення реалізації права особи на судовий захист, а не первинних спірних правовідносин, права у яких захищаються, але за посередництвом наданої оцінки під час прийняття судового рішення та у визначені ним спосіб та порядок.

2.5. Натомість інститут розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, що регулюється ст. 100 ПК України є елементом процедури погашення податкового боргу платників податків в межах адміністрування податків та зборів як сукупності рішень та процедур контрольних органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин,

організуюють ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом (підп. 14.1.1-1 п. 14.1 ст. 14 ПК України), що узгоджується з визначеною у ст. 1 сферою дії Податкового кодексу України.

2.6. Детальне дослідження вказаних положень та ст. 100 ПК України дає підстави визначати адресатом застосування відповідних норм контрольні органи, що повноважні приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків у порядку, спосіб та межах (в тому числі, з підстав), передбачених ПК України, у процесі реалізації власних управлінських повноважень щодо реалізації державної податкової політики.

2.7. Таким чином, інститути розстрочення та відстрочення виконання судового рішення й розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків мають різну правову природу змісту реалізації відповідних повноважень (судочинство та управлінська діяльність), відрізняються суб'єктним складом (суд та контрольний орган), нормативно-правовим регулюванням порядку здійснення (КАС України, Закону № 2462-VIII та ПК України, постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1235 «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин», Порядок розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків, затверджений наказом Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 р. № 574 (зареєстр. в Міністерстві юстиції України 31.10.2013 р. № 1853/24385)).

2.8. Зважаючи на застосування під час реалізації повноважень органами державної влади та місцевого самоврядування в Україні спеціально-дозвільного принципу, що сформульований як одна із засад конституційного ладу в Україні у ст. 6 та 19 Конституції України та передбачає, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України, відсутні правові можливості для застосування судами компетенційних норм контрольних органів у питаннях розстрочення та відстрочення виконання судових рішень, незважаючи на те, що такі постановлені з приводу погашення податкового боргу.

III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.2.1 Висновку:

3.1. На підставі нормативного, правозастосовного та доктринального підходів щодо виконання судового рішення як складової частини судового розгляду в їхньому нерозривному взаємозв'язку щодо реалізації права особи на судовий захист, відстрочення й розстрочення виконання судового рішення регулюється ст. 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України та ст. 33 Закону України «Про виконавче провадження» від 02.06.2016 р. № 2462-VIII.

щодо питання, сформульованого у п. 1.2.2 Висновку:

3.2. Враховуючи різницю між розстроченням та відстроченням виконання судового рішення та розстроченням та відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, а також дію ст. 6 та 19 Конституції України, що закріплюють спеціально-дозвільний конституційний принцип здійснення державної влади в Україні, відсутні правові можливості для застосування судами компетенційних норм контрольних органів у питаннях розстрочення та відстрочення виконання судових рішень (в тому числі, ст. 100 ПК України).

Кучерявенко Микола Петрович,

*доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри фінансового права*

Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого, перший віцепрезидент Національної академії правових наук України, академік Національної академії правових наук України

Смичок Євген Михайлович,

*кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права*

*Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого,
Голова Науково-консультативної ради ГУ ДФС у Харківській області*

Статтею 100 ПК України платнику податків надається право на розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Під час застосування ст. 100 ПК України діє спеціальна процедура, регламентована наказом Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків» № 574 від 10.10.2013 р. (далі – Наказ). Аналіз положень, наведених у зазначеному Наказі дозволяє виділити процедуру розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу), яка полягає в поданні відповідної заяви платником податків, наданні доказів, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, економічного обґрунтування, прийняття рішення керівником контрольного органу відповідного рівня, укладення договору.

Відповідно до п. 3.9 Наказу на розстрочені (відстрочені) грошові зобов'язання (податковий борг) пеня та штрафи не нараховуються з дати укладання (підписання) договору до закінчення строку дії договору про розстрочення (відстрочення) грошового зобов'язання (податкового боргу).

На розстрочені або відстрочені грошові зобов'язання (податковий борг) нараховуються проценти, розмір яких дорівнює пені. Він визначений п. 129.4 ст. 129 Податкового кодексу України: за кожний календарний день прострочення сплати грошового зобов'язання, включаючи день погашення, з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, чинної на кожний такий день.

Таким чином, розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу не є безкоштовним. Йдеться про умовну схожість цих відносин із банківським кредитом.

Натомість, застосування процедури розстрочення і відстрочення виконання судового рішення, що передбачена ст. 378 КАС України, не має нічого спільного із розстроченням, передбаченим ст. 100 Податкового кодексу України з огляду на те, що:

(а) відбувається розстрочення / відстрочення не грошового зобов'язання / податкового боргу, а саме судового рішення;

(б) зазначені процедури (відстрочення/розстрочення грошового зобов'язання / податкового боргу та розстрочення / відстрочення виконання судового рішення) реалізуються зовсім різними суб'єктами (рішення про відстрочення/розстрочення грошового зобов'язання / податкового боргу ухвалюється контрольним органом, а рішення про розстрочення / відстрочення виконання судового рішення приймається виключно судом);

(в) такі процедури різняться за їх нормативним регулюванням (відстрочення / розстрочення грошового зобов'язання / податкового боргу – ст. 100 Податкового кодексу України, а розстрочення / відстрочення виконання судового рішення – ст. 378 КАС України);

(г) розстрочення / відстрочення виконання судового рішення за ст. 378 КАС України є безоплатним, на відміну від відстрочення / розстрочення грошового зобов'язання / податкового боргу за ст. 100 Податкового кодексу України;

(ґ) розстрочення / відстрочення виконання судового рішення за ст. 378 КАС України може відбуватися за ініціативи сторін процесу, а також суду, тоді як відстрочення/розстрочення грошового зобов'язання / податкового боргу може ініціюватися виключно платником податків.

Лук'янець Дмитро Миколайович,

доктор юридичних наук, професор,

професор кафедри державно-правових дисциплін

Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна

1. Проблемне питання

Сутність проблемного питання полягає у визначенні можливості використання положень статті 100 Податкового кодексу України для обґрунтування підстав застосування розстрочення чи відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу відповідно до статті 378 КАСУ.

2. Обґрунтування наукового висновку

Визначаючи можливість застосування положень статті 100 Податкового кодексу України (ПКУ) для обґрунтування підстав застосування відстрочення чи розстрочення судового рішення відповідно до статті 378 КАСУ, необхідно звер-

нути увагу на те, що, відповідно до п. 100.1 статті 100 ПКУ, розстроченням/ відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під відсотки, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, чинної на день прийняття контрольним органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Тобто обов'язковою умовою застосування відстрочення чи розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу контрольним органом є згода платника податків сплачувати за це додаткові кошти у вигляді процентів.

Водночас відстрочення або розстрочення судового рішення про стягнення коштів за податковим боргом (п. 5 частини першої статті 283 КАСУ) на підставі статті 378 КАСУ є безумовним, тобто платник податків, стосовно якого адміністративний суд прийняв рішення про стягнення коштів за податковим боргом і застосував розстрочення чи відстрочення цього судового рішення, не сплачує жодних додаткових коштів.

Відповідним чином відрізняються й підстави застосування рішення про розстрочення чи відстрочення.

Відповідно до п. 100.4 статті 100 ПКУ, підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань та податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

Відповідно до п. 100.5 статті 100 ПКУ, підставою для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним доказів, що свідчать про наявність дії обставин непереборної сили, що призвели до загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, а також економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань або податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму відстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків.

Зі змісту цих норм випливає, що підставою для розстрочення податкового боргу платника податків є не лише існування обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу такого платника податків, але й реальна можливість погашення податкового боргу внаслідок застосування режиму розстрочення. Ухвалюючи рішення про відстрочення чи розстрочення податкового боргу на підставі статті 100 ПКУ, контрольний орган має

бути впевнений у тому, що платник податків після закінчення відповідного строку погасить податковий борг зі сплатою відповідних процентів.

Відсутність же економічного обґрунтування, яке свідчить про можливість погашення грошових зобов'язань або податкового боргу, у разі прийняття рішення про відстрочення або розстрочення податкового боргу, виключає можливість прийняття контрольним органом такого рішення.

Відповідно до Переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1235, обставинами, що є підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу заявника є:

1. Ненадання (несвоєчасне надання) бюджетних асигнувань або бюджетних зобов'язань заявнику та/або недоведення (несвоєчасне доведення) фінансування видатків до заявника – отримувача бюджетних коштів в обсязі, достатньому для своєчасного виконання ним грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу, а також неперерахування (несвоєчасне перерахування) заявнику з бюджету коштів в обсязі, достатньому для своєчасного виконання ним грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу, у тому числі в рахунок оплати наданих заявником послуг (виконаних робіт, поставлених товарів).

2. Загроза виникнення неплатоспроможності (банкрутства) заявника в разі своєчасної та в повному обсязі сплати ним грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі.

3. Недостатність майна заявника – фізичної особи (без урахування майна, на яке, відповідно до законодавства, не може бути звернене стягнення) для своєчасної та в повному обсязі сплати грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі чи відсутність у заявника-фізичної особи майна.

4. Сезонний характер виробництва та/або реалізації товарів (робіт, послуг) заявником.

5. Виконання заявником плану реорганізації власного виробництва та/або зміна його організаційної структури, що призводить (може призвести) до значного спаду виробництва протягом відповідного періоду.

6. Проведення заявником науково-дослідних, конструкторських, а також соціально орієнтованих робіт, які передбачають створення робочих місць для інвалідів, захист навколишнього природного середовища, підвищення енергетичної ефективності виробництва або технічного переоснащення власного виробництва.

7. Провадження заявником інноваційної діяльності, у тому числі створення нових та вдосконалення існуючих технологій, видів сировини та матеріалів широкого застосування.

8. Виконання заявником особливо важливого замовлення у рамках соціально-економічного розвитку регіону або надання ним особливо важливих (у тому числі виключних) послуг населенню.

9. Виконання заявником державного оборонного замовлення.

10. Здійснення заявником інвестицій у створення об'єктів, які мають найвищу енергетичну ефективність, соціальне значення, стратегічне значення для оборони та безпеки держави.

11. Ввезення на митну територію України в митному режимі імпорту тільки верстатів для обробки дерева, що класифікуються за кодами товарної позиції 8465 згідно з УКТЗЕД; сушарок для деревини, що класифікуються в товарній підкатегорії 8419 32 00 00 згідно з УКТЗЕД; пресів для виробництва деревностружкових або деревноволокнистих плит, що класифікуються у товарній підпозиції 8479 30 згідно з УКТЗЕД, які ввозяться для використання у деревообробному виробництві.

12. Ввезення на митну територію України в митному режимі імпорту обладнання (його частин), що класифікується у товарних підкатегоріях 8421 39 20 00, 8422 30 00 99, 8422 90 90 00, 8428 20 20 00, 8428 20 80 00, 8477 10 00 00, 8477 20 00 00, 8477 30 00 00, 8477 40 00 00, 8477 59 10 90, 8477 90 80 00, 8480 71 00 90 згідно з УКТЗЕД, для виробництва тільки медичних виробів.

Обставинами, що є підставою для відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу заявника є форс-мажорні обставини (обставини непереборної сили), зазначені в частині другій статті 14-1 Закону України «Про торгово-промислові палати в Україні», що об'єктивно унеможливають виконання зобов'язань, передбачених умовами договору (контракту, угоди тощо), обов'язків згідно із законодавчими та іншими нормативно-правовими актами.

На відміну від наведеного, відповідно до частини третьої статті 378 КАСУ, підставою для відстрочення чи розстрочення виконання судового рішення є обставини, що істотно ускладнюють виконання рішення або роблять його неможливим. Зі змісту цієї норми випливає, що, у разі відстрочення чи розстрочення судового рішення про стягнення податкового боргу, обставини, у зв'язку з якими виник податковий борг (п. 100.4 та п. 100.5 ПКУ), значення не мають, але має значення можливість виконання відповідного судового рішення, а саме можливість реального стягнення податкового боргу.

Проте частина наведених обставин може бути визнана такими, що ускладнюють або роблять неможливим виконання судового рішення про стягнення податкового боргу. Такими, наприклад, можуть бути загроза виникнення неплатоспроможності (банкрутства) заявника в разі погашення податкового боргу в повному обсязі або обставини непереборної сили. Іншими словами, наведені обставини в конкретних ситуаціях можуть трактуватися і як обставини, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і як обставини, що ускладнюють виконання судового рішення про стягнення податкового боргу або унеможливають його.

З іншого боку, прийняття судом рішення про відстрочення чи розстрочення судового рішення про стягнення податкового боргу має сенс лише в тому випадку, якщо після спливу термінів відстрочення або розстрочення буде існувати потенційна можливість виконання судового рішення про стягнення податкового боргу. У разі ж, якщо розстрочення чи відстрочення відповідного судового рішення не вплине на можливість його практичного виконання, прийняття такого рішення позбавлене жодного сенсу.

У випадку, передбаченому статтею 378 КАСУ стосовно рішення про стягнення податкового боргу, необхідно звернути увагу на те, що таке судове рішення приймається за результатами розгляду справи за зверненням органу доходів і зборів (контрольного органу в розумінні ПКУ), що свідчить про те, що договір про відстрочення або розстрочення податкового боргу, відповідно до статті 100 ПКУ, або не укладався взагалі, або був достроково розірваний на підставі положень п. 100.12 статті 100 ПКУ. Якщо відповідний договір не укладався взагалі, необхідно з'ясувати, з яких причин такий договір не укладався з контрольним органом, але відповідач звертається до суду із заявою про розстрочення або відстрочення судового рішення про стягнення податкового боргу. Якщо ж відповідний договір укладався, але був достроково розірваний на підставі положень п. 100.12 статті 100 ПКУ, вирішуючи питання про відстрочення або розстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу, необхідно дослідити підстави розірвання зазначеного договору.

Ураховуючи викладене, можна стверджувати, що підстави розстрочення або відстрочення податкового боргу, викладені у статті 100 ПКУ можуть бути використані за аналогією для обґрунтування рішення про відстрочення або розстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу, але лише у тому випадку, якщо їх наявність дійсно істотно ускладнює виконання рішення або робить його неможливим. Водночас перелік цих підстав не є виключним, а суд може визнати такими, що ускладнюють виконання рішення або роблять його неможливим, й інші фактичні обставини.

У будь-якому разі, у заяві про розстрочення чи відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу відповідач має обґрунтувати підстави, з яких виконання рішення ускладнюється або є неможливим і надати докази існування таких обставин, а також довести, що, у разі розстрочення або відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу, таке рішення буде виконане.

3. Узагальнені висновки й рекомендації

На підставі комплексного аналізу норм статті 100 ПКУ та статті 378 КАСУ, можна зробити такі висновки:

1. Питання розстрочення або відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу знаходяться переважно в площині процесуального права.

2. Наявність або відсутність обставин для розстрочення та/або відстрочення виконання судового рішення, передбачених статтею 378 КАСУ, є достатньою підставою для вирішення судом питання, пов'язаного з виконанням такого рішення.

3. Приписи статті 100 ПК України, які врегульовують правила розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, не мають пріоритету над приписами норм статті 378 КАСУ. Положення статті 100 ПК стосовно підстав розстрочення або відстрочення податкового боргу разом із уточнюючими їх нормами Переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1235, можуть використовуватись за аналогією під час вирішення питань про розстрочення або відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу.

4. Підстави розстрочення або відстрочення податкового боргу, викладені у статті 100 ПКУ можуть бути використані за аналогією для обґрунтування рішення про відстрочення або розстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу лише у тому випадку, якщо їх наявність дійсно істотно ускладнює виконання рішення або робить його неможливим. Водночас перелік цих підстав не є виключним, а суд може визнати такими, що ускладнюють виконання рішення або роблять його неможливим, й інші фактичні обставини, забезпечені відповідними доказами.

5. У заяві про розстрочення чи відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу, відповідач має обґрунтувати підстави, з яких виконання рішення ускладнюється або є неможливим, надати докази існування таких обставин, а також надати докази того, що в разі розстрочення або відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу таке рішення буде виконано після спливу відповідних термінів.

Оніщенко Наталія Миколаївна,

*доктор юридичних наук, професор,
завідувач відділу теорії держави і права
Інституту держави і права ім. В.М. Корецького НАН України,
заслужений юрист України, академік НАПрН України*

На запит судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду Пасічника С.С. щодо надання наукового висновку з проблемних питань застосування ст. 263 (ст. 378 в редакції з 15.12.2017 р.) КАСУ повідомляємо таке.

Одним із принципів правової системи України є принцип законності. Правове регулювання питань, пов'язаних з розстроченням та відстроченням рішення суду про стягнення податкового боргу, відрізняється (є відмінним) за своїм суб'єктивним складом. Зокрема, згідно з ч. 1 ст. 328 КАСУ, за заявою сторони суд, який розглядав справу як суд першої інстанції, може відстрочити або розстрочити виконання рішення, а за заявою стягувача чи виконавця (у випадках, встановлених законом) – встановити чи змінити спосіб або порядок його виконання. Питання про відстрочення або розстрочення виконання, зміну чи встановлення способу й порядку виконання судового рішення може бути розглянуто також за ініціативою суду. Натомість відповідно до пункту 100.2 ст. 100 ПКУ, платник податків має право

звернутися до контрольного органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу. Платник податків, який звертається до контрольного органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, вважається таким, що узгодив суму такого грошового зобов'язання.

Так, згідно з пунктом 100.8 ст. 100 ПКУ рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, а також про перенесення строків сплати розстрочених, відстрочених сум або їх частки приймається у такому порядку: стосовно загальнодержавних податків та зборів – керівником (його заступником або уповноваженою особою) контрольного органу з урахуванням особливостей, визначених пунктом 100.9 цієї статті; стосовно місцевих податків та зборів – керівником (його заступником або уповноваженою особою) контрольного органу та затверджується фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки та збори. Крім того, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, формує та веде у відкритому доступі Реєстр заяв про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу, який щодня публікує на своєму офіційному вебсайті (п. 100.10 ст. 100 ПКУ). Таким чином, на наш погляд, питання розстрочення та відстрочення рішення суду про стягнення податкового боргу з платників податку врегульовано виключно відповідними статтями КАСУ. Приписи ст. 100 ПКУ не можуть застосовуватись під час вирішення цих питань.

Рогач Олександр Янович,

*доктор юридичних наук, професор,
проректор з науково-педагогічної роботи
Ужгородського національного університету*

I. Зміст запиту

Як до члена науково-консультативної ради Верховного Суду, надійшов лист від Касаційного адміністративного суду з проханням надати правовий висновок з проблемних питань, пов'язаних із розстроченням та відстроченням виконання судових рішень відповідно до статті 378 Кодексу адміністративного судочинства України (статті 263 в редакції, що діяла до 15 грудня 2017 року) у справах про стягнення податкового боргу з платників податків.

II. Правові підстави надання науково-правового висновку:

Закон України «Про судоустрій і статус суддів»,

Закон України «Про наукову і науково-технічну діяльність»,

Положення про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затверджене Постановою Пленуму Верховного Суду № 1 від 02.02.2018 року,

Лист Касаційного адміністративного суду від 18.09.2018 року.

III. Нормативно-правові акти (в редакції на 27.09.2018 року), наукові джерела, використані в процесі підготовки наукового висновку:

Конституція України, Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року, Кодекс адміністративного судочинства України, Податковий кодекс України; Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1235 «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин».

Посилання на наукові джерела, які слугували науково-теоретичною основою дослідження, наведені в тексті наукового висновку.

IV. Перелік умовних скорочень

Кодекс адміністративного судочинства України – КАС України,

Податковий кодекс України – ПК України,

Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1235 «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин» – Постанова № 1235.

Європейський суд з прав людини – ЄСПЛ.

V. Зміст запиту

У листі голова Касаційного адміністративного суду просить надати правовий висновок щодо низки питань.

А) Чи знаходиться питання розстрочення або відстрочення рішення суду про стягнення податкового боргу з платників податків виключно в площині процесуального права та чи є наявність або відсутність передбачених статтею 378 КАС України (статті 263 в редакції, що діяла до 15 грудня 2017 року) обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового акта достатньою підставою для вирішення судом питання, пов'язаного з виконанням такого рішення?

Б) Чи мають приписи статті 100 ПК України, які врегульовують правила розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, пріоритетність над нормами статті 378 КАС України (статті 263 в редакції, що діяла до 15 грудня 2017 року) та чи має застосовувати їх судом під час вирішення питань розстрочення та відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу?

VI. Результати наукового дослідження

Норми щодо розстрочення та/або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу містяться в Главі 9 ПК України «Погашення податкового боргу платників податків».

Згідно з пунктом 100.1 статті 100 ПК України розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національ-

ного банку України, чинної на день прийняття контрольним органом рішення про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Пункт 100.2 статті 100 ПК України визначає, що платник податків має право звернутися до контрольного органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу.

Пункт 100.8 статті 100 ПК України визначає процедуру прийняття таких рішень. Рішення приймаються:

- стосовно загальнодержавних податків та зборів – керівником (його заступником або уповноваженою особою) контрольного органу з урахуванням особливостей, визначених пунктом 100.9 цієї статті;

- стосовно місцевих податків та зборів – керівником (його заступником або уповноваженою особою) контрольного органу та затверджується фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки та збори.

Таким чином, враховуючи наведене, констатуємо, що правила щодо розстрочення та/або відстрочення податкового боргу, викладені в статті 100 ПК України, передбачають заявний порядок реалізації платником податків свого права, передбаченого пунктом 17.1.5 статті 17 ПК України. Відповідно, контрольні органи мають право приймати рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, а також про списання безнадійного податкового боргу в порядку, передбаченому законодавством (п. 20.1.29 ст. 20 ПК України).

Іншим механізмом врегульовується питання розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу в межах процедури відновлення платоспроможності боржника, яка здійснюється відповідно до законодавства з питань банкрутства (п. 100.3 ст. 100 ПК України). Ця норма логічно відтворює загальні положення, визначені в п. 1.3 ст. 1 ПК України: «... Кодекс не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом», з банків, на які поширюються норми Закону України «Про систему гарантування вкладів фізичних осіб», та погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій».

Таким чином, автоматично екстраполювати положення п. 100.4, 100.5 статті 100 ПК України в процесуальну царину КАС України не виявляється можливим, оскільки п. 5.1 статті 5 ПК України чітко визначає, що поняття, правила та положення, установлені цим Кодексом застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 цього Кодексу, а саме: відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників

податків та зборів, їх прав та обов'язків, компетенцію контрольних органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Усе перелічене, дає підстави стверджувати, що приписи статті 100 ПК України не мають пріоритетності над нормами статті 378 КАС України (статті 263 в редакції, що діяла до 15 грудня 2017 року) під час розгляду в суді справи про розстрочення або відстрочення рішення суду про стягнення податкового боргу з платників податків.

Відповідно до п. 87.11.статті 87 ПК України, орган стягнення звертається до суду з позовом про стягнення суми податкового боргу платника податку – фізичної особи. Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження.

Згідно зі статтею 378 КАС України, суд, який розглядав справу як суд першої інстанції, може за заявою сторони або з власної ініціативи відстрочити або розстрочити виконання рішення. Згідно з частиною 3 цієї ж статті, підставою для встановлення або зміни способу або порядку виконання, відстрочення чи розстрочення виконання судового рішення є обставини, що істотно ускладнюють виконання рішення або роблять його неможливим.

Законодавець не конкретизує та не вказує чіткого переліку обставин для відстрочення та/або розстрочення судового рішення, а визначає критерії, які можуть слугувати підставою для прийняття рішення судом. Крім того, прийняття такого рішення не може ставитись у залежність від звернення/незвернення платника податків до контрольного органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу в порядку, визначеному ПК України, оскільки основною складовою права на суд (ст. 6 Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод 1950 року) є право доступу, в тому розумінні, що особі має бути забезпечена можливість звернутись до суду для вирішення відповідного питання.

У частині 4 статті 378 КАС України вказується, що, вирішуючи питання про відстрочення чи розстрочення виконання судового рішення, суд також враховує:

1) ступінь вини відповідача у виникненні спору; 2) щодо фізичної особи – тяжке захворювання самої особи або членів її сім'ї, її матеріальне становище; 3) стихійне лихо, інші надзвичайні події тощо.

Важливо зауважити, що підстави, наведені в частині 4, не є виключними.

У КАС України закріплений принцип верховенства права, відповідно до якого людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави (ст. 7, 8 КАС України). Цей принцип кореспондується із завданнями адміністративного судочинства, відповідно до яких

метою діяльності судів є захист прав, свобод та інтересів передусім приватних фізичних та юридичних осіб.

Юридичній науці та практиці відомий також принцип «In dubio contra fisco», який відображений і в рішеннях ЄСПЛ та означає (дослівно), що будь-які сумніви необхідно тлумачити проти інтересів фіску (казни). Зміст цього принципу виявляє діалектичний розвиток принципу верховенства права, а його застосування судами під час вирішення податкових спорів – важлива гарантія забезпечення прав платників податків під час виконання ними податкових обов'язків.

Аналізуючи положення статей 378 КАС України (статті 263 в редакції, що діяла до 15 грудня 2017 року) та 100 ПК України, можна констатувати, що норми КАС України в більшій мірі захищають права, свободи та інтереси платників податків, оскільки забезпечують варіативність для прийняття судом рішення, зокрема врахування інших обставин, які не передбачені в ст. 100 ПК України та Постанові № 1235, якою затверджується перелік обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин.

Таким чином, вважаємо, що:

1) питання розстрочення та/або відстрочення рішення суду про стягнення податкового боргу з платників податків мають вирішуватися за правилами статті 378 КАС України (статті 263 в редакції, що діяла до 15 грудня 2017 року);

2) приймаючи рішення щодо відстрочення або розстрочення виконання рішення суду про стягнення податкового боргу з платника податків, суд, вправі також враховувати й докази, вказані в п.п. 100.4 і 100.5 статті 100 ПК України, перелік яких визначається відповідно до Постанови № 1235. Наявність таких доказів у матеріалах справи, особливо, якщо відповідачем виступає юридична особа, є тими додатковими обставинами, які необхідно враховувати під час прийняття судового рішення. Однак такі докази не є виключними передумовами, наявність яких надає підстави суду ухвалити рішення про відстрочення чи розстрочення судового рішення про стягнення податкового боргу з платника податків.

Харенко Михайло Володимирович,

*кандидат юридичних наук,
партнер юридичної фірми «Sayenko Kharenko»*

Перед членами Науково-консультативної ради при Верховному Суді поставлені такі питання:

1. Чи знаходяться питання розстрочення або відстрочення рішення суду про стягнення податкового боргу з платників податків виключно в площині процесуального права та чи є наявність або відсутність передбачених статтею 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового акта достатньою підставою для вирішення судом питання, пов'язаного з виконанням такого судового рішення?

2. Чи мають приписи статті 100 ПК України, які врегульовують правила розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, пріоритетність над нормами статті 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України та чи має застосовувати їх суд під час вирішення питань розстрочення та відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу?

Даючи відповідь на ці питання, пропоную виходити з такого.

Відповідно до положень ст. 378 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС), підставою для відстрочення чи розстрочення виконання судового рішення є обставини, що істотно ускладнюють виконання рішення або роблять його неможливим, беручи до уваги ступінь вини відповідача у виникненні спору; щодо фізичної особи – тяжке захворювання самої особи або членів її сім'ї, її матеріальне становище; стихійне лихо, інші надзвичайні події тощо.

Попередньою редакцією КАС також як підстави встановлювались обставини, що ускладнюють виконання судового рішення та конкретизувалось, що ними можуть бути відсутність коштів на рахунку, відсутність присудженого майна в натурі, стихійне лихо тощо.

З наведених норм випливає, що вони (особливо в чинній редакції КАС) не містять конкретного переліку обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового акта, а лише встановлюють критерії для їх визначення, надаючи суду в кожному конкретному випадку вирішувати питання про їх наявність з урахуванням усіх обставин справи.

Тож підставою для застосування цієї норми є виняткові обставини, що перешкоджають належному виконанню судового рішення в адміністративній справі, ускладнюють його виконання або роблять неможливим. І питання їх наявності та характеру мають розглядатись і аналізуватись судом кожен раз окремо.

Питання розстрочення або відстрочення виконання постанови суду є процесуальним, оскільки стосується виконання судового рішення, тобто процедури здійснення прав або виконання обов'язків, визначених у судовому рішенні.

Те, що положення КАС не містять застережень щодо можливості визначення в інших правових актах відповідних обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового рішення та необхідності їх врахування судом під час вирішення цього питання, ще раз підтверджують процесуальний характер цих норм та відсутність альтернативних джерел регулювання цього процесуального питання.

Відповідно, наявність або відсутність передбачених лише КАС обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового акта є достатньою підставою для вирішення судом питання, пов'язаного з виконанням судового рішення.

Щодо паралельного регулювання відстрочення та/або розстрочення виконання судового рішення статтею 100 Податкового Кодексу України (далі – ПКУ), котра

відсилає до Постанови КМУ від 27.12.10 № 1235, варто звернути увагу на те, що ПКУ, відповідно до ст. 1 цього Закону, регулює відносини у сфері управління податків. Сфера дії ПКУ, виходячи з норм цієї статті, не стосується діяльності суду чи відносин між судом і платником податків. Тож відстрочення чи розстрочення виконання судового рішення має регулюватись саме КАС, а не ПКУ.

Більше того, податкове законодавство містить спеціальні правила вирішення правових колізій у податковій сфері.

Зокрема, ПКУ встановлює принцип правомірності рішень платника податку, а саме в п. 4.1.4. ст. 4 цього Закону проголошується:

«презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контрольних органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контрольного органу».

У нашому ж випадку, якщо зіставляти норми КАС та ПКУ, мають застосовуватись саме норми КАС, оскільки вони є більш сприятливими для платника податку.

Крім того, варто звернути увагу, що принцип правомірності рішень платника податку знаходить відображення і в практиці Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), рішення якого є джерелом права та обов'язковими для виконання Україною, відповідно до статті 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини», суди, розглядаючи справи, зобов'язані враховувати практику ЄСПЛ як джерело права.

Так, у справі «Щокін проти України»¹⁰ суд зазначив таке:

«51. Говорячи про «закон», стаття 1 Першого протоколу до Конвенції посиляється на ту саму концепцію, що міститься в інших положеннях Конвенції (див. рішення у справі «Шпачек s.r.o.» проти Чеської Республіки» (<...>), № 26449/95, пункт 54, від 9 листопада 1999 року). Ця концепція вимагає, перш за все, щоб такі заходи мали підстави в національному законодавстві. Вона також відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні (див. рішення у справі «Бейелер проти Італії» (Beyeler v. Italy), [ВП], № 33202/96, пункт 109, ЄСПЛ 2000-I).

...

На думку Суду, відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення такого важливого фінансового питання, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією, та не забезпечує адекватного захисту від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника.

¹⁰ http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858

57. У зв'язку з цим Суд не може не помітити вимогу підпункту 4.4.1 пункту 4.4 статті 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року, який передбачав, що в разі, коли національне законодавство допускало неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків платників податків, національні органи були зобов'язані застосувати підхід, який був би найбільш сприятливим для платника податків. Однак у справі, що розглядається, органи державної влади віддали перевагу найменш сприятливому тлумаченню національного законодавства, що призвело до накладення на заявника додаткових зобов'язань зі сплати прибуткового податку.

58. Викладених міркувань достатньо, щоб Суд дійшов висновку, що втручання у майнові права заявника було незаконним для цілей статті 1 Першого протоколу до Конвенції. Таким чином, Суд постановляє, що у цій справі мало місце порушення цього положення.»

Отже, суд дійшов висновку, що можливість множинного трактування норм закону порушує вимоги ясності та якості, і є порушенням Конвенції. Окрім цього, суд наголосив на необхідності застосувати підхід, який був би найбільш сприятливим для платника податків у випадку множинного тлумачення норм права.

Таким чином, можна підсумувати:

1.1. Питання розстрочення або відстрочення виконання рішення суду про стягнення податкового боргу з платників податків лежить в площині процесуального права.

1.2. Наявність або відсутність передбачених статтею 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового акта є достатньою підставою для вирішення судом питання, пов'язаного з виконанням такого судового рішення.

2.1. Приписи статті 100 ПК України, які врегульовують правила розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків, не мають пріоритетності над нормами статті 263 (378 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України.

2.2. Приписи статті 100 ПК України не має застосовувати суд під час вирішення питань розстрочення та відстрочення виконання судового рішення про стягнення податкового боргу.

Окремо від зазначеного, необхідно підкреслити, що судам не можна повністю ігнорувати норми ПКУ. Їх можна брати до уваги як орієнтир під час винесення рішень, які в жодному випадку не можуть звужувати права платника податку, надані йому КАС, у разі, якщо такий платник потребує правового захисту.

§ 2. Правові позиції



Постанова КАС ВС від 19.03.2021 у справі № 804/2577/17

Пунктом 87.9 статті 87 Податкового кодексу України визначено обов'язок податкового органу на зарахування всіх платежів на погашення податкового боргу згідно з черговістю його виникнення незалежно від напряму сплати, визначеного платником податків. Визначальною при застосуванні приписів цієї статті є наявність податкового боргу. Зміст графи «призначення платежу» у платіжних дорученнях за будь-яких умов не має значення.



Постанова КАС ВС від 24.01.2019 у справі № 805/2342/16-а

Установлення причиново-наслідкового зв'язку між обставинами непереборної сили з виникненням податкового боргу (тобто визнання його безнадійним) є компетенцією суб'єкта владних повноважень за результатами розгляду заяви платника. Ці обставини впливають на право платника бути звільненим від виконання обов'язку щодо погашення податкового боргу шляхом його списання.



Постанова КАС ВС від 03.11.2020 у справі № 823/734/17

У разі наявності в платника податків податкового боргу, керівник (його заступник або уповноважена особа) контрольного органу за місцем реєстрації платника податків, що має податковий борг, призначає такому платнику податкового керуючого, який має бути посадовою (службовою) особою контрольного органу.



*Постанова КАС ВС від 06.03.2019 у справі № 2а-25767/10/0570
(судова палата)*

Інститути розстрочення / відстрочення податкового боргу платника податків та розстрочення / відстрочення виконання судового рішення не можуть ототожнюватися. Під час розгляду питання відстрочення виконання судового рішення суди мають застосовувати положення Кодексу адміністративного судочинства України.



Постанова КАС ВС від 27.10.2022 у справі № 240/9395/20

Виникнення податкового боргу чи податкової застави не пов'язане з фактом формування або надсилання (вручення) податкової вимоги. Цей документ лише формалізує стан, який вже існує на підставі закону. Законодавець установив обов'язковість інформування платника про такий стан і наслідки непогашення податкового боргу як передумову для виникнення в контрольного органу права на вжиття заходів з погашення цього боргу. Якщо виникло право на вжиття заходів з погашення податкового боргу і контрольний орган розпочав дії з реалізації своєї компетенції щодо вжиття таких заходів, то це право не може бути знівельовано. Правомірність вжитих заходів може бути перевірена в межах адміністративного або судового оскарження.



Постанова КАС ВС від 26.07.2022 у справі № 808/1699/17

Якщо сума отриманих податковим органом коштів від продажу внесеного в податкову заставу майна комунального підприємства є меншою, ніж сума податкового боргу, або у разі відсутності в комунального підприємства майна, що, відповідно до законодавства, може бути внесене в податкову заставу та відчужене, у контрольного органу виникає право на звернення до органу місцевого самоврядування, в управлінні якого перебуває таке комунальне підприємство, з поданням про прийняття одного з рішень, перелічених у статті 96 Податкового кодексу України. У разі неотримання відповіді у визначений законом строк або отримання відповіді про відмову у задоволенні вимог – виникає право звернутися до суду з позовною заявою про звернення стягнення податкового боргу на кошти органу, в управлінні якої перебуває боржник.



*Постанова КАС ВС від 28.03.2023 у справі № 440/11471/21
(судова палата)*

У разі звернення податкового органу з позовом до суду про надання дозволу на погашення всієї суми податкового боргу коштом майна платника, яке перебуває в податковій заставі, застосуванню підлягає Податковий кодекс України, який встановлює механізм і процедуру такого погашення, а норми Закону України «Про введення мораторію на примусову реалізацію майна» розповсюджуються на механізм звернення стягнення на майно боржника за рішеннями, що підлягають виконанню Державною виконавчою службою, а не податковим органом.



Постанова КАС ВС від 06.04.2021 у справі № 805/696/18-а

Зобов'язання в судовому рішенні прийняти уповноваженим податковим органом рішення про списання безнадійного податкового боргу не є втручанням у дискреційні повноваження контрольного органу.

6. Податкова застава



Постанова КАС ВС від 19.01.2021 у справі № 813/3676/16 (об'єднана палата)

За відсутності доказів державної реєстрації відступлення права вимоги за іпотечним договором суд не надає оцінку правомірності дій податкового органу щодо включення до податкової застави майна, яке перебуває в іпотеці, та звільнення його з податкової застави, а вказує на відсутність обставин, які б свідчили про порушення прав, свобод чи інтересів особи.

7. Реєстрація податкових накладних



Постанова КАС ВС від 02.07.2024 у справі № 440/5004/23

Перелік документів, необхідних для ухвалення рішення про реєстрацію накладної / розрахунку коригування, включає первинні документи щодо постачання / придбання товарів / послуг, розрахункові документи та/або банківські виписки з особових рахунків. Платник має право надати відповідні первинні документи для підтвердження податкових зобов'язань та коригувань. Ненадання платником таких документів є підставою для відмови в реєстрації накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.



Постанова КАС ВС від 07.03.2023 у справі № 813/2485/17

Статтею 192 Податкового кодексу України регламентовано загальний для всіх платників обов'язок подавати розрахунок коригування до податкової накладної, зокрема, у разі повернення суми попередньої оплати товару. Приписи пункту 49 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України ре-

гують порядок реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування в спеціальному режимі, встановленому нормою статті 209, що втратила чинність, а не на загальних засадах, регламентованих статтею 192 цього Кодексу. Платник зобов'язаний подати відповідний розрахунок коригування до податкової накладної та відкоригувати показники сум податку на додану вартість, оскільки, у разі нездійснення такого коригування, у продавця виникне надмірне податкове зобов'язання, а у покупця (який фактично не придбав товар) – безпідставний податковий кредит.



Постанова КАС ВС від 30.01.2024 у справі № 280/4484/23

Платник звільняється від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних в період дії мораторію, запровадженого пунктом 52-1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (з 01 березня 2020 року по 26 травня 2022 року). З 27 травня 2022 року штрафні санкції за порушення строків реєстрації податкових накладних застосовуються залежно від дати складання податкових накладних та їх реєстрації у відповідних реєстрах.



Постанова КАС ВС від 03.09.2020 у справі № 805/1693/17-a

Зазначення в сертифікаті Торгово-промислової палати того, що на момент його видачі обставини непереборної сили тривають і дату закінчення їх терміну встановити неможливо, не є доказом того, що такий сертифікат засвідчує відповідні обставини безстроково, тобто на майбутнє.



Постанова КАС ВС від 24.11.2021 у справі № 200/12604/19-a

Видруковані скриншоти файлів спеціалізованого програмного забезпечення (комп'ютерної програми «М.Е.Дос») разом з компакт-диском та оригіналами відповідних файлів є належними та допустимими доказами для підтвердження факту направлення податкових накладних на реєстрацію.



Постанова КАС ВС від 20.03.2024 у справі № 806/1559/17

Розірвання договору про визнання електронних документів контрольним органом в односторонньому порядку внаслідок зміни адреси платника та перехід під

іншу податкову юрисдикцію, а також своєчасне укладення нового договору з іншим податковим органом указує на відсутність підстав для відмови в реєстрації поданих податкових декларацій за період, який припадав на перебування платника за попереднім місцем реєстрації.

7.1. Ризиковість платника



Постанова КАС ВС від 12.11.2020 у справі № 240/3906/19

Віднесення особи до переліку платників, які відповідають критеріям ризиковості, без прийняття рішення про відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригувань не порушує права та інтереси, оскільки не породжує правові наслідки для суб'єктів відповідних правовідносин. Інформація, що надійшла за результатами податкового контролю, не може бути виключена з баз даних, якщо дії зі здійснення такого контролю не визнані протиправними в установленому порядку.



Постанова КАС ВС від 05.01.2021 у справі № 640/11321/20

Під час оцінювання правомірності рішення про відповідність або невідповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості необхідно досліджувати й надавати оцінку змісту та порядку прийняття оскаржуваного рішення, повноваженням комісії контрольного органу, змісту протоколу її засідання та наданих податковим органом документів.

7.2. Блокування реєстрації



Постанова КАС ВС від 01.02.2022 у справі № 2240/2900/18

Прозорість адміністративних процедур є ефективним запобіжником державному свавілляю. На дотримання податковим органом вимог обґрунтованості під час прийняття акта індивідуальної дії вказує належна мотивація висновків, зокрема, зі встановленням обставин, що мають значення для реєстрації податкової накладної, а також за умови покликання на докази, якими такі обставини обґрунтовані, із зазначенням причин їх прийняття чи відхилення. Ненаведення мотивів прийнятих рішень суб'єктивізує акт державного органу і не дає змоги суду встановити дійсні

підстави та причини, за яких цей орган дійшов саме таких висновків, надати їм правову оцінку, та встановити законність, обґрунтованість, пропорційність прийнятого рішення.



Постанова КАС ВС від 02.07.2019 у справі № 140/2160/18

Невиконання контрольним органом законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості рішення про зупинення реєстрації податкової накладної призводить до необґрунтованого обмеження права платника податків бути повідомленим про необхідність надання документів за вичерпним переліком і призводить до протиправності такого рішення.



Постанова КАС ВС від 10.03.2020 у справі № 826/12108/18

Порядок зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних є регуляторним актом, спрямованим на регулювання господарських відносин. Тому розроблення, розгляд, прийняття й оприлюднення такого нормативно-правового акта має відбуватися за процедурою, визначеною Законом України «Про Кабінет Міністрів України» з урахуванням вимог Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».



Постанова КАС ВС від 03.06.2021 у справі № 2040/7098/18

Для прийняття обґрунтованого рішення щодо відмови у реєстрації податкових накладних контрольним органом необхідно дотримуватися вимоги чіткості та недовозначності щодо інформації, зазначеної у квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної.



Постанова КАС ВС від 13.03.2023 у справі № 240/12029/21

Ухвалюючи рішення про відмову в реєстрації податкової накладної в межах своєї компетенції та на підставі суперечливих документів, контрольний орган не знає про наявність помилки в податковій накладній, на яку покликається платник, обґрунтовуючи надання пакета документів на підтвердження іншої господарської

операції — щодо постачання / придбання товарів / послуг та розрахункових документів для кукурудзи та сояшнику, а не щодо сої.



Постанова КАС ВС від 27.07.2022 у справі № 520/15348/2020

Контрольний орган не має права відмовити в реєстрації податкової накладної за відсутності чіткої вимоги щодо необхідних, на його переконання, документів. Відсутні підстави для зупинення реєстрації податкової накладної щодо операції, не пов'язаної з постачанням (передачею) електроенергії, а саме з компенсації витрат на електроенергію у зв'язку з господарською діяльністю платника з надання в оренду нежитлового приміщення. У квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної платник не може бути обмежений у правах, зокрема, на збільшення реєстраційного ліміту в системі електронного адміністрування податку на додану вартість.



Постанова КАС ВС від 28.03.2019 у справі № 160/7601/18

Скасування декількох рішень суб'єкта владних повноважень про відмову в реєстрації податкової накладної не може вважатись однією позовною вимогою з огляду на те, що під час вирішення спору по суті правова оцінка законності кожного з оскаржуваних рішень буде надаватися судами окремо.

8. Податкова звітність



Постанова КАС ВС від 11.04.2022 у справі № 520/4810/2020

Протиправне анулювання реєстрації платника податку на додану вартість та його непоновлення не позбавляє такого платника права подати податкову декларацію разом із заявою про повернення сум бюджетного відшкодування саме засобами поштового зв'язку. Якщо у встановленому законом порядку контрольний орган не відмовив у прийнятті поданої платником податків податкової звітності, її необхідно вважати прийнятою відповідно до підпункту 49.9.2 пункту 49.9 статті 49 Податкового кодексу України.



Постанова КАС ВС від 17.05.2022 у справі № 160/12944/20

Винесення контрольним органом податкового повідомлення-рішення форми «П» (що є наслідком складання акта перевірки, проведеної у межах 1095 днів, і яким зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток), відповідає вимогам пункту 102.1 статті 102 Податкового кодексу України як таке, що зумовлює вимогу здійснити виправлення у показниках податкової звітності з податку на прибуток в частині завищеної суми від'ємного значення об'єкта оподаткування.



Постанова КАС ВС від 26.04.2023 у справі № 200/2495/19-а

Контрольний орган не має правових підстав для прийняття податкового повідомлення-рішення з огляду на відсутність первинних документів, якщо в період, який підлягав перевірці, на платника податків поширювалася дія вимог підпункту 38.11 пункту 38 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України. Згідно з приписами вказаного підпункту Податкового кодексу України, застосовуються спеціальні правила для підтвердження даних, визначених у податковій звітності, встановлені цим пунктом, а положення пункту 44.6 статті 44 цього Кодексу України не підлягають застосуванню.



Постанова КАС ВС від 03.09.2020 у справі № 805/1764/16-а

Подання платником податків у встановленому порядку уточнюючого розрахунку до податкової декларації не є формою сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу.



Постанова КАС ВС від 24.02.2020 у справі № 520/1186/19

Податковий кодекс України передбачає такі альтернативні способи виправлення помилок у податковій звітності: 1) подання уточнюючого розрахунку; 2) показ уточнених показників у податкових деклараціях наступних податкових періодів.



Постанова КАС ВС від 15.11.2022 у справі № 815/4241/16

Якщо товар був імпортований на територію України без передоплати, тобто на умовах відстрочення платежу, а не відстрочення постачання, то в такому разі відсутня господарська зовнішньоекономічна операція, умови здійснення якої визначені статтею 2 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті». Коли кошти перераховані за товар, вже імпортований в Україну, а валютні цінності за договорами не знаходились за межами України, то платник не має обов'язку подавати декларацію про валютні цінності та інше майно, яке перебуває за межами України.

9. Податковий контроль



Постанова КАС ВС від 24.02.2022 у справі № 420/8924/20

Податкова інформація не є тим джерелом отримання даних, які згідно з положеннями статті 83 Податкового кодексу України можуть слугувати підставою для висновків контрольних органів під час проведення перевірок, не заснована на безпосередньому аналізі первинних документів і не є належним доказом у розумінні процесуального закону. Тому така інформація не може бути доказом порушення платником податкового законодавства.



Постанова КАС ВС від 07.11.2022 у справі № 320/3842/20

Після прийняття постанови Кабінету Міністрів України від 24 квітня 2019 року № 363, з метою збільшення надходжень до Державного бюджету України, частина чистого прибутку (доходу), що відраховується державним підприємством «Міжнародний аеропорт „Бориспіль“» до державного бюджету, була визначена на рівні 90%.



Постанова КАС ВС від 16.04.2021 у справі № 520/7835/19

У разі доставки поштою або кур'єрською службою товару, придбаного на умовах передоплати із застосуванням платіжних сервісів LiqPay і WayForPay, суб'єкт господарювання зобов'язаний використовувати PPO та вкладати в поштове

відправлення розрахунковий документ установленої законодавством форми та змісту на повну суму проведеної операції, що підтверджує факт купівлі-продажу товарів.



Постанова КАС ВС від 14.12.2021 у справі № 1.380.2019.003318

Порядок інвентаризації стосується проведення внутрішньої перевірки нафтопродуктів на підприємствах після призначення відповідно до розпорядчого документа керівника підприємства інвентаризаційної комісії та встановлення термінів початку і завершення робіт з інвентаризації. Відсутні законодавчі положення, які регулюють порядок проведення інвентаризації у разі проведення фактичної перевірки контрольними органами.



Постанова КАС ВС від 21.10.2021 у справі № 814/724/17

Складання контрольним органом рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій не за формою податкового повідомлення-рішення не може бути самостійною підставою для визнання протиправним такого рішення, за умови, що суб'єкт господарювання вчинив порушення вимог податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на відповідний орган. Під час розгляду податкових спорів перевага надається змісту документа порівняно з його зовнішньою формою.



*Постанова КАС ВС від 25.07.2024 у справі № 380/20490/21
(судова палата)*

Норми Податкового кодексу України та Закону України «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин для електронних сигарет та пального» не вимагають отримання ліцензії на змішування компонентів пального, оскільки така діяльність не відповідає визначенню виробництва пального, що пов'язане з переробленням нафти, газового конденсату чи природного газу.



Постанова КАС ВС від 09.11.2023 у справі № 400/4162/21

Ураховуючи положення чинного законодавства у сфері виробництва й обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, здійсненням суб'єкта-

ми господарювання діяльності з виробництва алкогольних напоїв без наявності відповідної ліцензії є, зокрема, виробництво алкогольних напоїв / продукції (виноматеріалів) [декантація (віджимання рідких осадів)], під час якої отримується готова продукція, що за технологічним процесом виробництва (технологічними інструкціями) є завершальним етапом процесу виробництва.



Постанова КАС ВС від 31.10.2022 у справі № 300/959/20

Безліцензійною є діяльність суб'єкта господарювання з медичної практики в разі провадження такого виду господарської діяльності без ліцензії на провадження взагалі, а також частини виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню, або іншої, ніж та, на яку йому надано ліцензію. Реалізація відповідного виду діяльності, на яку була видана ліцензія, філіями, іншими відокремленими структурними підрозділами поза основним місцезнаходженням юридичної особи без належного оформлення та отримання дозволу за іншими адресами, ніж зазначені в ліцензії, порушує умови ліцензування та належного виконання ліцензіатом своїх обов'язків щодо необхідності повідомлення органу ліцензування про всі зміни даних у документах, доданих до заяви про отримання ліцензії.



Постанова КАС ВС від 29.06.2023 у справі № 320/3772/22

Стаття 421 Митного кодексу України закріплює вимоги до облаштування та розташування магазину безмитної торгівлі, а вимоги статті 15 Закону України від 19 грудня 2005 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» – вказують на обов'язок суб'єкта господарювання зберігати алкогольні напої та тютюнові вироби в місцях зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, внесених до Єдиного державного реєстру місць зберігання, незалежно від того, кому належить таке місце зберігання.



Постанова КАС ВС від 14.05.2024 у справі № 813/3258/17

Якщо суб'єкт господарювання, який здійснює реалізацію і збереження алкогольних напоїв та тютюнових виробів в одному торговельному приміщенні (будівлі), не має відокремленого від об'єкта роздрібної торгівлі місця їхнього зберігання, то відсутні підстави для внесення до Єдиного державного реєстру відомостей про таке місце зберігання.



Постанова КАС ВС від 25.07.2023 у справі № 440/3548/22

Як протягом періоду травня 2021 року, так і під час прийняття оскарженого податкового повідомлення-рішення, положення Податкового кодексу України не містили такого обов'язку платника акцизного податку, як необхідність внесення його до Електронного реєстру суб'єктів господарювання, які використовують спирт етиловий для виробництва продукції хімічного і технічного призначення, парфумерно-косметичної продукції, оцту з харчової сировини, що зумовлювало виникнення в такого платника права на отримання пільги зі сплати акцизного податку, встановленої абзацом «д» підпункту 229.1.1 пункту 229.1 статті 229 Податкового кодексу України.



Постанова КАС ВС від 11.04.2024 у справі № 440/10584/22

До 17 червня 2022 року пункт 229.1 статті 229 Податкового кодексу України встановлював особливості оподаткування спирту етилового залежно від його використання, закріплюючи пільгову ставку акцизного податку для визначених напрямів використання спирту етилового. Ця норма має пріоритет перед положеннями Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального», оскільки Податковий кодекс України врегульовує відносини оподаткування, обов'язки платників податків щодо сплати податків та умови надання їм пільг. У цей період обов'язок реєстрації суб'єкта господарювання в Електронному реєстрі не може бути умовою для отримання податкових пільг згідно з Податковим кодексом України.



Постанова КАС ВС від 11.04.2024 у справі № 440/907/23

З 17 червня 2022 року для користування пільгою з оподаткування етилового спирту, визначеною підпунктом «д» підпункту 229.1.1 пункту 229.1 статті 229 Податкового кодексу України, обов'язковим є внесення платника до Електронного реєстру суб'єктів господарювання, які використовують етиловий спирт для виробництва продукції хімічного й технічного призначення, парфумерно-косметичної продукції, оцту з харчової сировини (навіть якщо передання спирту відбувається в межах одного підприємства).

9.1. Податкові перевірки

§ 1. Наукові висновки

1. Правове (доказове) значення акта перевірки, не підписаного одним із перевіряючих, а також правомірність прийнятих на його підставі податкових повідомлень-рішень

Федоренко Владислав Леонідович,

*доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри публічного управління та публічної служби Національної
академії державного управління при Президенті України, директор Науково-до-
слідного центру судової експертизи з питань інтелектуальної власності
Міністерства юстиції України,
заслужений юрист України*

До Науково-дослідного центру судових експертиз з питань інтелектуальної власності надійшов Ваш лист №45/0/27-20 від 20.05.2020 (вх. № 386/5-1-17 від 20.05.2020) щодо підготовки наукового висновку в справі № 140/388/19, на звернення судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.Б. Гусак.

Питання для правового дослідження:

– Чи можуть податкові органи приймати рішення (податкові повідомлення-рішення) на підставі висновків акта перевірки, не підписаного одним із перевіряючих, зокрема у випадку відсутності з поважних причин на момент оформлення та підписання акта перевірки, неможливості підписання (хвороба, смерть) або ухилення від підписання?

– Чи є підстави розуміти зміст пункту 86.1 статті 86 ПК як втрату актом юридичної сили лише у випадку відсутності жодного підпису перевіряючих?

Дослідженням встановлено таке.

Згідно з п. 75.1. ст. 75 Податкового кодексу України:

«Контрольні органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Камеральні та документальні перевірки проводяться контрольними органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених цим Кодексом, а фактичні перевірки – цим Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контрольні органи».

Згідно з п. 86.1 ст. 86. Податкового кодексу України:

«Результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контрольного органу та платниками податків або їх законними представниками (у

разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

Акт (довідка), складений за результатами перевірки та підписаний посадовими особами, які проводили перевірку, або особами, уповноваженими на це у встановленому порядку, у строки, визначені цим Кодексом, надається платнику податків або його законному представнику, який зобов'язаний його підписати...

Довідка перевірки – документ, який складається у передбачених цим Кодексом випадках, підтверджує факт проведення перевірки та відображає її результати і є носієм доказової інформації про невстановлення фактів порушень вимог податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи...

У разі незгоди платника податків з висновками акта (довідки) такий платник зобов'язаний підписати такий акт (довідку) перевірки із запереченнями, які він має право надати разом з підписаним примірником акта (довідки) або окремо у строки, передбачені цим Кодексом».

Згідно з п. 86.3 ст. 86. Податкового кодексу України:

«Акт (довідка) документальної виїзної перевірки, що визначено статтями 77 і 78 цього Кодексу, складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контрольного органу, які проводили перевірку, та реєструється в контрольному органі протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, – протягом 10 робочих днів)»

Згідно з п. 86.4 ст. 86 Податкового кодексу України:

«Акт (довідка) документальної невиїзної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контрольного органу, які проводили перевірку, та реєструється в контрольному органі протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, – протягом 10 робочих днів)»

Оформлення результатів документальних перевірок платників податків – юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, постійних представництв та представництв нерезидентів (далі – платники податків) щодо дотримання законодавства з питань державної митної справи, про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок), податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи, здійснюється відповідно до Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків-юридичними особами та їх відокремленими підрозді-

лами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727 (далі – Порядок № 727) та Методичних рекомендацій щодо оформлення матеріалів документальних перевірок податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи, та документування виявлених порушень, затверджених наказом ДФС від 01.06.2017 № 396 (далі – Методичні рекомендації № 396).

Відповідно до п. 1 розділу II Порядку № 727:

«Результати документальних перевірок оформлюються у формі акта або довідки документальної перевірки. У разі встановлення під час перевірки порушень, складається акт документальної перевірки, а у разі відсутності порушень – довідка документальної перевірки».

Відповідно до п. 1 розділу II Порядку № 727:

«Акт (довідка) документальної перевірки складається у двох примірниках та підписується посадовими особами контрольного органу, який проводив перевірку, а також посадовими особами платника податків (керівником платника податків або уповноваженою ним особою)».

Відповідно до п. 2 розділу V Порядку № 727:

«Акт (довідка) документальної перевірки складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контрольного органу, які проводили перевірку, та реєструється в контрольному органі протягом 5 робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або застосовують консолідовану сплату та у випадках проведення документальних перевірок дотримання законодавства з питань державної митної справи, – протягом 10 робочих днів), з дотриманням визначених у пункті 5 цього розділу вимог щодо реєстрації актів документальних перевірок...»

Разом з тим Кодексом не передбачена можливість перенесення законодавчо встановлених термінів складення, реєстрації та вручення платнику податків у встановленому порядку акта перевірки або визнання його недійсним у разі відсутності підпису окремих посадових осіб, які проводили цю перевірку, зокрема, у випадках їх відпустки, звільнення, перебування на лікарняному тощо.

Згідно з п. 86.8 ст. 86 Податкового кодексу України:

«Податкове повідомлення-рішення приймається керівником (його заступником або уповноваженою особою) контрольного органу протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем вручення платнику податків, його представнику або особі, яка здійснювала розрахункові операції, акта перевірки у порядку, передбаченому статтею 58 цього Кодексу, для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень, а за наявності заперечень посадових осіб платника податків до акта перевірки та/або додаткових документів, поданих у порядку, визначеному пунктом 44.7 статті 44 цього Кодексу, приймається з урахуванням висновку про

результати розгляду заперечень до акта перевірки та/або додаткових документів – протягом трьох робочих днів, наступних за днем розгляду заперечень та/або додаткових документів і надання (надсилання) письмової відповіді платнику податків».

За результатами перевірки відповідно до статей 54, 58 Кодексу контрольний орган надсилає (вручає) платнику податків податкове повідомлення-рішення.

Згідно з п. 58.1 ст. 58 Податкового кодексу України:

«Контрольний орган надсилає (вручає) платнику податків податкове повідомлення-рішення, якщо сума грошового зобов'язання платника податків, передбаченого податковим або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи, розраховується контрольним органом відповідно до статті 54 цього Кодексу (крім декларування товарів, передбаченого для громадян) або якщо за результатами перевірки контрольним органом встановлено факт:

невідповідності суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій в податковій декларації;

завищення розміру задекларованого від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми податку на додану вартість, розрахованої платником податків відповідно до розділу V цього Кодексу;

заниження або завищення суми податкових зобов'язань, заявленої в податковій декларації, або суми податкового кредиту, заявленої в податковій декларації з податку на додану вартість, крім випадків, коли зазначене заниження або завищення враховано при винесенні інших податкових повідомлень-рішень за результатами перевірки...»

Науково-прикладним підходом до правового питання у справі № 140/388/19, встановлено таке:

За результатами правового дослідження чинного законодавства та нормативних актів, встановлено:

Податкові органи можуть приймати рішення (податкові повідомлення-рішення) на підставі висновків акта перевірки, не підписаного одним із перевіряючих, зокрема у випадку відсутності з поважних причин на момент оформлення та підписання акта перевірки, неможливості підписання (хвороба, смерть).

Враховуючи викладене, є підстави розуміти зміст пункту 86.1 статті 86 ПК як втрату актом юридичної сили лише у випадку відсутності жодного підпису перевіряючих.

У підготовці наукового висновку приймали участь наукові співробітники Центру Віхляєв О.К. та Германюк І.В.

2. Застосування підпункту 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України

Баолевська Леся Анатоліївна,

*доктор юридичних наук, професор,
керівник Дослідницької служби Верховної Ради України,
заслужений діяч науки і техніки України*

Відповіді на поставлені у зверненні запитання, на нашу думку, виходять із розуміння сутності фактичної перевірки та її відмінності від документальної виїзної перевірки.

Згідно із підпунктом 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України (далі – ПК України) документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку й пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків. Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Відповідно до під пункту 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 ПК України фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Таким чином, ці два види перевірок мають як спільні, так і відмінні риси.

Спільними є, зокрема:

здійснення перевірок за місцем фактичного провадження діяльності платником податків, розташування об'єктів права власності такого платника;

частково предмет проведення перевірки, у тому числі дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Натомість у предметі перевірки є й відмінності. Так, предметом документальної виїзної перевірки є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх установлених цим Кодексом податків та зборів, у той час як предметом фактичної перевірки є дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів.

Відрізняється й спосіб проведення перевірок. Так, документальна виїзна перевірка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких визначено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку й пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Назва ж «фактична» та інші ознаки (наприклад, те, що перевірка проводиться: «щодо наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів», «у разі, коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, та виникає необхідність перевірки таких фактів» тощо) говорить про те, що фактична перевірка покликана підтвердити або спростувати факти, зокрема, факти порушень законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Саме через це встановлені такі особливості здійснення фактичних перевірок як проведення її без попередження платника податків (особи) (підпункт 80.1 статті 80 ПК України), особливі підстави для її проведення (підпункт 80.2 статті 80 ПК України), можливість здійснення контрольної розрахункової операції (підпункт 80.4 статті 80 ПК України), хронометраж господарських операцій (підпункт 80.8 статті 80 ПК України) тощо.

Питання та відповіді

1. Чи є підстави вважати, що суть фактичної перевірки полягає саме в тому, що вона покликана забезпечити перевірку фактичної діяльності платника податків

саме на поточний момент, тобто перевірити дотримання вимог законодавства у відповідній сфері та/або існування ймовірного порушення, яке є на момент проведення фактичної перевірки, а не можливо мало місце в минулому?

Як зазначалося, фактична перевірка дійсно покликана забезпечити перевірку фактичної діяльності платника податків. Однак сутність її полягає у тому, щоб підтвердити факт наявності або відсутності триваючих порушень законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у зв'язку з чим виникає питання, що вважати «поточним моментом».

Аналізуючи підстави проведення фактичної перевірки, закріплені пунктом 80.2 статті 80 ПК України, можна дійти висновку, що більшість наведених фактів, які визначені як підстави, не можуть бути доведені, оскільки право контролюючого органу на фактичну перевірку виникає у зв'язку із завершенням події.

Відображення в документах інших платників податків (які вже були перевірені) фактів, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, наприклад, зазначення в документах платника як постачальника за відсутності належних розрахункових документів або як постачальника підакцизної продукції без відомостей про наявність ліцензії — свідчить про порушення законодавства в минулому. Однак контролюючий орган може довести продовження діяльності, яка стала підставою для проведення перевірки, на поточний момент. Аналогічно, у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, або після письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій природньо, що факт, наприклад, невидачі розрахункового документа вже відбувся. Водночас контролюючий орган може за результатами контрольної розрахункової операції встановити, що такі порушення є якщо не системними, то принаймні періодичними.

У разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, людина, щодо якої було надано таку інформацію, може бути на момент проведення перевірки звільнена, однак контролюючий орган може виявити інших осіб, які не оформлені як працівники платника податків в установленому законодавством порядку.

Відтак фактична перевірка покликана виявити на момент її проведення факти порушення законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, які свідчать про систематичний, регулярний або триваючий характер порушень, у тому числі опосередковано підтвердити факти, що мали місце

в минулому, зокрема ті, інформація щодо яких стала підставою для проведення перевірки.

2. Чи є підстави вважати, що під час проведення фактичної перевірки контролюючий орган обмежений в праві витребування й дослідження документів щодо господарської діяльності платника податків за минулий час?

На законодавчому рівні для проведення фактичної перевірки часові рамки встановлено, по суті, щодо перевірок з однієї з підстав, а саме: за наявності підстави, визначеної у підпункті 80.2.6 пункту 80.2 статті 80 ПК України, фактична перевірка може бути проведена для контролю щодо припинення порушення законодавства з питань, визначених у пункті 75.1.3, одноразово протягом 12 місяців з дати складання акта за результатами попередньої перевірки (пункт 80.3 статті 80 ПК України). Логічно, що фактична перевірка в такому випадку здійснюється за період, що минув з моменту складання відповідного акту й до дати її проведення.

У інших випадках час, за який можуть бути витребувані й досліджені документи щодо господарської діяльності платника податків, законодавцем не обмежений. У разі підтвердження факту здійснення порушення законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, та за наявності інформації щодо аналогічних порушень в минулому, природньо, що посадова (службова) особа податкового органу має намагатися з'ясувати, як довго триває те чи інше порушення. Така поведінка посадової (службової) особи впливає, зокрема, із принципів податкового законодавства України, у тому числі принципу рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків, незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу, та невідворотності настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства (підпункти 4.1.2-4.1.3 пункту 4.1 статті 4 ПК України), а також з її обов'язку забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій, забезпечувати ефективну роботу та виконання завдань контролюючих органів відповідно до їх повноважень, не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій (підпункти 21.1.2-21.1.4 пункту 21.1 статті 21 ПК України).

Обмеження строку, протягом якого можуть бути витребувані й досліджені документи щодо господарської діяльності платника податків, призвело б до значних негативних наслідків. Як приклад можна навести широко відому проблему праці найманих осіб без належного оформлення (зарплати «в конвертах»), яка призводить до численних порушень конституційних прав громадян на працю, на відпочинок, на соціальне забезпечення (у тому числі пенсійне) тощо. Іншим кричущим прикладом є здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації або без наявності ліцензій – така діяльність часто призводить

до порушення прав споживачів, реалізації фальсифікованої та контрафактної продукції, яка нерідко є небезпечною для життя і здоров'я споживачів.

Іншим питанням є обмеження кола документів щодо господарської діяльності платника податків, які можуть бути витребувані та досліджені. За змістом положень ПК України, що вже аналізувалися, зокрема, й підстав проведення фактичної перевірки, а також її суті та предмета, витребувані та досліджені можуть бути тільки документи, які пов'язані із фактом виявлених порушень. Ця теза підтверджується, зокрема, й пунктом 80.6 статті 80 ПК України, яка встановлює, що під час проведення фактичної перевірки в частині дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), в тому числі тим, яким установлено випробування, перевіряється наявність належного оформлення трудових відносин, з'ясовуються питання щодо ведення обліку роботи, виконаної працівником, обліку витрат на оплату праці, відомості про оплату праці працівника. Для з'ясування факту належного оформлення трудових відносин із працівником, який здійснює трудову діяльність, можуть використовуватися документи, що посвідчують особу, або інші документи, які дають змогу її ідентифікувати (посадове посвідчення, посвідчення водія, санітарна книжка тощо).

3. Чи є підстави вважати, що у підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України законодавець закріпив дві самостійні (автономні) підстави для проведення перевірки у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального, а саме: (1) отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства, а також (2) здійснення контролюючим органом функцій, визначених законодавством у цій сфері?

Синтаксичний аналіз використаної у підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України лексико-граматичної конструкції – «у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах і пального, та цільового використання спирту платниками податків, обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками, та/або масовими витратомірами, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального», – зокрема сурядного єднального сполучника «а також», свідчить, що дійсно встановлено дві підстави для проведення фактичної перевірки.

Однак необхідно брати до уваги, що Закон України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що

використовуються в електронних сигаретах, та пального» не визначає жодних «функцій» контролюючого органу. Відтак, з правничого погляду, формулювання під пункту видається не зовсім коректним.

Разом із тим, названим Законом на податкові органи покладено низку повноважень щодо його реалізації, зокрема, ведення державних реєстрів, перебування на акцизних складах, видача та анулювання ліцензій, приймання та перевірка звітності суб'єктів господарювання тощо. Під час реалізації цих повноважень може виникати необхідність із встановлення фактів, у тому числі щодо порушень умов здійснення діяльності у цій сфері. Із змісту підстав для проведення фактичної перевірки, встановлених пунктом 80.2 статті 80 ПК України, випливає, що контролюючі органи можуть здійснювати такі перевірки не тільки у випадку отримання інформації ззовні, а й у разі виявлення самостійно відповідних фактів, як от: у разі, коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів (підпункт 80.2.1 пункту 80.2 статті 80), неподання суб'єктом господарювання в установленний законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками (підпункт 80.2.4 пункту 80.2 статті 80); у разі наявності інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах і пального (підпункт 80.2.5 пункту 80.2 статті 80); у разі виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства з питань, визначених у пункті 75.1.3 (підпункт 80.2.6 пункту 80.2 статті 80 ПК України) тощо. Таким чином, напевно чи законодавець суттєво розширює підстави для проведення контролюючим органом фактичних перевірок, адже податкові органи самостійно можуть виявити порушення¹¹.

4. Якщо ні, то чи є підстави вважати, що здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального може давати привід для проведення перевірки лише у випадку отримання інформації про порушення суб'єктом господарювання вимог законодавства у цій сфері?

Див. відповідь на запитання 3.

5. Чи є причини вважати, що така підстава для проведення фактичної перевірки як здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що

¹¹ Див, наприклад, Про затвердження Методики проведення перевірки загальних положень податкового та іншого законодавства України, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи: наказ ДПС України від 09.06.2023 № 444. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0444912-23>

використовуються в електронних сигаретах, пального необхідно розуміти як таку, що надає контролюючому органу дискреційні повноваження для проведення фактичної перевірки, а метою такої перевірки є додержання суб'єктом господарювання будь-яких положень Закону України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального»?

Уважаємо, що так. Однак потрібно враховувати, що Закон України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» наділяє окремими повноваженнями й інші органи, крім податкових. Стаття 16 Закону встановлює, що контроль за дотриманням норм цього Закону здійснюють органи, які видають ліцензії, а також інші органи в межах компетенції, визначеної законами України. Контроль за дотриманням вимог відповідності матеріально-технічної бази вимогам законодавства до малих виробництв виноробної продукції та малих виробництв дистилатів здійснює центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері безпечності та окремих показників якості харчових продуктів. Відтак, враховуючи положення частини другої статті 19 Конституції України, відповідно до якої органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що закріплені Конституцією та законами України, та вимоги названого Закону, податкові органи перевіряють положення Закону виключно у межах своїх повноважень.

6. Чи є підстави вважати, що вжите законодавцем в абзаці третьому пункту 81.1 статті 81 ПК України формулювання «підстави для проведення перевірки, визначені цим Кодексом» необхідно розуміти саме як нумераційне позначення під пункту 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України без обов'язку більш детального розкриття та конкретизації фактичних обставин, які стали приводом для проведення перевірки?

Тобто, чи є підстави вважати, що абзац третій пункту 81.1 статті 81 ПК України не вимагає конкретизувати фактичну підставу, визначену підпунктом 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України, як наслідок, саме лише посилання на цей підпункт у наказі можна вважати мінімально допустимим обсягом інформації в розумінні абзацу третього пункту 81.1 статті 81 ПК України?

Пункт 81.1 статті 81 ПК України встановлює, що посадові особи контролюючого органу мають право розпочати проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених цим Кодексом, та за умови пред'явлення або надіслання у випадках, визначених цим Кодексом, таких документів:

– направлення на проведення такої перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи-платника податку, який перевіряється) або об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова / позапланова або фактична), підстави, дата початку та тривалість перевірки, посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку. Направлення на перевірку у такому випадку є дійсним за наявності підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, що скріплений печаткою контролюючого органу;

– копії наказу про проведення перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи-платника податку, який перевіряється) та, у разі проведення перевірки в іншому місці, – адреса об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова / позапланова або фактична перевірка), підстави для проведення перевірки, визначені цим Кодексом, дата початку і тривалість перевірки, період діяльності, який буде перевірятися. Наказ про проведення перевірки є дійсним за наявності підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу та скріплення печаткою контролюючого органу;

– службового посвідчення осіб (належним чином оформленого відповідним контролюючим органом документа, що посвідчує посадову (службову) особу), які зазначені в направленні на проведення перевірки.

На наш погляд, формулювання «підстави для проведення перевірки, визначені цим Кодексом» дає підстави вважати, що у наказі мають бути зазначені або відповідний підпункт пункту та статті ПК України, або точне формулювання такого підпункту, або і те, й інше. До того ж, довільне формулювання, що не є точним цитуванням норми ПК України, може бути формальною підставою для оскарження факту перевірки в суді. Водночас просто покликання на підпункт у наказі можна вважати мінімально допустимим обсягом інформації. Ця теза також підтверджується встановленими Державною податковою службою України вимогами щодо оформлення документів на проведення перевірок¹².

Натомість потрібно враховувати, що крім підстав, у направленнях та наказах на перевірку вказують мету її проведення: саме вона визначає коло питань, які мають бути з'ясовані під час проведення перевірки. Для фактичних перевірок це, зазвичай, і є перевірка інформації, що наявна (отримана) у податкового органу щодо порушень.

¹² Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів Державної податкової служби України при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків: наказ ДПС України від 04.09.2020 № 470. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0470912-20>

7. Чи є підстави вважати, що предметом фактичної перевірки можуть бути не всі питання, визначені у відповідному підпункті пункту 80.2 статті 80 ПК України, який став підставою для її проведення, а саме ті, яких стосується наявний у контролюючого органу привід для прийняття рішення про проведення перевірки? Якщо так, то чи є винятком із такого правила сформульована у підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України підстава «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального» як така, що не потребує окремого приводу для проведення перевірки?

Див. відповідь на запитання 6.

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

*доцент кафедри адміністративного та фінансового права
Львівського національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.М. Гімона, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 169/0/26-24 від 23 квітня 2024 р.), та, проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої статтею 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді згідно зі статтею 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02 лютого 2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення у процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності з методами наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

I. Проблемне питання

1.1. Відповідно до частини першої статті 67 Конституції України, кожен зобов'язаний сплачувати податки й збори в порядку й розмірах, встановлених законом. За змістом чинного податкового законодавства України законом, що регулює будь-які питання оподаткування, в тому числі, порядок адміністрування податків та зборів, є Податковий кодекс України (Розділ II).

1.2. Елементом цієї системи є здійснення податкового контролю, у нормативному регулюванні якого виникають та існують прогалини та колізії, що потребу-

ють вирішення під час правозастосування, для забезпечення якості встановлення податкового обов'язку особи.

1.3. У системному взаємозв'язку приписів частин п'ятої, шостої статті 13 Закону України «Про судоустрій та статус суддів» від 02 червня 2016 р. № 1402-VIII та частини п'ятої статті 242 КАС України, висновки щодо застосування норм права, викладені в постановах Верховного Суду, суди враховують, обираючи та застосовуючи норми права до спірних правовідносин для уніфікації судової практики, та є обов'язковими для застосування суб'єктами владних повноважень. Таким чином реалізується конституційна ознака обов'язковості судових рішень.

1.4. Водночас, у разі сумнівів щодо відповідності визначеному порядку правозастосування таких висновків у спірних правовідносинах, закон допускає можливість відступу від висновку щодо застосування норми права в подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду, керуючись частиною першою статті 346, частиною першою статті 347 КАС України, шляхом передання справи на розгляд палати, до якої входить колегія суддів, об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду.

1.5. Причиною для звернення, з приводу якого надається цей науковий висновок, стала ініціатива колегії суддів Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду передати справу для розгляду палатою, оскільки застосування висновків з приводу підстав та порядку призначення фактичної податкової перевірки, за умов, визначених підпунктом 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України, у практиці суду касаційної інстанції є суперечливим, що викликає об'єктивну необхідність у формуванні єдності практики у подібних спорах (як щодо кількості визначених підстав, їх формалізації, визначення у наказі нормативного та фактичного обґрунтування).

1.6. Отже, цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики у процесі судового розгляду відповідних спорів, для чого необхідно надати відповіді у формі правових висновків палати Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду, попередньо з'ясувавши дискусійні питання правозастосування, як-от:

1.6.1. Чи є підстави вважати, що суть фактичної перевірки полягає саме у тому, що вона покликана забезпечити перевірку відповідної діяльності платника податків саме на поточний момент, тобто перевірити додержання вимог законодавства у відповідній сфері та/або існування ймовірного порушення, яке є на момент проведення фактичної перевірки, а не можливо, мало місце у минулому?

1.6.2. Чи є підстави вважати, що у процесі проведення фактичної перевірки контролюючий орган обмежений у праві витребування і дослідження документів щодо господарської діяльності платника податків за минулий час?

1.6.3. Чи є підстави вважати, що в підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України законодавець закріпив дві самостійні (автономні) підстави для про-

ведення фактичної перевірки у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального, а саме: (1) отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства, а також (2) здійснення контролюючим органом функцій, визначених законодавством у цій сфері?

1.6.4. Якщо ні, то чи є підстави вважати, що здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, а також пального, може давати привід для проведення перевірки лише у випадку отримання інформації про порушення суб'єктом господарювання вимог законодавства у цій сфері?

1.6.5. Чи є підстави вважати, що така підстава для проведення фактичної перевірки як здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, а також пального, необхідно розуміти як таку, що надає право контролюючому органу дискреційні повноваження для призначення фактичної перевірки, а метою такої перевірки є додержання суб'єктом господарювання будь-яких положень Закону України від 19 грудня 1995 р. № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального»?

1.6.6. Чи є підстави вважати, що вжите законодавцем в абзаці третьому пункту 81.1 статті 81 ПК України формулювання «підстави для проведення перевірки, визначені цим Кодексом» необхідно розуміти саме як нумераційне позначення підпункту 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України без обов'язку більш детального розкриття й конкретизації фактичних обставин, які стали приводом для проведення перевірки?

Тобто чи є підстави вважати, що абзац третій пункту 81.1 статті 81 ПК України не вимагає конкретизувати фактичну підставу, визначену в підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України, як наслідок, саме лише покликання на цей підпункт у наказі можна вважати мінімально допустимим обсягом інформації в розумінні абзацу третього пункту 81.1 статті 81 ПК України?

1.6.7. Чи є підстави вважати, що предметом фактичної перевірки можуть бути не всі питання, визначені у відповідному підпункті пункту 80.2 статті 80 ПК України, який став підставою для проведення, а саме ті з них, яких стосується наявний у контролюючого органу привід для прийняття рішення про проведення перевірки. Якщо так, то чи є винятком із такого правила сформульована в підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України підстава «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що

використовуються в електронних сигаретах, пального» як така, що не потребує окремого приводу для проведення перевірки?

1.7. Водночас, зважаючи на глибинність підстав виникнення спірних ситуацій, які не обмежуються поставленими запитаннями з конкретних спірних правовідносин, а мають вихідне значення для аналізу підстав та порядку проведення податкових перевірок, вважаю за необхідне, надаючи науковий висновок, сформулювати загальні підходи до обґрунтування підстав правових проблем та шляхів їх вирішення.

II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Відповідно до пункту 40.1 статті 40 ПК України Розділ II «Адміністрування податків, зборів, платежів» визначає порядок адміністрування податків та зборів, визначених у Розділі I Кодексу, а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи.

2.2. Згідно із загальним визначенням, під податковим контролем закон розуміє систему заходів, що їх вживають контролюючі органи та координує центральний орган виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (абзац перший пункту 61.1. статті 61 ПК України).

2.3. Відповідно до пункту 61.2 статті 61 ПК України, податковий контроль здійснюють органи, зазначені у статті 41 цього Кодексу, в межах їх повноважень, встановлених цим Кодексом.

2.4. Перевірки та звірки, відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин, є одним із шляхів здійснення податкового контролю відповідно до підпункту 62.1.3 пункту 62.1 статті 62 ПК України.

2.5. Відповідно до абзацу першого пункту 75.1 статті 75 ПК України, контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові / позапланові, виїзні / невиїзні) та фактичні перевірки.

2.6. З огляду на зміст припису підпункту 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 ПК України, фактичною вважається перевірка, яку здійснюють за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Таку перевірку реалізовує контролюючий орган стосовно дотримання норм законодавства з питань регулювання

обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

2.7. Порядок проведення фактичних перевірок контролюючими органами регулюється статтею 80 ПК України, а допуск посадових осіб контролюючих органів до проведення фактичної перевірки здійснюється згідно із статтею 81 цього ж Кодексу, строки проведення фактичної перевірки та порядок оформлення результатів фактичної перевірки встановлені статтею 82 та статтею 83 ПК України відповідно.

2.8. У світлі аналізованого Запиту Верховного Суду, підпункт 80.2.5. пункту 80.2 статті 80 ПК України встановлює, що фактична перевірка може проводитися на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції під розписку до початку проведення такої перевірки, у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах і пального, та цільового використання спирту платниками податків, обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками, та/або масовими витратомірами, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального.

2.9. Аналізуючи порядок реалізації приписів у відповідних нормах нормативно-правових актів, необхідно насамперед звернути увагу на загально-семантичне значення використаних словесних конструкцій. Відповідно до українського правопису, прислівник «також» належить до сурядних сполучників, які об'єднують рівноправні члени речення або окремі речення. До аналогічної групи належать сполучники «і», «й», «та».

2.10. Водночас, згідно зі Законом України «Про правотворчу діяльність» від 24 серпня 2023 р. № 3354-IX, який серед іншого визначає правові та організаційні засади правотворчої діяльності, принципи і порядок її здійснення, учасників правотворчої діяльності, правила техніки нормопроєктування, порядок здійснення обліку нормативно-правових актів, а також правила дії нормативно-правових актів, усунення прогалин, подолання колізій у нормативно-правових актах та здійснення контролю за реалізацією нормативно-правових актів, правотворча діяльність здійснюється відповідно до принципів: 1) верховенства права, що включає, але

не виключно, принципи законності, юридичної визначеності, запобігання зловживанню повноваженнями, рівності перед законом та недискримінації, доступу до правосуддя; 2) пріоритетності утвердження та забезпечення прав і свобод людини, дотримання міжнародних стандартів у сфері прав людини; 3) демократичності; 4) пропорційності; 5) необхідності та обґрунтованості; 6) системності; 7) наукового забезпечення; 8) ресурсної забезпеченості.

2.11. Відповідно до частин першої, другої статті 34 цього ж Закону норми права, що містяться в нормативно-правовому акті, мають відповідати таким вимогам: 1) однозначності їх розуміння (ясність, точність, доступність для розуміння та реалізації); 2) передбачуваності (прогнозованості) результатів їх реалізації; 3) їх відповідності нормативно-правовим актам вищої юридичної сили та узгодженості з нормативно-правовими актами рівної юридичної сили; 4) уніфікованості вжитої в них термінології; 5) спорідненості та логічної послідовності їх викладення: а) до нормативно-правового акта включають лише ті норми права, що стосуються його предмета регулювання; б) норми права викладають, як правило, у хронологічній послідовності розвитку процесів у рамках відповідних суспільних відносин; в) норми права викладають у нормативно-правовому акті послідовно та взаємоузгоджено (кожна наступна норма права має несуперечливо впливати з попередньої); г) послідовність викладення норм права здійснюється з дотриманням причиново-наслідкових зв'язків між структурними елементами нормативно-правового акта, у тому числі структурними елементами різних рівнів; г) норми права загального характеру викладаються раніше, ніж спеціальні норми права; д) винятки з правила викладають після загального правила; е) викладення норм права здійснюється з урахуванням коректного співвідношення цілого і його частини.

Терміни та поняття, що вживаються в нормативно-правовому акті, мають бути уніфіковані впродовж усього його тексту (без використання синонімів та словосполучень, що мають подібне лексичне значення).

2.12. З огляду на системний підхід застосування формулювання приписів щодо підстав проведення перевірок контролюючими органами, сполучник «а також» застосовується законодавцем у інших приписах однопредметних норм з метою визначення додаткової окремої підстави для проведення відповідного виду податкової перевірки, до прикладу: підпункт 78.1.13 пункту 78.1 статті 78 ПК України «у разі отримання інформації про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом, а також здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації» та підпункт 80.2.7 пункту 80.2 статті 80 ПК України «у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин

та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації».

2.13. Крім такого формально-семантичного тлумачення, системне субстантивне регулювання спірних правовідносин дозволяє дійти висновку, що «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального» є самостійною окремою підставою для проведення фактичних перевірок контролюючим органом з огляду на те, що Закон України «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» від 19 грудня 1995 р. № 481/95-ВР (надалі – Закон № 481/95-ВР) визначає низку функцій контролюючих органів як органів, уповноважених статтею 15 названого Закону на видачу ліцензій на відповідну діяльність (згідно з пунктом 6 Переліку органів ліцензування, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 05 серпня 2015 р. № 609).

2.14. Зокрема, частина перша статті 16 Закону № 481/95-ВР покладає на органи, які видають ліцензії здійснення контролю за дотриманням норм цього Закону, в межах компетенції, визначеної законами України. Контроль виступає елементом реалізації повноважень щодо здійснення державної політики стосовно регулювання виробництва, експорту, імпорту, оптової і роздрібної торгівлі спиртом етиловим, спиртовими дистилатами, біоетанолом, алкогольними напоями, тютюновими виробами, рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, та паливом, забезпечення їх високої якості та захисту здоров'я громадян, а також посилення боротьби з незаконним виробництвом та обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального на території України. Здійснення такого контролю визначено як через окремі, визначені у Законі № 481/95-ВР механізми – звітування відповідно до частин третьої–п'ятої статті 16 та подання копії платіжної інструкції на перерахування плати чергового платежу за ліцензію відповідно до частини шостої статті 16, так і включається, наприклад, в механізм ліцензування й подальшого контролю за дотриманням ліцензійних умов, що може мати своїм наслідком анулювання ліцензії.

2.15. У такому випадку контроль не обов'язково проводять лише за наслідками отримання інформації про порушення, а він, насамперед, виступає засобом здобуття первинної інформації про дотримання відповідного законодавства, необхідної для здійснення покладених на контролюючий орган функцій у відповідній сфері фактичної перевірки.

2.16. Досліджуючи питання предмета фактичної перевірки, у контексті Запиту Верховного Суду, який аналізується, необхідно вказати, що ПК України в низці

приписів що стосуються підстав проведення перевірок містить спеціальні застереження щодо обмеження предмета перевірки дослідженням обставин, які стали підставою для її проведення (наявність інформації про факти порушень [підпункти 78.1.13, 78.1.21 пункту 78.1 статті 78, підпункт 80.2.1 пункту 80.2 статті 80], предмет оскарження, визначений платником податків [підпункт 78.1.5 пункту 78.1 статті 78], сфера проведення перевірки [підпункт 78.1.16 пункту 78.1 статті 78], предмет попереднього запиту в порядку зустрічної звірки [підпункт 78.1.19 пункту 78.1 статті 78]).

2.17. Зважаючи на відсутність спеціальних обмежень у підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України в частині підстави – «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального», єдиним нормативним обмеженням є загальне визначення предмета фактичної перевірки, наведене у підпункті 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 ПК України, пов'язане із встановленням фактичною перевіркою наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів.

2.18. Вважаємо, що такий підхід до застосування відповідного припису відповідає його формальному змісту в системі попередньо аналізованих норм і зроблених висновків та дозволяє уникати низки актуальних проблем, які відображені в Запиті саме щодо застосування цієї підстави.

2.19. Так, системне застосування підпункту 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 ПК України та підпункту 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України в частині підстави – «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального» щодо фактичної перевірки наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, з ініціативи контролюючого органу без додаткового отримання інформації про наявність порушень, установлює реалізацію повноважень, визначених статтею 20 та статтею 85 ПК України в межах вказаного предмета, – для встановлення фактів заняття відповідною діяльністю без отримання ліцензій.

2.20. Конкретика визначення відповідного порядку застосування вказаної підстави проведення фактичної перевірки контролюючим органом відповідатиме принципам адміністративної процедури в частині юридичної визначеності реалізації втручальних інспекційних повноважень суб'єктом публічного управління, їх добросовісності й розсудливості.

2.21. Зважаючи на те, що підставою для початку адміністративного провадження за ініціативою адміністративного органу відповідно до принципів законності та офіційності в цьому випадку буде виконання адміністративним органом його повноважень, визначених законом згідно із пунктом 1 частини першої статті 37 Закону України «Про адміністративну процедуру», чітке визначення підстав реалізації

лізації втручальних повноважень щодо ініціювання інспекційного (контрольного) адміністративного провадження встановлює уникнення дискусії щодо законності реалізації дискреційних повноважень згідно з умовами, визначеними частиною третьою статті 6 Закону України «Про адміністративну процедуру» (в тому числі, щодо відповідності мети повноважень та принципів їх здійснення).

2.22. Пункт 81.1 статті 81 ПК України встановлює можливість для посадових осіб контролюючого органу розпочати проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених цим Кодексом, та за умови пред'явлення або надіслання у випадках, визначених цим Кодексом, таких документів: направлення на проведення такої перевірки, в якому зазначають дату видачі, найменування контролюючого органу, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи-платника податку, якого перевіряють) або об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова / позапланова або фактична), підстави, дата початку та тривалість перевірки, посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку. Направлення на перевірку в такому випадку є дійсним за наявності підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, що скріплений печаткою контролюючого органу; копії наказу про проведення перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи-платника податку, який перевіряється) та в разі проведення перевірки в іншому місці – адреса об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова / позапланова або фактична перевірка), підстави для проведення перевірки, визначені цим Кодексом, дата початку й тривалість перевірки, період діяльності, який буде перевірено. Наказ про проведення перевірки є дійсним за наявності підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу та скріплення печаткою контролюючого органу.

2.23. Таким чином, підстава проведення фактичної перевірки є обов'язковим реквізитом документів для формального оформлення підставності обґрунтування законності її призначення. Однак закон не містить визначення рівня конкретизації підстав проведення фактичної перевірки. Саме лише покликання на відповідний підпункт у наказі можна вважати мінімально допустимим обсягом інформації в розумінні абзаців другого, третього пункту 81.1 статті 81 ПК України лише у випадку максимально чіткого та однозначного визначення підстав проведення відповідним підпунктом, що дозволяє платникові податку зрозуміти фактичну та нормативну обґрунтованість рішення суб'єкта владних повноважень, прийнятого щодо здійснення контролю за його діяльністю. У протилежному випадку вимога виконання умови обґрунтованості рішень суб'єктів владних повноважень вимагає від контролюючого органу вмістити в рішенні мотивувальну частину, до змісту

якої входить підстава, що забезпечує особі можливість правильно його зрозуміти та реалізувати своє право на його оскарження з підстав незаконності.

2.24. Водночас решта питань контролю в процесі здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, ПК України у випадку системного застосування відповідних норм пункту 80.2 статті 80, пов'язує з проведенням перевірок за умови отримання чи наявності інформації про можливі порушення з різних джерел, здобутих за результатами перевірок інших платників податків (підпункт 80.2.1), від державних органів або органів місцевого самоврядування (підпункт 80.2.2), без конкретизації джерела походження інформації (підпункт 80.2.5).

2.25. За таких обставин це не призведе до зниження рівня податкового контролю для забезпечення досягнення його нормативної мети та відповідатиме обґрунтованості втручання контролюючих органів у господарську діяльність платника податків щодо призначення та проведення фактичних перевірок без попереднього затвердження плану, але за умови конкретно визначених чітких нормативних підстав та відповідних їм фактичних обставин.

III. Узагальнений висновок

3.1. Визначена в підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України підстава фактичної перевірки – «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального» – є самостійною окремою підставою у випадках, коли контроль проводиться не за наслідками отримання інформації про порушення, а виступає засобом здобуття первинної інформації про дотримання відповідного законодавства, необхідної для здійснення покладених на контролюючий орган функцій у відповідній сфері.

3.2. Системне застосування підпункту 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 ПК України та підпункту 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України в частині названої підстави фактичної перевірки свідчить, що її предметом є наявність ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів.

3.3. Зважаючи на сформульований в пункті 3.2 висновок, покликання на відповідний підпункт у наказі можна вважати мінімально допустимим обсягом інформації в розумінні абзаців другого, третього пункту 81.1 статті 81 ПК України.

Подорожна Тетяна Станіславівна,

*доктор юридичних наук, доцент,
професор кафедри теорії держави і права
юридичного факультету*

Львівського торговельно-економічного університету

Щодо питання першого

Відповідно до пункту 1.1 статті 1 Податкового кодексу України (далі – ПК України) останній регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Підпунктом 20.1.4 пункту 20.1 статті 20 ПК України закріплено право контролюючих органів проводити відповідно до законодавства перевірки й звірки платників податків (крім Національного банку України), у тому числі після проведення процедур митного контролю та/або митного оформлення.

Види перевірок, підстави та порядок їх проведення врегульовані главою 8 «Перевірки» ПК України.

Так, відповідно до пункту 75.1 статті 75 ПК України, контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених цим Кодексом, а фактичні перевірки – цим Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Аналіз наведених положень ПК України дозволяє дійти висновку, що законодавець визначив підстави для проведення перевірок усіх видів (камеральних, документальних та фактичних) у ПК України. Можливість (підстави та порядок) проведення фактичних перевірок може визначатися окрім ПК України іншими законами, контроль за дотримання якими покладено на контролюючий орган.

Визначення перевірок, які проводяться контролюючими органами наведено у статті 75 ПК України.

Відповідно до підпункту 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 ПК України камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки

платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, даних Системи обліку даних реєстраторів розрахункових операцій (далі – СОД РРО).

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх установлених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами). Документальну перевірку проводять на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких встановлено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку й пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків (підпункт 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 ПК України).

Визначення фактичної перевірки наведено в підпункті 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 ПК України. Так, фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Таку перевірку проводить контролюючий орган щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Аналіз наведених положень свідчить про те, що вказані перевірки відрізняються за такими критеріями:

- предметом податкового контролю (документальна перевірка може охоплювати всі питання, які віднесені до компетенції контролюючих органів, натомість фактичні та камеральні перевірки – обмежене коло питань);
- джерелами, які можуть бути використані під час їх проведення (камеральна перевірка може враховувати виключно дані, зазначені в податкових деклараціях [розрахунках] платника податків, а також які містяться в інформаційних базах даних; документальна перевірка може використовувати як дані податкової звітності, так і первинні документи та іншу податкову інформацію. Джерела інформації,

які можуть бути використані під час фактичної перевірки в підпункті 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 ПК України не вказано. Положення статті 80 ПК України вказують на можливість використання:

документів, що посвідчують особу, або інші документи, які дають змогу її ідентифікувати (посадове посвідчення, посвідчення водія, санітарна книжка тощо) – пункт 80.6 статті 80 ПК України;

матеріалів проведеної контрольної розрахункової операції (пункт 80.4 статті 80 ПК України);

даних проведеного хронометражу господарських операцій (пункт 80.8 статті 80 ПК України);

– процедурою призначення, строками проведення.

Уважаємо, що визначення видів та форм податкового контролю є компетенцією законодавця. Відтак можливість дослідження під час перевірок різних видів одних і тих же питань не може свідчити про суперечливість у правовому регулюванні або ж диспропорційність втручання в господарську діяльність. Вибір контролюючим органом виду перевірки з урахуванням відповідних обставин становить дискрецію контролюючого органу, обмежену підставами для їх призначення.

Розглядаючи питання щодо предмета фактичної перевірки в аспекті можливості аналізу господарської діяльності платника податків за попередні (які передують періоду її проведення) періоди необхідно ґрунтувати свої висновки на такому.

По-перше, підстави для проведення фактичної перевірки, визначені пунктом 80.2 статті 80 ПК України, містять покликання на наявність в розпорядженні контролюючого органу інформації про порушення платником вимог законодавства, контроль за додержанням якого покладений на контролюючий орган. Подібний підхід законодавця спрямований на дотримання справедливого балансу публічних та приватних інтересів в податкових правовідносинах та уникнення диспропорційного втручання контролюючих органів в господарську діяльність.

Вочевидь, виявлення можливого правопорушення, вчиненого платником, як підстава для призначення перевірки, покликана для усунення (припинення) останнього або ж вжиття заходів реагування. Водночас сплив часу між вчиненням правопорушення та проведенням перевірки без можливості його аналізу в минулому фактично нівелюватиме зміст цього заходу.

По-друге, положення статей 75, 80 ПК України не містить обмежень щодо періоду діяльності, який буде перевірятися в межах фактичної перевірки, обмежуючи останню виключно предметом, який має відповідати підставі її проведення.

По-третє, підпункт 20.1.6 пункту 20.1 статті 20, а також статті 75, 80, 83 ПК України не містять обмежень в частині переліку інформації (документів), яка має бути отримана в межах перевірки. Подібні обмеження наявні в підпункті 75.1.1 пункту 75.1 статті 75 ПК України та стосуються камеральних перевірок.

З урахуванням викладеного, на нашу думку, фактична перевірка як контрольний захід може здійснюватися податковими органами у визначених ПК України або інших законах випадках та охоплювати питання, які відповідатимуть підставі її призначення, із дослідженням обставин (у тому числі шляхом витребування документів), які мають місце як в періоді її проведення так і в минулому в межах строків давності.

Розглядаючи питання щодо необхідності зазначення в наказі на проведення фактичної перевірки підстав для її призначення, необхідно ґрунтувати свої висновки на такому.

Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду в постанові від 26 березня 2024 року (справа №420/9909/23) розглянув питання щодо наявності обов'язку в контролюючого органу в повному обсязі розкривати в наказі про призначення перевірки зміст наявної (отриманої) інформації та відображати факти, які вказують на можливе порушення платником податків законодавства.

У вказаному рішенні Верховний Суд у складі Судової палати вказав, що аналіз підпункту 80.2.2 пункту 80.2 статті 80 ПК України дає підстави для висновку, що в ньому достатньою мірою розкривається як правова, так і фактична підстави для призначення фактичної перевірки, а саме – наявність / отримання інформації від визначеного кола суб'єктів щодо можливого допущеного порушення податкової дисципліни у сферах здійснення платниками податків розрахункових операцій, наявності чи відсутності відповідних дозвільних документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, виробництва та обігу підакцизних товарів.

Саме шляхом призначення й проведення фактичної перевірки контролюючий орган має з'ясувати питання дотримання суб'єктом господарювання податкової дисципліни у сфері, про можливі порушення в якій контролюючий орган отримав інформацію. Іншими словами, наявність / отримання інформації ще не свідчить про існування підстав для притягнення суб'єкта господарювання до відповідальності, натомість, є підставою для здійснення податкового контролю задля перевірки отриманої / наявної інформації. Такий податковий контроль здійснюється шляхом прийняття рішення про проведення перевірки у формі наказу, вимоги до оформлення якого не встановлюють обов'язку в повному обсязі розкрити в наказі на призначення перевірки зміст інформації та фактів, які вказують на можливе порушення платником податкового законодавства. Відсутня також імперативна вимога щодо розкриття конкретного порушення платником норм, а також про надання відповідних доказів такої несумлінної поведінки.

Указані висновки релевантні до спірної ситуації, якої стосувався запит.

Розглядаючи питання щодо підстави для проведення фактичної перевірки, визначеної підпунктом 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України, необхідно взяти до уваги таке.

Підпунктом 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України закріплена підстава для проведення фактичної перевірки – у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах і пального, та цільового використання спирту платниками податків, обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками, та/або масовими витратомірами, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального.

У постановах від 07.11.2019 (справа № 140/391/19), від 10.04.2020 (справа № 815/1978/18), від 12.08.2021 (справа № 140/14625/20) Верховний Суд вказував, що підпункт 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України закріплює альтернативні підстави проведення фактичної перевірки, які можуть застосовуватися як у сукупності, так і кожна окремо, а саме:

- наявність та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення платником податків вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків, обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками;

- здійснення функцій, визначених законом у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального.

Тобто, на думку Верховного Суду, здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального є самостійною обставиною, з якою законодавець пов'язує право контролюючого органу проводити фактичні перевірки суб'єктів господарювання та не вимагає наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства. У цьому випадку достатньо самого факту покладення на контролюючий орган функції здійснення контролю за дотриманням норм законодавства у відповідній сфері правовідносин (виробництво й обіг спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального).

У постановах Верховного Суду від 10.04.2020 (справа № 815/1978/18), від 12.08.2021 (справа № 140/14625/20) уточнено й розширено підхід щодо застосування підпункту 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України як підстави для призначення фактичної перевірки. Здійснюючи таке призначення, контролюючий орган має зазначити одну із підстав, визначених підпунктом 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України, й у разі, якщо такою підставою є наявність та/або отримання інформації про порушення платником податків вимог законодавства, конкретизувати останню.

Ураховуючи викладене, Верховний Суд вказував, що фактично підпунктом 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України встановлені дві самостійні підстави для проведення фактичної перевірки – отримання / наявності інформації про можливі порушення та здійснення функцій у відповідній сфері.

Необхідно зазначати, що функції контролюючих органів у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального закріплені як ПК України, так і Законом України 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» (далі – Закон № 481/95-ВР).

Зокрема, стаття 19¹ ПК України встановлює, що контролюючі органи виконують такі функції:

19¹.1.4. здійснюють контроль за встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті, за додержанням порядку приймання готівки для виконання платіжних операцій (крім приймання готівки банками), за дотриманням суб'єктами господарювання установлених законодавством обов'язкових вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів, порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, наявністю торгових патентів;

19¹.1.13. здійснюють ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах, оптової торгівлі спиртом, оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами й рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, та контроль за таким виробництвом;

19¹.1.14. здійснюють контроль у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, контроль за їх цільовим використанням, забезпечують міжгалузеву координацію у цій сфері;

19¹.1.15. забезпечують контроль за прийняттям декларацій про максимальні роздрібні ціни на підакцизні товари (продукцію), встановлені виробником або імпортером, та узагальненням відомостей, зазначених у таких деклараціях, для організації роботи та контролю за повнотою обчислення й сплати акцизного податку;

19¹.1.16. здійснюють заходи щодо запобігання та виявлення порушень законодавства у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального;

19¹.1.17. проводять роботу щодо боротьби з незаконним виробництвом, переміщенням, обігом спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального;

19¹.1.18. організовують роботу, пов'язану із замовленням марок акцизного податку, їх зберіганням, продажем, відбором зразків, з метою проведення експертизи щодо їх автентичності та здійснюють контроль за наявністю таких марок на пляшках (упаковках) з алкогольними напоями, пачках (упаковках) тютюнових виробів, ємностях (упаковках) з рідинами, що використовуються в електронних сигаретах, під час їх транспортування, зберігання й реалізації;

19¹.1.19. забезпечують контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять роздрібну торгівлю тютюновими виробами, вимог законодавства щодо максимальних роздрібних цін на тютюнові вироби, встановлених виробниками або імпортерами таких виробів;

19¹.1.20. забезпечують контроль за дотриманням суб'єктами господарювання, які провадять оптову або роздрібну торгівлю алкогольними напоями, вимог законодавства щодо мінімальних оптово-відпускних або роздрібних цін на такі напої.

Фактично визначені в ПК України у статті 19¹ ПК України функції контролюючих органів у сфері обігу та виробництва підакцизної продукції визначають весь спектр повноважень, зокрема, у вигляді контролю (проведення перевірок). Жодна з указаних функцій не визначає проведення фактичної перевірки як умови її реалізації. Не містить аналогічних положень також Закон № 481/95-ВР.

Застосування законодавцем сурядного єднального сполучника «а також» цілком очевидно призначене для поєднання однорідних за своїм змістом речень, кожне з яких має визначати самостійну підставу для проведення перевірок.

Водночас така підстава має відповідати вимогам закону, бути пропорційною та унеможливлювати безмежну дискрецію контролюючих органів. На нашу думку, лексико-граматична конструкція «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва» має встановлювати, з урахуванням пункту 75.1 статті 75 ПК України наявність у ПК України або Законі № 481/95-ВР закріплених підстав (відмінних від пункту 80.2 статті 80 ПК України) для проведення перевірок, зокрема, як умову реалізації таких функцій.

Скрипнюк Олександр Васильович,

*доктор юридичних наук, професор,
директор Інституту держави і права імені В. М. Корецького
Національної академії наук України,
віце-президент Національної академії правових наук України,
академік Національної академії правових наук України,
заслужений юрист України*

У відповідь на Ваш лист від 23 квітня 2024 року повідомляємо:

1. Чи є підстави вважати, що суть фактичної перевірки полягає саме в тому, що вона покликана забезпечити перевірку відповідної діяльності платника податків саме на поточний момент, тобто перевірити дотримання вимог законодавства у

відповідній сфері та/або існування ймовірного порушення, яке є на момент проведення фактичної перевірки, а не могло мати місце у минулому?

Відповідь на перше запитання. Ураховуючи, що податкові органи в одних випадках у наказі про призначення фактичної перевірки визначають період діяльності тривалістю 1095 днів з урахуванням статті 102 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), а в інших – конкретний період за минулий час та/або починаючи з минулої дати без зазначення кінцевої, необхідно звернути увагу на зміст статей 80 та 102 ПКУ.

Пункт 102.1 статті 102 ПКУ «Строки позовної давності та порядок їх застосування» визначає, що «контролюючий орган, крім випадків, визначених пунктом 102.2 цієї статті, має право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Кодексом, не пізніше закінчення 1095 дня (2555 дня – у разі проведення перевірки операції відповідно до статей 39 і 39-2 цього Кодексу), що настає за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу, та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом, а якщо така податкова декларація була надана пізніше, – за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку контролюючий орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку».

Таким чином, зазначеною статтею визначений загальний термін давності – період, за який може здійснюватися податкова перевірка без зазначення виду перевірки. Стаття також закріплює момент, з якого починається відлік часу перебігу позовної давності та строк, на який він може бути зупинений. Водночас зазначена стаття може застосовуватись щодо планових, позапланових та камеральних перевірок з огляду на мету та особливості їх проведення.

Фактична перевірка також має особливості та мету, що зумовлює вирішення питання строку. Необхідно звернути увагу на те, у справі № 320/8042/21 (Постанова 6 ААС від 12.07.2022) апеляційний суд зазначив, що фактичною перевіркою вивіряють наявну в контролюючого органу інформацію про порушення та/або можливе порушення вимог чинного законодавства, і призначення фактичної перевірки покликане уникнути можливого факту приховування ведення позивачем діяльності, яка суперечить вимогам чинного законодавства. Тобто в межах цієї справи апеляційний суд визнав правомірним дослідження контролюючим органом документації за минулий час.

На наш погляд, така позиція є правомірною з урахуванням того, що пункт 80.4 статті 80 ПКУ встановлює, що фактична перевірка за наявності підстави, визна-

ченої у пункті 80.2.6, може бути проведена для контролю щодо припинення порушень законодавства з питань, визначених у пункті 75.1.3 одноразово протягом 12 місяців з дати складання акту попередньої перевірки.

Враховуючи аналіз статей, здійснений нами щодо сьомого запитання, можна зробити висновок, що фактична перевірка, таким чином, обмежується зазначеним строком – 12 місяців з дати складання акта попередньої перевірки й вивчення документів за цей період. Логіка зазначеної норми полягає в тому, що відповідні перевірки вже було проведено і їх результати документально зафіксовано.

2. Чи є підстави вважати, що при проведенні фактичної перевірки контролюючий орган обмежений у праві витребування й дослідження документів щодо господарської діяльності платника податків за минулий час?

Відповідь на друге запитання. Враховуючи викладене нами стосовно першого запитання, контролюючий орган обмежений у праві витребування і дослідження документів щодо господарської діяльності платника податків за минулий час – 12 місяців з дати складання акта попередньої перевірки й вивчення документів за цей період.

3. Чи є підстави вважати, що у підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України законодавець закріпив дві самостійні (автономні) підстави для проведення фактичної перевірки у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального, а саме: (1) отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства, а також (2) здійснення контролюючим органом функцій, визначених законодавством у цій сфері?

Відповідь на третє запитання. Відповідно до Великого тлумачного словника (ВТС) сучасної української мови сполучник «а» вживається як: зіставний – поєднує члени речення або й цілі речення, в яких зіставляються одночасні дії, значенням наближається «до тим часом», «водночас»; приєднувальний – приєднує нові речення або члени речення за послідовного викладу думок, опису ряду предметів чи явищ. Прислівник «також» слугує для приєднання однорідних членів речення або цілих речень у значенні «крім того», «до того ж».

Таким чином, в українській мові єднальний сполучник «а також» слугує для поєднання частин речення. Таке розуміння лексичної конструкції «а також» дозволяє висновувати, що у підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України законодавець закріпив єдину підставу для проведення фактичної перевірки, яка закріплює дотримання двох обов'язкових вимог під час її застосування: отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства під час здійснення контролюючим органом функцій, визначених законодавством у цій сфері.

4. Якщо ні, то чи є підстави вважати, що здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, паль-

ного, може давати привід для проведення перевірки лише у випадку отримання інформації про порушення суб'єктом господарювання вимог законодавства в цій сфері?

Відповідь на четверте запитання. Враховуючи викладене стосовно третього запитання, так.

5. Чи є підстави вважати, що така підстава для проведення фактичної перевірки, як здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального необхідно розуміти як таку, що надає контролюючому органу дискреційні повноваження для призначення фактичної перевірки, а метою такої перевірки є дотримання будь-яких положень Закону України від 19 грудня 1995 року «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального»?

Відповідь на п'яте запитання. Враховуючи викладене щодо третього та четвертого запитань, можна виснувати, що здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, може давати привід контролюючим органам для проведення перевірки лише у випадку отримання інформації про порушення суб'єктом господарювання вимог законодавства у цій сфері.

Необхідно також враховувати положення Закону України «Про адміністративну процедуру» (далі – ЗАП), який поширює свою дію і на відносини, що регулюються Податковим кодексом. Зокрема, у пункті 7 частини першої статті 2 цього Закону зазначено, що «дискреційне повноваження – це повноваження, надане адміністративному органу законом, обирати один із можливих варіантів рішення відповідно до закону та мети, з якою таке повноваження надано».

У частині третій статті 6 ЗАП законодавець звертає увагу на те, що «Здійснення адміністративним органом дискреційного повноваження вважається законним у разі дотримання таких умов:

- 1) дискреційне повноваження визначено законом;
- 2) дискреційне повноваження здійснюється в межах та в спосіб, що встановлені Конституцією України та законом;
- 3) правомірний вибір здійснено адміністративним органом для досягнення мети, з якою йому надано дискреційне повноваження, і відповідає принципам адміністративної процедури, визначеним цим Законом;
- 4) вибір рішення адміністративного органу здійснюється без відступлення від попередніх рішень, прийнятих тим самим адміністративним органом в однакових чи подібних справах, крім обґрунтованих випадків».

Таким чином, таку підставу для проведення фактичної перевірки, як здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального не можна розуміти як таку, що надає контролюючому органу дискреційні повноваження для призначення фактичної перевірки.

6. Чи є підстави вважати, що вжите законодавцем в абзаці третьому пункту 81.1 статті 81 ПК України формулювання «підстави для проведення перевірок, визначені цим Кодексом» необхідно розуміти саме як нумераційне позначення підпункту 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України без обов'язку більш детального розкриття її конкретизації фактичних обставин, які стали приводом для фактичної перевірки?

Тобто чи є підстави вважати, що абзац третій пункту 81.1 статті 81 ПК України не вимагає конкретизувати фактичну підставу, визначену в пункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України, як наслідок, саме лише посилання на цей підпункт у наказі можна вважати мінімально допустимим обсягом інформації в розумінні абзацу третього пункту 81.1 статті 81 ПК України?

Відповідь на шосте запитання. Системний аналіз положень ПК України, які стосуються порядку та підстав проведення фактичних перевірок, дозволяє констатувати, що законодавець, формулюючи підстави для здійснення розглядуваних контрольних заходів, використовуючи законодавчу техніку, застосовує відмінні синтаксично, але споріднені семантично конструкції. Йдеться про такі мовні звороти, як «за наявності хоча б однієї з таких підстав» (пункт 80.2 статті 80 ПК України), «за наявності підстав для їх проведення, визначених цим Кодексом» (пункт 81.1 статті 81 ПК України), «підстави для проведення перевірки, визначені цим Кодексом» (абзац третій пункту 81.1 статті 81 ПК України).

Якщо звернутися до Юридичної енциклопедії, то поняття «підстава» визначається як «сукупність установлених законом обставин, умов, фактів і передумов, що забезпечують настання юридичних наслідків. Підстава має нормативне закріплення, визначений зміст, вичерпний характер, враховує особливості конкретного випадку та породжує юридичні наслідки».

Зважаючи на такий підхід, можемо висувати, що в пункті 80.2 статті 80, абзаці третьому пункту 81.1 статті 81 ПК України поняття «підстава» має тлумачитися не як нумераційне позначення на відповідний підпункт статті ПК України, а як конкретні обставини, які в цих підпунктах розкриваються та мають об'єктивно існувати. Для підтвердження наведеної нами позиції можна навести пункт 80.3 статті 80 ПК України, де зазначено таке: «Фактична перевірка, що здійснюється за наявності обставини, визначеної у пункті 80.2.6...». Тобто підставою для того, аби призначити перевірку, з огляду на зазначену норму ПК України, необхідно розуміти не порядковий номер підпункту пункту статті, а безпосередньо інформацію, відомості та інші обставини.

Буквальне тлумачення пункту 80.2 статті 80 ПК України дозволяє нам констатувати, що умовою призначення фактичної перевірки є об'єктивна наявність у контролюючого органу визначених в підпунктах обставин, які в подальшому будуть використані як підстава для призначення та проведення фактичної перевірки, а саме:

1) наявність та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог чинного законодавства (підпункти 80.2.2, 80.2.5, 80.2.7 пункту 80.2 статті 80 ПК України);

2) наявність письмового звернення покупця (споживача) (підпункт 80.2.3 пункту 80.2 статті 80 ПК України);

3) наявність інших обставин, які можуть бути підставою для призначення фактичної перевірки (підпункти 80.2.1, 80.2.4, 80.2.6 пункту 80.2 статті 80 ПК України).

Для того, аби чіткіше з'ясувати зміст пункту 80.2 статті 80 ПК України, необхідно встановити, що становить інформація про порушення вимог чинного законодавства, а також якою має бути така інформація.

Зокрема, згідно з абзацом третім частини першої статті 1, статті 16 Закону України «Про інформацію», інформація – це будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді; податкова інформація – це сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань та функцій у порядку, встановленому ПК України.

Згідно з приписами підпунктів 74.1, 74.3. статті 74 ПК України, податкова інформація, зібрана відповідно до ПК України, може зберігатися та опрацьовуватися в інформаційних базах контролюючого органу або безпосередньо посадовими (службовими) особами контролюючих органів. Зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань.

Аналіз наведених положень ще раз підтверджує той факт, що в процесі призначення фактичної перевірки контролюючий орган має безпосередньо покликатися на ту податкову інформацію (звернення, скарги, заяви, інші відомості та матеріали і т.п.), яку використовують для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань. Метою проведення перевірки є здійснення контролю щодо законності правовідносин, яких стосується податкова інформація.

Відповідно до абзацу п'ятого підпункту 81.1 статті 81 ПК України пред'явлення документів, зазначених в абзацах другому-четвертому підпункту 81.1 статті 81 ПК України, що оформлені з порушенням вимог, встановлених цим пунктом, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки. За такої умови, однією з вимог до

наказу, відповідно до абзацу третього підпункту 81.1 статті 81 ПК України, є зазначення в ньому мети, підстав для проведення перевірки, визначених ПК України.

Таким чином, системне тлумачення пункту 81.1, абзацу третього пункту 81.1 статті 81 ПК України, статті 74 ПК України, Закону України «Про інформацію» дозволяє стверджувати, що пункт 81.1 та абзац третій пункту 81.1 статті 81 ПК України містить обов'язок контролюючого органу вказувати відповідні підстави в наказі про проведення перевірки. Інакше кажучи, обов'язкове визначення таких підстав означає відображення в наказі відомостей про отриману інформацію щодо порушення вимог чинного законодавства, відомостей щодо звернення покупця (споживача) та інших обставин, які стали підставою для призначення та проведення фактичної перевірки платника податків. Здійснюється це з покликанням на відповідний підпункт 80.2 статті 80 ПК України, який охоплює предмет перевірки. Така позиція цілком узгоджується й підтверджується практикою Конституційного Суду України (далі – КС України), а також Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), рішення якого визнаються в Україні джерелом права.

Зокрема, КС України у рішенні від 22 вересня 2005 року № 5-рп/2005 зазначив: «Із конституційних принципів рівності й справедливості випливає вимога визначеності, ясності й недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування в правозастосовній практиці й неминуче призводить до сваволі» (п.5.4)¹³. Наведеною позицією КС України акцентував увагу на тому, що невизначеність, нечіткість правової норми призводить до її неоднакового розуміння та тлумачення, що в практичній площині призводить до різного застосування. Така неврегульованість чи відсутність визначеності в діяльності органів державної влади щодо особи, зокрема забезпечення, додержання чи реалізації прав і свобод людини й громадянина, може мати негативні наслідки та призвести до сваволі. На противагу, визначеність правового регулювання має на меті запобігти будь-якому її прояву щодо особи.

На тому, що принцип правової визначеності є невід'ємним, внутрішньо притаманним елементом верховенства права, неодноразово наголошував ЄСПЛ у своїх рішеннях, у тому числі й проти України. Визначеність під час здійснення правосуддя потребує однозначності правозастосування. Це вимагає забезпечення системності та послідовності в діяльності національних судів, адекватному адаптуванні останніми правових приписів до конкретних суспільних відносин, що виникають та розвиваються в державі.

Тож констатуємо, що, зважаючи на принцип визначеності, для платника податків підстави для проведення відповідного контролюючого заходу, у тому числі й фактичної перевірки, мають бути зрозумілими та конкретизованими, адже саме такий підхід дає

¹³ Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 92, пункту 6 розділу X «Перехідні положення» Земельного кодексу України (справа про постійне користування земельними ділянками).

змогу забезпечити реалізацію платником податків права на захист своїх законних інтересів. І це може бути здійснено шляхом насамперед недопуску посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки.

Тому ще раз наголосимо, що обставини, які стали підставою для проведення фактичної перевірки, мають бути відомі не лише контролюючому органу, а мають бути зазначені в наказі таким чином, щоб платник податків їх розумів, мав можливість перевірити їх наявність та встановити відповідність предмета перевірки її меті, передбачити та усвідомити правові наслідки, які настануть як у випадку допуску посадових осіб до проведення перевірки, так і у випадку їх недопуску.

Що стосується практики ЄСПЛ, то суд неодноразово зазначав про необхідність дотримання принципів визначеності, законності та «належного урядування», що розкриваються як обов'язкові складові принципу верховенства права. Так, позиція ЄСПЛ стосовно принципу обґрунтованості рішення суб'єкта владних повноважень полягає в тому, що таке рішення має бути ухвалено з урахуванням усіх обставин, що мають значення для прийняття рішення, з оцінюванням всіх фактів та обставин, що мають значення. Показово, що в рішенні у справі «Суомінен проти Фінляндії» ЄСПЛ вказав, що орган влади зобов'язаний виправдати свої дії, навівши обґрунтування своїх рішень¹⁴, а в рішенні у справі «Серявін та інші проти України» зазначив, що у рішеннях судів та інших органів мають бути належним чином зазначені підстави, на яких вони ґрунтуються (пункт 58)¹⁵. У пункті 28 рішення ЄСПЛ у справі «Михайлюк та Петров проти України» засвідчено, що вираз «згідно із законом» насамперед вимагає, щоб оскаржуване втручання мало відповідну підставу в національному законодавстві; він також стосується якості відповідного законодавства і вимагає, щоб воно було доступне відповідній особі, яка, крім того, має передбачати його наслідки для себе, а також це законодавство має відповідати принципу верховенства права¹⁶. Схожий висновок міститься й у пункті 155 рішення ЄСПЛ у справі «Полторацький проти України»¹⁷.

Безумовно, зазначені ЄСПЛ підходи стосовно законності та обґрунтованості рішення суб'єкта владних повноважень, однаковою мірою стосуються і таких актів керівника контролюючого органу, як накази про проведення фактичної перевірки. Останні є рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, що обумовлює виникнення в платника податків обов'язків, виконання або невиконання яких має відповідні юридичні наслідки (рішення про застосування фінансових санкцій, адміністративний арешт майна тощо).

14 Рішення ЄСПЛ у справі «Суомінен проти Фінляндії», заява № 37801/97 від 1.07.2003 р. URL: <https://roseurosud.org/r/st-6/st-6a1/postanovlenie-espch-suominen-protiv-finlyandii>.

15 Рішення ЄСПЛ у справі «Серявін та інші проти України» від 10.02.2010 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_672.

16 Рішення ЄСПЛ у справі «Михайлюк та Петров проти України», заява № 11932/02 від 10.12.2009 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_500.

17 Рішення ЄСПЛ у справі «Полторацький проти України» № 38812/97 від 29.04.2003 р. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_838.

У ПК України закріплено підстави, порядок призначення та проведення фактичних перевірок платників податків, а також вимоги до документів, що виступають підґрунтям для таких перевірок. Положеннями ПК України не тільки закріплено вичерпний перелік обставин, наявність яких вважається підставою для призначення фактичної перевірки, а й встановлено обов'язковість їх зазначення в наказі керівника контролюючого органу про проведення фактичної перевірки. Це свідчить про те, що право контролюючих органів проводити фактичні перевірки платників податків не є абсолютним та необмеженим. Таким чином, для належного розуміння визначення підстав для проведення фактичних перевірок доречно застосовувати системне тлумачення положень пункту 80.2 статті 80, абзацу третього пункту 81.1 статті 81 ПК України у взаємозв'язку зі статтею 74, пунктом 80.2 статті 80, абзацом третім пункту 81.1 статті 81 ПК України, з положеннями інших нормативно-правових актів, в контексті практики Конституційного Суду України і Європейського суду з прав людини.

7. Чи є підстави вважати, що предметом фактичної перевірки можуть бути не всі питання, визначені у відповідному підпункті пункту 80.2 статті 80 ПК України, який став підставою для її проведення, а саме ті із них, яких стосується наявний у контролюючого органу привід для прийняття рішення про проведення перевірки. Якщо так, то чи є винятком із такого правила сформульована у підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України підстава «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального» як така, що не потребує окремого приводу Для проведення перевірки?

Відповідь на сьоме запитання. Положеннями частини другої статті 19 Конституції України встановлено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що встановлені Конституцією та законами України.

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного проведення платником податків діяльності, розташування господарських та інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладання трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) (пункт 75.1.3 статті 75 ПКУ).

Зазначеною статтею визначено широкий перелік норм законодавства, що регулює відносини як в окремих сферах, що стосуються оподаткування, так і пов'язаних між собою, зокрема щодо законодавства про виробництво та обіг підакцизних товарів як окремого предмета перевірки, так і розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв щодо здійснення діяльності, пов'язаної з підакцизними

товарами. Тому логічно, що зазначений пункт 75.1.3 статті 75 ПКУ конкретизується узагальненням «у тому числі».

Необхідно також звернути увагу на те, що відповідно до пункту 80.1 статті 80 ПКУ, фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи). Аналіз підстав, які визначені статтею 80 ПКУ для проведення такої перевірки, що визначає порядок проведення фактичної перевірки, свідчить, що всі вони стосуються діяльності, специфікою якої є те, що докази порушення законодавства в процесі її здійснення можуть бути швидко втрачені або приховані. Тому перевірку необхідно здійснювати раптово й без попередження.

Водночас стаття 80 ПКУ визначає перелік підстав фактичної перевірки й закріплює, що вона може бути проведена за наявності хоча б однієї з таких підстав. Тобто з цієї норми випливає, що підстав для проведення перевірки може бути й декілька.

Особливо це стосується, як вже зазначалось, об'єктивно пов'язаних між собою предметів. Так, пункт 80.1.2 статті 80 ПКУ закріплює, що фактична перевірка здійснюється в разі, коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва й обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, та виникає необхідність перевірки таких фактів.

Покликання в наказі на зазначену норму необхідно конкретизувати нормами пункту 75.1.3 статті 75 ПКУ, якщо йдеться про перевірку законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів. Вважати це дискреційними повноваженнями, з огляду на зазначене, підстав немає.

Музика-Стефанчук Оксана Анатоліївна,

*доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права
Київського національного університету імені Тараса Шевченка*

Сабашадаш Наталія Олександрівна,

*аспірант кафедри фінансового права
Навчально-наукового інституту права
Київського національного університету імені Тараса Шевченка, адвокат*

У результаті аналізу доданих до листа документів, чинного законодавства, практики Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ) кафедра фінансового права підготувала такі висновки.

Науковий висновок щодо таких запитань: Чи є підстави вважати, що вжите законодавцем в абзаці третьому пункту 81.1 статті 81 ПК України формулювання «підстави для проведення перевірки, визначені цим Кодексом» необхідно розуміти саме

як нумераційне позначення підпункту 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України без обов'язкового більш детальнішого розкриття і конкретизації фактичних обставин, які стали приводом для проведення перевірки?

Чи є підстави вважати, що предметом фактичної перевірки можуть бути не всі питання, визначені у відповідному підпункті пункту 80.2. статті 80 ПК України, який став підставою для її проведення, а саме ті з них, яких стосується наявний у контролюючого органу привід для прийняття рішення про проведення перевірки. Якщо так, то чи є винятком із такого правила, сформульована в підпункті 80.2.5. пункту 80.2 статті 80 ПК України підстава «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального» як така, що не потребує окремого приводу для проведення перевірки?

Чи є підстави вважати, що у підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України законодавець закріпив дві самостійні (автономні) підстави для проведення фактичної перевірки у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального, а саме: (1) отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства, а також (2) здійснення контролюючим органом, визначених законодавством у цій сфері? Якщо ні, то чи є підстави вважати, що здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, може давати привід для проведення перевірки лише у випадку отримання інформації про порушення суб'єктом господарювання вимог законодавства у цій сфері?

Чи є підстави вважати, що така підстава для проведення фактичної перевірки, як здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального необхідно розуміти як таку, що надає право контролюючому органу дискреційні повноваження для призначення фактичної перевірки, а метою такої перевірки є додержання суб'єктом господарювання будь-яких положень Закону України «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального»?

Теоретичне підґрунтя аналізованого питання. Відповідно до статті 1 Конституції України Україна є правовою державою. В Україні визнається і діє принцип верховенства права. Конституція України має найвищу юридичну силу. Закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і мають відповідати їй. Норми Конституції України є нормами прямої дії (стаття 8 Конституції України). Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що встановлені Конституцією та законами України (стаття 19 Конституції України)

Верховенство права – це панування права в суспільстві. Верховенство права вимагає від держави його втілення у правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема у закони, які за своїм змістом мають бути проникнуті передусім ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо. Одним з проявів верховенства права є те, що право не обмежується лише законодавством як однією з його форм, а включає й інші соціальні регулятори, зокрема норми моралі, традиції, звичаї тощо, які легітимовані суспільством і зумовлені історично досягнутим культурним рівнем суспільства. Всі ці елементи права об'єднуються якістю, що відповідає ідеології справедливості, ідеї права, яка значною мірою знайшла відображення в Конституції України (абзац третій підпункту 4.1 пункту 4 мотивувальної частини рішення Конституційного Суду України в справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) від 02 листопада 2004 року № 15-рп/2004).

Конституційний принцип правової держави закріплює встановлення правопорядку, який має гарантувати кожному утвердження й забезпечення прав і свобод. Із конституційних принципів рівності й справедливості випливає вимога визначеності, ясності та недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування в правозастосовній практиці й неминуче призводить до сваволі (абзаци перший, другий підпункту 5.4 пункту 5 мотивувальної частини рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 92, пункту 6 Розділу X «Перехідні положення» Земельного кодексу України (справа про постійне користування земельними ділянками) від 22 вересня 2005 року № 5-рп/2005).

Як зазначено в пунктах 44, 45 Доповіді «Верховенство права», схваленої Європейською комісією «За демократію через право» (Венеційською комісією) на 86-му пленарному засіданні (Венеція, 25–26 березня 2011 року), принцип юридичної визначеності є істотно важливим для питання довіри до судової системи та правовладдя. Задля досягнення цієї довіри держава має робити текст нормативного акта легкодоступним. Вона також зобов'язана додержувати приписів запроваджених нормативних актів та застосовувати їх передбачно й послідовно. Передбачність означає, що нормативний акт має бути, за можливості, доведено до загального відома ще до його застосування та він має бути передбачним стосовно своїх наслідків: його має бути сформульовано з достатньою мірою чіткості з тим, щоб особа мала змогу регулювати свою поведінку. Потреба у визначеності не означає, що тому органів або посадовцеві, який ухвалює рішення, не треба надавати дискреційних повноважень (коли без цього не можна обійтися), проте тоді мають бути наявними процедури, що унеможливають зловживання такими повноваженнями. У цьому контексті будь-який нормативний акт, що ним надаються дискреційні повноваження державному органу, має вказати на обсяг такої дискреції. Не відповідатиме правовладдю, якщо надана

виконавчій владі юридична дискреція матиме характер необмеженої влади. Отже, в нормативному акті має бути визначено обсяг будь-якої такої дискреції та спосіб її здійснення достатньо чітко, щоб особа мала адекватний захист від свавільності. На цю Доповідь покликалаcь Велика палата Конституційного Суду України в рішенні в справі за конституційним поданням Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини щодо відповідності Розділу 2 Конституції України (конституційності) окремих положень абзацу першого пункту 40 Розділу VI «Прикінцеві та перехідні положення» Бюджетного кодексу України від 11 жовтня 2018 року № 7-р/2018 та в рішенні в справі за конституційним поданням 49 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) пункту 7 частини другої статті 42 Закону України «Про вищу освіту» від 20 грудня 2017 року № 2-р/2017.

На тому, що принцип правової визначеності є невід’ємним, внутрішньо притаманним елементом верховенства права неодноразово наголошував ЄСПЛ у своїх рішеннях, у тому числі й проти України. У пункті 28 рішення ЄСПЛ у справі «Михайлюк та Петров проти України» зазначено, що суд нагадує, що вираз «згідно із законом» насамперед вимагає, щоб оскаржуване втручання мало відповідну підставу в національному законодавстві; він також стосується якості відповідного законодавства й вимагає, щоб воно було доступне відповідній особі, яка, крім того, має передбачати його наслідки для себе, а також це законодавство має відповідати принципу верховенства права. У пункті 155 рішення ЄСПЛ у справі «Полторацький проти України» акцентовано на такому: «Насамперед Суд має розглянути, чи втручання було здійснене “відповідно до закону”». Цей вираз найперше вимагає, щоб відповідний захід мав відповідну підставу в національному законодавстві; він також стосується якості відповідного законодавства й вимагає, щоб воно було доступне відповідній особі, яка, крім того, зможе передбачити його наслідки для себе. До того ж це законодавство має відповідати принципу верховенства права».

Отже, підходи Конституційного Суду України та ЄСПЛ щодо розуміння законності та обґрунтованості рішень суб’єктів владних повноважень стосуються й таких актів, як накази керівника контролюючого органу на проведення фактичної перевірки, які є підставою виникнення в платника податків обов’язків, виконання або невиконання яких має юридичні наслідки.

Повноваження контролюючого органу проводити фактичні перевірки закріплено підпунктом 20.1.4 пункту 20.1 статті 20, статтями 75, 80 Податкового кодексу України (далі – ПК України).

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об’єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підаци-

зних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами). Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи) на підставі рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції під розписку до початку проведення такої перевірки, та за наявності хоча б однієї з таких підстав:

- у разі, коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, які свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, та виникає необхідність перевірки таких фактів;

- у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, зокрема, щодо здійснення платниками податків розрахункових операцій, у тому числі із забезпеченням можливості проведення розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на контролюючі органи, виробництва та обігу підакцизних товарів;

- патентування або ліцензування;

- неподання суб'єктом господарювання в установленій законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;

- у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, і пального, та цільового використання спирту платниками податків, обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками, та/або масовими витратомірами, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального;

- у разі виявлення за результатами попередньої перевірки порушення законодавства з питань, визначених у пункті 75.1.3 статті 75 ПК України;

- у разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення тру-

дових відносин та виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

Згідно з пунктом 81.1 статті 81 ПК України посадові особи контролюючого органу мають право розпочати проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених цим Кодексом, та за умови пред'явлення або надіслання у випадках, визначених цим Кодексом, таких документів:

- направлення на проведення такої перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – платника податку, який перевіряється) або об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова / позапланова або фактична), підстави, дата початку та тривалість перевірки, посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку. Направлення на перевірку в такому випадку є дійсним за наявності підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) – контролюючого органу, що скріплений печаткою контролюючого органу;

- копії наказу про проведення перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи-платника податку, який перевіряється) та у разі проведення перевірки в іншому місці – адреса об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова / позапланова або фактична перевірка), підстави для проведення перевірки, визначені цим Кодексом, дата початку і тривалість перевірки, період діяльності, який буде перевірятися. Наказ про проведення перевірки є дійсним за наявності підпису керівника (його заступника або уповноваженої особи) контролюючого органу та скріплення печаткою контролюючого органу;

- службового посвідчення осіб (належним чином оформленого відповідним контролюючим органом документа, що засвідчує посадову (службову) особу), які зазначені в направленні на проведення перевірки.

Вбачається, що у ПК України, визначено декілька підстав для проведення фактичної перевірки, і вона може бути проведена за наявності хоча б однієї з таких підстав. Очевидно, що можливість платника податків захистити свої права залежить від визначення конкретної підстави.

Тлумачний словник визначає підставу як: нижню опорну частину якого-небудь предмета, споруди; основу; те головне, на чому базується, ґрунтується що-небудь; те, чим пояснюються вчинки, поведінка і т. ін. кого-небудь (Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. Київ, Ірпінь: ВТФ «Перун», 2002. С. 782).

У теорії права поняття «підстава юридична» визначається як: сукупність установлених правом обставин, умов, фактів і передумов, що забезпечують настання

юридичних наслідків. Підстава юридична має нормативне закріплення, визначений зміст, вичерпний характер, враховує особливості відповідного випадку та породжує юридичні наслідки. Підстава юридична є однією із спеціальних юридичних гарантій законності, важливою умовою досягнення мети правового регулювання правомірними засобами (Юридична енциклопедія: в 6 т. / редкол. Ю. С. Шемшученко та інші. Київ: Укр. енцикл. Т 4. Н–П. С. 552).

У пункті 80.2 статті 80 ПК України зазначено, що фактичну податкову перевірку може бути призначено тільки за наявності обставин, які визначені в підпунктах та наявні в контролюючого органу, і які можуть бути використані як підстава для проведення перевірки. Одна з таких обставин – це наявність та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог чинного законодавства.

Згідно з підпунктом 14.1.171 пункту 14.1 статті 14 ПК України податкова інформація вживається в значенні, визначеному Законом України «Про інформацію». Згідно з абзацом п'ятим статті 1 цього Закону інформація – будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді. Податкова інформація – це сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому ПК України (частина перша статті 16 Закону України «Про інформацію»). Відповідно до підпунктів 74.1, 74.3 статті 74 ПК України податкова інформація, зібрана відповідно до цього Кодексу, зберігається в базах даних Інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем (далі – Інформаційні системи) центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. Зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, а також центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, для формування та реалізації єдиної державної податкової політики.

Таким чином, системне тлумачення підпункту 14.1.171, пункту 14.1 статті 14, пункту 81.1. та абзацу третього пункту 81.1 статті 81 ПК України, статей 74, 75 ПК України, Закону України «Про інформацію» дає нам змогу зробити висновок, що контролюючий орган у своєму наказі про проведення фактичної перевірки має як підставу виражати не просто порядковий номер підпункту пункту статті, а має зазначати ту податкову інформацію, звернення, скаргу тощо, які є підставою для призначення фактичної перевірки платника податку.

ПК України визначає три різні види перевірок: камеральна, документальна й фактична. Фактична перевірка є найбільш обмеженою в предметі, у строках проведення, закріплює можливість проведення специфічних процедур (таких, як: контрольна закупка до початку перевірки та хронометраж господарських операцій під час перевірки), відрізняється від інших видів перевірок тим, що її застосовують як до відокремлених підрозділів, так і до об'єктів, де провадиться діяльність. У разі зазначення

тільки порядкового номеру підпункту пункту статті, фактична перевірка може стати документальною позаплановою виїзною. Оскільки підпункт 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України встановлює можливість здійснення перевірки з питань порушення законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування і спирту, і алкогольних напоїв, і палива, і тютюнових виробів, а також обладнання тощо, тобто широкого кола питань.

Європейська комісія «За демократію через право» (Венеційська комісія) у документі «Мірило правовладдя» (Дослідження № 711/2013, ухвалене Венеційською комісією на 106-пленарному засіданні, Венеція, 11–12 березня 2016 року, пункт 65) наголошує на тому, що неприборканість виконавчої влади у процесі здійснення нею дискреційних повноважень – суперечить правовладдю. Тому, з метою захисту від свавілля, акти права мають вказувати на обсяг будь-якого з дискреційних повноважень.

Вважаємо, що відсутні підстави вважати, що вжите законодавцем в абзаці третьому пункту 81.1 статті 81 ПК України формулювання «підстави для проведення перевірки, визначені цим Кодексом» необхідно розуміти саме як нумераційне позначення підпункту 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України без обов'язкового детальнішого розкриття і конкретизації фактичних обставин, які стали приводом для проведення перевірки. Вважаємо, що предметом фактичної перевірки можуть бути не всі питання, визначені у відповідному підпункті пункту 80.2. статті 80 ПК України, який став підставою для її проведення, а саме ті з них, яких стосується наявний у контролюючого органу привід для прийняття рішення про проведення перевірки й не є винятком із такого правила, сформульована у підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України підстава «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва і обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального» як така, що не потребує окремого приводу для проведення перевірки.

Ці висновки узгоджуються і правовими позиціями Конституційного Суду України та ЄСПЛ. Враховуючи принцип правової визначеності, платник податку має право бути поінформованим щодо конкретизованих обставин, які стали підставою для призначення фактичної перевірки, щоб мати можливість перевірити їх наявність, відповідність їх предмету перевірки та зробити висновок щодо правових наслідків допущення або недопущення працівників контролюючого органу до проведення фактичної перевірки. Оскільки право контролюючих органів проводити фактичні перевірки платників податків не є абсолютним та необмеженим, його реалізація має відповідати вимогам законодавства, принципу правової визначеності та бути обґрунтованою належними підставами.

Науковий висновок щодо таких запитань: чи є підстави вважати, що у підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України законодавець закріпив дві самостійні (автономні) підстави для проведення фактичної перевірки у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального, а саме: (1) отримання

в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства, а також (2) здійснення контролю контролюючим органом, визначених законодавством у цій сфері? Якщо ні, то чи є підстави вважати, що здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, може давати привід для проведення перевірки лише у випадку отримання інформації про порушення суб'єктом господарювання вимог законодавства у цій сфері? Чи є підстави вважати, що така підстава для проведення фактичної перевірки як здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального необхідно розуміти як таку, що надає право контролюючому органу дискреційні повноваження для призначення фактичної перевірки, а метою такої перевірки є додержання суб'єктом господарювання будь-яких положень Закону України «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального»?

Нині підпункт 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України викладений таким чином, що фактична перевірка може проводитися на підставі: «У разі наявності та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, і пального, та цільового використання спирту платниками податків, обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками, та/або масовими витратомірами, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального».

До 06 серпня 2011 року підпункт 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України був викладений у такій редакції: «Отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків».

Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм ПК України, який набрав чинності 06 серпня 2011 року, вніс зміни в цю норму та її редакція набула іншого формулювання: «Отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків, а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів».

Убачається, що законодавець якраз обмежив право контролюючого органу проводити фактичні перевірки, у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства, тією умовою, що воно реалізується тільки під час виконання функцій визначених законодавством у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального. Якщо б законодавець мав би на меті визначити як окрему підставу для проведення фактичної перевірки «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», не потрібно було би у конструкції цієї норми зазначити ще й підставу «отримання інформації про порушення вимог законодавства». Оскільки в поняття «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» включено будь-які перевірки та з будь-яких підстав, які стосуються питань господарської діяльності у сферах регулювання виробництва та обігу спирту, алкогольної продукції, тютюнових виробів та пального.

Статтею 17 Закону України «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» визначено значне коло правопорушень, які можуть бути виявлені та перевірені контролюючим органом. Якщо визначати як самостійну підставу для проведення фактичної перевірки «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», то втрачається сама суть поняття «фактичної перевірки», вона стане документальною позаплановою виїзною перевіркою, яка включає широкий спектр питань, що буде надмірним тягарем для платника податків.

Також, можна звернути увагу на те, що таке уточнення «а також здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального» необхідне у зв'язку з тим, що на відміну від документальних та камеральних перевірок, фактичні перевірки проводяться у випадках та у порядку, що встановлені не лише ПК України, а й іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Також для визначення такої законодавчої техніки й підтвердження наших висновків, можна для прикладу розглянути іншу норму законодавчого акта, у якому також використано єднальний сполучник «а також». У цьому контексті розглянемо конструкцію норми статті 26 Конституції України: «Іноземці та особи без громадянства, що перебувають в Україні на законних підставах, користуються тими самими правами й свободами, а також несуть такі самі обов'язки, як і громадяни України, – за винятками, встановленими Конституцією, законами чи міжнародними договорами України. Іноземцям та особам без громадянства може бути надано притулок у порядку, встановленому законом». Очевидно, що іноземці та особи без громадянства, що перебувають в Україні на законних підставах, можуть

користуватися тими самими правами і свободами, що і громадяни України, і нести такі самі обов'язки, як і громадяни України. Законодавець виклав норму таким чином, що в ній єднальний сполучник «а також» пов'язує виконання обов'язків з невід'ємною умовою користування правами. Тобто особа не може користуватися правами й не виконувати обов'язки.

У рішенні ЄСПЛ у справі «Шокін проти України» (заяви № 23759/03 та № 37943/06) суд висловив позицію якості закону, зокрема з вимогою, щоб він був доступним для заінтересованих осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні; у випадку, коли національне законодавство припустило неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків осіб, національні органи зобов'язані застосувати найбільш сприятливий підхід для осіб. Тобто норми законодавства завжди трактують на користь особи.

Тому вважаємо, що в підпункті 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 ПК України законодавець не закріпив дві самостійні (автономні) підстави для проведення фактичної перевірки у сфері виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального, а саме: (1) отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства, а також (2) здійснення контролю контролюючим органом, визначених законодавством у цій сфері. Є підстави вважати, що здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, може давати привід для проведення перевірки лише у випадку отримання інформації про порушення суб'єктом господарювання вимог законодавства у цій сфері.

Відсутні підстави вважати, що таку підставу для проведення фактичної перевірки, як здійснення функцій, визначених законодавством у сфері регулювання виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, пального, – необхідно розуміти як таку, що надає право контролюючому органу дискреційні повноваження для призначення фактичної перевірки, а метою такої перевірки є додержання суб'єктом господарювання будь-яких положень Закону України «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, спиртових дистилатів, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального».

§ 2. Правові позиції

9.1.1. Процедурні характеристики



Постанова КАС ВС від 17.05.2022 у справі № 520/592/21

Пункт 80.2 статті 80 Податкового кодексу України виокремлює різні підстави для проведення контрольним органом фактичної перевірки суб'єкта господарювання. Підставою для проведення фактичної перевірки згідно з підпунктом 80.2.2 пункту 80.2 статті 80 цього Кодексу є наявність та/або отримання від державних органів або органів місцевого самоврядування інформації про можливі порушення платником законодавства; 80.2.3 – письмове звернення покупця / споживача; 80.2.5 – наявність та/або отримання в установленому законодавством порядку інформації про можливі порушення платником законодавства.



*Постанова КАС ВС від 26.03.2024 у справі № 420/9909/23
(судова палата)*

Призначаючи фактичну перевірку, достатньо покликатися в наказі на відповідний підпункт пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України без розкриття його змісту, яким охоплюється предмет перевірки, але за умови, що цей підпункт містить лише одну фактичну підставу. Об'єктивну наявність або відсутність у контрольного органу підстав (обставин), визначених в підпунктах пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України, як умови призначення фактичної перевірки, перевіряє суд. У випадку наявності обґрунтованих підстав для призначення фактичної перевірки, не можна вважати протиправним наказ про її призначення, який містить покликання на порядковий номер підпункту пункту статті Податкового кодексу України, як підстави для проведення перевірки, але не відображає конкретні обставини, які в цих підпунктах розкриваються та мають об'єктивно існувати.



*Постанова КАС ВС від 28.05.2024 у справі № 280/1431/23
(судова палата)*

Підпункт 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України передбачає дві самостійні підстави для призначення перевірки, що вимагає чіткого відображення конкретної з них у наказі, забезпечуючи таким чином для платника податків загальне розуміння про підставу її призначення та відповідний предмет перевірки.



Постанова КАС ВС від 04.08.2021 у справі № 0840/4088/18

Здійснення моніторингу відповідності податкових накладних / розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків є превентивним заходом і не може підмінити за своїм змістом проведення податкових перевірок як способу реалізації владних управлінських функцій контрольного органу.



Постанова КАС ВС від 04.09.2020 у справі № 805/4480/16-a

Предметом камеральної перевірки охоплюються питання реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування.



Постанова КАС ВС від 15.03.2024 у справі № 320/4840/22

Камеральна перевірка податкової декларації або уточнюючого розрахунку, яку проводять протягом 30 календарних днів, є обов'язковою не лише щодо арифметичних помилок, а й логічного зв'язку та узгодженості показників поточного періоду з показниками попередніх періодів, які не було враховано. Відсутність або неправильне відображення окремих показників у податкових деклараціях не можна розглядати як арифметичну помилку, оскільки такі питання не охоплено камеральною перевіркою «з інших питань».



Постанова КАС ВС від 09.09.2024 у справі № 280/6832/23

Податковий орган під час проведення фактичної перевірки має правову можливість використовувати податкову інформацію в Системі обліку даних реєстраторів розрахункових операцій, зокрема, щодо перевірки наявності / відсутності цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку на алкогольні напої.



Постанова КАС ВС від 13.05.2021 у справі № 640/15297/19

Обов'язок підтвердження правомірності, обґрунтованості, повноти формування даних бухгалтерського та податкового обліку належними документами первинної фінансово-бухгалтерської звітності покладається саме на суб'єкта господарюван-

ня. Втрата відповідних документів не є безумовною підставою перенесення термінів проведення перевірки.



Постанова КАС ВС від 06.02.2020 у справі № 807/1556/17

Проведення платником податку на вимогу контрольного органу під час проведення податкової перевірки інвентаризації товарів є єдиним встановленим законом засобом доказування нестачі чи наявності товарів у платника податку.



Постанова КАС ВС від 27.10.2020 у справі № 810/4025/16

Акт про неможливість проведення зустрічної звірки не може містити інформацію щодо фінансово-господарських відносин суб'єкта господарювання, оскільки складається у разі встановлення фактів, що не дають змоги провести зустрічну звірку суб'єкта господарювання.



Постанова КАС ВС від 05.06.2024 у справі № 520/4882/23

Податкове законодавство й законодавство про банкрутство не містять заборони на проведення податкових перевірок платника після визнання його банкрутом. Стадія процедури банкрутства не перешкоджає податковим органам вживати заходи для перевірки діяльності платника з метою встановлення наявності або відсутності податкової заборгованості. Вибір виду документальної позапланової перевірки (виїзної або невиїзної) належить до виключної компетенції контрольного органу. Ані платник податків, ані суд не можуть втручатися в цей вибір.



Постанова КАС ВС від 23.10.2024 у справі № 380/11112/23

Незастосування тридцятиденного строку між надсиланням повідомлення й початком перевірки з питань податку на додану вартість не звільняє контрольний орган від обов'язку належного інформування платника про проведення перевірки.

9.1.2. Порухення процедури чи підстав проведення



*Постанова КАС ВС від 22.09.2020 у справі № 520/8836/18
(судова палата)*

Під час оскарження податкового повідомлення-рішення платник податків не позбавлений можливості посилатися на порушення контрольним органом законодавства щодо проведення перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність такого рішення. Протиправність призначення та проведення контрольним органом перевірки, за наслідками якої було прийняте оскаржуване податкове повідомлення-рішення, указує на протиправність цього рішення. Тому немає необхідності перевіряти порушення пункту 181.1 статті 181 Податкового кодексу України як підстави для донарахування суми грошового зобов'язання.



Постанова КАС ВС від 26.09.2022 у справі № 1340/3590/18

Установивши порушення процедури чи підстав проведення податкової перевірки, наслідком чого є визнання протиправними її результатів, суд може не переходити до аналізу інших обставин, що слугували підставою ухвалення суб'єктом владних повноважень індивідуальних актів.



Постанова КАС ВС від 21.10.2021 у справі № 817/1314/17

Невиконання вимог закону щодо підстави для проведення документальної позапланової перевірки призводить до визнання перевірки незаконною та не породжує правових наслідків такої перевірки. Акт перевірки, виходячи із положень щодо допустимості доказів, закріплених частиною другою статті 74 Кодексу адміністративного судочинства України, не може визнаватися допустимим доказом у справі, оскільки одержаний з порушенням порядку, встановленого законом.

9.1.3. Карантинний мораторій



Постанова КАС ВС від 22.02.2022 у справі № 420/12859/21

Податковий кодекс України встановлює мораторій на проведення податкових перевірок на період карантину.



Постанова КАС ВС від 17.05.2022 у справі № 520/592/21

На час дії карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), не діє мораторій на проведення фактичних перевірок, зокрема, щодо обліку, ліцензування, виробництва, зберігання, транспортування та обігу пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, тобто питань, врегульованих нормами Закону України «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального».

9.2. Оприбуткування готівки



Постанова КАС ВС від 23.09.2020 у справі № 826/11513/15

За відсутності реєстрації у відповідному органі державної податкової служби відповідна облікова книга не є книгою обліку розрахункових операцій, а отже, облік готівкових коштів у такій книзі не може бути розцінений як належне оприбуткування готівки.



Постанова КАС ВС від 09.05.2023 у справі № 826/59/16

Визначальним для правильного оприбуткування готівки є друк Z-звіту та внесення відповідного запису до книги обліку розрахункових операцій в будь-який момент протягом дня, під час якого було одержано / видано готівкові кошти, але не пізніше 24 години.



Постанова КАС ВС від 08.08.2023 у справі № 826/9669/16

Наявність підклеєного в Книзі обліку розрахункових операцій платника фіскального звітного чеку реєстратора розрахункових операцій (даних розрахункових книжок), що підтверджує факт здійснення обліку готівки у Книзі обліку розрахункових операцій, та відображення надходжень цієї готівки в касовій книзі платника – не може свідчити про неоприбуткування готівкових коштів, а означає лише порушення порядку ведення Книги обліку розрахункових операцій.

9.3. Адміністративний арешт коштів і майна

§ 1. Наукові висновки

1. Арешт на кошти платника податків

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського національного університету імені Івана Франка

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду Т.М. Шипуліної, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 52/0/27-18 від 04.09.2018 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення у процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності з методами наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

I. Проблемне питання

1.1. Функціонування податкової системи України в частині застосування заходів примусового забезпечення виконання податкового обов'язку є елементом застосування легалізованого примусу в специфічній сфері правового регулювання та забезпечення широкого спектру прав, свобод та інтересів платників податків, насамперед майнового характеру.

1.2. Складність податкового законодавства за дотримання загально-правового конституційного спеціально-дозвільного принципу функціонування державного апарату виключно на підставі, в межах повноважень та в спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 6, ч. 2 ст. 19 Конституції України) робить особливо актуальним питання якості податково-правового регулювання. Оскільки концепція законності обмеження прав особи відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні згідно з позицією Великої палати ЄСПЛ

у пункті 109 рішення у справі «Бейелер проти Італії» (заява № 33202/96) (п. 51 рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р, заява № 23759/03 та № 37943/06).

Також, на додаток до вказаного, у процесі реалізації наданої компетенції контрольним органом важливе значення має дія презумпції правомірності рішень платника податку. Це стосується випадків, коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контрольних органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення як на користь платника податків, так і контрольного органу (п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 ПК України). Це визначає напрям вирішення існуючих колізій нормативно-правового регулювання на користь пріоритету інтересів особи.

1.3. Отже, цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів з приводу застосування адміністративного арешту коштів платників податків, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду Т.М. Шипуліної, необхідно надати відповіді у формі правових висновків, в тому числі, з'ясувавши такі питання:

1.3.1. Чи є перелік повноважень контрольного органу, викладений у статті 20 Податкового кодексу України, вичерпним? Чи може Податковий кодекс України визначати повноваження контрольного органу в інших статтях?

1.3.2. Яке співвідношення положень підпункту 20.1.33 пункту 20.1 статті 20 і статті 94 Податкового кодексу України?

1.3.3. Яке співвідношення понять адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку та зупинення видаткових операцій на рахунку платника податків на рахунках у банку?

1.3.4. Які підстави застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку?

1.3.5. Чи є обов'язковою передумовою для накладення адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку прийняття контрольним органом рішення про застосування адміністративного арешту майна такого платника податків та звернення до суду з поданням/позовом про підтвердження його обґрунтованості?

1.3.6. Чи можна розглядати застосування адміністративного арешту майна/коштів платника податків, передбачений пунктом 94.2 статті 94 Податкового кодексу України, як позбавлення права власності / права мирного володіння майном у контексті статті 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод?

1.3.7. Який строк та порядок звернення до суду контрольного органу про застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку?

1.4. Водночас необхідно зазначити, що загальні підходи до вирішення більшості із поставлених запитань вже були узагальнені Вищим адміністративним судом України в Інформаційному листі від 29.04.2013 р. № 642/12/13-13 на підставі матеріалів судової практики. За підтримки в цілому висловлених у Листі позицій, окремі з них потребують актуалізації та додаткового обґрунтування.

II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Визначаючи в юрисдикції адміністративних судів справи в публічно-правових спорах за зверненням суб'єкта владних повноважень у випадках, коли право на звернення до суду для вирішення публічно-правового спору надано такому суб'єктові законом (п. 5 ч. 1 ст. 19 КАС України), очевидно, йдеться не про реалізацію права на судовий захист суб'єкта владних повноважень (ст. 55 Конституції України), а про його компетенцію, яка в аспекті саме загальності судового захисту прав і свобод людини і громадянина може бути реалізована лише під попереднім судовим контролем.

2.2. З огляду на це, реалізуючи повноваження, суб'єкт управління застосовує спеціально-дозвільний принцип, сформульований як одна із засад конституційного ладу в Україні у ст. 6 та 19 Конституції України, який передбачає, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та в спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

2.3. Водночас, відповідно до змісту Конституції України та чинного нормативно-правового регулювання, відсутні підстави для розширеного застосування поняття «закон». Така ж позиція утверджена в сталій судовій практиці.

2.4. Також підп. 20.1.46 п. 20.1 ст. 20 ПК України визначає, що, крім перелічених у ст. 20 ПК України повноважень, контрольні органи мають право здійснювати інші повноваження, передбачені законом.

2.5. Зважаючи на предмет досліджуваного Звернення, законом, який встановлює право контрольних органів на звернення до суду є Податковий кодекс України та інші закони, які у сукупності своїх норм, визначають можливість звернення до суду:

1) щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контрольним органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), у тому числі у разі недопущення посадових осіб контрольних органів до обстеження територій та приміщень (п. 20.1.31 ст. 20, п. 89.4 ст. 89 ПК України);

2) якщо платник податків перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень, визначених ПК України, щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків шляхом накладення арешту на цінні папери та/або кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контрольним органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), та зобов'язання такого платника податків виконати законні вимоги податкового керуючого (п. 20.1.32 ст. 20, п. 89.4 ст. 89 ПК України);

3) щодо накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку, платника податків, який має податковий борг, у разі якщо в такого платника податків відсутнє майно та/або його балансова вартість менша суми податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу (п. 20.1.33 ст. 20, абз. 2 п.п. 94.6.2 п. 94.6 ст. 94 ПК України);

4) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків (п. 94.10 ст. 94 ПК України);

5) стягнення коштів платника податків, який має податковий борг, з рахунків у банках, що обслуговують такого платника податків, на суму податкового боргу або його частини (підп. 20.1.34 п. 20.1 ст. 20 ПК України; п.п. 95.3, 95.4 ст. 95 ПК України);

6) щодо стягнення з дебіторів платника податків, який має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контрольний орган, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків (підп. 20.1.35 п. 20.1 ст. 20, п. 95.22 ст. 95 ПК України);

7) щодо зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на контрольний орган (підп. 20.1.35-1 п. 20.1 ст. 20 ПК України);

8) щодо нарахування та сплати податкових зобов'язань, коригування від'ємного значення об'єкта оподаткування або інших показників податкової звітності у результаті застосування звичайних цін (підп. 20.1.36 п. 20.1 ст. 20, ст. 39 ПК України);

9) щодо припинення юридичної особи та припинення фізичною особою-підприємцем підприємницької діяльності та/або про визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання (підп. 20.1.37 п. 20.1 ст. 20 ПК України, абз. 5 ч. 2 ст. 38, абз. 4 ч. 2 ст. 46 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» від 15.05.2003 р.);

10) про вилучення оригіналів первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів у випадках, передбачених ПК України (підп. 20.1.38 п. 20.1 ст. 20 ПК України);

11) звертатися до суду із заявами щодо порушення справ про банкрутство (підп. 20.1.39 п. 20.1 ст. 20 ПК України, абз 8 ч. 1 ст. 1, ст. 11 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р.);

12) щодо застосування санкцій, у випадках, передбачених законом, пов'язаних із заборотою організації і проведення азартних ігор на території України (підп. 20.1.40 п. 20.1 ст. 20 ПК України, ч. 2 ст. 3 Закону України «Про заборону грального бізнесу в Україні» від 15.05.2009 р.);

13) до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб, щодо визнання оспорюваних правочинів недійсними та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, а також щодо стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами (підп. 20.1.30 п. 20.1 ст. 20 ПК України) тощо.

2.6. Спосіб же реалізації повноваження – порядок звернення до суду – встановлений відповідним судово-процесуальним актом – КАС України. Водночас контрольний орган та суд зобов'язані також враховувати відповідні процедурні норми ПК України щодо визначення підстав, предмета та порядку заявлення вимог.

2.7. Процедурні норми, які регулюють порядок застосування адміністративного арешту майна платників податків як виняткового способу забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом, містяться у ст. 94 ПК України. Також ст. 94 ПК України містить перелік обставин, у разі з'ясування яких може бути застосовано арешт майна, диференціює порядок накладення арешту за окремими видами майна, (виділяючи кошти на рахунку у банку платника податків), а режим арешту – за характером обмежень.

2.8. Інші норми ПК України не визначають особливостей застосування арешту майна. Водночас ст. 20 ПК України передбачає можливість його застосування з інших підстав, аніж ті, що закріплені у п. 94.2 ст. 94 ПК України, в порядку забезпечення виконання податкового обов'язку. Отож, зважаючи на єдину правову природу арешту майна як заходу забезпечення виконання податкового зобов'язання, повноважність контрольних органів на звернення до суду з вимогами про накладення арешту з інших підстав, визначених законом, ніж перелічені у п. 94.2 ст. 94 ПК України, процедурні норми ст. 94 ПК України є загальними нормами регулювання порядку арешту майна платника податків.

2.9. Водночас, згідно з приписами ст. 94 ПК України, порядок накладення арешту коштів платника податків на рахунках у банку здійснюється у порядку, що відрізняється у порівнянні з іншим майном, – формальною підставою є рішення суду за зверненням контрольного органу (абз. 2 підп. 94.6.2 п. 94.6 ст. 94 ПК України), а не рішення контрольного органу, яке перевіряється судом у 96-годинний строк (п. 94.4 ст. 94 ПК України). У цьому ж пункті чітко вказано, що контрольний орган не може приймати рішення щодо арешту коштів на рахунку платника податків.

2.10. Для визначення процесуального порядку розгляду звернення контрольного органу щодо накладення арешту, необхідно звернути увагу, що на сьогодні КАС України (в тому числі в редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) визначає два порядки судових проваджень за зверненням органів доходів і зборів – загальний порядок (загальне або спрощене позовне провадження) та «безспірне», що випливає з вимог забезпечення оперативного розгляду термінових справ (ст. 183-3 КАС України (в редакції, чинній на момент виникнення спірних відносин), ст. 283 КАС України).

2.11. Водночас перелік вимог, які можуть розглядатися в «безспірному» провадженні, чітко визначений у ч. 1 ст. 183-3 КАС України (в редакції, чинній на момент виникнення спірних відносин) та на сьогодні – ч. 1 ст. 283 КАС України. В аспекті розглядуваного звернення, значення має встановлення змісту вимог щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків, які, за п. 1 відповідних статей, належить розглядати у «безспірному» терміновому порядку з поширенням відповідних процесуальних правил розгляду: спеціальна форма звернення, оперативний строк звернення та розгляду справи, негайне виконання рішення і т.д.

2.12. ПК України застосовує два поняття, визначаючи компетенцію контрольних органів – «зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках у банку» та «арешт коштів». Так, підп. 20.1.31 п. 20.1 ст. 20 ПК України вказує на право контрольного органу звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках у банку та інших фінансових установах, у тому числі в разі недопущення посадових осіб контрольних органів до обстеження територій та приміщень; підп. 20.1.32 п. 20.1 ст. 20 ПК України – звертатися до суду, якщо платник податків перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків шляхом накладення арешту на цінні папери та/або кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку; підп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України – звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку, платника податків, який має податковий борг, у разі якщо у такого платника податків відсутнє майно та/або його балансова вартість менша за суму податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу.

2.13. Системний аналіз вказаних у п. 2.12 цього Висновку норм ПК України та ст. 59 Закону України «Про банки і банківську діяльність» вказують на те, що між зупиненням видаткових операцій на рахунках особи та арештом її коштів на рахунок існує формально-сутнісний взаємозв'язок, який проявляється в тому, що застосування засобу забезпечення у формі арешту коштів за рішенням суду тягне за собою зупинення видаткових операцій за рахунком як вид обтяження, предметом якого є майнові права на грошові кошти, що знаходяться на банківському рахунку. Зупинення видаткових операцій здійснюється в межах суми, на яку накладено

арешт, крім випадків, коли арешт накладено без встановлення такої суми або коли інше передбачено договором, законом чи умовами такого обтяження, що відповідає вимозі про обмеження обсягу арешту в порядку підп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України розміром податкового боргу.

2.14. Таким чином, вимоги про накладення арешту коштів платника податків, що знаходяться на рахунках у банку та зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків у банку є однопорядковими різними формулюваннями вимоги, що тягне єдиний правовий наслідок. Тому до їхнього розгляду застосовуються правила ст. 183-3 КАС України (в редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) або ст. 283 КАС України на сьогодні.

2.15. Зважаючи на висловлені у п. 2.13 цього Висновку нормативно обґрунтовані міркування, адміністративний арешт коштів платника податків, що знаходяться на рахунках у банку, є формою втручання держави у право особи на мирне володіння майном, гарантоване ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод та право власності, гарантоване ст. 45 Конституції України, оскільки передбачає обмеження здійснення володіння, користування та розпорядження належними особі активами.

2.16. Згідно зі сформованою неодноразовим застосуванням практикою реалізації Європейським судом з прав людини, ст. 1 Першого протоколу містить три чітких норми: «перша норма, викладена в першому реченні першого пункту, є загальною за своєю природою та закріплює принцип мирного володіння майном; друга норма, що міститься в другому реченні першого пункту, стосується позбавлення власності та містить умови такого позбавлення; третя норма, викладена в другому пункті, визнає право Договірних держав, серед іншого, здійснювати контроль за користуванням майном відповідно до загальних інтересів... Ці норми не є окремими, а є пов'язаними між собою. Друга та третя норми стосуються випадків, за яких допускається втручання в право на мирне володіння майном, а отже, їх необхідно тлумачити у світлі загального принципу, викладеного в першій нормі» (§ 78 рішення у справі «Ян та інші проти Німеччини» від 22.01.2004 р, заяви №46720/99, № 72203/01 та № 72552/01).

2.17. Відповідно, оцінюючи втручання в право на мирне володіння майном в результаті застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку, необхідно застосовувати «трискладовий тест» за умови дотримання якого допускається вказане втручання – 1) чи було втручання передбачено законом; 2) чи відбулося втручання в інтересах суспільства; 3) чи дотримана пропорційність втручання (наприклад, п.п. 49–61 рішення ЄСПЛ у справі «Україна-Тюмень» проти України» від 22.11.2007 р, заява № 22603/02).

2.18. Таким чином, фактична наявність закону та передбачуваність визначених у ньому негативних наслідків для платника податків у вигляді арешту коштів на рахунках у банку (зупинення видаткових операцій на рахунках платника по-

датків) у судовому порядку, обґрунтованість втручання необхідністю забезпечити виконання платником податкового обов'язку, що прямо легалізовано метою допустимості втручання у п. 2 ст. 1 Першого протоколу до Конвенції, залишають відкритим питання оцінки пропорційності втручання під час вирішення судом питання щодо накладення арешту коштів платника податків.

III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.3.1 Висновку:

3.1. З формальної та сутнісної точки зору, перелік повноважень контрольних органів, викладений у ст. 20 ПК України, не є вичерпним, оскільки такі містяться як у інших статтях ПК України, так й інших законах, предмет регулювання яких є дотичним до діяльності контрольних органів.

щодо питання, сформульованого у п. 1.3.2 Висновку:

3.2. Ст. 94 ПК України містить загальні процедурні норми, які регулюють порядок застосування адміністративного арешту майна платників податків як виняткового способу забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом. Ст. 20 ПК України, серед іншого, передбачає додаткові підстави звернення до суду з вимогою про застосування арешту коштів платника податків на рахунках у банку, в тому числі, підп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України. Відповідно, норми ст. 94 ПК України в цьому випадку застосовуються в частині регулювання порядку арешту коштів платника податків на рахунках у банку.

щодо питання, сформульованого у п. 1.3.3 Висновку:

3.3. Між зупиненням видаткових операцій на рахунках платника податків та арештом коштів на рахунку в банку платника податків існує формально-сутнісний взаємозв'язок, який проявляється в тому, що застосування засобу забезпечення у формі арешту коштів за рішенням суду тягне за собою зупинення видаткових операцій за рахунком як вид обтяження, предметом якого є майнові права на грошові кошти, що знаходяться на банківському рахунку. Таким чином, вимоги про накладення арешту на кошти платника податків, що знаходяться на рахунках у банку та зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків у банку є однопорядковими різними формулюваннями вимоги, що тягне єдиний правовий наслідок.

щодо питань, сформульованих у п. 1.3.4, 1.3.5 Висновку:

3.4. Сутнісні підстави застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку визначені як у підп. 20.1.31–20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України, так і п. 94.2 ст. 94 ПК України.

3.5. Формальною підставою застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку є рішення суду за зверненням контрольного органу (абз. 2 підп. 94.6.2 п. 94.6 ст. 94 ПК України), на відміну від іншого майна, арешт на яке накладається за рішенням контрольного органу. Формулювання

п. 94.4 ст. 94 ПК України виключає можливість попереднього прийняття рішення контрольним органом про арешт коштів платника податків на рахунках у банку, обґрунтованість якого мала б підтверджуватися судом.

щодо питання, сформульованого у п. 1.3.6 Висновку:

3.6. Зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків є видом обтяження, предметом якого є майнові права на грошові кошти, що знаходяться на банківському рахунку. Таким чином, адміністративний арешт коштів платника податків, що знаходяться на рахунках у банку, є формою втручання держави в право особи на мирне володіння майном, гарантоване ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод та право власності, гарантоване ст. 45 Конституції України, оскільки передбачає обмеження здійснення володіння, користування та розпорядження належними особі активами, що рівноцінне позбавленню права власності/права на мирне володіння майном.

3.7. Оцінюючи втручання в право на мирне володіння майном в результаті застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку, необхідно застосовувати «трискладовий тест» за умови дотримання якого допускається вказане втручання – 1) чи було втручання передбачено законом; 2) чи відбулося втручання в інтересах суспільства; 3) чи дотримана пропорційність втручання (наприклад, п.п. 49–61 рішення ЄСПЛ у справі «Україна-Тюмень» проти України» від 22.11.2007 р, заява № 22603/02).

щодо питання, сформульованого у п. 1.3.7 Висновку:

3.8. Строк та порядок звернення до суду контрольним органом про застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку входить у спосіб реалізації його повноважень, який встановлений КАС України. Також суд зобов'язаний враховувати процедурні норми ПК України щодо визначення підстав, предмета та порядку заявлення вимог.

3.9. КАС України визначає два порядки судових проваджень за зверненням органів доходів і зборів – загальний порядок (загальне або спрощене позовне провадження (останнє в чинній редакції КАС України)) та «безспірне», що впливає з вимог забезпечення оперативного розгляду термінових справ (ст. 183-3 КАС України (в редакції, чинній на момент виникнення спірних відносин), ст. 283 КАС України).

3.10. Вимога про зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків (арешт коштів платника податків, що розміщені на рахунках у банку) може бути предметом розгляду обох порядків, залежно від обставин справи, що й визначатиме строк та порядок звернення згідно з правилами провадження.

Кучерявенко Микола Петрович,

*доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри фінансового права*

Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого, перший віце-президент Національної академії правових наук України, академік Національної академії правових наук України

Смичок Євген Михайлович,

*кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права*

Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого, Голова Науково-консультативної ради ГУ ДФС у Харківській області

Нормативне регулювання. Потрібно зазначити, що інститут адміністративного арешту майна платників податків, застосування якого передбачене положеннями ст. 94 Податкового кодексу України, відіграє важливу роль для забезпечення дієвої реалізації публічного інтересу. Непоодинокими на сьогоднішній день є прояви девіантної поведінки з боку платників податків, які знаходять свій зовнішній вираз у порушенні приписів чинного податкового законодавства. У цьому випадку важливим постає питання щодо ефективності функціонування механізмів, які визначають порядок реалізації заходів примусового характеру щодо відповідних порушників фінансової дисципліни. У контексті зазначеного потрібно зауважити особливе значення адміністративного арешту, яке обумовлюється насамперед тим, що він виступає як гарантійний механізм, за допомогою якого створюються умови для можливості подальшого звернення стягнення на майно таких платників податків.

Але ми маємо чітко усвідомлювати, що за своїм змістом інститут адміністративного арешту майна платників податків виступає як механізм обмеження майнових правомочностей зобов'язаного учасника податкових відносин, що напругу зачіпає його приватний інтерес. У відносинах, які пов'язані із обмеженням правомочностей щодо володіння, користування та розпорядження майном, важливим є забезпечення балансу приватного та публічного інтересу. Так, зокрема, в процесі застосування адміністративного арешту майна платників податків, потрібно визначити, який вид арешту є найбільш доцільним (повний чи умовний арешт), забезпечити чітке дотримання процедурних/процесуальних вимог застосування відповідного арешту, а також визначити найбільш оптимальний алгоритм функціонування механізмів юрисдикційного контролю за застосуванням адміністративного арешту майна платників податків.

Різновиди та підстави адміністративного арешту майна. На сьогоднішній день положеннями чинного податкового законодавства (п. 94.5 ст. 94 Податкового кодексу України) передбачається два різновиди адміністративного арешту майна платників податків – повний та умовний арешт. Так, за умови повного арешту,

як правило, обмежуються всі три правомочності платника податків, що, зокрема, пов'язані з володінням, користуванням та розпорядженням його майном. Водночас потрібно зазначити, що такі обмеження мають абсолютний (беззастережний) характер. Що ж стосується умовного арешту майна, то він, як правило, пов'язаний з обмеженням зобов'язаного учасника податкових відносин у можливості розпоряджатися останнім відповідним майном. Також ми маємо поставити акцент на «умовності» такого обмеження, адже відповідне обмеження за умовного арешту не має абсолютного характеру. За умови погодження своїх дій із посадовою особою контрольного органу, за платником податків залишається його право здійснювати розпорядження своїм майном. Необхідно зауважити, що в процедурному аспекті застосування зазначених різновидів адміністративного арешту майна платників податків є ідентичним.

Дискреційні повноваження контрольного органу в разі накладення арешту на майно платника податків. Коли мова йде про адміністративний арешт, то ми насамперед маємо звернути увагу на той аспект, що він є «винятковим способом забезпечення виконання платником податків його податкових зобов'язань» (п. 94.1 ст. 94 Податкового кодексу України). Вичерпний перелік обставин, за яких можливе застосування адміністративного арешту, формалізований в рамках приписів п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України. Так, зокрема, адміністративний арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується, що платник податків відмовляється від проведення документальної, або фактичної перевірки, за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контрольного органу.

У такому випадку пропонуємо зосередити увагу на природі повноважень контрольних органів із накладення адміністративного арешту на майно платника податків. Так, ключовою в цьому випадку буде терміносполука «може бути застосовано». Вона безпосередньо вказує на дискреційний характер повноважень із накладення адміністративного арешту. Реалізація відповідних повноважень здійснюється за допомогою реалізації адміністративного розсуду посадових осіб контрольного органу. Під адміністративним розсудом (дискрецією), зокрема, необхідно розуміти правозастосовну діяльність суб'єктів публічного адміністрування щодо використання можливого варіанта поведінки, передбаченого законом, на власний розсуд під час вирішення поставлених перед ним завдань, враховуючи водночас принципи, що регулюють реалізацію таких повноважень. Як було зазначено в Рекомендації № R (80) 2 Комітету Міністрів Ради Європи стосовно реалізації адміністративними органами влади дискреційних повноважень від 11 березня 1980 року, дискреційні повноваження полягають, зокрема, в тому, що адміністративний орган може обирати з кількох юридично допустимих рішень те, яке він вважає найкращим за цих обставин. У нашому випадку така варіативність проявляється в накладенні або ж не накладенні, за наявності відповідних підстав, адміністративного арешту на майно такого платника податків. Але потрібно звернути

увагу на той аспект, що такі дискреційні повноваження мають реалізовуватися із дотриманням принципу пропорційності та принципу використання адміністративним органом своїх повноважень з метою, з якою такі повноваження надані.

Обмеження дискреційних повноважень принципом пропорційності та принципом використання адміністративним органом своїх повноважень з метою, з якою такі повноваження надані. Що стосується принципу пропорційності, то уперше він знайшов своє безпосереднє закріплення в судових актах Конституційного суду ФРН, де зазначалося, що це вихідне положення пов'язане з можливістю обмеження основних прав приватних осіб державними органами, що може мати місце лише у випадках переслідування абсолютного публічного інтересу. Значний розвиток відповідний принцип отримав у практиці Європейського суду із захисту прав людини (далі – ЄСПЛ). Так, ЄСПЛ зазначає, що обмеження, які застосовують стосовно приватної особи, мають бути пропорційними щодо використаних засобів та досягнутих цілей (рішення у справі *Guerin v. France* від 29 липня 1998 року). З огляду на зазначене ми можемо зауважити, що застосування адміністративного арешту має супроводжуватися підвищеною мірою індивідуалізації конкретних заходів стосовно обставин конкретної справи. У питанні накладення контрольними органами адміністративного арешту на майно платника податків принцип пропорційності зводиться до обов'язку посадових осіб контрольного органу під час прийняття рішення в конкретному випадку зберігати баланс між цілями та завданнями, на досягнення яких спрямований відповідний адміністративний акт, і будь-якими можливими негативними наслідками для прав, свобод та інтересів особи, які можуть настати в результаті прийняття відповідного адміністративного акта про накладення адміністративного арешту. У цьому випадку мова йде про те, що застосування адміністративного арешту майна платника податків має переслідувати виключно забезпечувальну (гарантійну) мету, тобто воно не може завдавати шкоди господарській діяльності відповідного платника податків, без вагомих на те причин позбавляти його правомочностей щодо володіння, користування та розпорядження ним своїм майном.

Коли ж мова йде про принцип використання контрольним органом своїх повноважень з метою, з якою такі повноваження надані, то ми насамперед робимо акцент на тому аспекті, що відповідне вихідне положення виступає своєрідним критерієм ефективності виконання контрольним органом покладених на нього функцій та завдань. Мета діяльності контрольного органу становить бажаний результат здійснюваного ним управління. Фактично відповідний принцип має своїм спрямуванням побороти прояви свавілля, які можуть мати місце в діяльності органів публічної влади. Венеційська комісія (далі – Комісія) у своїй доповіді щодо принципу верховенства права від 25-26 березня 2011 року визначала «заборону свавілля» (*prohibition of arbitrariness*) як інтегративного складника принципу верховенства права. Так, Комісія зазначала, що, хоча дискреційні повноваження є необхідними для здійснення всього діапазону владних функцій у сучасних складних

суспільствах, ці повноваження не мають здійснюватись у свавільний спосіб. Їх здійснення у такий спосіб уможливорює ухвалення суттєво несправедливих, необґрунтованих, нерозумних чи деспотичних рішень, що є несумісним із поняттям верховенства права. Із зазначеного вбачається, що зазначений принцип має своїм спрямуванням подолати можливі прояви неналежного, надмірного (такого, що не відповідає об'єктивному стану справ) прояву адміністративного тиску з боку контрольного органу стосовно платника податків. Такий стан справ, зокрема, може обумовлюватися корупційними чинниками, низьким рівнем правової культури посадових осіб контрольних органів тощо.

Загалом необхідно зазначити, що реалізація зазначених принципів в рамках процедур із накладення адміністративного арешту на майно платників податків має своїм завданням забезпечити позитивний прояв дискреції з боку посадових осіб відповідних контрольних органів. Такий підхід обумовлюється насамперед тим, що вияв негативного розсуду з боку таких посадових осіб руйнує змістовну основу реалізації дискреційних повноважень, порушує логіку функціонування цього механізму прийняття владних рішень.

Процедурні аспекти арешту майна платника податків. Повертаючись до процедури накладення адміністративного арешту на майно платника податків, необхідно зауважити, що його обґрунтованість має бути перевірена судом протягом 96 годин. У цьому випадку ми зазначаємо, що такий підхід відповідає загальноєвропейським стандартам. Так, відповідно до положень Рекомендації № R (80) 2 Комітету міністрів Ради Європи стосовно реалізації адміністративними органами влади дискреційних повноважень від 11 березня 1980 року, акт, що був прийнятий суб'єктом владних повноважень під час реалізації ним дискреційних повноважень, може бути перевірений на предмет законності судом або іншим незалежним органом. Порядок реалізації відповідних судових проваджень визначається приписами ст. 283 КАС України «Особливості провадження в справах за зверненням органів доходів і зборів». Відповідні провадження мають своїм спрямуванням забезпечити фактичне «санкціонування адміністративними судами» тих чи інших дій контрольних органів. Водночас виникає доволі резонна проблема, пов'язана з вимогою безспірності проваджень, алгоритм реалізації яких детермінується положеннями статті 283 КАСУ.

Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 283 КАСУ, провадження в справах за зверненням контрольних органів під час здійснення ними передбачених законом повноважень здійснюється на підставі подання таких органів щодо підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків. Також необхідно зазначити, що суд ухвалою відмовляє в прийнятті подання в тому випадку, коли із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право. Формалізованого визначення такого поняття, як «спір про право» по сьогоднішній день надано не було. Визначаючи змістовне наповнення відповідної категорії, адміністративні суди, зокрема, звертаються до Листа Вищого адміністративного суду України від 02.02.2011

№ 149/11/13-11 «Про особливості провадження в справах за зверненням органів державної податкової служби» (далі – Лист). Так, зокрема ВАСУ зазначає, що провадження, порушені за поданням контрольних органів на підставі статті 183-3 КАСУ (ст. 283 у чинній редакції КАСУ), є «окремим видом судового провадження, що є відмінним від загального (позовного)» (абз. 1 п. 1 Листа).

Спір про право та його вплив на процедуру арешту майна платника податків. Спір про право в контексті ст. 283 КАСУ має місце в разі, якщо предметом спору є правовідносини, існування яких є передумовою виникнення підстав для застосування спеціальних заходів, перелічених у статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України. Зокрема, спір про право наявний у разі, коли платник податків висловлює незгоду з рішенням податкового органу, що було підставою для виникнення обставин для внесення відповідного подання. Наприклад, платником податків оскаржено до суду рішення про застосування адміністративного арешту. Суд може встановити наявність спору також зі змісту заперечень платника податків, стосовно якого внесено подання. Зокрема, платник податків може заперечувати законність проведення перевірки, недопущення якої призвело до застосування адміністративного арешту (п. 9 Листа).

У зв'язку із зазначеним, ми можемо констатувати, що існує два алгоритми виникнення «спору про право» в контексті ст. 283 КАСУ:

а) рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контрольного органу щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку (п. 94.11. ст. 94 ПКУ);

б) впливати зі змісту таких заперечень (заявлені платником в рамках відповідного провадження із визначення обґрунтованості застосування адміністративного арешту).

Слід зазначити, що недопуск посадових осіб контрольних органів до реалізації заходів контролю в тому випадку, коли ініціювання їх реалізації супроводжується суттєвими порушеннями процедурних положень чинного податкового законодавства, є дієвим механізмом захисту прав та інтересів платника податків. Умови та наслідки його реалізації неодноразово визначалися вищими судовими інстанціями. ВАСУ займає стабільну позицію стосовно того, що якщо допуск контрольного органу до проведення виїзної перевірки відбувся, то в подальшому предметом розгляду в суді має бути лише суть виявлених порушень податкового та іншого законодавства. Зокрема, в Постанові ВАСУ від 05 серпня 2015 року в справі № К/800/32483/14 говориться про те, що саме на етапі допуску до перевірки платник податків може поставити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного та необґрунтованого здійснення податкового контролю щодо себе. Водночас допуск до перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, допущених контрольним органом у разі призначення податкової перевірки. Аналогічна позиція висвіт-

лена в ухвалах ВАСУ від 23 вересня 2015 року в справі № К/800/39896/13, від 29.05.2014 № К/800/32767/13, від 13.03.2014 р. № К/800/31609/13, від 13.02.2014 № К/800/31023/13. Фактично зазначені позиції ВАСУ базуються на правовій позиції ВСУ, що була закріплена в Постанові ВСУ від 24 грудня 2010 року (справа № 21-25а10). Водночас акцент робиться на самозахисті платника податків саме від «безпідставного та необґрунтованого» здійснення податкового контролю. Проте як бути з тими випадками, коли недопуск контрольних органів до реалізації контрольних заходів є необґрунтованим, а заперечення платників податків – явно безпідставними та такими, що явно не відповідають букві та духу права?

Повертаючись до процедурних / процесуальних особливостей застосування адміністративного арешту, ми можемо зазначити, що головна проблема в його реалізації полягає в потребі дотримання умови щодо відсутності спору про право між контрольним органом та платником податків. У цьому випадку необхідно зауважити, що вимога про необхідність безспірного провадження фактично «блокує» можливість дієвої реалізації положень інституту адміністративного арешту. Такий стан справ обумовлюється самою природою суспільних відносин, які мають місце між платником податків та контрольним органом у процесі реалізації процедур податкового контролю та характером самого провадження, що передбачається положеннями ст. 283 КАСУ. Так, підвищена міра конфліктності податкових відносин може отримувати найвищі точки свого загострення саме в рамках податкових процедур із реалізації владними учасниками податкових відносин відповідних контрольних заходів.

Також ми зазначаємо, що непоодинокими є випадки, коли «переконаність» платника податків щодо правомірності недопущення посадових осіб до реалізації заходів із документального чи фактичного контролю має виключно суб'єктивний характер та не відображає об'єктивного стану справ. Так, зокрема, для того, щоб зумовити виникнення спору про право в цьому випадку достатньою є наявність внутрішнього переконання платника податків у наявності порушення його прав у зв'язку із накладенням на цього адміністративного арешту. Сама ж обґрунтованість такого переконання в подальшому встановлюватиметься в рамках адміністративних та/або судових проваджень із вирішення відповідного податкового спору. Проте сам факт ініціювання платником податків відповідних проваджень є достатнім для того, щоб вести мову про наявність спору про право. У цьому випадку наявність спору про право обумовлюється незгодою платника податків із адміністративними актами (актами-рішеннями, актами-діями, актами бездіяльності), які застосовуються щодо нього з боку контрольного органу.

Що ж стосується самої специфіки проваджень у справах за зверненням органів доходів і зборів (ст. 283 КАСУ), то вона також не сприяє ефективній реалізації інституту адміністративного арешту майна платника податків. Зокрема, потрібно зазначити невідповідність форми реалізації відповідних проваджень меті та цілям їх застосування. Так, відповідно до положень ч. 7 ст. 283 КАСУ, розгляд подання

відбувається як за участю контрольного органу, що вніс відповідне подання, так і платника податків, стосовно якого відповідне подання було винесено. За такого стану справ навряд чи є можливою безспірна реалізація відповідних проваджень, оскільки платник податків в будь-якому випадку буде заперечувати застосування стосовно нього таких заходів із обмеження його правомочностей з розпорядження відповідним майном.

Забезпечити реалізацію безспірного порядку розгляду таких подань не вбачається можливим. Потрібно звернути увагу, що конструюючи алгоритми реалізації проваджень безспірного характеру, законодавець має насамперед звертати увагу на умови їх реалізації, зміст правовідносин, що виступають передумовою та підставою їх реалізації, суб'єктний склад його учасників та рівень їхньої активності в межах відповідних проваджень. Так, зокрема, в рамках наказового провадження, що реалізується в межах цивільного процесу, проводиться без судового засідання і виклику стягувача та боржника для заслуховування їх пояснень, тобто суд самостійно оцінює фактичний стан справ перед тим, як прийняти безпосередньо рішення. Що ж стосується окремого провадження, то в ньому превалююче процесуальне положення займає саме заявник, який ініціює відповідний різновид цивільного провадження. Коли ж ми ведемо мову про провадження, реалізація яких передбачається положеннями статті 283 КАСУ, то вони сконструйовані таким чином, що містять потенційну можливість прояву змагальності, що автоматично призводить до виникнення спору про право.

Формалістичною в цьому аспекті є також практика адміністративних судів. Так, в переважній більшості випадків адміністративні суди звертають увагу на формальну «присутність» спору про право. Як правило, для закриття провадження за відповідним поданням контрольного органу їм достатньо самого факту наявності прямих чи опосередкованих заперечень платника податків з приводу накладення на його майно адміністративного арешту. Такий підхід простежується, зокрема, в правових позиціях ВАСУ (Ухвали ВАСУ від 15.11.2016 справа № 810/1280/15; від 26.05.2015 справа № 814/84/15; від 04.04.2017 справа № 820/2732/16). Але суди рідко звертають увагу на міру обґрунтованості та взагалі відповідності приписам закону таких заперечень.

Так, зокрема, ЄСПЛ звертає увагу, що, вирішуючи справи, суди мають надавати терміну «спір» основного, а не формального значення (*Le Compte, Van Leuven and De Meyere v. Belgium*). У рамках проваджень за зверненням контрольних органів з приводу підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків адміністративні суди насамперед мають звертати увагу на обґрунтованість, доцільність та законність накладення відповідного арешту, а не на наявність формальних, беззмстовних заперечень з боку платника податків. Непоодинокими є випадки, коли платники податків створюють штучні умови для створення «спору про право» в рамках проваджень, що реалізуються в порядку статті 283 КАСУ. Так, в Ухвалі Вінницького апеляційного адміністративного суду від 09.06.2015 справа № 822/1383/15 (залишилась в силі) суд зазначив, що безпідставне ініціювання платником податків спору про право, що має своєю метою створити формальну перешкоду для реалізації

повноважень податкового органу щодо адміністративного арешту майна, не може слугувати підставою для винесення судом ухвали про відмову в прийнятті відповідного подання. Такого роду судова практика є зразком системного та послідовного аналізу з боку суду всіх обставин конкретної справи.

Поточний стан справ унеможлиблює реалізацію принципу процедурної/процесуальної ефективності (доцільності), адже процедурні / процесуальні заходи, що ініціюються контрольним органом, не досягатимуть своєї мети, яка виявлятиметься у настанні якісних результатів. Компетенційні повноваження, які не можуть потягнути за собою настання юридичних наслідків не здатні призводити до визначеної зміни правового стану об'єктів безпосереднього впливу.

Арешт коштів на рахунку платника податків та арешт майна платника податків: єдине матеріальне регулювання, різне процесуальне застосування. Окремо потрібно зупинитися і на розмежуванні таких процедур, як «арешт майна платників податків» та «арешт коштів на рахунку платника податків». Застосування означених процедур регулюється ст. 94 Податкового кодексу України. Разом з цим, регулювання наведених процедур однією статтею Податкового кодексу України не означає їх ідентичності. Так, у п. 94.4. ст. 94 Податкового кодексу України зазначається, що у контрольного органу відсутні повноваження самостійно здійснювати арешт коштів на рахунку платника податків.

Процедурне регулювання арешту коштів на рахунку платника податків міститься в абз. 4–5 п. 94.6 ст. 94 Податкового кодексу України. Відповідно до наведеної норми, арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду, шляхом звернення контрольного органу до суду. З наведеного можна дійти цілком логічного висновку, що арешт коштів на рахунку платника податків є різновидом арешту майна платника податків, який має теж саме регулювання нормами матеріального права (підстави застосування), але має зовсім інший процесуальний алгоритм реалізації (звернення до суду).

З системного аналізу абз. 4–5 п. 94.6 ст. 94 Податкового кодексу України можна зробити висновок, що контрольний орган взагалі не уповноважений проводити арешт коштів на рахунку платника, не інакше, як через відповідне звернення до органів судової влади. Такий механізм є зрозумілим та правильним. Арешт коштів на рахунку платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податку його обов'язків. Разом з цим, з метою збалансування інтересів платника податків та контрольного органу, механізм арешту коштів на рахунку платника податків не може відбуватися без участі третьої сторони – суду.

Для розуміння процесуальної складової реалізації арешту майна платника податків та арешту коштів на рахунку платника податків, потрібно визначитися з термінологією, яка використовується в різних нормативно-правових актах. Так, існує точка зору, відповідно до якої, арешт коштів на рахунку платника податків є ідентичним зупиненню видаткових операцій платника податків. Такий підхід потребує досліджен-

ня з огляду на приписи ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України, де зазначається, що провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів під час здійснення ними визначених законом повноважень здійснюється на підставі заяви таких органів щодо: 1) зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; 2) підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків.

Відповідно до ч. 2 ст. 59 Закону України «Про банки й банківську діяльність», зупинення видаткових операцій за рахунками юридичних або фізичних осіб здійснюється в разі накладення арешту, а також в інших випадках, передбачених договором, Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», іншими законами та/або умовами обтяження, предметом якого є майнові права на грошові кошти, що знаходяться на банківському рахунку, кореспондентському рахунку. Зупинення видаткових операцій здійснюється в межах суми, на яку накладено арешт, крім випадків, коли арешт накладено без встановлення такої суми або коли інше передбачено договором, законом чи умовами такого обтяження. Але в Законі України «Про банки і банківську діяльність» не зазначається, про який саме арешт йде мова: про арешт майна чи про арешт коштів на рахунку. З наведених норм можна зробити висновок, що саме арешт (без конкретизації) є підставою для зупинення видаткових операцій за рахунком платника податків.

Проводячи системний аналіз норм наведених Законів, можна зробити висновок, що положення Кодексу адміністративного судочинства України, Податкового кодексу України та Закону України «Про банки і банківську діяльність» не поєднані єдиною термінологією, що призводить до негативних правових явищ у вигляді колізій, прогалин, оціночних понять. З формальної точки зору, контрольний орган взагалі позбавлений права звертатися до суду в межах ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України щодо арешту коштів на рахунку платника. Контрольний орган може підтвердити обґрунтованість арешту, отримати відповідне судове рішення та спрямувати його до банку для зупинення видаткових операцій. Разом з цим, незрозумілим тоді залишається наявність у ст. 283 КАС України положень, які передбачають подання заяви щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків. Враховуючи їх співвідношення з нормами Закону України «Про банки і банківську діяльність», вбачається їх невідєвість, адже банк, виключно на підставі рішення про арешт, може зупинити видаткові операції.

У цьому випадку постає і питання щодо доцільності та правильності формулювання п.п. 20.1.31 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України, де зазначається, що контрольний орган має право звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків у банках та інших фінансових установах (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного внеску, а також визначених контрольним органом грошових зобов'язань платника податків, погашення податкового боргу), у тому числі у разі недопущення посадових

осіб контрольних органів до обстеження територій та приміщень. У цьому випадку виходить, що законодавець залишає на розсуд суду питання щодо змісту судового рішення. Обмеження права контрольного органу проводити арешт коштів на рахунку платника податків в межах ст. 283 КАС України може призвести до порушення балансу інтересів сторін податкових відносин, зловживання платниками податків своїми правами, умисного виведення коштів з власних рахунків.

Якщо подивитися на часові межі реалізації процедури накладення арешту на майно платника податків, вони є значно меншими за строки процедури арешту коштів на рахунку платника податків. З цього можна зробити висновок, що нормативне регулювання фактично встановлює таку послідовність арешту коштів на рахунку платника податків: (1) рішення керівника контрольного органу про арешт майна – (2) підтвердження судовим рішенням арешту майна – (3) заява до суду від контрольного органу про арешт коштів на рахунку платника податків – (4) рішення суду щодо арешту коштів на рахунку – (5) зупинення видаткових операцій / арешт коштів на рахунку платника. Разом з цим, нормативне регулювання процедур арешту коштів на рахунку платника податків дозволяє говорити про те, що сьогодні це окрема, самостійна процедура, яка підсумовується виключно прийняттям судового рішення і є незалежною від процедури накладення арешту на майно платника податків. Саме з процедурною завершеністю (прийняттям судового рішення) стадії арешту коштів на рахунку платника податків і має пов'язуватися обмеження його майнових прав щодо коштів, розміщених на рахунку. Така логіка розвитку цих відносин підтверджується системним аналізом ст. 94 Податкового кодексу України, та наданням «коштам на рахунку платника» спеціального режиму захисту і, відповідно, спеціальної процедури обмеження, яка реалізовується окремо від процедури арешту майна платника податків.

Монаснко Антон Олексійович,

*доктор юридичних наук, професор,
керівник центру дослідження проблем адміністративної юстиції Київського
регіонального центру Національної академії правових наук України,
заслужений юрист України*

Щодо питань, порушених в листі судді ВС № 52/0/27-18 від 04.09.2018 року Т.М. Шипуліної до НКР при ВС, зазначаємо таке.

Перше та п'яте питання: чи є перелік повноважень контрольного органу, викладений у статті 20 Податкового кодексу України, вичерпним? Чи може Податковий кодекс України визначати повноваження контрольного органу в інших статтях? Чи є обов'язковою передумовою для накладення адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку прийняття контрольним органом рішення про застосування адміністративного арешту майна такого платника податків та звернення до суду з поданням / позовом про підтвердження його обґрунтованості?

Аналізуючи положення статті 94 Податкового кодексу України, яка регламентує застосування адміністративного арешту майна та коштів, можна дійти вис-

новку, що, справді, арешт коштів на рахунках платника податків є спеціальною складовою загального арешту майна, який, проте, відрізняється за процедурою його застосування у порівнянні із адміністративним арештом коштів. За приписами Податкового кодексу України, адміністративний арешт коштів є можливим як у разі існування адміністративного арешту майна, застосованого відповідно до положень пунктів 94.2, 94.5 статті 94 Податкового кодексу України, так і в разі відсутності арешту майна, оскільки положення ст. 94 Податкового кодексу України не пов'язує взаємозалежність існування адміністративного арешту майна та адміністративного арешту коштів, залежність застосування за рішенням суду арешту коштів після арешту майна, а також не визначає послідовності процедур їх застосування. На наше глибоке переконання, адміністративний арешт коштів може бути застосований за іншою визначеною в Податковому кодексі України процедурою, ніж арешт майна, незалежно від того, чи був застосований адміністративний арешт майна платника податків чи не був.

Тому непідтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків в судовому порядку не унеможливорює право податкового органу на звернення до суду з позовом про застосування арешту коштів на рахунках відповідача, але за умови наявності відповідних підстав, визначених Податковим кодексом України.

Адміністративний арешт коштів платника податків не є похідним від адміністративного арешту майна та, відповідно, може бути застосований за рішенням суду за зверненням контрольного органу без прийняття таким органом рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків та його підтвердження у встановленому законом порядку.

Уважаємо, що підпункт 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України встановив єдині і виключні підстави застосування до платника податків адміністративного арешту його коштів шляхом звернення контрольного органу до суду.

Виходячи з наведеного, перелік повноважень контрольного органу, викладений у статті 20 Податкового кодексу України, щодо підстав застосування адміністративного арешту коштів платника податків є вичерпним. Податковий кодекс України може визначити інші підстави застосування адміністративного арешту коштів, прописуючи це у відповідних повноваженнях контрольного органу, проте не в інших статтях, що буде порушувати принципи повноти та єдиної спрямованості кодифікації актів, а має визначати ці підстави в одній статті – 20 Податкового кодексу України.

Друге та четверте запитання: Яке співвідношення положень підпункту 20.1.33 пункту 20.1 статті 20 і статті 94 Податкового кодексу України? Які підстави застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку?

Підпункт 20.1.33 пункту 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України регламентує право контрольного органу звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку, платника податків, за наявності у платника податків податкового боргу, у разі якщо у такого платника податків відсутнє майно та/або його балансова вартість менша за суму податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу. Тобто в питанні правильності визначення підстав застосування адміністративного арешту коштів платника податків приписи підпункту 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПКУ є спеціальними відносно приписів інших статей (наприклад, ст. 94) Податкового кодексу України, які можуть визначати підстави застосування адміністративного арешту коштів платника податків. Додатково можна зазначити, що інших приписів стосовно визначення підстав застосування адміністративного арешту коштів у Податковому кодексі України не визначено.

Крім того, в питанні визначення співвідношення підпункту 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 та приписів статті 94 Податкового кодексу України щодо підстав накладення адміністративного арешту на кошти, що викликає колізійність норм одного нормативно-правового акта, вагому роль може відігравати правило про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням, яке застосовує Європейський суд з прав людини у своїй практиці. Крім того, у питанні визначення співвідношення підпункту 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 та приписів статті 94 Податкового кодексу України щодо підстав накладення адміністративного арешту на кошти виникає колізійність норм одного нормативно-правового акта. Вагому роль у цьому може відігравати правило про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням, яке застосовує Європейський суд з прав людини у своїй практиці.

Справа в тому, що неузгодженість між чинними нормативно-правовими актами, їхнє протиріччя з одного й того самого предмета регулювання, а також суперечність між двома або більше формально чинними нормами права, прийнятими з одного і того ж питання, в теорії права визначені як колізія норм права. Ефективність правового регулювання суспільних відносин залежить від несуперечності законодавства та наявності механізмів подолання колізій, що виникають між правовими приписами. Чинне законодавство України також не позбавлене колізій.

У нашому випадку інтерес можуть представляти колізії між нормами, які є рівними за юридичною силою. Вони виявляються між приписами, що містяться в різних статтях одного нормативно-правового акта.

На нашу думку, за наявності колізій в різних статтях одного нормативно-правового акта необхідно застосовувати для її вирішення правило про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням. Можливість використання такого правила для подолання колізій норм пояснюється принципом правової визначеності, який вимагає від правозастосовного органу у випадку неточності, недостатньої чіткості, суперечливості норм позитивного права тлумачити норму

на користь невідладного суб'єкта. Цей принцип спрямований на реалізацію принципу верховенства права, проголошеного в ст. 8 Конституції України.

На сьогодні нормативною підставою для застосування правила про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням є п.п. 4.1.4 ст. 4 Податкового кодексу України, де передбачено презумпцію правомірності рішень платника податку у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контрольних органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контрольного органу.

Враховуючи те, що, згідно зі ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23 лютого 2006 року № 3477-IV, суди застосовують під час розгляду справ Конвенцію та практику Суду як джерело права, застосування правила про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням може бути здійснене також шляхом використання практики Європейського суду з прав людини. Тут покажемо є остаточне рішення Європейського суду з прав людини в справі «Щокін проти України», в якому Суд дійшов висновку про порушення прав заявника, гарантованих статтею 1 Першого протоколу до Конвенції, по-перше, у зв'язку з тим, що відповідне національне законодавство не було чітким і узгодженим та, відповідно, не відповідало вимозі «якості» закону й не забезпечувало адекватність захисту від свавільного втручання у майнові права заявника; по-друге, національними органами не була дотримана вимога законодавства щодо застосування підходу, який був би найбільш сприятливим для заявника – платника податку, коли у його справі національне законодавство допускало неоднозначне трактування.

Застосування правила про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням в публічному праві може бути обґрунтоване ст. 8 Конституції України, а також ч. 1 ст. 8 КАС України (чинного на момент виникнення спірних відносин), яка передбачає, що суд, вирішуючи справу, керується принципом верховенства права, відповідно до якого, зокрема, людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави.

Згідно з рішенням Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень ст. 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м'якого покарання) від 2 листопада 2004 року № 15-рп/2004 верховенство права є пануванням права у суспільстві. Верховенство права вимагає від держави його втілення в правотворчу та правозастосовну діяльність, зокрема у закони, які за своїм змістом мають бути проникнуті, передусім, ідеями соціальної справедливості, свободи, рівності тощо. Одним із проявів вер-

ховенства права є те, що право не обмежується лише законодавством, а включає й норми моралі, традиції, звичаї.

ЄСПЛ у рішенні у справі «Хорнсбі проти Греції» від 19 березня 1997 року вказав, що право на справедливий судовий розгляд гарантоване статтею 6 Конвенції, і його доцільно тлумачити крізь призму преамбули Конвенції, яка у відповідній частині проголошує верховенство права частиною загального спадку Договірних Держав. Одним із фундаментальних аспектів верховенства права є принцип правової визначеності, який разом з іншими вимагає, щоб кінцеві судові рішення не ставилися під сумнів.

Тому підпункт 20.1.33 пункту 20.1 статті 20 у порівнянні зі статтею 94 Податкового кодексу України, незважаючи на те, що він значно звужує підстави застосування до платника податків адміністративного арешту коштів на рахунках в банку, є спеціальним для визначення підстав застосування в порівнянні з приписами інших статей (наприклад, ст. 94) Податкового кодексу України, які є загальними в частині визначення підстав застосування адміністративного арешту коштів. Крім того, застосування підпункту 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 є доцільним та можливим з огляду на використання у відповідній практиці ЄСПЛ правила про пріоритет норми з найбільш сприятливим для особи тлумаченням, оскільки підпункт 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 у порівнянні із ст. 94 ПКУ має більш сприятливий ефект у разі застосування на користь особи-платника податків та обмежує відповідний розсуд контрольних органів в частині визначення підстав застосування адміністративного арешту коштів.

Третє запитання: яке співвідношення понять адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку та зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках у банку?

Адміністративний арешт коштів платника податків та зупинення його видаткових операцій у банку є взаємопов'язаними поняттями. Відповідно до ч. 2 ст. 59 Закону України «Про банки і банківську діяльність» від 7 грудня 2000 року № 2121-III зупинення власних видаткових операцій банку за його рахунками, а також видаткових операцій за рахунками юридичних або фізичних осіб здійснюється в разі накладення арешту відповідно до частини першої цієї статті, а також в інших випадках, передбачених договором, Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», іншими законами та/або умовами обтяження, предметом якого є майнові права на грошові кошти, що знаходяться на банківському рахунку, кореспондентському рахунку. Зупинення видаткових операцій здійснюється в межах суми, на яку накладено арешт, крім випадків, коли арешт накладено без встановлення такої суми або коли інше передбачено договором, законом чи умовами такого обтяження.

Тобто зупинення видаткових операцій платника податків є похідним поняттям від адміністративного арешту його коштів на рахунках в банку, оскільки здійснюється лише після застосування за рішенням суду адміністративного арешту коштів на рахунку в банку.

Шосте запитання: чи можна розглядати застосування адміністративного арешту майна / коштів платника податків, передбачений пунктом 94.2 статті 94 Податкового кодексу України, як позбавлення права власності / права мирного володіння майном у контексті статті 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод?

Відповідно до ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, кожна фізична або юридична особа має право мирно володіти своїм майном. Ніхто не може бути позбавлений своєї власності інакше як в інтересах суспільства і на умовах, передбачених законом і загальними принципами міжнародного права.

Проте попередні положення жодним чином не обмежують право держави вводити в дію такі закони, які вона вважає за необхідне, щоб здійснювати контроль за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів.

За аналізом статті 1 Протоколу необхідно зазначити, що вона гарантує захист від втручання в права власника з боку держави. Таке втручання може набувати таких форм, як: 1) втручання в користування майном; 2) позбавлення майна; 3) контроль за користуванням власністю.

У нашому випадку, виходячи з поставленого в листі питання, інтерес представляє позбавлення майна (права власності), яке застосовується в податкових спорах для забезпечення сплати податків і зборів всіма зобов'язаними особами. Варто сказати, що контроль держави над власністю може передбачати як обмеження, так і обов'язки для фізичних та юридичних осіб щодо здійснення ними тих чи інших дій в частині забезпечення сплати податків і зборів.

У контексті статті 1 Протоколу стягнення державою податків та інших обов'язкових платежів, а також вжиття контрольних заходів щодо їх сплати за рішенням відповідних органів влади розглядається ЄСПЛ як належні заходи держави для забезпечення контролю за користуванням власністю, законного втручання в користування майном, законного позбавлення майна. У справі «Газус проти Нідерландів» 1995 року ЄСПЛ прийняв рішення, що дії держави з вилучення майна в компанії в рахунок погашення податкового боргу були правомірними, оскільки мало місце не позбавлення власності, як визначено в ч. 1 ст. 1 Протоколу, а мало місце застосування заходів контролю за користуванням власністю відповідно до ч. 2 ст. 1 Протоколу. Крім того, дії влади були засновані на законі, позбавлення майна відбувалось в інтересах суспільства. Тому за рішенням ЄСПЛ, держава

реалізувала своє право на контроль за користуванням майна для забезпечення стягнення податків та інших обов'язкових платежів.

Приймаючи свої рішення, ЄСПЛ керується також принципом справедливого балансу між приватним та суспільним інтересами, оскільки в податковій сфері у державах завжди має місце широка сфера застосування розсуду. Позбавлення власності, втручання в користування майном, контроль за користуванням власністю з боку держави мають бути виправдані відповідною метою, яку переслідує держава під час здійснення контрольних заходів, і відповідати принципу справедливого балансу приватного та суспільного інтересів (рішення ЄСПЛ у справі «Спорронг та Льонрот проти Швеції» 1982 року).

Втручання в права власника з боку держави є можливим за таких обставин: 1) має бути виправданим за умови його законності (рішення ЄСПЛ у справі «Ен-трік проти Франції» 1994 року, рішення ЄСПЛ у справі «Педурару проти Румунії» 2005 року, рішення ЄСПЛ у справі «Беелер проти Італії» 2000 року, рішення ЄСПЛ у справі «Кушоглу проти Болгарії» 2007 року); 2) має переслідувати легітимну мету в суспільних інтересах (рішення ЄСПЛ у справі «Спадеа і Скалабріно проти Італії» 1995 року); 3) втручання може бути здійснене в інтересах суспільства (рішення ЄСПЛ у справі «Стреч проти Об'єднаного Королівства» 2003 року); 4) рішення має бути пропорційним та не становити надмірного тягаря (рішення ЄСПЛ у справі «Літгоу та інші проти Сполученого Королівства» 1986 року).

Держава користується широкою свободою розсуду як щодо вибору способу вжиття контрольних заходів, так і щодо встановлення того, чи виправдані наслідки вжиття таких заходів з огляду на загальний інтерес для досягнення мети закону (рішення ЄСПЛ у справі «Звольськи та Звольська проти Республіки Чехії» 2002 року).

Отже, на нашу думку, застосування державою адміністративного арешту коштів на рахунках в банку здійснюється на підставі відповідної норми закону, знаходиться в межах дотримання принципу справедливого балансу між приватним та суспільним інтересом, оскільки держава, стягуючи податки та збори, підтримує свій публічний фінансовий інтерес шляхом застосування до осіб, в тому числі, таких обмежень, як адміністративний арешт коштів та накладає таке обмеження на особу з метою забезпечення виконання її податкового обов'язку для задоволення інтересів суспільства.

Тому застосування адміністративного арешту саме майна (а не коштів) платника податків, що передбачений пунктом 94.2 статті 94 Податкового кодексу України, не можна розглядати як позбавлення права власності / права мирного володіння майном у контексті статті 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, а можна розглядати як втручання в користування майном, яке, проте, є дозволеним відповідно до закону обмеженням держави.

Застосування ж адміністративного арешту коштів платника податків, що передбачений пунктом 94.6 статті 94 та за підстав, визначених підпунктом 20.1.33 пункту 20.1 статті 20 Податкового кодексу України, також не можна розглядати як позбавлення права власності / права мирного володіння коштами в контексті статті 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, а можна розглядати як втручання в користування майном, яке, проте, є також дозволим відповідно до закону обмеженням держави.

Сьоме запитання: Який строк та порядок звернення до суду контрольного органу про застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку?

Строк та порядок звернення до суду контрольного органу про застосування адміністративного арешту коштів платника податків на рахунках у банку визначається статтею 283 Кодексу адміністративного судочинства України, яка визначає особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів. Відповідно до ч. 2 ст. 283 КАСУ, заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду.

2. Установлення обґрунтованості накладення адміністративного арешту на майно платника податків у межах 96-годинного строку

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

*доцент кафедри адміністративного та фінансового права
Львівського національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення суддів Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.Б. Гусака, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.І. Смоковича у справі № 120/4866/18-а (провадження № К/9901/20816/19) (вих. № 86/0/27-20 від 24.09.2020 р.) та Р.Ф. Ханової, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.І. Смоковича (вих. № 87/0/27-20 від 24.09.2020 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення у процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності з методами наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

I. Проблемне питання

1.1. Об'єкт оподаткування є обов'язковим елементом юридичного складу податку, що у сукупності із податковою правосуб'єктністю платника фактично визначає виникнення податкового обов'язку за конкретним платежем.

1.2. Вказаний висновок відповідає системному застосуванню нормативного поняття об'єкта оподаткування у п. 22.1 ст. 22 ПК України (можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку) та підстав виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку згідно зі ст. 37 ПК України.

1.3. У зв'язку із цим правильне вирішення питання щодо нормативного визначення об'єктів оподаткування та їхнє однозначне правозастосування є відповіддю на питання існування податкового обов'язку платника за відповідним податком та про його обсяг.

1.4. У цих умовах сформовані однозначні правозастосовні підходи на рівні правових позицій вищих судових інстанцій в рамках національної податково-правової системи є орієнтиром діяльності платників податків і контрольних органів, що наділяє суди повноваженнями з виправлення недоліків якості нормативно-правового регулювання за його застосування у спірних правовідносинах.

1.5. У системному взаємозв'язку приписів ч.ч. 5, 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій та статус суддів» від 02.06.2016 р. № 1402-VIII та ч. 5 ст. 242 КАС України, висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду враховуються судами під час вибору й застосування норми права до спірних правовідносин для уніфікації судової практики та є обов'язковими для застосування суб'єктами владних повноважень. Таким чином реалізується конституційна ознака обов'язковості судових рішень.

1.6. Водночас, у разі сумнівів у відповідності визначеному порядку правозастосування таких висновків у спірних правовідносинах, закон допускає можливість відступу від висновку щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду, керуючись ч. 1 ст. 346, ч. 1 ст. 347 КАС України, шляхом передачі справи на розгляд палати, до якої входить колегія суддів, об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду.

1.7. Підставою для звернень, з приводу яких надається цей науковий висновок, стала ініціатива колегії суддів Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду про необхідність відступу від усталених у практиці Верховного Суду висновків щодо системного застосування нормативних положень у сфері сплати оподаткування, за якими:

1.7.1. відповідно до приписів підпункту 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України (в редакції, чинній на час дії спірних правовідносин (до 1 січня 2017 року)), до витрат фізичної особи-підприємця, пов'язаних зі здійсненням нею господарської діяльності, відносяться витрати на сплату орендної плати за землю та земельного податку, зважаючи на те, що перелік інших витрат, пов'язаних з господарською діяльністю такої особи, зазначених у підпункті 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України, не є вичерпним (постанови Верховного Суду від 27.02.2018 р. (справа № 821/274/17), від 22.03.2018 р. (справа № 820/3255/17), від 12.02.2019 р. (справа № 817/815/16), від 14.05.2019 р. (справа № 820/4398/18));

1.7.2. отримана від продавців товарів сума мотиваційних виплат (бонусів) у зв'язку з досягненням відповідних обсягів постачання не є об'єктом оподаткування ПДВ у розумінні пункту 185.1 статті 185 ПК України; додаткова бонусна винагорода, премія або знижка на вартість товару, надана продавцем покупцеві відповідно до умов угоди про купівлю-продаж (чи окремої згоди сторін), або для зацікавлення (винагорода) постійних покупців у подальшій співпраці, не може розцінюватись як послуга у сфері маркетингу, відтак, нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за бонусами є безпідставним (постанова Верховного Суду від 18.12.2018 р. (справа № 808/3341/16)).

1.8. Підставами для відступу, у Зверненні, заявлено (відповідно до порядковості пунктів правових позицій):

1.8.1. у постанові від 08.05.2018 р. у справі № 809/674/17 Верховним Судом було висловлено протилежну правову позицію, а саме: про вичерпність наданого в пункті 177.4 статті 177 ПК України (в редакції, чинній на час існування спірних правовідносин (до 1 січня 2017 року)) переліку витрат фізичної особи-підприємця, безпосередньо пов'язаних зі здійсненням господарської діяльності, до якого не входять сплачені суми обов'язкових платежів за користування наданими в оренду земельними ділянками державної і комунальної власності. Перелік таких обов'язкових платежів встановлений у підпункті 177.4.3 пункту 177.4 статті 177 ПК України і на момент існування спірних правовідносин суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірах та порядку, встановлених законом.

1.8.2. одним із методів, які використовуються постачальниками для просування товарів на ринку, є сплата мотиваційних та стимулюючих виплат (премій, бонусів, інших заохочень) на користь третіх осіб (організацій, які придбавають товари, у постачальника та здійснюють їх збут (дистриб'ютори), які є винагородою

за досягнення відповідних економічних показників третіми особами (дистриб'юторами) у межах своєї основної діяльності та сприяють пожвавленню збуту товарів постачальника, стимулюють просування товарів у каналах дистрибуції. Це дає підстави класифікувати такі виплати як оплату за маркетингові послуги, що є об'єктом оподаткування ПДВ в порядку визначення їх як окремого виду операцій платників податку з постачання товарів / послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 Кодексу (п. 185.1 ст. 185 ПК України).

1.9. Тому цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого необхідно надати відповіді у формі правових висновків палати Касаційного адміністративного суду Верховного Суду, попередньо з'ясувавши дискусійні питання правозастосування:

1.9.1. Чи можна, виходячи з системного зв'язку приписів підпунктів пункту 177.4 статті 177 ПК України в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин (2016 рік), тлумачити передбачені підпунктом 177.4.4 цього пункту інші витрати, безпосередньо пов'язані з отриманням доходів фізичною особою-підприємцем, як такі, що можуть включати податки та інші обов'язкові платежі?

1.9.2. Чи може орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності та земельний податок відноситись до «інших витрат» у розумінні підпункту 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України?

1.9.3. Чи відносяться дистриб'юторські послуги щодо сприяння пожвавленню збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення відповідних обсягів постачання до маркетингових послуг в розумінні підпункту 14.1.108 пункту 14.1 статті 14 ПК України?

1.9.4. Чи можна віднести кошти, отримані згідно з дистриб'юторським договором та додатковими угодами щодо сприяння пожвавленню збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення відповідних обсягів постачання, до отриманої від продавців товарів суми мотиваційних виплат (бонусів)?

1.9.5. Чи може вважатися така сума коштів об'єктом оподаткування ПДВ у розумінні пункту 185.1 статті 185 ПК України?

II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. п. 177.2 ст. 177 ПК України об'єктом оподаткування доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, визначає чистий оподатковуваний дохід, тобто різницю між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи-підприємця.

2.2. Відповідно до цього, підп. 177.4 ст. 177 ПК України визначає перелік витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходів.

2.3. На час існування спірних правовідносин нормативні приписи підп. 177.4.3 та 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України, щодо системного застосування яких скероване Звернення, передбачали включення до складу таких витрат суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірах та порядку, встановлених законом (підп. 177.4.3 п. 177.4 ст. 177 ПК України) та інші витрати, до складу яких включаються витрати, що пов'язані з веденням господарської діяльності, які не зазначені в підпунктах 177.4.1–177.4.3 цього пункту, до яких відносяться витрати на відрядження найманих працівників, на послуги зв'язку, реклами, плати за розрахунково-касове обслуговування, на оплату оренди, ремонт та експлуатацію майна, що використовується в господарській діяльності, на транспортування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів), вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України).

2.4. Таким чином, підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України включає неконкретизований перелік інших витрат, які не були зазначені у попередніх підпунктах, що пов'язані з окремими переліченими аспектами здійснення господарської діяльності, без конкретизації та обмеження природи платежу на здійснення таких витрат і їхніх складових частин.

2.5. Таким чином, незважаючи на вид платежу, його здійснення в процесі господарської діяльності в межах перелічених напрямів використання, документальне підтвердження та прямий зв'язок з веденням такої діяльності платником, передбачає законність віднесення до складу інших витрат, що враховуються у разі коригування результату фінансової діяльності фізичної особи-підприємця для цілей визначення бази оподаткування податком з доходів фізичних осіб від провадження господарської діяльності.

2.6. Зважаючи на касову різницю між обсягом валового доходу, а також фінансовим результатом від здійснення господарської діяльності, який реально залишається у розпорядженні фізичної особи-підприємця після проведення вирахування необхідного обсягу витрат, оподаткування сум сплачених податків та інших обов'язкових платежів, сплачених у складі витрат для забезпечення здійснення такої господарської діяльності, не відповідатиме принципам реальності оподаткування доходу, а також зумовлюватиме внутрішнє подвійне оподаткування.

2.7. Запроваджений підхід до визначення об'єктом оподаткування фізичної особи-підприємця чистого оподаткованого доходу від здійснення ним господарської діяльності передбачає врахування принципу соціальної справедливості податкового законодавства у частині забезпечення реальної платоспроможності платників податків під час їх установлення (підп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 ПК України).

2.8. Відповідно до ПК України застосовуються положення бухгалтерського обліку щодо доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування.

2.9. Абз. 23 ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (надалі – Закон № 996-XIV) чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

2.10. Витратами є зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) (абз. 15 ст. 1 Закону № 996-XIV).

2.11. У розвиток положення, відповідно до п. 11 та абз. 9 п. 18 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (zareestr. в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 р. за № 27/4248 податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі включаються до складу витрат у складі виробничої собівартості продукції, робіт, послуг або ж до складу адміністративних витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством. Водночас у складі останніх виділяють витрати на службові відрядження, утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона), на зв'язок, плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків тощо, які віднесені до «інших витрат» за підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України.

2.12. У зв'язку з цим, включення орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності до складу «інших витрат» за підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України відповідає принципам та чинним приписам податково-правового регулювання, незважаючи на специфічну природу такої орендної плати як обов'язкового платежу, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою (підп. 14.1.136 п. 14.1 ст. 14 ПК України), під час розрахунку чистого оподаткованого доходу платника податку з доходів фізичних осіб – фізичної особи-підприємця.

2.13. Подальші зміни до п. 177.4.3 п. 177.4 ст. 177 ПК України, які набули чинності з 1 січня 2017 року, щодо розширення переліку витрат фізичної особи-підприємця від провадження господарської діяльності, зокрема, на суми податків, зборів, які пов'язані з господарською діяльністю такої особи, не можуть тлумачитися як підстава обмежувального застосування припису підп. 177.4.4 п. 177.4 ст. 177 ПК України на момент існування спірних правовідносин, оскільки такі стосували-

ся прямого визначення додаткових закріплених витрат у формі сплати податків і зборів щодо розвитку положень оподаткування, визначених у п.п. 2.6–2.7 цього Висновку, на користь платника податків і забезпечення чіткості нормативно-правового регулювання.

2.14. Додатково можна зазначити, що складність податкового законодавства за дотримання загально-правового конституційного спеціально-дозвільного принципу функціонування державного апарату виключно на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (ч. 2 ст. 6, ч. 2 ст. 19 Конституції України) робить особливо актуальним питання якості податково-правового регулювання. Оскільки концепція законності обмеження прав особи відсилає до якості такого закону, вимагаючи, щоб він був доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні згідно з позицією Великої палати ЄСПЛ у пункті 109 рішення у справі «Бейелер проти Італії» (заява № 33202/96), а відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення такого важливого фінансового питання, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією про захист прав людини та основоположних свобод, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади у майнові права заявника.

2.15. Важливе значення має дія презумпції правомірності рішень платника податку у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контрольних органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контрольного органу (п.п. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 ПК України), що визначає напрям вирішення існуючих колізій нормативно-правового регулювання на користь пріоритету інтересів особи. Порушення вказаного принципу в поєднанні з констатованою незадовільною якістю нормативно-правового регулювання в податковій сфері, дало підстави Європейському суду з прав людини встановити незаконність втручання у майнові права платника податків та порушення ст. 1 Першого протоколу до Конвенції (п.п. 51, 56–58 рішення ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р, заява № 23759/03 та № 37943/06).

2.16. Отже, у вказаній ситуації, за наявності усталеної практики щодо порядку застосування припису податкового законодавства та виникнення сумніву, що засвідчено позицією колегії суддів про передачу спору на розгляд об'єднаної палати, а отже, офіційної констатації таким чином неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків або контрольних органів на рівні вищої судової інстанції, вказані обставини стверджують необхідність прийняття рішення на користь платників податків.

2.17. Одним із об'єктів оподаткування податком на додану вартість, у контексті звернень, з приводу яких надається цей висновок, є постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу (підп. «п» п. 185.1 ст. 185 ПК України).

2.18. Таким чином, за змістом підп. 14.1.185 п. 14.1 ст. 14 ПК України, постачанням послуг є будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення дії або провадження діяльності.

2.19. За змістом абз. 5 Закону № 996-XIV господарська операція визначається як дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

2.20. У зв'язку із цим, надаючи оцінку мотиваційним виплатам (бонусам), що отримуються згідно з дистриб'юторським договором та додатковими угодами щодо сприяння поживленню збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення відповідних обсягів постачання, необхідно дослідити, чи відносяться вказані кошти до системи оплати (визначення загальної ціни) виконання умов відповідного договору, що мають своєю підставою здійснення додаткових дій у системі договірних зобов'язань з боку дистриб'ютора, крім укладення останнім договорів купівлі-продажу з кінцевим покупцем (споживачем), від яких і залежить нарахування і виплата мотиваційних виплат (бонусів).

2.21. Підп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 ПК України до маркетингових послуг (маркетингу) відносить послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управлінні руху продукції (робіт, послуг) до споживача та післяпродажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності такого платника податків. До маркетингових послуг належать, у тому числі: послуги з розміщення продукції платника податку в місцях продажу, послуги з вивчення, дослідження та аналізу споживчого попиту, внесення продукції (робіт, послуг) платника податку до інформаційних баз продажу, послуги зі збору та розповсюдження інформації про продукцію (роботи, послуги).

2.22. З урахуванням принципу бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що застосовуються під час визначення об'єкта оподаткування ПДВ, – превалювання сутності над формою, – який полягає в тому, що операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми (абз. 7 ст. 4 Закону № 996-XIV), діяльність у сфері маркетингу як об'єкт оподаткування ПДВ передбачає необхідність встановлення здійснення дистриб'ютором фактичної додаткової діяльності, що підпадає під ознаки підп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 ПК України (поста-

чання окремих послуг) та визначення в договорі про надання дистриб'юторських послуг щодо сприяння поживленню збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення відповідних обсягів постачання прямого взаємозв'язку між такими послугами й порядком оплати за їх надання, незалежно від результативності продажів.

2.23. В іншому випадку мотиваційні виплати (бонуси), які нараховуються від розміру виручки проданого дистриб'ютором товару, що не залежать від обсягу наданих додаткових послуг дистриб'ютором, які підпадають під ознаки маркетингової діяльності, не є оплатою окремої послуги з боку постачальника товару, оскільки йому такі послуги дистриб'ютором і не надаються згідно з договором, а є елементом діяльності останнього із забезпечення власної господарської діяльності шляхом продажів товарів постачальника.

2.24. У такому випадку, лише послуги дистриб'ютора з продажу і є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, враховуючи ціну таких послуг, визначену у порядку, встановленому договором.

III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.9.1 цього Наукового висновку:

3.1. Виходячи з системного зв'язку приписів підпунктів пункту 177.4 статті 177 ПК України в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин (2016 рік), необхідно тлумачити передбачені підпунктом 177.4.4 цього пункту інші витрати, безпосередньо пов'язані з отриманням доходів фізичною особою-підприємцем, незважаючи на вид платежу, якщо він здійснюється у процесі господарської діяльності в межах перелічених напрямів використання, документально підтверджено та встановлено прямий зв'язок з веденням такої діяльності платником, в тому числі, включаючи податки та інші обов'язкові платежі.

щодо питання, сформульованого у п. 1.9.2 цього Наукового висновку:

3.2. Орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності та земельний податок належать до «інших витрат» у розумінні підпункту 177.4.4 пункту 177.4 статті 177 ПК України.

3.3. Зважаючи на викладене, вважаю, що відсутні підстави відступити від усталеного правового висновку, викладеного у постановках Верховного Суду в подібних правовідносинах, сформульованого в п. 1.7.1 цього Наукового висновку, та доповнити його наведеними міркуваннями.

щодо питань, сформульованих у п.п. 1.9.3–1.9.5 цього Наукового висновку:

3.4. Послуги у сфері маркетингу, як об'єкт оподаткування ПДВ, передбачають необхідність встановлення здійснення дистриб'ютором фактичної додаткової діяльності, що підпадає під ознаки підп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 ПК України (постачання окремих послуг) та визначення у договорі про надання дистриб'юторських по-

слуг щодо сприяння пожевоаленню збуту товарів постачальника та стимулювання просування товарів з метою досягнення відповідних обсягів постачання прямого взаємозв'язку між такими послугами і порядком оплати за їх надання, незалежно від результативності продажів.

3.5. Мотиваційні виплати (бонуси), які нараховуються від розміру виручки проданого дистриб'ютором товару, що не залежать від обсягу надання додаткових послуг дистриб'ютором, які б підпадали під нормативні ознаки маркетингової діяльності, не є оплатою окремої послуги з боку постачальника товару, оскільки йому такі послуги дистриб'ютором і не надаються згідно з договором, а є елементом діяльності останнього із забезпечення власної господарської діяльності шляхом продажів товарів постачальника.

3.6. Зважаючи на викладене, вважаю, що правовий висновок, викладений у постанові Верховного Суду від 18.12.2018 р. (справа № 808/3341/16), сформульований у п. 1.7.2 цього Наукового висновку, підлягає застосуванню до подібних правовідносин з урахуванням доповнення наведеними міркуваннями в частині оцінки відповідної діяльності та виплат дистриб'юторові.

§ 2. Правові позиції

9.3.1. Процедура застосування



Постанова КАС ВС від 16.04.2020 у справі № 804/7201/16

Сума коштів, на яку накладається арешт, не може перевищувати суму податкового боргу, право на стягнення якої наявне в податкового органу на момент прийняття судом рішення про застосування адміністративного арешту.



Постанова КАС ВС від 23.04.2021 у справі № 808/1031/17

Не показавши під час перевірки службове посвідчення посадової особи контрольного органу платників податків, а також його посадовим (службовим) особам, уповноваженому представнику чи особам, які фактично проводять розрахункові операції, посадові (службові) особи контрольного органу, зазначені в направленні на проведення експертизи, не мають права на документальну виїзну або фактичну перевірку, навіть за умови наявності в них довідки про належність до посадових осіб податкових органів. У такому разі адміністративний арешт не обґрунтований.

9.3.2. Арешт майна



Постанова КАС ВС від 07.07.2020 у справі № 819/2422/14-а

Умовний арешт майна є обмеженням платника податків щодо реалізації прав власності на майно, що полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного контрольного органу на здійснення таким платником будь-якої операції з майном і застосовується до товарів, які виготовляються, зберігаються, переміщуються або реалізуються з порушенням правил, визначених митним законодавством України чи законодавством з питань оподаткування акцизним податком, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення.



Постанова КАС ВС від 04.09.2018 у справі № 813/2018/17

Рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків має передувати зверненню податкового органу до суду з вимогами про застосування арешту коштів. Правовими підставами (умовами) для застосування адміністративного арешту майна платника податків є, зокрема, наявність податкового боргу, якщо в такого платника відсутнє майно, та/або його балансова вартість нижча від суми податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу.

9.3.3. Арешт коштів



Постанова КАС ВС від 28.02.2019 у справі № 813/483/17

Підставою для арешту коштів на рахунку платника податків, зокрема, може бути факт протиправного недопуску ревізорів до проведення виїзної документальної перевірки. Платник має право не допустити представників контрольного органу до проведення перевірки у разі порушення процедури або незаконності наказу про її проведення.



Постанова КАС ВС від 30.08.2019 у справі № 813/906/18

Непідтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків у судовому порядку не обмежує право податкового органу на звернення до суду про застосування арешту коштів на рахунках відповідача за умови наявності підстав, визначених Податковим кодексом України.



Постанова КАС ВС від 23.04.2020 у справі № 814/1342/15

Арешт на кошти платника податків накладається за наявності підстав, визначених податковим законодавством, на підставі рішення суду шляхом звернення контрольного органу до суду та не залежить від наявності рішення контрольного органу про накладення арешту на майно платника податків.

9.3.4. Зупинення видаткових операцій



Постанова КАС ВС від 23.06.2020 у справі № 813/3715/15

Установлення незаконності наказу податкового органу про призначення податкової перевірки платника податків свідчить про відсутність законних підстав для її проведення та необґрунтованості накладення арешту на кошти шляхом зупинення видаткових операцій на банківських рахунках.



Постанова КАС ВС від 22.01.2021 у справі № 803/205/16

Непідтвердження контрольним органом наявності належним чином засвідченої відмови платника податків у допуску до проведення перевірки як необхідної умови для застосування адміністративного арешту свідчить про відсутність підстав для застосування арешту коштів, які перебувають на банківських рахунках, шляхом зупинення видаткових операцій на таких рахунках.

9.4. Оцінка реальності господарських операцій

9.4.1. Превалювання сутності над формою



Постанова КАС ВС від 04.09.2018 у справі № 826/5608/17

З метою забезпечення ефективного захисту прав, свобод та інтересів людини, з огляду на принцип «превалювання сутності над формою», ураховуються завдання судочинства та необхідність дотримання балансу публічних і приватних інтересів, тобто принципу пропорційності.



Постанова КАС ВС від 10.03.2020 у справі № 816/1601/14

На підставі принципу «превалювання сутності над формою» податкові наслідки господарської операції мають визначатись із застосуванням податкової реконструкції, з огляду на дійсні зміни майнового стану учасників операції.



Постанова КАС ВС від 10.04.2020 у справі № 440/1082/19

З покликанням на принцип «превалювання сутності над формою» робиться аналіз випадків нереальності господарських операцій.

9.4.2. Ділова мета



Постанова КАС ВС від 21.01.2020 у справі № 2а-0870/1161/11

Систематичний продаж алюмінієвої продукції за ціною, що формувалась без врахування витрат на придбання товарів і послуг для виробництва цієї продукції, та одержання внаслідок таких операцій збитків на значні суми не може бути визнано економічно виправданим. Розумні економічні причини можуть бути наявними лише за умови, що платник має намір одержати економічний ефект у результаті підприємницької або іншої економічної діяльності, а не виключно чи переважно коштом відшкодування з бюджету податку на додану вартість.



Постанова КАС ВС від 17.03.2020 у справі № 812/9439/13-а

У платника має бути намір отримати відповідний економічний ефект. Господарська операція принаймні теоретично (за умови досягнення поставлених завдань) має передбачати можливість приросту або збереження активів чи їх вартості. З'ясування наміру платника на отримання економічного ефекту від господарської операції передбачає аналіз умов та обставин її здійснення.



Постанова КАС ВС від 21.07.2020 у справі № 816/191/17

Вирішувати, які саме господарські операції потрібно здійснити в межах господарської діяльності, має сам платник, а економічна ефективність та доцільність витрат є якісним показником, який не впливає на податковий облік платника.



Постанова КАС ВС від 19.06.2023 у справі № 810/1577/17

Саме по собі невиконання контрагентами своїх податкових обов'язків, відсутність за місцезнаходженням не можуть бути безумовним свідченням відсутності ділової мети та/або обізнаність платника з протиправним характером діяльності його контрагентів та, відповідно, недостовірності задекларованих даних податкового обліку платника. Лише сукупність цих обставин підтверджує висновок про реальність або неможливість фактичного проведення господарських операцій.

9.4.3. Оцінка поведінки контрагентів



Постанова КАС ВС від 12.10.2022 у справі № 520/2388/2020

Норми податкового законодавства не узалежнюють достовірність даних податкового обліку платника від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів / робіт / послуг, призначених для використання в його господарській діяльності. Порушення постачальником товару / робіт / послуг у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства чи правил ведення господарської діяльності не може бути підставою для висновку про порушення покупцем товару (робіт, послуг) вимог законодавства щодо формування витрат чи податкового кредиту.

Тому платник (покупець товарів / робіт / послуг) не може зазнавати негативних наслідків, зокрема, у вигляді позбавлення права на формування податкового кредиту, за можливою неправомірною діяльністю його контрагента за умови, якщо суд не встановив фактів, які свідчать про обізнаність платника щодо такої поведінки контрагента та злагодженість дій між ними.



Постанова КАС ВС від 05.10.2022 у справі № 640/12691/19

Під час проведення господарських операцій платник може бути необізнаним стосовно дійсного стану правосуб'єктності своїх контрагентів і реально поставляти на їхню адресу товари, роботи чи послуги, попри те, що контрагенти, можливо, і мають наміри щодо порушення податкового законодавства.



Постанова КАС ВС від 06.10.2022 у справі № 160/8965/19

Підставою для донарахування платнику грошових зобов'язань може слугувати лише встановлення факту узгодженості дій платника з недобросовісними платниками-постачальниками з метою незаконного отримання податкових вигод або його обізнаності з такими діями постачальників чи сприяння ухиленню постачальниками товару у ланцюгу постачання від виконання податкових зобов'язань. Якщо матеріали справи таких доказів не містять, вирок не може слугувати єдиним належним доказом фіктивності спірних господарських операцій та не зумовлює правових наслідків для платника.



Постанова КАС ВС від 01.02.2023 у справі № 300/1753/21

Правовідносини контрагента з третіми особами в ланцюгах постачання, з якими платник не вступав у господарські відносини, за відсутності інших об'єктивних та підтверджених даних про порушення податкового законодавства, не можуть бути самостійною та достатньою підставою для висновку про нереальність господарських взаємовідносин з безпосередніми контрагентами. Лише наявність або відсутність окремих документів, а так само як і деякі помилки в оформленні, не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається існування фактичного руху активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника у зв'язку з провадженням господарської діяльності.



Постанова КАС ВС від 28.02.2023 у справі № 640/16421/19

В акті перевірки мають бути наведені докази для підтвердження того, що укладаючи спірні договори, учасники відносин діяли з метою, яка завідомо суперечить інтересам держави та суспільства, якщо договори, укладені між платником і контрагентами, спрямовані на реалізацію підприємницької діяльності та пов'язані з рухом активів підприємств. Потрібно надати належні та допустимі докази: що фінансово-господарські операції між платником і контрагентами не були спрямовані на настання реальних наслідків фінансово-господарської діяльності; що оскаржувані податкові повідомлення-рішення було прийнято обґрунтовано, тобто з урахуванням усіх обставин справи, у межах повноважень та у спосіб, установлені Конституцією та законами України.



Постанова КАС ВС від 05.05.2023 у справі № 160/15514/20

Якщо джерело походження насіння соняшника не встановлено, то платник не навів обґрунтованих доводів щодо економічної та ділової доцільності придбання сільськогосподарської продукції у контрагентів-постачальників, які не є виробниками цієї продукції, та не надали документів щодо походження насіння соняшника. Така оцінка документів здійснюється з урахуванням обставин щодо відсутності в платника належних для постачання насіння соняшника умов та ресурсів, необхідних площ земель сільськогосподарського призначення, обмеженої (недостатньої) чисельності працівників за умови відсутності офіційних даних щодо залучення працівників за цивільно-правовими угодами.



Постанова КАС ВС від 23.05.2023 у справі № 360/1283/20

Покликання на недотримання контрагентами податкового законодавства не може слугувати одноосібною підставою для позбавлення платника податкової вигоди, оскільки відповідальність настає лише у разі доведення податковим органом недобросовісності дій платника, наміру останнього отримати необґрунтовану податкову вигоду шляхом змови та здійснення узгоджених, взаємозалежних, необумовлених ринковими механізмами дій суб'єктів (юридичних або фізичних осіб), які керовані єдиним органом або особою з метою досягнення вигідних результатів для одного із суб'єктів оподаткування.

9.4.4. Оцінка первинних документів



Постанова КАС ВС від 23.01.2023 у справі № 280/1493/19

Якщо господарська операція фактично не відбулася, то первинні документи, складені для оформлення такої операції, не відповідають дійсності та не можуть бути підставою для податкового обліку. Це відповідає вимозі статті 75 Кодексу адміністративного судочинства України щодо достовірності доказів. Принцип превалювання сутності над формою, згідно з яким операції обліковуються відповідно до їхньої сутності, а не лише зважаючи на юридичну форму, як принцип бухгалтерського обліку, закріплений у статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», так само характеризує і податковий облік.



Постанова КАС ВС від 01.02.2023 у справі № 380/9660/21

За відсутності доказів, які беззаперечно могли б свідчити про неможливість виконання господарської операції або про її невиконання контрагентами, платник не може бути позбавлений можливості відображення такої операції в податковому обліку. Податкова інформація в інформаційно-аналітичних базах, на підставі якої встановлено факти, які свідчать про нереальність здійснених господарських операцій, не є належним доказом у справі, оскільки не має статусу первинного документа, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, фінансової та іншої звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків.



Постанова КАС ВС від 15.02.2023 у справі № 803/1810/16

Факт порушення кримінальної справи чи наявність обвинувальних вироків щодо посадових осіб суб'єктів господарювання не є беззаперечним фактом, що підтверджує відсутність реальних правових наслідків усіх господарських операцій, проведених між платником та контрагентами.



Постанова КАС ВС від 16.02.2023 у справі № 804/27/17

Контрольний орган має навести доводи, що платник самостійно вніс до первинних документів недостовірну інформацію щодо придбаних товарів та/або щодо постачальників, а також обізнаність платника щодо недостовірності даних про постачальників товарів в первинних документах, на підставі яких було сформовано показники податкового обліку сум доходу та податкового кредиту.



Постанова КАС ВС від 24.03.2023 у справі № 280/4830/19

Немає жодних підстав перекладати на платника відповідальність за внесення до первинних документів недостовірних даних іншою особою. Важливо враховувати фактичну можливість платника усвідомлювати той факт, що від імені задекларованого в первинних документах суб'єкта господарювання діють не уповноважені особи. Мають бути наявні докази того, що законними заходами добросовісний платник міг перевірити правдивість відповідних первинних документів, а також мав достатні підстави, діючи з належною обачністю, для обґрунтованих сумнівів у достовірності складених іншими особами первинних документів.



Постанова КАС ВС від 05.05.2023 у справі № 1340/5998/18

Посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, їхній особистий підпис є обов'язковим реквізитом первинного документа, оскільки зазначення саме цієї інформації дає змогу ідентифікувати учасників господарських операцій.



Постанова КАС ВС від 19.06.2023 у справі № 813/4501/13-а

Узагальнена податкова інформація, сформована за результатами податкового контролю щодо господарської діяльності контрагентів платника в контексті оцінки реальності господарських операцій не відповідає критерію юридичної значущості та не є допустимим і достовірним доказом у розумінні процесуального закону.



Постанова КАС ВС від 19.10.2023 у справі № 160/5256/19

Суд має оцінити наявні в контрольного органу відомості саме у співвідношенні з наявною первинною документацією, надавши перевагу належним письмовим доказам. Підтвердження / непідтвердження обставин проходження контрольно-пропускних пунктів працівниками контрагентів та їхнім автомобільним транспортом (за умови їхньої наявності на підприємстві) може бути враховане судами як доказ реальності / нереальності господарських операцій. Сама по собі відсутність таких документів не може бути розцінена як єдина і суттєва підстава для висновку про отримання платником неправомірної податкової вигоди.

Глава 4. Фінансова відповідальність

1. Концепція вини

1.1. Сутність і природа податкового правопорушення



Постанова КАС ВС від 30.06.2020 у справі № 520/3141/19

В акті перевірки мають бути деталізовані обставини податкового правопорушення, зокрема первинні документи, що підтверджують показники, які відображені платником у податковій звітності та використовуються в бухгалтерському обліку, реєстри, фінансова, статистична та інша звітність, пов'язана з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладений на контрольні органи.



Постанова КАС ВС від 03.12.2020 у справі № 821/2154/16

Відповідно до приписів статті 109 Податкового кодексу України (в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин) податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників, податкових агентів та/або їхніх посадових осіб, а також посадових осіб контрольних органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи.

1.2. Установлення вини



Постанова КАС ВС від 08.12.2022 у справі № 520/9294/21

Положення чинного податкового законодавства визначають вину як об'єктивну сторону податкових правопорушень. Для встановлення факту вини контрольний орган має довести не лише наявність відповідного ставлення платника до своїх протиправних дій / бездіяльності (усвідомлення своїх дій, розуміння наслідків тощо), а й те, що платник, вчиняючи дії або допускаючи бездіяльність, за які встановлено відповідальність, діяв нерозумно, недобросовісно та необачно.



Постанова КАС ВС від 27.04.2018 у справі № 820/4064/17

Наявність вини юридичної особи доводиться недбалістю посадових осіб платника, яка полягає у відсутності контролю щодо збереження та чинності особистих ключів посадових осіб платника, що унеможливило своєчасне виконання обов'язку з реєстрації акцизних накладних. Доведеність складу податкового правопорушення тягне для платника встановлену законодавством відповідальність у вигляді штрафу.



Постанова КАС ВС від 08.08.2019 у справі № 2а-12868/12/2670

Законодавство відокремлює порушення публічного порядку від інших підстав нікчемності правочинів та встановлює наявність умислу сторін / сторони на незаконний результат, який суперечить публічно-правовим актам держави. Під час кваліфікації правочину згідно зі статтею 228 Цивільного кодексу України має враховуватися вина, яка виражається в намірі порушити публічний порядок (щодо знищення, пошкодження майна чи незаконного заволодіння ним тощо) сторонами правочину або однією з сторін і має бути встановлена лише вироком суду, постановленим у кримінальній справі на підставі частини першої статті 62 Конституції України.



Постанова КАС ВС від 18.06.2020 у справі № 638/10546/16-а

У межах складу правопорушення, встановленого статтею 485 Митного кодексу України, особа, яка його вчинила, діяла умисно, тобто усвідомлено, цілеспрямовано чинила так, щоб уникнути сплати митних платежів (зокрема, шляхом сплати їх у меншому розмірі). Зовнішній прояв винного, протиправного діяння обов'язково має поєднуватися з умислом суб'єкта вчинення щодо посягання на охоронювані законом суспільні відносини (встановлений законом порядок сплати податків і зборів).



Постанова КАС ВС від 20.05.2021 у справі № 826/16627/18

У разі нез'ясування платником наявності повноважень у представника контрагента щодо укладення угоди в здійсненні господарської операції та оформленні первинних документів така поведінка може свідчити про наявність умислу на безпідставне одержання податкової вигоди та спричиняти ризик настання негативних наслідків для такого платника, зокрема неврахування для цілей податкового обліку господарських операцій, підтверджених документами, оформленими з порушенням приписів чинного законодавства.

1.3. Принцип розумної обачності



Постанова КАС ВС від 17.12.2020 у справі № 826/6821/13-а

Оскільки підприємницька діяльність провадиться суб'єктом господарювання на власний ризик, у господарських правовідносинах учасники господарського обороту мають проявляти розумну обачність, тому що наслідки вибору недобросовісного контрагента покладаються на таких учасників. Належна податкова обачність є законною передумовою отримання податкової вигоди, з якої випливає, що сумлінним платникам податку необхідно подбати про підготовку доказової бази, яка б підтверджувала прояв належної обачності під час вибору контрагента.

1.4. Необґрунтованість податкової вигоди



Постанова КАС ВС від 20.02.2018 у справі № 809/117/13-а

На необґрунтованість податкової вигоди можуть вказувати підтверджені доказами доводи податкового органу, зокрема, про наявність таких обставин: неможливість реального здійснення платником зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг; нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності; відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності у зв'язку з відсутністю управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів; облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для такого виду діяльності також потрібне здійснення й облік інших господарських операцій; здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником у документах обліку; відсутність первинних документів обліку тощо.



Постанова КАС ВС від 19.06.2023 у справі № 810/1577/17

Норми податкового законодавства не визначають обсяг матеріальних та/або трудових ресурсів платника під час здійснення господарської діяльності як критерій правового статусу платника щодо отримання преференцій у формі податкової вигоди.

2. Відповідальність платника податків

2.1. Відповідальність юридичної особи та її відокремлених підрозділів

§ 1. Науковий висновок

1. Можливість застосування у податкових правовідносинах приписів цивільного законодавства щодо солідарної відповідальності учасників договору про спільну діяльність і, як наслідок, стягнення з них податкового боргу солідарно

Лук'янець Дмитро Миколайович,

доктор юридичних наук, професор,

професор кафедри державно-правових дисциплін Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна

1. Проблемне питання

Сутність проблемного питання полягає у визначенні співвідношення понять «майно» та «кошти» (грошові кошти) під час регулювання відносин щодо погашення податкового боргу учасниками договорів про спільну діяльність.

2. Обґрунтування наукового висновку

Аналіз чинного бюджетного та податкового законодавства дає можливість стверджувати, що єдиним засобом формування державного та місцевих бюджетів є грошові кошти, відтак усі операції щодо сплати податків та стягнення податкового боргу мають бути приведені до операцій з єдиним засобом, а саме грошовими коштами. Тобто первинним та основним предметом податкових відносин є грошові кошти, а у випадках, коли податковий борг не може бути сплачений за рахунок грошових коштів, використовуються засоби, які можуть бути джерелом отримання таких коштів за допомогою інших операцій, у тому числі таких, які передбачають переведення майна у грошовий еквівалент шляхом його продажу.

Це підтверджується положеннями п. 95.1 статті 95 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), відповідно до якої контрольний орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а у разі їх недостатності – шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

Із цього положення випливає, що у податковій заставі може перебувати лише майно, відносно якого може бути здійснено операцію з його продажу з метою отримання відповідних грошових коштів, за рахунок яких буде здійснено погашення податкового боргу. Відповідно ПКУ розрізняє джерела погашення податкового боргу на кошти (грошові кошти) та майно, що перебуває у податковій заставі. Тобто у цьому випадку додатковою ознакою майна, яке може бути джерелом погашення податкового боргу, є його перебування у податковій заставі та можливість

бути проданим. Відтак, грошові кошти у вітчизняній валюті (грошовій одиниці) не можуть перебувати у податковій заставі.

Аналізуючи положення норм, що містяться у п. 88.3 статті 88 ПКУ, необхідно звернути увагу на статус майна, за рахунок якого має відбуватися погашення податкового боргу. Відповідно до згаданих норм, у разі, якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність, у податкову заставу передається майно платника податків, який, згідно з умовами договору, був відповідальним за перерахування податків до бюджету та/або майно, яке внесене у спільну діяльність та/або є результатом спільної діяльності платників податків. У разі недостатності майна такого платника податків у податкову заставу передається майно інших учасників договору про спільну діяльність у розмірах, пропорційних їх участі у такій спільній діяльності. У цьому випадку йдеться про майно, що передається у податкову заставу, а таким майном не можуть бути грошові кошти у вітчизняній валюті (грошовій одиниці), оскільки для них передбачено інший механізм стягнення у рахунок погашення податкового боргу.

Більш того, відповідно до п.п. 1 та 2 розділу IV Порядку застосування податкової застави податковими органами, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 16.06.2017 № 586, податковий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі у п'ятиденний строк з дня складення акта опису майна. Така реєстрація здійснюється: щодо рухомого майна – відповідно до Закону України «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень», Порядку ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 05 липня 2004 року № 830, наказу Міністерства юстиції України від 07 липня 2006 року № 57/5 «Про визначення реєстраторів Державного реєстру обтяжень рухомого майна», зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 07 липня 2006 року за № 802/12676 (зі змінами), та Інструкції про порядок ведення Державного реєстру обтяжень рухомого майна та заповнення заяв, затвердженої наказом Міністерства юстиції України від 29 липня 2004 року № 73/5, зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 29 липня 2004 року за № 942/9541 (із змінами); щодо нерухомого майна – відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень», Порядку ведення Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26 жовтня 2011 року № 1141, постанови Кабінету Міністрів України від 25 грудня 2015 року № 1127 «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» та наказу Міністерства юстиції України від 21 листопада 2016 року № 3276/5 «Про затвердження вимог до оформлення заяв та рішень у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень», зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 21 листопада 2016 року за № 1504/29634.

Зі змісту наведених нормативно-правових актів випливає, що грошові кошти не можуть бути віднесені до рухомого або нерухомого майна, а відтак, і до предмету податкової застави.

Відповідно до п. 87.12 статті 87 ПКУ, у разі якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність, джерелом погашення такого податкового боргу є майно платників податків, які є учасниками такого договору. Для встановлення дійсного змісту норми цієї статті необхідно урахувати назву самої статті 87 ПКУ – «Джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків». Відповідно до п. 87.1 цієї ж статті, джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти. Ураховуючи той факт, що погашення податкового боргу може відбуватися шляхом самостійної сплати відповідних коштів або примусово, у тому числі через механізм реалізації податкової застави, термін «майно платників податків» у змісті цієї норми охоплює і грошові кошти, і майно, яке може бути предметом податкової застави.

Таким чином, ПКУ та ЦКУ розрізняють поняття «майно» та «кошти» (грошові кошти) як окремі об'єкти цивільного права. У Цивільному кодексі поняття «майно» використовується як узагальнюючий термін для позначення класу об'єктів, які можуть виступати як предмет цивільного обігу. Поняття ж «кошти» (грошові кошти) використовується для позначення особливого різновиду майна, для якого встановлений спеціальний режим обігу та використання. У Податковому кодексі термін «майно» використовується у розумінні об'єкта, цивільно-правові властивості якого можуть бути використані для забезпечення виконання податкових зобов'язань у той чи інший спосіб. Термін «кошти» (грошові кошти), виділяється в силу того, що саме грошовим коштам віддається безумовний пріоритет серед засобів забезпечення виконання податкових зобов'язань. Водночас, залежно від контексту, поняття «майно» може як охоплювати поняття «кошти», так і не охоплювати.

Стосовно солідарної відповідальності учасників договору про спільну діяльність можна зазначити таке. Відповідно до частини другої статті 1 ЦКУ, до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони іншій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом. З огляду на це, положення статті 1138 ЦКУ, відповідно до якої, якщо договір простого товариства пов'язаний із здійсненням його учасниками підприємницької діяльності, учасники відповідають солідарно за всіма спільними зобов'язаннями незалежно від підстав їх виникнення, розповсюджуються на цивільно-правові зобов'язання. Стосовно ж податкових зобов'язань передбачений окремий порядок примусового забезпечення їх виконання учасниками договору про спільну діяльність, встановлений п. 88.3 статті 88 ПКУ, відповідно до якого, у разі якщо податковий борг виник за операціями, що виконувалися в межах договорів про спільну діяльність, у податкову заставу передається майно платника податків, який згідно

з умовами договору був відповідальним за перерахування податків до бюджету та/або майно, яке внесене у спільну діяльність та/або є результатом спільної діяльності платників податків. У разі недостатності майна такого платника податків, у податкову заставу передається майно інших учасників договору про спільну діяльність у розмірах, пропорційних їх участі у такій спільній діяльності.

У цій нормі викладено механізм, який працює за принципом солідарної відповідальності учасників договору про спільну діяльність з особливостями, обумовленими характером зобов'язань, на забезпечення виконання яких він спрямований. Хоча в цьому конкретному випадку йдеться не про відповідальність у цивільно-правовому розумінні, а про схожу конструкцію як спосіб забезпечення погашення податкового боргу, тобто виконання податкових зобов'язань. Різниця між механізмом солідарної відповідальності за порушення цивільно-правових зобов'язань та механізмом солідарного виконання податкових зобов'язань полягає у їхньому призначенні. У другому випадку метою застосування є забезпечення належного виконання податкових зобов'язань, а не відповідальність за їх порушення.

3. Узагальнені висновки і рекомендації

На підставі комплексного аналізу положень податкового та цивільного законодавства можна зробити такі висновки:

1. Податковий кодекс України та Цивільний кодекс України розрізняють поняття «майно» та «кошти» (грошові кошти) як окремі об'єкти цивільного права.

У Цивільному кодексі поняття «майно» використовується як узагальнюючий термін для позначення класу об'єктів, які можуть виступати як предмет цивільного обігу. Поняття ж «кошти» (грошові кошти) використовується для позначення особливого різновиду майна, для якого встановлений спеціальний режим обігу та використання.

У Податковому кодексі термін «майно» використовується у розумінні об'єкта, цивільно-правові властивості якого можуть бути використані для забезпечення виконання податкових зобов'язань у той чи інший спосіб. Термін «кошти» (грошові кошти), виділяється в силу того, що саме грошовим коштам віддається безумовний пріоритет серед засобів забезпечення виконання податкових зобов'язань. Водночас, залежно від контексту, поняття «майно» може як охоплювати поняття «кошти», так і не охоплювати.

2. Ураховуючи той факт, що погашення податкового боргу може відбуватися шляхом самостійної сплати відповідних коштів або примусово, у тому числі через механізм реалізації податкової застави, використаний у п. 87.12 статті 87 ПКУ термін «майно платників податків» охоплює і грошові кошти, і майно, яке може бути предметом податкової застави.

3. Норми цивільного законодавства стосовно солідарної відповідальності учасників договору про спільну діяльність не можуть застосовуватись до відно-

син стосовно виконання зобов'язань щодо погашення податкового боргу у зв'язку з існуванням спеціальних норм податкового законодавства, які регулюють відповідні відносини стосовно забезпечення виконання податкових зобов'язань щодо сплати податкового боргу.

§ 2. Правові позиції



*Постанова КАС ВС від 28.09.2021 у справі № 810/2406/18
(судова палата)*

Учасники податкових правовідносин спільно несуть обов'язок та відповідальність за погашення податкового боргу. Спільне виконання податкових зобов'язань всіма учасниками договору про спільну діяльність є подібним до принципу солідарної відповідальності, але мета такого забезпечення – виконання податкових зобов'язань, а не відповідальність за їх порушення.



Постанова КАС ВС від 21.02.2018 у справі № 808/1092/17

Внесення платником єдиного внеску за свій структурний підрозділ, який не має статусу юридичної особи, не суперечить положенням Закону України від 08 липня 2010 року № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».



Постанова КАС ВС від 05.11.2020 у справі № 640/6526/19

Податковий обов'язок є безумовним і першочерговим. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку законодавчо покладено на платника. Водночас для розв'язання питання про наявність / відсутність підстав для застосування до платника відповідальності за несвоєчасну сплату узгодженого грошового зобов'язання необхідно встановити причини, що зумовили такий пропуск, та перевірити, чи вчинив платник усі залежні від нього дії з метою належного та своєчасного виконання податкового обов'язку.



Постанова КАС ВС від 17.11.2020 у справі № 826/21904/15

Оформлення платником операцій з готівковими коштами (розмінною монетою) не може бути свідченням порушення порядку оприбуткування готівкових коштів,

оскільки заповнення касових книжок є саме відображенням вже здійснених операцій у цих книгах, а не процесом оприбуткування, що здійснюється шляхом їх оформлення прибутковими або видатковими ордерами.



Постанова КАС ВС від 15.06.2022 у справі № 260/3859/20

Для оцінки наявності в діях суб'єкта господарювання складу правопорушення у вигляді реалізації діяльності зі зберігання пального без отримання відповідної ліцензії з'ясуванню підлягають місце та спосіб його зберігання, мета придбання, технічні характеристики використаних для цього споруд (обладнання, ємностей), обсяги споживання, закупівлі та умови використання пального. Ці обставини становлять об'єктивну та суб'єктивну сторони правопорушення. Сам по собі факт наявності «на балансі» в суб'єкта господарювання невикористаного пального не є достатньою підставою, щоб кваліфікувати його існування як «зберігання пального без отримання відповідної ліцензії».



Постанова КАС ВС від 09.03.2021 у справі № 804/8054/17

Закон України «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» не пов'язує відповідальність суб'єкта господарювання з тим, хто саме здійснив продаж алкогольних напоїв неповнолітній особі. Необхідною умовою для відповідальності суб'єктів господарювання є факт реалізації алкогольного напою особі, яка не досягла 18 років, без наявності відповідної ліцензії.



Постанова КАС ВС від 14.06.2021 у справі № 560/1050/19

Норма пункту 206.12 статті 206 Податкового кодексу України щодо обов'язку платника сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надане звільнення або умовне звільнення від оподаткування, не передбачає відповідальності за відсутність у платника дозволу на виконання окремих операцій з перероблення або повного циклу перероблення іншим підприємством.



Постанова КАС ВС від 17.08.2023 у справі № 160/15431/21

Відсутність реєстрації в розумінні пункту 128-1.2 статті 128-1 Податкового кодексу України має розглядатися за темпоральним критерієм не щодо часу виявлення порушення чи застосування санкцій, а в контексті настання обставин, які зумовили обов'язок здійснити реєстрацію акцизного складу. Якщо платник не заперечує того, що до моменту проведення фактичної перевірки такі обставини вже настали, то склад податкового правопорушення вже є закінченим. Усунення до закінчення перевірки такого порушення не звільняє суб'єкта господарювання від відповідальності.



Постанова КАС ВС від 16.07.2024 у справі № 460/52841/22

Приміщення або територія, де пальне використовується лише для власних потреб у межах технологічного процесу, не є акцизним складом, якщо відповідні ємності є невіддільною частиною технологічного обладнання й не можуть бути використані як відокремлені резервуари для зберігання або реалізації пального іншим споживачам.



Постанова КАС ВС від 11.12.2024 у справі № 200/18913/21

Податковий кодекс України встановлює відповідальність за необладнання або відсутність реєстрації витратомірів-лічильників та рівнемірів-лічильників на акцизних складах. Водночас відповідальність за несвоєчасну реєстрацію таких пристроїв – відсутня.

2.2. Відповідальність фізичних осіб-підприємців

§ 1. Науковий висновок

1. Фінансова відповідальність фізичної особи-підприємця, що використовує найману працю

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

*доцент кафедри адміністративного та фінансового права
Львівського національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення секретаря Судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді Р.Ф. Ханової, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду при Верховному Суді М.І. Смоковича (вих. № 89/0/27-20 від 29.09.2020 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення в процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності з методами наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

І. Проблемне питання

1.1. Законом України від 28.12.2014 р. № 77-VIII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці» (надалі – Закон № 77-VIII) було внесено комплексні зміни до чинного законодавства України з метою створення умов для стабілізації фінансового стану держави, зниження навантаження на фонд оплати праці та приведення до фінансових можливостей дії положень окремих законів України.

1.2. Елементом проведеної реформи стало оновлення системи юридичної відповідальності за вчинення відповідних правопорушень, що стосувалося не лише формалізації нових їхніх складів та посилення санкцій, але й запровадження до-

даткового нормативно-правового регулювання юридичної відповідальності у сфері легалізації зайнятості.

1.3. Упровадження та застосування додаткових механізмів державного примусу в цих умовах зумовило глибоку науково-практичну дискусію щодо регулювання юридичної відповідальності за законодавством України, із врахуванням основоположних засад, в тому числі, визначених ст. 61 Конституції України («non bis in idem» – ч. 1, індивідуальний характер відповідальності – ч. 2).

1.4. Водночас вирішення ключових питань змісту матеріальних правовідносин, істотним чином впливає на розв'язання суміжних питань адміністративної процедури застосування юрисдикційних повноважень та судового процесу, частина з яких теж не знаходять своєї однозначної відповіді.

1.5. Тому цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду Р.Ф. Ханової, необхідно надати відповіді у формі правових висновків Верховного Суду, попередньо з'ясувавши дискусійні питання правозастосування:

1.5.1. Чи належить штраф за частиною другою статті 265 КЗпП України як фінансова санкція до публічно-правової, а не адміністративної відповідальності?

1.5.2. Чи можна одночасно притягнути фізичну особу-підприємця, що використовує найману працю, до відповідальності за вчинення правопорушення передбаченого статтею 265 КЗпП України та статтею 41 КпАП України? Чи стосується в цьому разі спір відповідальності особи як фізичної особи та фізичної особи-підприємця? Якщо так, то чи не порушується у такому разі загальний принцип *in dubio pro tributario* (пріоритет з найбільш сприятливим для особи тлумаченням норми права)?

1.5.3. Чи можна повторно притягнути фізичну особу-підприємця, що використовує найману працю, до відповідальності за вчинення правопорушення, передбаченого статтею 265 КЗпП України або за статтею 265 КЗпП України та статтею 41 КпАП України у межах одного провадження, якщо за порушення трудового законодавства, що проявилось в допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору, фізична особа-підприємець вже була притягнута до адміністративної відповідальності за це ж порушення згідно з частиною третьою ст. 41 КпАП України судовим рішенням місцевого загального суду як адміністративного суду?

1.5.4. Якою є предметна юрисдикція справ про накладення на юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців, які використовують найману працю, санкцій відповідно до статті 265 КЗпП України та/або статті 41 КпАП України: згідно з пунктом 1 частини першої або частиною другою статті 20 Кодексу адміністративного судочинства України?

1.5.5. Чи вправі суди попередніх інстанцій та/або Верховний Суд, формулюючи правові позиції, а також інші суб'єкти правозастосування, наводячи аргументацію, вважати постанову Верховного Суду в справі за наслідками перегляду судових рішень у частині визначення підсудності справи, яка містить висновки щодо застосування норм матеріального права (зокрема, від 06 березня 2019 року в справі № 522/12566/18), винятково такою, що встановлює правила визначення підсудності справ?

1.5.6. Чи є преюдиційними для судів нижчих інстанцій судові рішення Верховного Суду в разі направлення на новий розгляд, зокрема щодо застосування норм права, дослідження обставин справи?

1.5.7. Чи вправі Верховний Суд, направляючи справу на новий судовий розгляд, у судовому рішенні зобов'язати суб'єкта владних повноважень прийняти дискреційне рішення конкретного змісту? Чи зміниться відповідь у разі відсутності дискреції в компетенції суб'єкта владних повноважень?

II. Обґрунтування Наукового висновку

2.1. Згідно з п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України, виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності; діяння які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них.

2.2. У межах офіційного нормативного тлумачення вказаного конституційного припису, Конституційний Суд України в п. 1.1 резолютивної частини Рішення від 30.05.2001 р. № 7-рп/2001 вказав, що ним безпосередньо не встановлюються види юридичної відповідальності. За цим положенням виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності, а також діяння, що є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями як підстави кримінальної, адміністративної, дисциплінарної відповідальності та відповідальності за такі діяння. Зазначені питання не можуть бути предметом регулювання підзаконними нормативно-правовими актами.

2.3. Таким чином, на конституційному рівні відсутні обмеження суверенних повноважень держави щодо організації системи державного примусу з метою забезпечення виконання постановлених перед нею завдань і функцій (в частині запровадження на рівні закону як рішення вищої юридичної сили нових видів відповідальності, відповідних їм складів правопорушень і санкцій за їхнє вчинення).

2.4. Така позиція відповідає і практиці Європейського суду з прав людини, за якою держави повинні мати можливість законно обрати додаткові юридичні заходи у відповідь на соціально небезпечну поведінку (наприклад, недотримання правил дорожнього руху / ухилення від сплати податків) за допомогою різних процедур, що утворюють єдине ціле з тим, щоб вирішувати різні аспекти соціальної проблеми, що виникла, за умови, що застосовані юридичні засоби в сукупності не є надмірним тягарем для такої особи.

У тих справах, де постає питання відповідно до статті 4 Протоколу № 7, завдання суду полягає у тому, щоб визначити, чи несе за собою конкретний національний захід, що оскаржується, за своєю суттю, або за наслідками, подвійне засудження на шкоду людині, чи, на відміну від цього, він є продуктом інтегрованої системи, що дозволяє розглянути різні аспекти протиправної поведінки належним чином, створюючи єдине ціле; особа водночас не піддається несправедливості.

Не можна тлумачити статтю 4 Протоколу № 7 таким чином, що Договірним державам заборонено організовувати їхні правові системи так, щоб забезпечити застосування стандартного адміністративного штрафу за неправомірно сплачений податок (хоча така санкція кваліфікується як «кримінальна» для цілей гарантій справедливого судового розгляду в рамках Конвенції) і в тих більш серйозних випадках, коли є доцільним притягнути до відповідальності порушника за наявності додаткового елемента, присутнього в несплаті, зокрема шахрайської поведінки, яка не розглядається в адміністративних провадженнях з відшкодування податків. Метою статті 4 Протоколу № 7 є запобігання несправедливому обвинуваченню або покаранню особи двічі за одне криміналізоване діяння. Це, однак, не ставить поза межами закону правові системи, в яких застосовується «комплексний» підхід до соціального проступку і, зокрема, підхід, що включає паралельні етапи правового реагування на правопорушення з боку різних органів і для різних цілей (пункти 121–123 рішення Великої палати Європейського суду з прав людини у справі «А. та Б. проти Норвегії» (*A. and B. v. Norway*) (заяви № 24130/11, № 29758/11) від 15.11.2016 р.).

2.5. Незважаючи на те, що стаття 4 Протоколу № 7 стосується гарантій прав особи у сфері кримінальних діянь та відповідальності за них, зважаючи на автономність практики тлумачення й застосування положень Конвенції Європейським судом з прав людини (в тому числі, наголошеного самим Судом означення «кримінального» для цілей гарантій справедливого судового розгляду в рамках Конвенції), з урахуванням загального застосування принципу юридичної відповідальності «*non bis in idem*» згідно з ч. 1 ст. 61 Конституції України, основоположні сформовані висновки Суду щодо його нормативної характеристики є релевантними до спірних правовідносин.

2.6. Абз. 2 ч. 2 ст. 265 КЗпП України (в редакції Закону № 77-VIII) встановив відповідальність юридичних та фізичних осіб-підприємців, які використовують найману працю, у вигляді штрафу в разі фактичного допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту), оформлення працівника на неповний робочий час у разі фактичного виконання роботи повний робочий час, установлений на підприємстві та виплати заробітної плати (винагороди) без нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податків – у тридцятикратному розмірі мінімальної заробітної плати, встановленої законом на момент виявлення порушення, за кожного працівника, щодо якого скоєно порушення.

2.7. Додатково ч.ч. 3, 4 ст. 265 КЗпП України конкретизувала, що штрафи, накладення яких передбачено частиною другою цієї статті, є фінансовими санкціями і не належать до адміністративно-господарських санкцій, визначених главою Господарського кодексу України. Штрафи, зазначені у частині другій цієї статті, накладаються центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань нагляду та контролю за додержанням законодавства про працю, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

2.8. Згідно зі ст. 238 ГК України, за порушення встановлених законодавчими актами правил здійснення господарської діяльності до суб'єктів господарювання можуть бути застосовані уповноваженими органами державної влади або органами місцевого самоврядування адміністративно-господарські санкції, тобто заходи організаційно-правового або майнового характеру, спрямовані на припинення правопорушення суб'єкта господарювання та ліквідацію його наслідків. Види адміністративно-господарських санкцій, умови та порядок їх застосування визначаються цим Кодексом, іншими законодавчими актами. Адміністративно-господарські санкції можуть бути встановлені виключно законами.

Однією з таких санкцій є й адміністративно-господарський штраф.

2.9. Дослідження цього положення дозволяє дійти висновку, що визначення адміністративно-господарських санкцій відповідає розумінню заходів державного примусу, що є наслідком вчинення відповідного правопорушення та має єдину онтологічну основу із заходами юридичної відповідальності.

2.10. Нормативне номінування штрафів за ст. 265 КЗпП України як фінансових санкцій та формальне відмежування їх законодавцем від адміністративно-господарських свідчить про здійснення формальної правової кваліфікації, відповідно до національного законодавства, в межах автономного виду відповідальності з тяжінням до означення фінансової відповідальності, встановленої ст. 111 ПК України (встановлюється та застосовується за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства згідно з цим Кодексом та іншими законами; фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені).

2.11. Така нормативна правова кваліфікація правопорушення, відповідно до національного законодавства, є першим визначальним критерієм «тесту Енгеля» щодо оцінки природи правопорушення для застосування принципу *non bis in idem*. Водночас такі як сама природа правопорушення та ступінь тяжкості покарання, яке особа ризикує понести, є альтернативними, не обов'язково кумулятивними, в той час як кумулятивний підхід не виключається (п. 105 рішення Великої палати Європейського суду з прав людини у справі «А. та Б. проти Норвегії» (A. and B. v. Norway) (заяви № 24130/11, № 29758/11) від 15.11.2016 р.).

2.12. За цих умов, нормативних та фактичних підстав відносити штрафи за ст. 265 КЗпП України до заходів адміністративної відповідальності немає.

2.13. Водночас ч. 3 ст. 41 КпАП України (у редакції Закону № 77-VIII) встановила адміністративну відповідальність за фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту), допуск до роботи іноземця або особи без громадянства та осіб, стосовно яких прийнято рішення про оформлення документів для вирішення питання щодо надання статусу біженця, на умовах трудового договору (контракту) без дозволу на застосування праці іноземця або особи без громадянства у формі накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності, фізичних осіб-підприємців, які використовують найману працю, від п'ятисот до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

2.14. Розглядаючи в аспекті аналізованих нормативних приписів відповідальність за фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту) у діяльності юридичної особи, який тягне за собою накладення штрафу як на юридичну особу (ст. 265 КЗпП України), так і притягнення до адміністративної відповідальності її посадових осіб згідно з ч. 3 ст. 41 КпАП України, ані формальних, ані фактичних перешкод, зважаючи на різницю суб'єктного складу відповідальності в обох випадках – немає.

2.15. Водночас такий висновок не відповідає у разі встановлення відповідного правопорушення у діяльності фізичної особи-підприємця, який є суб'єктом заходів відповідальності і за ст. 265 КЗпП України, і за ч. 3 ст. 41 КпАП України.

2.16. Незважаючи на формальну відмінність видів відповідальності та, у зв'язку із цим, дотримання гарантій ч. 1 ст. 61 Конституції України, абсолютна тождність складу правопорушення та природи санкцій (2-й та 3-й критерій «тесту Енгеля»), вирішення питання одночасного застосування ст. 265 КЗпП України та ч. 3 ст. 41 КпАП України у контексті саме принципу верховенства права особи, а не об'єктивної законності, передбачає необхідність дослідження відповідальності з позиції «комплексності» дії санкцій як елементів єдиної системи боротьби з правопорушенням, а не дублювання заходів відповідальності з метою фіскалізації штрафів.

2.17. Дослідження Пояснювальної записки до проєкту, що надалі був прийнятий і набув чинності як Закон № 77-VIII, вказує на те, що суб'єктом відповідальності за ст. 265 КЗпП України належало визначати юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, в той же час, ст. 41 КпАП України за нормативним підходом щодо суб'єкта адміністративної відповідальності, суб'єктом правопорушення встановлювала лише спеціального суб'єкта – посадових осіб юридичних осіб. Такий підхід мав забезпечувати очевидний комплексний характер впливу як щодо безпосереднього роботодавця, так і осіб, які формують та приймають рішення від його імені.

2.18. Загальний принцип *non bis in idem* не виключає проведення подвійного провадження, якщо будуть виконані відповідні умови. Зокрема, в аспекті статті 4 Протоколу № 7 ЄСПЛ такою умовою називає доведення, що подвійні проваджен-

ня були «досить тісно пов'язані за суттю та у часі». Інакше кажучи, що вони об'єднані на комплексній основі й утворюють єдине ціле. Це означає, що не тільки мета і засоби, які використовуються для її досягнення мають доповнювати одне одного за суттю та бути пов'язаними у часі, а й те, що можливі наслідки такого правового реагування на відповідну поведінку мають бути пропорційними й передбачуваними для осіб, яких вони стосуються.

Матеріальні критерії для визначення того чи існує досить тісний зв'язок за суттю, включають в себе:

- чи переслідують різні провадження взаємодоповнюючі цілі і, таким чином, стосуються не тільки *in abstracto*, але й *in concreto*, різних аспектів соціально неправомірної поведінки;

- чи є подвійність провадження передбачуваним наслідком (як в законодавстві так і на практиці), одного й того ж оспорюваного діяння (*idem*);

- чи проводяться паралельні провадження таким чином, щоб уникнути, наскільки це можливо, будь-якого дублювання у збиранні, а також оцінці доказів, зокрема, шляхом належної взаємодії між різними компетентними органами з тим, щоб факти, встановлені в одному провадженні, також використовувалися в іншому провадженні;

- і, перш за все, чи враховується санкція в першому завершеному провадженні в тих провадженнях, які завершуються пізніше з тим, щоб особа, якої вони стосуються, не несла надмірний тягар? Останній ризик буде менш ймовірним у правових системах, де налагоджений компенсаційний механізм, призначений для забезпечення пропорційності загальної суми накладених штрафів (п.п. 130, 132 рішення Великої палати Європейського суду з прав людини у справі «А. та Б. проти Норвегії» (*A. and B. v. Norway*) (заяви № 24130/11, № 29758/11) від 15.11.2016 р.).

2.19. В умовах одночасного застосування санкцій до фізичної особи-підприємця за ст. 265 КЗпП України та ч. 3 ст. 41 КпАП України, очевидно, що провадження не є пов'язаними за своєю суттю, виходячи з озвучених критеріїв, оскільки за цілями та застосовуваними санкціями не є взаємодоповнюючими, а передбачають подвійне застосування щодо однієї і тієї ж особи двох штрафних каральних заходів. Це є не лише непропорційним та надмірним обтяженням щодо такої особи, але й ставить у нерівне правове становище в разі вчинення аналогічного правопорушення в діяльності юридичної особи та фізичної особи-підприємця не на користь останнього.

2.20. Водночас розмежування статусу фізичної особи та фізичної особи-підприємця не зумовлює можливостей відходу від цих висновків, оскільки в обох випадках каральна мета відповідальності реалізується щодо єдиного суб'єкта права – фізичної особи, яка з метою законного здійснення господарської діяльності отримує додатковий правовий статус. Оскільки правовий статус підприємця фізична особа з повною цивільною дієздатністю набуває в порядку реалізації сво-

го права на здійснення підприємницької діяльності, яка не заборонена законом (ч. 1 ст. 42 Конституції України, ч. 1 ст. 50 ЦК України, ч. 1 ст. 128 ГК України).

2.21. Розмежовуючи предметну юрисдикцію адміністративних судів, ст. 20 КАС України застосовує принцип, за яким встановлює виключний перелік адміністративних справ, що підсудні місцевим загальним судам як адміністративні, водночас решта адміністративних справ у першій інстанції належать до юрисдикції окружних адміністративних судів (крім випадків, вказаних у Кодексі щодо підсудності справ у першій інстанції апеляційним судам та Верховному Суду).

2.22. П. 1 ч. 1 ст. 20 КАС України відносить до предметної юрисдикції місцевих загальних судів як адміністративних адміністративні справи з приводу рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень у справах про притягнення до адміністративної відповідальності.

2.23. Виходячи з викладеного щодо автономної природи юридичної відповідальності, запровадженої ст. 265 КЗпП України, необхідно зазначити, що справи з приводу оскарження рішень центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань нагляду та контролю за додержанням законодавства про працю, не можуть бути віднесені до предметної юрисдикції місцевих загальних судів як адміністративних на підставі п. 1 ч. 1 ст. 20 КАС України. Однак будучи справами адміністративної юрисдикції за п. 1 ч. 1 ст. 19 КАС України, належать до розгляду окружними адміністративними судами.

2.24. Організаційні засади функціонування судової системи в Україні вказують за логікою побудови й метою існування процесуальних механізмів забезпечення єдності судової практики, що насамперед є завданням суду касаційної інстанції.

2.25. Верховний Суд є найвищим судом у системі судоустрою України (ч. 3 ст. 125 Конституції України), який забезпечує сталість та єдність судової практики в порядку та в спосіб, визначені процесуальним законом (ч. 1 ст. 36 Закону № 1402-VIII).

2.26. Відповідно до цього, ч. 5 ст. 242 КАС України елементом забезпечення законності судового рішення визначає врахування висновків щодо застосування норм права, викладених у постановках Верховного Суду під час вибору й застосування норми права до спірних правовідносин.

Аналогічно ч. 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» від 02.06.2016 р. № 1402-VIII вказує, що висновки щодо застосування норм права, викладені в постановках Верховного Суду, враховуються іншими судами в разі застосування таких норм права.

2.26. Закон не встановлює обмеження щодо природи норм, висновки щодо застосування яких у рішеннях Верховного Суду, підлягають обов'язковому врахуванню судами – матеріальні чи процесуальні.

2.27. Водночас місце вищої судової інстанції у апараті держави, порядок формування її складу й гарантії подальшої діяльності, здійснюючи правосуддя, згідно із загальноновизнаною практикою, є такими, що дозволяють вищим судам з високим ступенем авторитетності здійснювати тлумачення й визначення застосування норм законодавства в рамках національної правової системи, особливо що стосується процесуальних механізмів здійснення правосуддя.

ЄСПЛ, оцінюючи звернення осіб з приводу ймовірнісних помилок у правозастосуванні вищими судовими інстанціями України, відмовлявся в предметному дослідженні чи належним чином застосовувались відповідні норми національним судом, оскільки такі, на його думку, є більш компетентними тлумачити норми національного процесуального законодавства (п. 37 Рішення ЄСПЛ у справі «Перетяка та Шереметьєв проти України» від 21.12.2010 р. (заяви № 17160/06, № 35548/06)), погоджуючись, навіть у виняткових випадках з обґрунтованим виходом вищими судовими інстанціями за межі повноважень та ухваленням рішення, яке не було чітко визначене законом (п. 27 Рішення ЄСПЛ у справі «Сокурєнко та Стригун проти України» від 20.07.2006 р. (заяви № 29458/04, № 29465/04, Рішення ЄСПЛ у справі «Хуліо Воу Жиберт та Ель Хогар і ля Мода проти Іспанії» від 13.05.2003 р. (заява № 14929/02))).

2.28. Однак в цих випадках, обов'язковому дотриманню підлягає застосування процесуальних повноважень вищими судовими інстанціями з позицій передбачуваності (прогнозованості) з точки зору учасників справи (п. 41 Рішення ЄСПЛ у справі «Мушта проти України» від 18.11.2010 р. (заява № 8863/06), п. 26 рішення ЄСПЛ у справі «Мельник проти України» від 28.03.2006 р. (заява № 23436/03))).

2.29. Ч. 2 ст. 353 КАС України визначає підставою для скасування судових рішень судів першої та (або) апеляційної інстанцій і направлення справи на новий судовий розгляд є порушення норм процесуального права, на які посилається скажчик у касаційній скарзі, яке унеможливило встановлення фактичних обставин, що мають значення для правильного вирішення справи. Системний аналіз вказаного положення із ст. 341, 349 КАС України розкриває, що застосування такого повноваження свідчить про встановлення судом касаційної інстанції таких недоліків під час здійснення правосуддя у розгляді справи судами першої і апеляційної інстанції, що істотно впливають на виконання завдань і за обсягом компетенції судів касаційної інстанції не можуть бути усунені, оскільки стосуються не лише порушень розв'язання питань права, але й факту. Останнє до компетенції касаційного суду в Україні не належить, що й зумовлює повернення справи.

2.30. У зв'язку із цим, з врахуванням місця суду касаційної інстанції в судовій системі, ч.ч. 5–6 ст. 353 КАС України вказує, що висновки й мотиви, з яких скасовані рішення, є обов'язковими для суду першої або апеляційної інстанції в разі нового розгляду справи, однак постанова суду касаційної інстанції не може містити вказівок для суду першої або апеляційної інстанції про достовірність чи недостовірність того чи

іншого доказу, про переваги одних доказів над іншими, про те, яка норма матеріального права має бути застосована і яке рішення має бути прийняте за результатами нового розгляду справи.

2.31. Це зумовлено тим, що самі підстави направлення справи на новий судовий розгляд свідчать про відсутність достовірно встановлених фактичних обставин у справі, що є необхідним для ухвалення законного й обґрунтованого судового рішення на підставі ст. 244 КАС України. Тому в цих випадках касаційний суд не може зробити обґрунтованого висновку щодо того, яку правову норму належить застосувати та який порядок її застосування в спірних правовідносинах.

2.32. У зв'язку із цим, оскільки рішення суду касаційної інстанції про направлення справи на новий судовий розгляд є рішенням щодо встановлення істотних порушень процесу розгляду, що зумовлює неправильне вирішення питань факту в спірних правовідносинах, ним не може встановлюватися преюдиційність будь-яких фактів, оскільки судами попередньої інстанції вони встановлені неправильно, а сам суд касаційної інстанції за межами касаційного перегляду такого повноваження позбавлений.

2.33. Враховуючи вказане, рішення суду касаційної інстанції про направлення справи на новий судовий розгляд не може містити зобов'язання суб'єкта владних повноважень прийняти дискреційне рішення конкретного змісту в жодному випадку, оскільки вказане належить до повноважень суду під час вирішення справи по суті (ст. 245 КАС України). Однак застосовуючи повноваження суду касаційної інстанції щодо направлення справи на новий судовий розгляд, таке рішення свідчить про незаконність та необґрунтованість проведеного судами нижчих інстанцій розгляду справи по суті, що виключає, зважаючи на нормативні межі касаційного перегляду, зумовлені його завданнями, встановлення та оцінки Верховним Судом змісту спірних правовідносин.

III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.5.1 цього Наукового висновку:

3.1. Штраф за ч. 2 ст. 265 КЗпП України є самостійним видом юридичної публічно-правової відповідальності.

щодо питань, сформульованих у п. 1.5.2, 1.5.3 цього Наукового висновку:

3.2. Фізична особа-підприємець, яка використовує найману працю, не може бути одночасно притягнута до відповідальності за ч. 2 ст. 265 КЗпП України та ч. 3 ст. 41 КпАП України в частині допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору у зв'язку із порушенням ч. 1 ст. 61 Конституції України (*non bis in idem*).

щодо питання, сформульованого у п. 1.5.4 цього Наукового висновку:

3.3. Оскарження рішень про накладення на юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців, які використовують найману працю, санкцій, відповідно до статті 265 КЗпП України, є підсудні окружним адміністративним судам.

щодо питання, сформульованого у п. 1.5.5 цього Наукового висновку:

3.4. Рішення Верховного Суду можуть містити правові висновки щодо застосування норм матеріального та/або процесуального права, які враховуються судами під час застосування відповідних норм права.

щодо питання, сформульованого у п. 1.5.6 цього Наукового висновку:

3.5. У рішеннях Верховного Суду в разі направлення справи на новий судовий розгляд не містяться преюдиційні обставини або висновки щодо застосування норм матеріального права.

3.6. Рішення суду касаційної інстанції про направлення справи на новий судовий розгляд не може містити зобов'язання суб'єкта владних повноважень прийняти дискреційне рішення конкретного змісту в жодному випадку.

§ 2. Правові позиції



Постанова КАС ВС від 22.12.2020 у справі № 260/1743/19 (об'єднана палата)

Фізична особа-підприємець, яка використовує найману працю, не може бути одночасно притягнута до відповідальності за частиною другою статті 265 Кодексу законів про працю України та частиною третьою статті 41 Кодексу України про адміністративне правопорушення в частині допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору у зв'язку з порушенням принципу «non bis in idem» як складового елемента принципу верховенства права. Штрафи, передбачені статтею 265 Кодексу законів про працю України, є заходами фінансової відповідальності.



Постанова КАС ВС від 24.01.2019 у справі № 803/1789/16

Відсутність належних, допустимих і неспростовних доказів реалізації платником податків алкогольних напоїв за цінами, нижчими від встановлених мінімальних роздрібних цін на такі напої, неможливість ідентифікувати продані напої за кодом УКТ ЗЕД унеможливорює застосування штрафу до підприємця.

2.3. Підстави для звільнення від фінансової відповідальності платника податків



Постанова КАС ВС від 01.12.2020 у справі № 580/1550/20

У разі відсутності правового регулювання та фактичних умов, за яких господарська діяльність платника податків могла б бути законною, зокрема відсутності перехідного періоду введення такого регулювання, необґрунтованим є накладення штрафних санкцій.



*Постанова КАС ВС від 23.10.2019 у справі № 2340/4157/18
(судова палата)*

Заборона застосування санкцій протягом дії мораторію на задоволення вимог кредиторів стосується невиконання чи неналежного виконання грошових зобов'язань і зобов'язань щодо сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, податків і зборів (обов'язкових платежів), термін виконання яких настав до дати введення мораторію, і не поширюється на поточні зобов'язання (зобов'язання, які виникли після цієї дати) боржника. Боржник, стосовно якого порушено провадження про визнання банкрутом і введено мораторій на задоволення вимог кредиторів, звільняється від відповідальності лише за невиконання зобов'язань, щодо яких запроваджено мораторій. За поточними зобов'язаннями боржник відповідає на загальних підставах до прийняття господарським судом постанови про визнання його банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури.



Постанова КАС ВС від 16.11.2021 у справі № 803/1835/16

Після порушення справи про банкрутство та введення мораторію на задоволення вимог кредиторів у підприємства не припиняється обов'язок сплачувати податки і збори у встановленому порядку та розмірах, визначених за результатами здійснення господарської діяльності після введення мораторію і протягом його дії. Нарахування штрафних санкцій під час дії мораторію є незаконним.



Постанова КАС ВС від 21.08.2018 у справі № 819/2484/13-а

Нарахування неустойки / штрафу / пені, процентів та інших економічних санкцій за всіма видами заборгованості щодо зобов'язань (зокрема, податкових), строк виконання яких настав після порушення справи про банкрутство та введення мораторію, припиняється з дня прийняття господарським судом постанови про визнання боржника банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури.



Постанова КАС ВС від 08.09.2020 у справі № 815/477/16

Якщо судовим рішенням, яке набрало законної сили, встановлена незаконність зменшення платнику суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість за податковим повідомленням-рішенням, то немає факту повторності зменшення суми вказаного бюджетного відшкодування, що виключає можливість застосування до такого платника штрафних санкцій в розмірі 50 відсотків зменшеної суми бюджетного відшкодування.



Постанова КАС ВС від 20.05.2021 у справі № 640/10296/20

У разі несвоечасного перерахування або перерахування не в повному обсязі суми податкового зобов'язання з вини банку платника, такий платник звільняється від фінансової відповідальності у вигляді штрафу та/або пені, але не звільняється від обов'язку сплатити в повному обсязі основне податкове зобов'язання.



Постанова КАС ВС від 11.01.2024 у справі № 420/12275/22

Ненадання під час фактичної перевірки документів, що підтверджують походження піддакцизних товарів, які знаходяться в місці продажу (господарському об'єкті), не є підставою для притягнення суб'єкта господарювання до відповідальності, встановленої статтею 20 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг». У період з 17 березня 2022 року по 01 серпня 2023 року санкції за порушення вимог цього Закону не застосовуються, крім санкцій за порушення порядку здійснення розрахункових операцій під час продажу піддакцизних товарів. Порушення, що полягає в ненаданні під час перевірки документів, які підтверджують облік товарів, зокрема

підакцизних, що знаходяться в місці продажу (господарському об'єкті), не можна вважати пов'язаним із порядком здійснення розрахункових операцій, тому таке порушення охоплюється мораторієм, впровадженим пунктом 12 розділу II «Прікінцеві положення» цього Закону.

2.3.1. Звільнення від застосування штрафних санкцій у разі порушення граничного строку реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування

2.3.1.1. Відсутність вини платника податків



Постанова КАС ВС від 14.02.2019 у справі № 809/1040/17

Несвоєчасна реєстрація податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, що сталася не з вини платника податків, не може бути підставою для притягнення до відповідальності за порушення строку реєстрації податкових накладних у вигляді штрафних санкцій за порушення граничного строку реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування.

2.3.1.2. Наявність обставин непереборної сили



Постанова КАС ВС від 01.12.2020 у справі № 805/1811/17-а

Сертифікат (висновок) Торгово-промислової палати не є належним доказом, який посвідчує обставини непереборної сили щодо несвоєчасної реєстрації податкових накладних на майбутнє. Засвідченню підлягають обставини непереборної сили до моменту його видачі в кожному окремому податковому зобов'язанні та щодо обов'язку, виконання якого вже настало згідно з нормативним актом.



Постанова КАС ВС від 03.09.2020 у справі № 812/1116/17

Виключно наявність сертифіката Торгово-промислової палати України, який засвідчує настання форс-мажорних обставин (обставин непереборної сили), не надає підстав платнику здійснювати реєстрацію податкових накладних із порушенням порядку та строків, установлених податковим законодавством.

2.3.1.3. Помилковість дій щодо податкової накладної та/або розрахунку коригування



Постанова КАС ВС від 28.03.2019 у справі № 809/1420/17

Помилкове виписування податкової накладної не тягне за собою відповідальності за порушення граничного строку реєстрації в разі помилкової реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних або ж відсутності обов'язку скласти та реєструвати таку накладну.



Постанова КАС ВС від 31.08.2020 у справі № 804/5062/16

Факт помилкової реєстрації платником податків податкової накладної та/або розрахунку коригування та надалі виправлення самостійно виявленої помилки не може бути підставою для автоматичного застосування штрафних санкцій за порушення граничних строків реєстрації.

2.3.1.4. Невиконання обов'язків податкового органу



Постанова КАС ВС від 09.10.2018 у справі № 818/1073/17

Невиконання контрольним органом обов'язків щодо поповнення електронного рахунку в системі електронного адміністрування податку на додану вартість за проведеними взаєморозрахунками, що унеможливило здійснення своєчасної реєстрації податкових накладних, виключає підстави для застосування до платника податків штрафних санкцій за порушення граничного строку реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування.



Постанова КАС ВС від 30.01.2018 у справі № 815/2745/17

Неодноразове намагання платника податків здійснити реєстрацію податкових накладних та/або розрахунків коригувань у межах установлених граничних строків із подальшим безпідставним їх неприйняттям контрольним органом свідчить про відсутність протиправної бездіяльності особи та виключає склад податкового правопорушення щодо порушення граничного строку реєстрації.



Постанова КАС ВС від 23.04.2019 у справі № 820/4993/16

Невиконання податковим органом обов'язків щодо поповнення електронного рахунку в системі електронного адміністрування податку на додану вартість за проведеними взаєморозрахунками, що унеможливило здійснення своєчасної реєстрації податкових накладних, не свідчить про порушення саме платником податків законодавчих вимог і виключає підстави для застосування до нього штрафних санкцій за порушення граничного строку реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування.

3. Відповідальність держави



Постанова КАС ВС від 12.02.2019 у справі № 802/2253/16-а

Розірвання договору про визнання електронних документів в односторонньому порядку без належних правових підстав, що стало наслідком порушення граничних строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкової накладної, свідчить про неправомірність застосування штрафних санкцій до платника, оскільки порушення сталося з вини контрольного органу.



Постанова КАС ВС від 25.03.2021 у справі № 280/4506/18

Факт добровільного усунення контрольним органом допущеного ним порушення права платника податків не є безумовним свідченням відсутності підстав для задоволення позовних вимог про визнання протиправними таких дій, якщо останні призвели до негативних наслідків для платника.



Постанова КАС ВС від 10.02.2023 у справі № 260/576/19

Управління наявними коштами Державного бюджету України, зокрема безспірне списання коштів державного та місцевих бюджетів на підставі рішення суду, входить до компетенції Державної казначейської служби України. Під час розгляду справ за позовами про відшкодування шкоди, заподіяної діями / бездіяльністю органів доходів і зборів, співвідповідачами є відповідні органи Державної казна-

чейської служби України, до компетенції яких належить казначейське обслуговування бюджетних коштів. Не вимагається наявність порушення вказаними органами прав та охоронюваних законом інтересів платника.

4. Застосування штрафних (фінансових) санкцій

§ 1. Наукові висновки

1. Розмір штрафних санкцій у разі несплати (неперерахування) податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського національного університету імені Івана Франка

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду В.П. Юрченко, надісланого в.о. Голови Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду О.В. Калашніковою (вих. № 118/0/27-19 від 27.11.2019 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення в процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності з методами наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

I. Проблемне питання

1.1. Завершення нормативної інституціоналізації фінансової відповідальності як виду юридичної відповідальності з введенням у дію Податкового кодексу України, стало важливим кроком завершення теоретичної дискусії в рамках доктрини фінансово-правового регулювання. Водночас, зважаючи на те, що фінансова відповідальність є видом юридичної відповідальності, за її застосування контрольні органи мають виходити із загальних засад юридичної відповідальності. Наведене свідчить про необхідність забезпечення високого рівня гарантій прав, свобод та

інтересів платників податків у разі притягнення їх до фінансової відповідальності, що насамперед має забезпечуватися дотриманням нормативних вимог.

1.2. Натомість, незважаючи на виняткову важливість однозначного та чіткого підходу до регулювання механізму застосування крайнього засобу державного примусу щодо особи, яким є юридична відповідальність, відповідних норм ПК України, очевидно, недостатньо для формування завершеного алгоритму застосування фінансово-правових санкцій.

1.3. Це зумовлює проблеми правозастосування щодо кваліфікації відповідних правопорушень та застосування заходів відповідальності – штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), як у діяльності контрольних органів, так і адміністративних судів, яким належить забезпечити контроль за правомірністю та законністю юрисдикційних повноважень у сфері фінансової відповідальності у рамках реалізації завдань адміністративного судочинства.

1.4. Однією з очевидних проблем правозастосування є встановлення та застосування ознаки «повторності» податкових правопорушень на підставі норм ПК України в разі притягнення до фінансової відповідальності. У Зверненні, з приводу якого надається Висновок, наведена колізійність практики Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду під час вирішення цього питання (справи № 820/4767/17 (провадження № К/9901/46393/18), № 820/6437/16 (провадження № К/9901/31032/18) та справа № 805/3649/17-а (провадження № К/9901/48336/18)). Тому цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів щодо застосування ст. 123, 127 ПК України, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду В.П. Юрченко, необхідно надати відповіді у формі єдиного правового висновку Верховного Суду в однорідних спорах.

II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Згідно з п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України, виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності; діяння які є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, та відповідальність за них.

2.2. У межах офіційного нормативного тлумачення вказаного конституційного припису, Конституційний Суд України в п. 1.1 резолютивної частини Рішення від 30.05.2001 р. № 7-рп/2001 вказав, що ним безпосередньо не встановлюються види юридичної відповідальності. За цим положенням, виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності, а також діяння, що є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями, як підстави кримінальної, адміністративної, дисциплінарної відповідальності, та відповідальності за такі діяння. Зазначені питання не можуть бути предметом регулювання підзаконними нормативно-правовими актами.

2.3. Відповідно до цієї норми, ПК України визначає, що податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дії чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контрольних органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи (п. 109.1 ст. 109).

2.4. Вчинення платником податків, його посадовими особами та посадовими особами контрольних органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи, тягне за собою відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами України (п. 109.2 ст. 109 ПК України).

2.5. У розвиток цього положення, згідно зі ст. 111 ПК України, визначено, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна. Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується згідно з цим Кодексом та іншими законами. Фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

2.6. Відповідно до вказаних норм, визначені у Главі 11 «Відповідальність» ПК України склади податкових правопорушень та заходи відповідальності за їх вчинення є елементами самостійної фінансової відповідальності.

2.7. Ст. 113 ПК України встановлено, що строки застосування, сплата, стягнення та оскарження сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) здійснюються в порядку, визначеному цим Кодексом для сплати, стягнення та оскарження сум грошових зобов'язань. Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи, застосовуються в порядку та в розмірах, встановлених цим Кодексом та іншими законами України. Застосування за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи, штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), не передбачених цим Кодексом та іншими законами України, не дозволяється (п.п. 113.1, 113.3 ст. 113).

2.8. В аспекті досліджуваного звернення необхідно звернути увагу на те, що п. 123.1 та п. 127.1 у нормативних приписах першого та другого абзаців формулюють простий та відповідний йому кваліфікований склади податкового правопорушення, доповнюючи нормативний склад кожного з правопорушень кваліфікуючою ознакою – повторністю вчинення відповідних дій.

2.9. Податкове законодавство не дає визначення ознаки повторності податкового правопорушення. Водночас, зважаючи на єдність онтології юридичної від-

повідальності, встановлюючи значення цієї ознаки для кваліфікації, допускають застосування загальнотеоретичного та нормативного підходу деліктних галузей у частині, що не суперечить ПК України.

2.10. Згідно з кримінально-правовим регулюванням, повторністю злочинів вважається вид множинності злочинів, який полягає у вчиненні двох або більше злочинів, передбачених тією самою статтею або частиною статті Особливої частини Кримінального кодексу України (загальна повторність) або ж, у випадках, передбачених в Особливій частині КК України – двох або більше злочинів, передбачених різними статтями цього ж Кодексу (спеціальна повторність). Повторність відсутня, якщо за раніше вчинений злочин особу було звільнено від кримінальної відповідальності за підставами, встановленими законом, або якщо судимість за цей злочин було погашено чи знято. Її враховують під час кваліфікації та призначення покарання, якщо вирішується питання щодо можливості звільнення від кримінальної відповідальності та покарання у випадках, передбачених цим Кодексом (ст. 32, 34 КК України).

2.11. Таким чином, ознака повторності визначається шляхом встановлення в діях особи кількох правопорушень, незалежно від притягнення до відповідальності за попереднє з них, та впливає з об'єктивного зростання суспільної шкідливості (небезпеки) особи правопорушника, який вчинив не одне, а декілька правопорушень. Це знаходить своє відображення, в тому числі, у відповідних кваліфікованих складах правопорушень, що в результаті впливає на зростання суворості застосовуваних заходів відповідальності.

2.12. У зв'язку із цим, необхідно звернути увагу, що згідно зі ст. 115 ПК України в разі вчинення платником податків двох або більше порушень законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове або триваюче порушення окремо.

2.13. Виходячи з вказаного нормативного припису та принципу невідворотності юридичної відповідальності, вчинення особою простого та кваліфікованого складу правопорушення протягом періоду, що підлягає податковому контролю, не може змінювати правила кваліфікації та призначення покарання, встановлених ПК України, оскільки це б зумовлювало ігнорування встановлених фактичної та нормативної підстав відповідальності через визначення фактичного та нормативного складу вчиненого особою правопорушення, яка неодноразово порушила відповідні норми податкового законодавства.

2.14. Додатковим підтвердженням вказаного висновку необхідно вважати й те, що нормативна конструкція підстав фінансової відповідальності не передбачає необхідності встановлення суб'єктивної сторони вчиненого правопорушення. Виключення цього елемента не дозволяє компенсаторно, для повноти кваліфікації, проводити об'єднання кількох повторюваних тотожних діянь в межах єдиного

злочинного наміру, реалізованого протягом відповідного періоду (наприклад, звітного періоду), тобто встановлювати продовжуваність відповідного правопорушення (ч. 2 ст. 32 КК України), що б взаємовиключало ознаку повторності протиправних діянь без шкоди для невідворотності настання відповідальності.

2.15. Це також дозволяє критично поставитися до аргументів щодо необхідності врахування обізнаності особи із вчиненням нею шляхом відповідних дій чи бездіяльності податкового правопорушення, до моменту проведення та оформлення результатів податкової перевірки, оскільки в сукупності конституційних норм щодо виконання обов'язків особою, в тому числі, податкового, незнання законів не звільняє від юридичної відповідальності (ст. 67, 68 Конституції України). Тому факт фіксації правопорушення зумовлює лише процесуальну підставу відповідальності та не може впливати поза межами закону на фактичний і нормативний склад правопорушення в діях (бездіяльності) особи.

2.16. Окремо необхідно звернути увагу й на те, що поза межами теоретичного чи нормативного обґрунтування, але ПК України (як і низка інших актів з питань адміністративної відповідальності) розмежовує кваліфікуючі ознаки загальної повторності та вчинення тих самих дій, за яке особа вже притягувалася до відповідальності (застосовувалися відповідні стягнення) (наприклад, абз. 3 п. 121.1 ст. 121, абз. 4 п. 128.1 ст. 128 ПК України, ч.ч. 2, 4 ст. 41, ч. 2 ст. 42-4 КпАП України та інші), фактично повторюючи розмежування повторності та рецидивності (множинності правопорушень за умови попереднього притягнення до відповідальності) у кримінально-правовому значенні.

2.17. Цим стверджується сутнісна різниця в підходах законодавця до правового режиму відповідальності за діяння, вчинене повторно, та за діяння, вчинене особою після попереднього її притягнення до юридичної відповідальності за тотожне діяння, в тому числі, у сфері фінансової відповідальності за податкові правопорушення, і не дозволяє судам ототожнювати обидва інститути під час розгляду та вирішення відповідних спорів.

III. Узагальнений висновок

3.1. Кваліфікуюча ознака податкового правопорушення «вчинені повторно», відповідно до Податкового кодексу України, визначає ознаки об'єктивної сторони вчинюваного правопорушення, що є елементом фактичної підстави юридичної відповідальності та передбачає вчинення особою двох або більше відповідних діянь в межах строку давності в податкових правовідносинах, незалежно від часу їхнього виявлення контрольним органом, порядку фіксування (у межах одного акта перевірки й податкового повідомлення-рішення чи декількох послідовних), попереднього притягнення до відповідальності.

Монаснко Антон Олексійович,

*доктор юридичних наук, професор,
керівник центру дослідження проблем адміністративної юстиції Київського
регіонального центру
Національної академії правових наук України,
заслужений юрист України*

Відповідаючи на лист КАС ВС № 118/0/27-19 від 27.11.2019 р. щодо правильного застосування штрафних санкцій в розмірі 25%, 50%, 75% суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету, зазначаємо таке.

Відповідно до п. 127.1 ст. 127 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), ненарахування, неутримання та/або несплата (неперерахування) податків платником податків, у тому числі податковим агентом, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 25 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 50 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Дії, передбачені абзацом першим цього пункту, вчинені протягом 1095 днів втретє та більше, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 75 відсотків суми податку, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету.

Пункт 127.1 статті 127 ПКУ визначає розміри штрафних санкцій у разі порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати. Пункт 123.1 статті 123 ПКУ визначає штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контрольним органом суми податкового зобов'язання. Тому, якщо предметом судового оскарження є податкове повідомлення-рішення, яким було застосовано відповідні штрафні санкції за правопорушення з несплати (неперерахування) до або під час виплати заробітної плати податку на доходи фізичних осіб, а податковою перевіркою (що відображено в акті перевірки), відповідно, було встановлено несплату (ненарахування) податків платником податків або податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, то п. 127.1 ст. 127 ПКУ має пріоритетне значення в застосуванні до спірних правовідносин.

Відповідно до п. 75.1.2 ст. 75 ПКУ, документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення

яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку й пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контрольним органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Відповідно до п. 85.2 ст. 85 ПКУ, платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам контрольних органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки. Такий обов'язок виникає в платника податків після початку перевірки.

Отже, враховуючи наведені приписи ПКУ, на нашу думку, під час однієї податкової перевірки для посадових (службових) осіб податкових органів є можливим встановити (на підставі всіх документів, що належать або пов'язані з предметом перевірки) неодноразове порушення (кількість разів допущених порушень), пов'язаного з ненарахуванням, неутриманням та/або несплатою (неперерахуванням) податків платником податків або податковим агентом до або під час виплати доходу протягом 1095 днів на користь платника податків. Посадові (службові особи) податкових органів відповідним чином, згідно з вимогами ПКУ, мають зафіксувати в акті перевірки за результатами її проведення таку кількість здійснених податкових правопорушень протягом 1095 днів. Тоді розмір штрафних санкцій має визначатись, виходячи з кількості разів допущених податкових правопорушень протягом 1095 днів, які (кількість разів) можуть бути зафіксовані в одному акті перевірки.

Крім того, чинний Податковий кодекс України не встановлює вимоги щодо фіксування посадовими (службовими) особами податкових органів повторного, пов'язаного з ненарахуванням, неутриманням та/або несплатою (неперерахуванням) податків платником податків або податковим агентом до або під час виплати доходу протягом 1095 днів, податкового правопорушення в різних актах перевірки, складанню яких має передувати повторне проведення податковими органами перевірок платників податків чи податкових агентів.

Враховуючи наведене, правові позиції Верховного Суду в справах № 820/4767/17 (К/9901/46393/18) за позовом Дочірнього підприємства «Харківський облавтодор» Відкритого акціонерного товариства «Державна акціонерна компанія «Автомобільні дороги України» до Головного Управління ДФС у Харківській області про скасування податкових повідомлень-рішень та № 820/6437/16 (№К/9901/31032/18) за позовом Харківського обласного комунального підприємства «Дирекція розвитку інфраструктури території» до Східної об'єднаної державної податкової інспекції м. Харкова Головного управління Державної фіскальної служби в Харківській області про скасування податкового повідомлення-рішення, є правильними.

У цих правових позиціях з Верховним Судом необхідно погодитись, що відповідність розміру штрафних санкцій за вчинення такого порушення визначається

(обчислюється) з кількості разів допущених таких порушень протягом відповідного періоду. Відтак, застосування штрафу в розмірі 50 та 75 відсотків суми податку на підставі п. 127.1 статті 127 Податкового кодексу України можливе внаслідок неодноразового порушення, пов'язаного з ненарахуванням, неутриманням та/або несплатою (неперерахуванням) податків платником податків незалежно від того, чи було виявлено ці порушення під час однієї перевірки контролюючого органу.

§ 2. Правові позиції

4.1. Засади



*Постанова КАС ВС від 21.01.2020 у справі № 820/11382/15
(судова палата)*

Несплата (неперерахування) податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків є підставою для накладення штрафу згідно зі статтею 127 Податкового кодексу України. Розмір штрафних санкцій визначається з урахуванням кількості разів допущених податкових правопорушень, незалежно від того, чи виявив такі порушення контрольний орган у межах однієї перевірки.



Постанова КАС ВС від 03.11.2020 у справі № 804/1548/16

Якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання протягом установлених законом строків, то він притягується до відповідальності у вигляді штрафу в розмірах, що залежать від строку затримки сплати суми грошового зобов'язання.



Постанова КАС ВС від 18.02.2021 у справі № 820/4000/17

Самостійна сплата штрафної санкції платником до прийняття податкового повідомлення-рішення не позбавляє контрольний орган обов'язку винесення податкового повідомлення-рішення у разі встановлення порушення податкового законодавства.



Постанова КАС ВС від 19.10.2022 у справі № 600/2658/20-а

Застосування штрафних санкцій після набрання чинності Законом України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» виключає можливість застосування пункту 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, який стосується перерахунку вже застосованих станом на 23 травня 2020 року штрафних санкцій. Правомірним є застосування штрафних санкцій за нереєстрацію податкових накладних за операціями без надання накладної отримувачу (покупцю), які не підпадають під винятки, встановлені пунктом 120-1.2 статті 120-1 Податкового кодексу України в редакціях як до, так і після 23 травня 2020 року, в розмірі 50 відсотків від суми податку на dodanu вартість.



Постанова КАС ВС від 11.11.2022 у справі № 200/6441/20-а

Датою, з якої обчислюється 1095-денний строк, упродовж якого може бути накладений штраф, є дата сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, а не дата, на яку припадає закінчення встановленого законом строку сплати узгодженого грошового зобов'язання. З останньої обчислюється тривалість прострочення, яка не може перевищувати 1095 днів до накладення штрафу. Якщо пеня нараховується на погашену суму заборгованості, що виникла в результаті самостійно нарахованого платником податків узгодженого грошового зобов'язання, то контрольний орган у будь-якому разі позбавлений права нараховувати таку пеню до спливу 90-денного строку з дня наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання.



Постанова КАС ВС від 09.06.2023 у справі № 1740/2460/18

Норма пункту 3 частини одинадцятої статті 25 Закону України від 08 липня 2010 року № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» обмежує розмір штрафних санкцій 50 відсотками від суми донарахованого єдиного внеску. Застосування штрафних санкцій за донараховані суми єдиного внеску в розмірі 10 відсотків узгоджується з принципом пропорційності.

4.2. Трансфертне ціноутворення



Постанова КАС ВС від 03.09.2020 у справі № 809/818/17

Оскільки відповідальність платників податків у вигляді штрафних санкцій за неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), установлена лише з 01 січня 2017 року, то особа не може нести відповідальності за таке діяння, вчинене в попередні роки.

4.3. Реєстратори розрахункових операцій



Постанова КАС ВС від 21.05.2020 у справі № 809/597/16

Для визначення обставини реалізації необлікованого товару контрольний орган має встановити розбіжність між даними обліку платника й фактичними залишками товару на АЗС. Непроведення вимірювань чи обрахунків фактичних залишків нафтопродуктів контрольним органом на АЗС і, як наслідок, невиявлення жодних відхилень фактично наявних на АЗС нафтопродуктів від даних обліку дає підстави вважати, що висновок контрольного органу про порушення платником пункту 12 статті 3 Закону України від 06 липня 1995 року № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» не є підтвердженням належними доказами, а тому є безпідставним.



Постанова КАС ВС від 04.09.2020 у справі № 2а-12445/11/2670

Фінансова санкція, встановлена статтею 20 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», може бути застосована до юридичної особи, лише коли ця особа реалізує товари, не обліковані в установленому порядку, тобто не веде обліку товарів або веде його з порушенням порядку, визначеного Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за № 751/4044.



Постанова КАС ВС від 02.02.2023 у справі № 500/6845/21

Пункт 7 статті 17 Закону України від 06 липня 1995 року № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» установлює відповідальність за проведення розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій без використання режиму програмування найменування кожного підакцизного товару із зазначенням коду товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД, ціни товару та обліку його кількості. Зазначене порушення є самостійним і не пов'язане з відсутністю у фіскальних чеках обов'язкових реквізитів, визначених Положенням про форму та зміст розрахункових документів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 21 січня 2016 року № 13.



Постанова КАС ВС від 02.10.2024 у справі № 280/9850/23

Згідно з вимогами законодавства суб'єкти господарювання зобов'язані здійснювати розрахункові операції лише через зареєстровані та опломбовані реєстратори розрахункових операцій, скасування реєстрації яких унеможлиблює їх використання, внаслідок чого документи, видані на такому реєстраторі, не мають юридичної сили та є недійсними відповідно до вимог Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг».

4.4. Реєстрація податкових накладних / розрахунків коригувань

4.4.1. Процедура



Постанова КАС ВС від 31.01.2020 у справі № 821/819/17

Установлення причин, що зумовили пропущення строку на реєстрацію податкових накладних та/або розрахунку коригування, а також невчинення платником податків усіх залежних від нього дій з метою належного виконання податкового обов'язку щодо своєчасної реєстрації таких документів є обов'язковою умовою для визнання такої дії/бездіяльності правопорушенням і застосування заходів відповідальності.



Постанова КАС ВС від 14.04.2020 у справі № 803/1316/16

Зміна процедури застосування штрафних санкцій за порушення граничного строку реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування не може свідчити про відсутність у контрольного органу повноважень щодо застосування штрафних санкцій за таке порушення та не може впливати на дію самої норми, що передбачає таку відповідальність, або скасовувати її дію.

4.4.2. Застосування штрафних санкцій у разі порушення граничного строку реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування



Постанова КАС ВС від 28.03.2019 у справі № 825/1397/17

Якщо період, за який податковий орган нарахував платнику податків штрафні санкції, діяв після введення мораторію на задоволення вимог кредиторів, то контрольний орган вправі визначати такій особі штрафні санкції за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних.



Постанова КАС ВС від 17.03.2020 у справі № 200/14922/18-а

Необґрунтованим є застосування штрафних санкцій за порушення платником податків граничного строку реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування, реєстрація яких була здійснена від імені такого платника шляхом підроблення документів, а в майбутньому анулювання таких податкових накладних та відновлення від'ємного значення податку на додану вартість. У такий спосіб порушується необхідний баланс між будь-якими несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи та цілями, на досягнення яких спрямоване це рішення (дія), що призводить до безпідставного податкового навантаження на особу.



Постанова КАС ВС від 07.08.2023 у справі № 640/5075/19

Боржник, стосовно якого порушено провадження про визнання банкрутом і введено мораторій на задоволення вимог кредиторів, звільняється від відповідальності лише за невиконання зобов'язань, щодо яких запроваджено мораторій. За

поточними зобов'язаннями боржник відповідає на загальних підставах до прийняття господарським судом постанови про визнання його банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури. Порушення провадження про банкрутство та введення мораторію на задоволення вимог кредиторів жодним чином не скасовує покладеного на платника податків обов'язку з реєстрації податкових накладних під час здійснення господарської діяльності. На платника поширюється відповідальність за порушення строків реєстрації податкових накладних, застосована за порушення податкової дисципліни після введення мораторію.

4.5. Нарахування пені



*Постанова КАС ВС від 27.09.2022 у справі № 380/7694/20
(судова палата)*

Початок нарахування пені, встановлений у підпункті 129.1.1 пункту 129.1 статті 129 Податкового кодексу України в редакції, чинній з 01 січня 2017 року, пов'язаний зі спливом граничного строку сплати платником податків податкового зобов'язання, яке мало бути виконане, якби платник податків не порушив норми податкового законодавства і не занижив його у відповідний період. Тобто нарахування пені розпочинається з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником цього зобов'язання за відповідний податковий (звітний) період, щодо якого виявлено заниження, а також за весь період заниження (зокрема, за період адміністративного та/або судового оскарження).



Постанова КАС ВС від 03.03.2020 у справі № 520/11625/18

Нарахування пені пов'язане із сумою погашеного боргу та кількістю днів затримки сплати узгодженої суми податкового зобов'язання. Зменшення абсолютного значення податкового зобов'язання не доводить факт сплати авансових платежів із податку на прибуток, що вказує на відсутність об'єкта нарахування пені та доводить безпідставність заявлених до стягнення сум пені за спірною податковою вимогою.



Постанова КАС ВС від 15.02.2024 у справі № 420/1538/23

Пеню, зазначену в підпункті 14.1.162 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, нараховують у порядку, визначеному Законом України «Про валюту і валютні операції». У період дії карантину платникам податків (резидентам) не

нараховують пеню за порушення строку розрахунків в іноземній валюті. Пеня, нарахована, але не сплачена за цей період, підлягає списанню на підставі абзацу 11 пункту 52-1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України.

Розділ 3

РЕАЛІЗАЦІЯ ПУБЛІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ

Глава 1. Державний борг



Постанова КАС ВС від 02.10.2020 у справі № 808/1422/17 (об'єднана палата)

Публічний інтерес у реалізації вимог аудиторського звіту є спільним для територіальних квартирно-експлуатаційних управлінь, відповідних управлінь внутрішнього аудиту Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України, а також Міністерства оборони України та Міністра оборони України як відповідальної особи за виконання / невиконання вимог, визначених у такому звіті, та особи, яка видає відповідний управлінський наказ, обов'язковий до виконання. Положення оскаржуваного звіту не можуть порушувати права квартирно-експлуатаційного відділу (частини).



Постанова КАС ВС від 09.12.2019 у справі № 1740/1838/18 (об'єднана палата)

Міністерство фінансів України є учасником відносин щодо відшкодування різниці між встановленими тарифами та фактичними витратами на надання житлово-комунальних послуг, оскільки воно має прийняти рішення для ініціювання початку вчинення Держказначейством дій щодо перерахування субвенції згідно з розподілом. Механізм перерахування субвенцій не може припинятися у зв'язку із закінченням бюджетного періоду у разі незавершення процедури виділення коштів субвенції до 31 грудня цього періоду.

Глава 2. Митна справа

1. Застосування УКТ ЗЕД



Постанова КАС ВС від 07.08.2019 у справі № 1340/5824/18

Багатокомпонентні товари, вироблені з різних компонентів, мають класифікуватися за тим матеріалом чи компонентом, який визначає основні властивості цих товарів.



Постанова КАС ВС від 04.09.2020 у справі № 816/872/17

Якщо імпортований товар містить ознаки одразу двох товарних позицій за УКТ ЗЕД, то перевага надається тій із них, у якій товар описаний більш конкретно.



Постанова КАС ВС від 08.02.2022 у справі № 808/3175/16

Декларант, який під час здійснення імпортних операцій у минулому самостійно визначив код товару за УКТ ЗЕД, прийнятий митним органом, не позбавлений можливості змінити код товару під час наступних імпортних операцій, а у разі незгоди митного органу із таким кодом – оскаржити його в адміністративному або в судовому порядку.



Постанова КАС ВС від 07.06.2022 у справі № 818/295/17

Протиправним є рішення контрольного органу про визначення коду товару, якщо не дотримано законодавчих вимог, які регламентують підстави й порядок взяття проб (зразків) товарів, що перебувають під митним контролем, а також гарантій, які надаються декларантам під час цього процесу.



Постанова КАС ВС від 11.11.2019 у справі № 260/202/19

Відповідно до пункту 1701 Плану заходів з виконання Угоди про асоціацію ДП «НДІ ННП “МАСМА”» є відповідальним органом за моніторинг якості палива на ринку України. Товарні позиції 2709 і 2710 є спорідненими.



Постанова КАС ВС від 05.05.2022 у справі № 260/1188/18

Товарні позиції 2709 та 2710 згідно з УКТ ЗЕД є спорідненими та охоплюють схожі нафтопродукти (складні суміші вуглеводнів різних класів). До позиції 2709 включаються сирі нафтопродукти, щодо яких не здійснювалося оброблення, за винятком окремих його видів. До позиції 2710 належать нафтопродукти, які піддавалися будь-якому обробленню, крім оброблень, визначених у поясненні до товарної позиції 2709.



Постанова КАС ВС від 28.04.2022 у справі № 826/11425/17

Гільзи є фітингом для труб, який підлягає класифікації за товарною позицією 7307 «Фітинги для труб і трубок (наприклад, муфти, коліна, втулки) з чорних металів», а не за позицією 9025.



Постанова КАС ВС від 13.10.2020 у справі № 420/5592/19

Автомобіль другого покоління необхідно класифікувати відповідно до техніко-технологічної документації на нього за кодом товару УКТ ЗЕД 870 390 10 90 (транспортні засоби, оснащені електричними двигунами: інші).



Постанова КАС ВС від 29.07.2021 у справі № 160/11199/19

Платник правомірно задекларував товар згідно з кодом «2715 00 00 91» як бітумінозні суміші на основі природного асфальту або природного бітуму, нафтового бітуму, мінеральних смол чи пеку мінеральних смол. Відповідно до Пояснень до УКТ ЗЕД, до товарної позиції 2715 належать асфальтові суміші для дорожніх покриттів, емульсії асфальту, бітумінозні мастики та аналогічні суміші. Однією з

обов'язкових кваліфікаційних характеристик, що відрізняє товарні позиції 2715 і 2713, є індекс пенетрації (показник глибини проникності голки у зразок), визначений на підставі методу EN 1426.



Постанова КАС ВС від 14.06.2022 у справі № 810/2192/16

Встановивши в межах здійснення митного контролю, що використання товару за функціональним призначенням неможливе, та зазначивши, що, враховуючи вміст дорогоцінних металів (срібло, золото), перероблення товару з метою добування дорогоцінних металів цілком вірогідне, зразок товару може бути класифіковано як промисловий металобрухт відповідно до положень Закону України «Про металобрухт».



Постанова КАС ВС від 25.11.2022 у справі № 810/2759/17

Товарна підкатегорія 2309 90 96 90 УКТ ЗЕД не містить покликання ні на первинну сировину, з якої одержано кінцевий продукт, ні на технологію обробки сировини, ні на кінцевий вигляд товару. Тому залишки перероблення сої винесені в окрему товарну позицію 2304, де товар описаний конкретніше і яка має перевагу порівняно з товарною позицією 2309, де подано більш узагальнений опис. Товарна позиція 2304 містить вказівку на рослину, з якої одержано продукт (соя), на технологію перероблення продукту (шляхом вилучення соєвої олії), на спосіб подрібнення продукту (мелений або немелений) та на кінцевий вигляд продукту (негранульований або гранульований).



Постанова КАС ВС від 18.07.2022 у справі № 826/24241/15

Імпортований товар за основним компонентом, способом виготовлення й основним цільовим призначенням найповніше відповідає коду УКТ ЗЕД 2817 00 00 00, якщо це хімічна речовина (основним компонентом якої є оксид цинку [ZnO]), яка не містить ані тваринної, ані рослинної сировини, виготовляється промисловим хімічним способом, за цільовим призначенням використовується здебільшого у промисловості та додатково може застосовуватися як кормова домішка для тварин.



Постанова КАС ВС від 23.12.2021 у справі № 813/1441/17

Увезене ортопедичне взуття, яке застосовується для профілактики та лікування нейропатичної стопи в пацієнтів, хворих на цукровий діабет, необхідно класифікувати за кодом 9021101000 згідно з УКТ ЗЕД.



Постанова КАС ВС від 13.12.2023 у справі № 804/7239/17

Виходячи з хімічного складу та властивостей, присадка «НІТЕС 631» є присадкою до мастил із вмістом нафти або нафтопродуктів (одержаних з бітумінозних мінералів), яка належить до товарної позиції 3811210000 згідно з УКТ ЗЕД, ураховуючи, що до товарної позиції 3811900000 згідно з УКТ ЗЕД не входять антикорозійні препарати, зокрема на основі сульфонату.



Постанова КАС ВС від 21.02.2024 у справі № 804/2528/18

Віднесення товару «м'яка іграшка – рюкзак дитячий» до товарної позиції 9503 згідно з УКТ ЗЕД є правомірним, оскільки його класифіковано в товарній позиції з найбільшим порядковим номером з-поміж номерів товарних позицій, які є на розгляді.



Постанова КАС ВС від 02.04.2024 у справі № 440/3246/22

На підставі загального правила класифікації, відповідність десятизначному коду УКТ ЗЕД є лише передумовою, що забезпечує можливість переходу до чотиризначного коду, оскільки декларування товару згідно з чотиризначним номером товарної позиції є технічно неможливим без вказування товарної підкатегорії. Класифікація шин, заявлених згідно з кодом «4011 20 90 00», була правильною, оскільки ці шини відповідають опису для вантажних автомобілів. Митний орган неправомірно змінив код на «4011 94 00 00», оскільки технічні характеристики та сфера застосування товару не відповідали опису цієї товарної підкатегорії. Згідно з Основними правилами інтерпретації УКТ ЗЕД, затвердженими Законом України «Про Митний тариф України» від 19 вересня 2013 року № 584-VII, спірний товар входить до групи 40 «Каучук, гума та вироби з них», товарної позиції 4011 «Шини та покришки пневматичні гумові нові». До товарної позиції 4011 належить кілька

підпозицій, зокрема 4011 20 «для автобусів і вантажних автомобілів», деталізована на рівні товарних підкатегорій: 4011 20 10 00 – з індексом навантаження менше як 121; 4011 20 90 00 – з індексом навантаження більше як 121.



Постанова КАС ВС від 03.04.2024 у справі № 810/2737/17

Класифікація товарів згідно з УКТ ЗЕД має здійснюватися лише на підставі «Основних правил інтерпретації УКТ ЗЕД». Суд підтвердив, що згідно з поясненнями до товарної позиції 4407 лісоматеріали, розпиляні уздовж, завтовшки понад 6 мм, входять саме до цієї категорії. До товарної позиції 4403 належать лише лісоматеріали в природному стані, зрубані або з поверхневою обробкою. Оскільки двокантний брус є розпиляним пиломатеріалом, а не начорно брусованим, то його необхідно класифікувати за кодом «4407 10 93 00» (сосна звичайна виду *Pinus sylvestris* L.).



Постанова КАС ВС від 30.04.2024 у справі № 826/3775/17

Митний орган неправомірно перекласифікував товар. Контрольний орган має право перевіряти правильність класифікації та у разі потреби самостійно здійснювати класифікацію товарів, маючи достатньо підстав для перекласифікації. Якщо товар може бути віднесений до кількох товарних позицій, перевага надається позиції з більш конкретним описом. Верстатні лещата необхідно класифікувати згідно з кодом «8466 20 20 00», оскільки цей код охоплює затискні пристрої для оброблюваних деталей на верстатах, а такі лещата відповідають характеристикам указаних затискних пристроїв, призначені для жорсткого закріплення деталей на верстатах і не належать до ручних інструментів. Суд урахував пояснення до УКТ ЗЕД, які чітко відрізняють верстатні лещата від ручних інструментів, класифікованих згідно з кодом «8205 70 00 00».



Постанова КАС ВС від 05.06.2024 у справі № 817/1222/18

Митний тариф України чітко визначає товарні позиції, що включають клепку з деревини дубу як частину бондарних виробів згідно з кодом УКТ ЗЕД «4416 00 00 00». Товар відповідає вимогам цієї товарної позиції, якщо його не піддавали тангентальному розпилюванню й міг бути використаний для виготовлення бондарних виробів.



Постанова КАС ВС від 11.12.2024 у справі № 1940/1470/18

Імпортований премікс для вирощування курей-несучок відповідає опису товару згідно з кодом УКТ ЗЕД 2309 90 96 10, пов'язаним з відсутністю мита. Висновок експертизи, заснований на модифікованому методі Еверса, не є стандартним для визначення складу преміксів, тому неправомірним є застосування вищої ставки мита, спираючись на непереконаливі дані експертизи.



Постанова КАС ВС від 26.04.2023 у справі № 803/168/17

Якщо в матеріалах адміністративної справи наявні кілька протилежних висновків в частині визначення основних характеристик поставленої продукції для можливості визначення коду товару згідно з УКТ ЗЕД, ураховуючи відсутність нормативної затвердженої методики визначення кількості м'язової тканини в досліджуваних зразках, з'ясування правильного коду товару має ґрунтуватися не тільки на дослідженні висновків експертів, але й за наслідками комплексної сукупної оцінки усіх доказів щодо встановлених обставин справи у взаємозв'язку з іншими доказами.



Постанова КАС ВС від 20.03.2024 у справі № 822/2718/17

Сертифікат про походження товару є дійсним способом підтвердження країни походження товару. Митні органи мають право самостійно класифікувати товар у разі виявлення порушень правил класифікації та приймати рішення, які є обов'язковими, але можуть бути оскаржені.

2. Митні режими



Постанова КАС ВС від 15.09.2022 у справі № 802/18/18-а

Приписи Митного кодексу України не суперечать вимогам Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур, які вказують на те, що мито не сплачується лише за виконання умов транзиту митної служби, а також що обов'язково встановлюється достатній для транзитної операції строк транзиту, а митний транзит завершується представленням товару митному органу призна-

чення у встановлений строк. Для продовження строку транзиту відповідна особа має звернутися з проханням до митного органу, зазначаючи причини, які митний орган може визнати обґрунтованими.



Постанова КАС ВС від 26.07.2022 у справі № 815/2656/17

Використання пільгового (преференційного) режиму зони вільної торгівлі під час ввезення товарів на митну територію України можливе, якщо дотримано три основні умови: імпортований в Україну товар походить з країн Європейського Союзу; супроводжується документами, що підтверджують країну походження товару; транспортується з Європейського Союзу безпосередньо в Україну. Поза межами юрисдикції судів перебуває питання про зобов'язання відновити режим вільної торгівлі до товару, що пройшов процедуру митного оформлення.



Постанова КАС ВС від 11.08.2022 у справі № 460/8509/21

Якщо компанія-експортер товару отримала сертифікати EUR.1 декларативно (повідомивши компетентні органи іноземної країни про походження товарів з території Європейського Союзу), але під час перевірки документально не змогла підтвердити походження вказаних товарів, то хоча сертифікати EUR.1 і вважаються дійсними (видавалися), проте вони не пройшли належну перевірку, а тому не можуть застосовуватися для надання товарам преференційного режиму.



Постанова КАС ВС від 31.07.2024 у справі № 260/6407/21

Для визначення бази оподаткування та податкових зобов'язань контрольний орган може враховувати документально підтверджені відомості щодо країни походження товарів навіть після завершення митного оформлення. З метою отримання преференційного режиму згідно з Угодою про асоціацію з ЄС необхідно не тільки надати декларацію про походження товарів, але й підтвердити, що матеріали, використані у виробництві, також походять з Європейського Союзу.



Постанова КАС ВС від 14.05.2020 у справі № 813/2837/16

У митний режим тимчасового ввезення з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами поміщаються винятково транспортні засоби

комерційного призначення, зазначені в статті 189 Митного кодексу України та в Додатках В.1–В.9, С, D до Конвенції про тимчасове ввезення.



Постанова КАС ВС від 11.11.2022 у справі № 324/579/17 (2-а/324/24/2017)

Флексітанк (зворотне допоміжне обладнання, яке встановлюється у 20-ти футових універсальних контейнерах) є додатковим пристосуванням та обладнанням для контейнерів. Правомірним є декларування в митній декларації товару «флексітанки чотиришарові, з еластичної високоміцної поліетиленової плівки» в митному режимі тимчасового ввезення з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами.



Постанова КАС ВС від 10.01.2024 у справі № 817/1500/17

Митний режим тимчасового ввезення не може бути застосований до паперових мішків, призначених для пакування деревного вугілля як палива. Така тара (упаковка) не придатна для повторного використання і не відповідає визначенню товарів, зазначених у статті 105 Митного кодексу, а також у Додатку В.3 до Стамбульської конвенції.



Постанова КАС ВС від 30.04.2024 у справі № 820/4119/17

Обставини непереборної сили, такі як стихійні лиха, воєнні дії та інші події, що перешкоджають виконанню зобов'язань, можуть бути встановлені на підставі відповідних документальних доказів. Для підтвердження форс-мажорних обставин у такому випадку достатніми є акти списання транспортних засобів та довідки від державних органів або органів місцевого самоврядування. Зазначені документи мають підтверджувати факт і тривалість відповідних обставин непереборної сили, які перешкоджають виконанню зобов'язань щодо митного режиму тимчасового ввезення транспортного засобу. Ухвалюючи рішення про подальші дії з митним режимом та звільнення від відповідальності, необхідно враховувати всі обставини справи, зокрема достовірність поданих доказів та їхній взаємозв'язок з юридичними фактами.

3. Ввізне мито

3.1. Митні платежі



Постанова КАС ВС від 17.07.2020 у справі № 1.380.2019.001662

Наявність поважних причин, за яких особа не змогла своєчасно реалізувати надане законодавством право, має бути підтверджена документально. За загальним правилом, поважними є об'єктивні причини пропуску відповідного загального строку та такі, що можуть бути поза розумним сумнівом визнані як поважні з боку суб'єкта правозастосування.



Постанова КАС ВС від 09.11.2023 у справі № 640/14595/20

Держава запровадила податкові пільги після 17 березня 2020 року для операцій з постачання на митну територію України ввезених товарів (медичних виробів та/або медичного обладнання, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України), необхідних для виконання заходів, спрямованих на запобігання виникненню, поширенню, локалізацію та ліквідацію спалахів, епідемій та пандемій гострої респіраторної хвороби COVID-19.



Постанова КАС ВС від 16.04.2021 у справі № 815/4834/17

Повернення помилково та/або надмірно сплачених митних платежів із Державного бюджету України є виключними повноваженнями митних органів і органів державного казначейства, хоча суд не позбавлений права зобов'язати цих суб'єктів владних повноважень вчинити дії, прийняти рішення тощо, тобто виконати обов'язок, прямо передбачений нормами законодавства, від виконання якого відповідний суб'єкт владних повноважень ухиляється.



Постанова КАС ВС від 05.06.2024 у справі № 200/674/19-a

Ураховуючи приписи частини першої статті 364 та статті 377 Митного кодексу України, транспортні засоби, ввезені громадянами для особистого користування та не призначені для продажу, підлягають митному оформленню без сплати ком-

пенсаційного мита, якщо ввезення цього товару не заподіює шкоди національному товаровиробнику.

3.2. Преференційне походження товару



Постанова КАС ВС від 23.10.2019 у справі № 200/2313/19-а

Заповнений експортером документ про преференційне походження товару до рахунку, у якому підтверджене походження товару з країни Європейського Союзу, є невіддільною частиною попередньо поданої декларації інвойс, у якій безпосередньо міститься посилання на рахунок. У цьому разі підлягають застосуванню застереження, визначені в Додатку IV Протоколу 1 до Угоди про асоціацію щодо можливості не зазначати свідчення в разі, якщо така інформація міститься безпосередньо в документі.



Постанова КАС ВС від 12.05.2023 у справі № 140/1130/21

Сертифікат з перевезення товару EUR.1 – це документ, що видається митними органами країни експорту під час застосування преференційних ставок ввізного мита для підтвердження відповідності товару правилам визначення преференційного походження, встановленим в «Угоді про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони». Обов'язок вжити усіх належних заходів для перевірки статусу походження товарів, забезпечити правильне заповнення бланків сертифіката з перевезення товару EUR.1, покладено на митні органи, які видають сертифікати з перевезення товару EUR.1.



Постанова КАС ВС від 01.08.2019 у справі № 400/2924/18

Митні органи країни-імпортера мають повернути сертифікат з перевезення товару EUR.1 та інвойс, якщо він був поданий, декларацію інвойс або копії цих документів митним органам країни експорту, а також указати, якщо це доречно, причини запиту. Будь-які отримані документи та інформація, що вказують на недостовірність інформації, наведеної в підтвердженні походження, мають бути передані на підтримку запиту про перевірку.



Постанова КАС ВС від 25.11.2020 у справі № 260/1385/18

Відсутність сертифіката перевезення товару EUR.1 у разі, якщо сукупна вартість товару, ввезеного на підставі окремої автотранспортної накладної CMR, перевищувала 6000 євро, свідчить про недотримання умов застосування тарифних преференцій.



Постанова КАС ВС від 03.03.2020 у справі № 803/1208/17

Сертифікат про походження товару є основним документом, що свідчить про країну походження товару, для надання товару режиму вільної торгівлі відповідно до критерію достатньої обробки / перероблення товару. Розв'язання питання щодо країни походження товару має прийматися після одержання додаткових відомостей.



Постанова КАС ВС від 19.05.2023 у справі № 140/211/20

Норми чинного митного законодавства (з урахуванням міжнародних договорів та угод, учасниками яких є Україна) не забороняють імпортеру для застосування преференційної ставки ввізного мита подавати сертифікати походження на кожну частину комплектного об'єкта замість єдиного документа-підтвердження.



Постанова КАС ВС від 17.11.2023 у справі № 160/12677/19

Документом, який підтверджує преференційне походження товару «Суміш залізовмісного металургійного фракційного складу 20-200 мм код згідно з УКТ ЗЕД 7204 49 90 00», є сертифікат з перевезення товару, виданий митницею на підставі належних документів, що підтверджують статус товару на підставі Закону України від 16 вересня 2014 року № 1678-VII «Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони».

4. Установлення та коригування митної вартості



Постанова КАС ВС від 20.06.2023 у справі № 380/1221/20

Умови міжнародного перевезення товарів не стосуються та напряду не впливають на ціну товару. Самі собою недоліки щодо оформлення вантажних накладних CMR (міжнародної автомобільної накладної) не можуть бути підставою для сумніву щодо правильності визначення митної вартості товарів.



Постанова КАС ВС від 03.05.2023 у справі № 140/6689/20

Ціною продажу для платника є ціна, зазначена саме відправником у рахунках-фактурах, що відповідає тій, яка вказана відправником у митних деклараціях країни відправлення із застосуванням конвертації, з урахуванням курсу валют на території Європейського Союзу на той момент. Експортер здійснює конвертацію з урахуванням даних банківської системи Європейського Союзу. Відповідною датою конвертації є дата перерахунку коштів через фінансову установу або дата подання митної декларації країни відправлення. Конвертація валют не вказує на те, що такі документи мають цінову розбіжність.



Постанова КАС ВС від 12.11.2020 у справі № 823/1081/16

Відсутність у графі 31 вантажних митних декларацій «опис товару» вказівки на наявність у складі товару «мультикомпресорні системи конденсаторного типу» конденсатору не свідчить про те, що останнього не було в складі такої системи під час митного оформлення товарів за митними деклараціями.



Постанова КАС ВС від 15.02.2024 у справі № 815/5838/17

Відсутність розподілення товарів за класами в експортній декларації країни відправлення (доданої до митної декларації на підтвердження митної вартості) не є розбіжностями, які є підставою для витребування контрольним органом додаткових документів, якщо інші документи сукупно не викликають сумніву в достовірності задекларованої митної вартості.



Постанова КАС ВС від 18.08.2021 у справі № 821/1050/17

Документи про страхування товару надаються за наявності вимоги покупця, а не на вимогу митного органу. Формально нижчий рівень митної вартості імпортованого товару від рівня митної вартості іншого митного оформлення не може вважатися заниженням митної вартості, не є перешкодою для застосування основного методу визначення митної вартості товару та не може бути достатньою підставою для відмови в здійсненні митного оформлення товару.



Постанова КАС ВС від 15.10.2024 у справі № 520/6058/24

Потрібно враховувати подані декларантом документи, якщо вони не містять розбіжностей. Надання актів виконаних експедитором робіт не є обов'язковим, якщо перевезення ще не завершено.

4.1. Методи визначення митної вартості товарів



Постанова КАС ВС від 27.04.2020 у справі № 140/804/19

Застосування методу визначення митної вартості товарів має бути обґрунтованим. Під час визначення митної вартості товарів учасник митних відносин може застосувати тільки один із різновидів методів – основний або ж конкретний другорядний метод.



Постанова КАС ВС від 10.06.2020 у справі № 1.380.2019.004752

Основним методом визначення митної вартості товарів, які ввозяться на митну територію України відповідно до митного режиму імпорту, є перший метод – за ціною договору (вартість операції). Кожний наступний метод застосовується, якщо митна вартість товарів не може бути визначена застосуванням попереднього методу.



Постанова КАС ВС від 23.07.2019 у справі № 1140/3242/18

Податковий орган має довести, що документи, подані декларантом для митного оформлення товару, є недостатніми чи такими, що у своїй сукупності викликають сумнів у достовірності наданої інформації, а також надати докази, які б підтверджували відсутність підстав для визначення митної вартості за першим методом.



Постанова КАС ВС від 17.07.2019 у справі № 809/872/17

Ненадання декларантом запитуваних митним органом документів (платіжних або інших бухгалтерських), за відсутності належного (об'єктивного) обґрунтування неможливості визначення митної вартості товару за першим (основним) методом через відсутність цих документів, не є достатнім для висновку про наявність підстав для застосування відповідачем іншого, зокрема, резервного методу визначення митної вартості товару.



Постанова КАС ВС від 08.08.2019 у справі № 806/36/15

Коригування митної вартості товарів здійснюється із застосуванням другорядних методів, якщо дані в наданих документах не підтверджують складових митної вартості товарів.



Постанова КАС ВС від 19.06.2020 у справі № 1.380.2019.002044

Митний орган вправі застосувати резервний метод 2г, якщо на пропозицію митниці позивач додаткових документів не надав, а надані документи не давали можливості для застосування першого методу, відповідно до приписів Митного кодексу України була проведена процедура консультацій, під час якої встановлена неможливість застосування другорядних 2а, 2б, 2в, 2г методів визначення митної вартості з наведенням належного обґрунтування неможливості їх застосування.

4.2. Контроль правильності обчислення митної вартості



Постанова КАС ВС від 13.12.2021 у справі № 240/10799/19

У разі ввезення на митну територію України розібраних чи незібраних товарів, що імпортуються частинами, після ввезення першої частини потрібно надати контролюючому органу, що здійснює митне оформлення, єдине підтвердження походження товарів відповідно до вимог статті 16 Розділу V Протоколу I до «Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони».



Постанова КАС ВС від 02.07.2020 у справі № 803/916/17

Контроль правильності обчислення декларантом митної вартості здійснюють митні органи у визначений законом спосіб у разі наявності обґрунтованих сумнівів у достовірності поданих декларантом відомостей.



Постанова КАС ВС від 31.07.2018 у справі № 803/2011/17

Сумніви митниці є обґрунтованими, якщо надані декларантом документи містять розбіжності, наявні ознаки підробки або не містять усіх відомостей, що підтверджують числові значення складових митної вартості товарів, чи відомостей щодо ціни, яка була фактично сплачена або підлягає сплаті за ці товари.



Постанова КАС ВС від 11.06.2020 у справі № 480/3507/19

Майновий інтерес декларанта становить розмір митних платежів та інших податків, який він має доплатити, порівняно з розміром таких платежів, визначених на підставі заявленої митної вартості товарів під час декларування.



Постанова КАС ВС від 29.12.2021 у справі № 520/11303/19

Визначаючи митну вартість, митний орган має враховувати індивідуальні особливості імпортованого транспортного засобу, які мають суттєвий вплив на його

ринкову вартість, зокрема технічний стан, рік випуску, тип двигуна, наявність пошкоджень, а також умови використання, що вплинули на зношеність автомобіля й обумовили ціну.

4.2.1. Прайслист



Постанова КАС ВС від 23.10.2020 у справі № 810/690/17

Прайслист є документом довільної форми, а тому митний орган не може посила-тися на неповноту чи обмеженість його відомостей як на підставу для коригуван-ня митної вартості товару.



Постанова КАС ВС від 10.05.2023 у справі № 815/1780/17

На законодавчому рівні відсутнє визначення складових (реквізитів) прайслиста, який продавець може оформлювати в довільній формі та на власний розсуд. Прайслист не є основним документом для підтвердження митної вартості това-ру, тому будь-які сумніви в правильності його складання не можуть впливати на висновок митного органу про необхідність коригування митної вартості товару.

4.3. Витребування додаткових документів для підтвердження заявленої митної вартості



Постанова КАС ВС від 20.03.2020 у справі № 480/4423/18

Неподання документів, зазначених у частинах другій – четвертій статті 53 Митно-го кодексу України, може призвести до відмови в митному оформленні товарів за заявленою декларантом митною вартістю та коригування митної вартості товарів лише в тому разі, коли орган доходів і зборів матиме обґрунтовані підстави вва-жати, що таке неподання зумовило неповноту та/або недостовірність відомостей про митну вартість.



Постанова КАС ВС від 27.03.2020 у справі № 540/2605/18

Витребування додаткових документів на підтвердження задекларованої митної вартості та вчинення митницею дій, спрямованих на визначення дійсної митної вартості товару, може відбуватися тільки в разі наявності підстав для обґрунтованих сумнівів щодо достовірності поданих декларантом відомостей про митну вартість товару.



Постанова КАС ВС від 07.05.2020 у справі № 1.380.2019.001625

Наявність обґрунтованих сумнівів у правильності зазначеної декларантом митної вартості товарів є імперативною умовою, з якою закон пов'язує можливість витребування додаткових документів у декларанта та надає митниці право вчиняти дії, спрямовані на визначення дійсної митної вартості товарів.



Постанова КАС ВС від 29.07.2020 у справі № 420/1709/19

Розбіжності щодо умов оплати товару в документах, доданих до митної декларації на підтвердження митної вартості, не є тими розбіжностями (суперечностями), які є підставою для витребування контрольним органом додаткових документів, якщо інші документи в сукупності не викликають сумніву в достовірності задекларованої митної вартості.



Постанова КАС ВС від 12.03.2021 у справі № 826/16699/16

Спрацювання профілів ризиків автоматизованої системи аналізу та управління ризиками (АСАУР) й наявність інформації про те, що ідентичні та подібні товари було оформлено в митному відношенні іншими особами за вищою митною вартістю, якщо відсутні інші законні підстави для витребування додаткових документів, не може бути самостійною підставою для такого витребування та відмови в прийнятті заявленої декларантом митної вартості товарів за ціною контракту.

4.4. Оскарження рішення про коригування митної вартості товарів



Постанова КАС ВС від 03.07.2024 у справі № 826/3763/18

Митний орган зобов'язаний у строк, установлений Митним кодексом України, розглянути надані додаткові документи, ухвалити обґрунтоване рішення щодо митної вартості товару, і після цього надіслати його платнику. Якщо таке рішення не буде надано вчасно, заявлену митну вартість товарів необхідно визнавати правильною, а рішення про коригування митної вартості товарів підлягає скасуванню.



*Постанова КАС ВС від 16.03.2020 у справі № 1.380.2019.001962
(судова палата)*

Під час оскарження рішення про коригування митної вартості товарів ціною позову в розумінні підпункту 1 пункту 3 частини другої статті 4 Закону України «Про судовий збір» є різниця митних платежів, що підлягали сплаті з урахуванням митної вартості, розрахованої декларантом, та митної вартості, розрахованої митним органом в оскаржуваному рішенні.



*Постанова КАС ВС від 18.10.2019 у справі № 821/597/18
(судова палата)*

Скасування в судовому порядку рішень про коригування митної вартості товарів щодо різних випадків поставок не є підставою для висновку про триваючу системність порушень митного органу в межах здійснення покладених на нього повноважень.

5. Митне оформлення та контроль



Постанова КАС ВС від 29.04.2020 у справі № 813/5038/17

Для здійснення державної реєстрації транспортного засобу та підтвердження його відповідності вимогам екологічного стандарту не нижче рівня «ЄВРО-5» необхідно отримати сертифікат відповідності.



Постанова КАС ВС від 23.09.2021 у справі № 1340/4084/18

Митне законодавство передбачає право громадян-нерезидентів на тимчасове ввезення на митну територію України транспортних засобів особистого користування в кількості не більше однієї одиниці на кожну товарну позицію, а у разі перевищення цієї кількості, – пропуск через митний кордон України в порядку, визначеному частиною другою статті 379 Митного кодексу України.



Постанова КАС ВС від 24.02.2023 у справі № 523/5738/16-а

При ввезенні транспортного засобу посадові особи митного органу перевіряють документи особи, яка ввозить транспортний засіб. Ненадання документів для проведення вказаних дій чи надання документів іншої особи виключає можливість внесення в бази даних митного органу інформації щодо платника як особи, яка ввезла транспортний засіб у відповідному режимі «транзит». Посадова особа митного органу не зобов'язана безпосередньо контролювати процес заповнення декларації.



Постанова КАС ВС від 19.06.2023 у справі № 817/1901/16

У розумінні пунктів 1, 2 частини другої статті 351 Митного кодексу України інформація від офіційного дилера виробника автомобіля в Україні не є інформацією, отриманою від суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та виробників таких товарів. Ці дані не можуть бути визнані документально підтвердженою інформацією, отриманою від уповноважених органів іноземних держав про непідтвердження автентичності поданих органу доходів і зборів документів щодо товарів, митне оформлення яких завершено, а також недостовірності відомостей, що в них містяться, які надійшли від уповноважених органів іноземних держав.



Постанова КАС ВС від 21.02.2023 у справі № 2140/1782/18

Якщо в деклараціях, оформлених митним органом, вказано трубопровідний транспорт, у якому безпосередньо перебуватимуть нафтопродукти у разі їх пред'явлення цьому органу як митниці призначення, а резервне місце доставки товарів для водного транспорту зазначено як зона митного контролю, до якої доставля-

тимуться товари після їх пропуску через митний кордон України з метою пред'явлення їх митному органу, то у такому разі митниця дотримала всіх необхідних формальностей щодо транзитних переміщень товарів із використанням відповідних декларацій, згідно з якими вантаж пропущено на митну територію України та направлено у митницю призначення, до місця доставки товарів для водного транспорту, а не трубопровідного.



Постанова КАС ВС від 27.07.2023 у справі № 420/17345/22

Україна є країною імпорту, а Туркменістан – країною експорту, тому інші країни в цих правовідносинах не виступають і не можуть виступати «країною ввезення / вивезення товару», якщо товаросупровідні документи (зокрема, зовнішньоекономічний контракт, коносамент, інвойс, вантажна відомість, транзитні декларації, митна декларація країни відправлення) підтверджують, що ввезення товару в Україну відбувалося з митної території Туркменістану, а інші країни виступали країнами проміжного транзиту.



Постанова КАС ВС від 06.06.2024 у справі № 813/2601/18

Обрання «зеленого коридору» під час перетину митного кордону є юридично значущою заявою громадянина про відсутність товарів, які підлягають письмовому декларуванню, оподаткуванню митними платежами або які підпадають під встановлені законодавством обмеження чи заборони. Відповідальність за порушення митного контролю в зонах спрощеного митного контролю настає відразу після прибуття в зону митного контролю. Вибір смуги руху залежить лише від рішення особи, яка перетинає кордон, і не може бути зумовлений організацією системи розподілу руху транспортних засобів на митному пункті пропуску.



Постанова КАС ВС від 14.07.2021 у справі № 520/5051/19

З 07 лютого 2019 року застосування адміністративно-господарських санкцій, передбачених статтею 37 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», стало неможливим, оскільки вони законодавчо не закріплені. Тому станом на момент виникнення спірних відносин у митного органу були відсутні підстави вимагати індивідуальну ліцензію під час подання декларації для розмитнення товару, а також відмовляти в його митному оформленні.



*Постанова КАС ВС від 23.11.2020 у справі № 809/984/18
(судова палата)*

До моменту завершення митного оформлення товарів, а також протягом трьох років з дня завершення їх митного оформлення декларант має право вносити зміни до митної декларації, а відмова митного органу в їх унесенні з тих підстав, що це стосується перерахунку митних платежів, є протиправною. у разі отримання звернення декларанта або уповноваженої ним особи про внесення змін до митної декларації митний орган може відмовити у внесенні таких змін лише в разі відсутності законних підстав для їх внесення.



Постанова КАС ВС від 11.04.2022 у справі № 260/2805/20

Митний орган не наділений повноваженнями діяти на власний розсуд за вказаних обставин та проводити додаткову перевірку документів про походження товару після отримання результатів такої перевірки компетентним органом заявленої декларантом країни походження товару.



Постанова КАС ВС від 08.02.2021 у справі № 814/1958/17

У разі порушення процедури міжнародного дорожнього перевезення претензія контрольного органу та викладені в ній вимоги щодо сплати митних платежів є пропозицією добровільно виконати зобов'язання в досудовому порядку, яка не породжує жодних обов'язків для перевізників або гарантійних об'єднань.



Постанова КАС ВС від 11.02.2020 у справі № 808/1236/16

Якщо митний орган не визначав митної вартості товару, а така вартість була визначена платником податку самостійно, то митний орган вправі здійснювати митний контроль після завершення митного оформлення за умови обґрунтованої підозри, що під час пропуску товарів через митний кордон України було допущено порушення законодавства України.



Постанова КАС ВС від 27.06.2023 у справі № 648/2026/15-а

Товари підгрупи 0709 «Овочі, свіжі або охолоджені, крім картоплі, помідорів, капусти головчастої, капусти цвітної, капусти броколі, кольрабі та аналогічних їстівних овочів роду *Brassica*», до яких належать «Гриби шампінйони», підлягають фітосанітарному контролю.



Постанова КАС ВС від 20.10.2020 у справі № 826/3694/16

У разі ліквідації, створення та зміни назв окремих митних постів у структурі митниць неупорядкованим і безпідставним є одностороннє розірвання митним органом адміністративного договору із суб'єктом підприємницької діяльності щодо створення належних умов, необхідних для здійснення підрозділами митниці митного контролю та митного оформлення товарів, транспортних засобів комерційного призначення суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності та громадян.



Постанова КАС ВС від 13.03.2024 у справі № 810/4338/17

Витрати на проведення митного огляду товару має відшкодувати орган, який ініціював цей огляд.



Постанова КАС ВС від 25.03.2024 у справі № 260/585/22

Форма рішення митного органу про визначення коду товару була неправомірною, оскільки не відповідала вимогам закону, зокрема частині другій статті 356 Митного кодексу України. Ухвалення такого рішення у формі резолюції керівника на службовій записці інспектора митного органу не є вмотивованим. Отож підстава позову, що стосується процедури відібрання проб товару, є обґрунтованою, якщо порушення процедури митного контролю суперечить вимогам Митного кодексу України і вказує на протиправність ухваленого рішення про визначення коду товару.



Постанова КАС ВС від 05.12.2024 у справі № 380/19286/23

Заяви митного органу про недостовірність документів мають бути обґрунтовані доказами, такими як експертні висновки або рішення компетентних органів.

5.1. Оскарження картки відмови в митному оформленні



Постанова КАС ВС від 31.05.2019 у справі № 804/16553/14

Довідка про транспортні витрати є допустимим доказом на підтвердження витрат на перевезення товарів.



Постанова КАС ВС від 20.03.2020 у справі № 480/3807/18

Під час роботи з аналізу, виявлення та оцінки ризиків інформація, яка розміщена в мережі «Інтернет», може бути використана митним органом як джерело довідкової інформації.



Постанова КАС ВС від 18.06.2019 у справі № 815/5544/17

Якщо декларант надав від свого імені повноваження на вчинення дій, пов'язаних із проведенням митних формальностей, уповноваженій особі, то вона має право на вчинення дій, пов'язаних із проведенням митних формальностей, щодо транспортного засобу від імені декларанта в правовідносинах з митним органом, але не на вчинення процесуальних дій в адміністративній справі під час оскарження рішення про коригування митної вартості товару та картки відмови в прийнятті митної декларації, митному оформленні випуску чи пропуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення без відповідної довіреності.



Постанова КАС ВС від 28.11.2019 у справі № 820/12061/15

Факт відсутності в рішеннях відповідача інформації, яка призвела до прийняття рішення про коригування заявленої декларантом митної вартості та обґрунтуван-

ня митної вартості товарів, не може бути єдиною підставою для визнання рішень митниці незаконними та такими, що підлягають скасуванню.

6. Спеціальні заходи щодо демпінгового та іншого імпорту



Постанова КАС ВС від 26.12.2022 у справі № 640/14616/21

Аналіз статті 13 Закону України «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну», яка встановлює перелік факторів та обставин, які підлягають обов'язковому дослідженню та встановленню під час спеціального розслідування, дає підстави для висновку про те, що такі фактори та обставини мають саме досліджуватися: тобто піддаватися ґрунтовному та розгорнутому аналізу, а не констатуватися у вигляді невмотивованого висновку. Неодноразове порушення строків вчинення відповідних дій, відсутність належного обґрунтування висновків контрольного органу та неврахування принципу пропорційності під час запровадження спеціальних заходів щодо імпорту товару в Україну, у своїй сукупності призводять до порушення процедурних вимог законності під час прийняття рішення про спеціальне розслідування щодо імпорту в Україну товару, незалежно від країни походження та експорту.



Постанова КАС ВС від 26.02.2019 у справі № 822/1185/17

Вимога контрольного органу щодо надання оригіналів сертифікатів про походження товарів загальної форми, ураховуючи наявність у справах паперових копій та електронних документів, засвідчених електронним цифровим підписом, свідчить про безпідставність висновків контрольного органу про документальне непідтвердження країни походження товарів при збільшенні грошового зобов'язання з антидемпінгового мита.



Постанова КАС ВС від 22.02.2022 у справі № 640/110/20

Відсутність або недоведення стороною антидемпінгового розслідування відповідних обставин свідчить про відсутність підстав для скасування антидемпінгових заходів, що застосовані за результатом такого розслідування. Відсутність в «Основних фактах і висновках», які стали підставою для застосування антидемпінгових заходів, обґрунтувань доцільності застосування підходів до встановлення розміру ставок антидемпінгового мита не може свідчити про дискримінаційні

умови його застосування в цілому та протиправність рішення про застосування відповідних антидемпінгових заходів.



Постанова КАС ВС від 11.06.2020 у справі № 826/4747/13-а

Набрання законної сили рішення суду про скасування рішення Міжвідомчої комісії з міжнародної торгівлі про застосування остаточних антидемпінгових заходів щодо імпорту в Україну унеможливорює застосування відповідних положень у разі здійснення митного контролю та митного оформлення товарів, що переміщувалися через митний кордон України, до моменту скасування відповідного судового рішення.

7. Застосування правил «Інкотермс-2000»



Постанова КАС ВС від 24.01.2019 у справі № 804/3893/17

Згідно з умовами постачання CIF ризик втрати чи ушкодження товару, як і будь-які додаткові витрати, що виникають після відвантаження товару, переходить із продавця на покупця.



Постанова КАС ВС від 05.11.2019 у справі № 820/2147/16

Згідно з умовами постачання CFR ризик втрати або ушкодження товару, а також ризик будь-якого збільшення витрат, що виникають після переходу товаром борту судна, переходять з продавця на покупця в момент переходу товару через поручні судна в порту відвантаження.



Постанова КАС ВС від 16.06.2023 у справі № 825/2410/16

У разі постачання товару на умовах CFR транспортні витрати вже є включеними до фактурної вартості товару, тому під час визначення митної вартості не додаються до ціни, що була фактично сплачена або підлягає сплаті.



Постанова КАС ВС від 17.01.2023 у справі № 0440/5532/18

Якщо постачання імпортованих платником товарів здійснюється на підставі контракту, а ціна на товар згідно з умовами FOB, відповідно до «Інкотермс – 2000» (а інше не передбачено в специфікаціях), охоплює вартість завантаження та навантаження товару в постачальника і вартість пакування та маркування, то сторони контракту мають право встановити, що вартість упаковки та маркування входить до вартості товару, якщо інше не обумовлено в специфікаціях. Згідно з умовами зовнішньоекономічного контракту така ціна товару включає вартість пакування, у зв'язку з чим, згідно з положеннями підпункту «в» пункту 1 частини десятої статті 58 Митного кодексу України, під час визначення митної вартості ці витрати не додаються до ціни, що фактично сплачена за товар.

8. Юридична відповідальність



Постанова КАС ВС від 16.10.2018 у справі № 640/13072/16-а

Відсутність прямого умислу в діях особи, яка під час митного оформлення товару не заявила за встановленою формою необхідних для здійснення митного контролю відомостей стосовно оподаткування товару (відомості щодо країни походження товару), вказує на відсутність складу адміністративного правопорушення, передбаченого статтею 485 Митного кодексу України.



Постанова КАС ВС від 07.05.2020 у справі № 400/2922/18

Подання нової митної декларації зі сплатою митних платежів у встановленому митним органом розмірі без оформлення відповідної фінансової гарантії не може слугувати підставою для позбавлення його права на судове оскарження рішення про коригування митної вартості.



Постанова КАС ВС від 28.05.2020 у справі № 725/3410/17

Триваючими є правопорушення, які розпочалися з протиправної дії або бездіяльності, здійснюються потім безперервно, у спосіб невиконання обов'язку.



Постанова КАС ВС від 29.05.2024 у справі № 454/1681/17

У контексті митних правил і процедур термін «товар» вживається в значенні будь-якої рухомої речі, включаючи транспортний засіб особистого користування, на який поширюються положення частини третьої статті 470 Митного кодексу України.



Постанова КАС ВС від 11.06.2020 у справі № 461/3667/16-а

Особа звільняється від відповідальності за статтею 470 Митного кодексу України в разі наявності факту аварії або дії обставин непереборної сили за умови документального підтвердження такого факту та вчасного (до закінчення встановленого строку транзитного перевезення) письмового повідомлення найближчого митного органу про обставини події.

8.1. Заходи відповідальності у сфері зовнішньоекономічної діяльності



Постанова КАС ВС від 10.03.2021 у справі № 826/12552/18 (об'єднана палата)

Спеціальні санкції, передбачені у випадках порушення вимог Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» або пов'язаних з ним законів України та в разі проведення дій, які можуть зашкодити інтересам національної економічної безпеки, зокрема, у разі неповернення виручки після спливу граничного строку, встановленого Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті», можуть бути застосовані Мінекономрозвитку за наявності позитивного рішення суду, Міжнародного комерційного арбітражного суду чи Морської арбітражної комісії при Торгово-промисловій палаті України. Мінекономрозвитку під час застосування таких санкцій користується альтернативою щодо прийняття владного управлінського рішення на підставі наданого уповноваженим органом подання та долучених до нього документів, а також матеріалів, що містяться в розпорядженні Міністерства. Незастосування таких санкцій можливе в разі усунення суб'єктом зовнішньоекономічної діяльності допущених порушень або надання доказів неможливості виконання рішення суду чи арбітражу.



Постанова КАС ВС від 18.03.2021 у справі № 200/10028/19-а

Установлення судом неправильності чи хибності рішень чи дій митних органів, які зумовили помилкову та/або надмірну сплату антидемпінгового мита, є підставою для повернення таких платежів декларанту з дотриманням визначеної законом процедури.



Постанова КАС ВС від 17.07.2020 у справі № 823/450/16

Усі ризики втрати чи пошкодження імпортованого товару, що відбулося після його доставки та розвантаження на центральний склад покупця-нерезидента, як і право власності переходять до цієї особи.



Постанова КАС ВС від 17.12.2019 у справі № 816/359/16

Припинення провадження у справі за заявою резидента про відмову від позову у зв'язку з виконанням нерезидентом за експортно-імпортним контрактом після подання позовної заяви до Міжнародного комерційного арбітражного суду чи Морської арбітражної комісії при Торгово-промисловій палаті України свідчить про підтвердження правомірності поведінки резидента та є підставою для звільнення від застосування пені за порушення вимог законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності та здійснення розрахунків в іноземній валюті.



Постанова КАС ВС від 20.08.2020 у справі № 825/2086/16

Підтвердження Торгово-промисловою палатою України або уповноваженим органом країни розташування сторони договору, невідповідності кількісних та/або якісних характеристик товару умовам договору є підставою для звільнення від застосування пені за порушення вимог законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності та здійснення розрахунків в іноземній валюті.

Глава 3. Грошовий обіг і розрахунки



Постанова КАС ВС від 17.12.2020 у справі № 804/15621/15

Існують підстави для здійснення контрактів, коли платник податків і обслуговуючий банк виконали всі законодавчі вимоги щодо повідомлення Національного банку України про заплановані операції з оплати на адресу нерезидента за контрактом (контрактами), зокрема, щодо формування та направлення реєстру операцій і копій відповідних документів.



Постанова КАС ВС від 17.05.2023 у справі № 826/25832/15

Повноваження щодо підтвердження чи непідтвердження можливості здійснення операцій клієнтів уповноважених банків з купівлі / перерахування іноземної валюти за межі України не належать до дискреційних, оскільки тільки один з можливих варіантів поведінки може мати правову підставу. Обидва варіанти можливих рішень не можуть бути одночасно юридично допустимими, тому що фактично відсутній вільний вибір між ними. Правомірним може вважатися лише один з них – той, що відповідає визначенням у законодавстві підставам.



Постанова КАС ВС від 21.05.2024 у справі № 140/10623/23

Розрахунки за експортними операціями необхідно проводити лише в грошовій формі. Відсутність надходження грошових коштів за експортними операціями у встановлений строк на рахунок резидента, є підставою для нарахування пені.



*Постанова КАС ВС від 05.11.2018 у справі № 803/780/17
(судова палата)*

На застосування штрафних (фінансових) санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки в національній валюті, зокрема порушення оприбуткування готівки в касах підприємств, не поширюються строки застосування адміністративно-господарських санкцій, передбачені статтею 250 Господарського кодексу України.



Постанова КАС ВС від 31.08.2023 у справі № 820/1435/17

Сама по собі відсутність чи недоліки в оформленні документів оперативного обліку (зокрема, журналів оперативного обліку скрапленого вуглеводневого газу за формою № 2-ГС та змінних звітів оператора автомобільної газозаправної станції форми № 14-ГС) не можуть бути єдиною підставою для висновку про порушення порядку ведення обліку скрапленого газу за місцем його продажу та застосування до суб'єкта господарювання штрафних санкцій, установлених згідно зі статтею 20 Закону України від 06 липня 1995 року № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг».



Постанова КАС ВС від 12.11.2020 у справі № 810/1151/17

Не є доведеним порушення пункту 13 статті 3 та пункту 1 статті 17, статті 20 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», коли суду не були надані докази на підтвердження наявності невідповідності сум готівкових коштів на місці проведення розрахунків сумі коштів, яка зазначена в денному звіті реєстраторів розрахункових операцій.



Постанова КАС ВС від 10.11.2020 № 203/24/17

Проступок із формальним складом за частиною першою статті 163-15 Кодексу України про адміністративні правопорушення є закінченим з моменту, коли сума готівкового розрахунку через касу підприємства за день із фізичною особою-підприємцем стає більшою за 10 000,00 грн.

Глава 4. Валютне регулювання та валютний контроль



Постанова КАС ВС від 13.07.2023 у справі № 560/9742/22

Нормативно-правові акти країни Грузія не є тими документами, які мають підтвердити форс-мажор відповідно до статті 13 Закону України від 21 червня 2018 року № 2473-VIII «Про валюту та валютні операції».



*Постанова КАС ВС від 23.07.2024 у справі № 240/25642/22
(судова палата)*

Пеня за порушення строків розрахунків в іноземній валюті не є різновидом пені в розумінні підпункту 14.1.162 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, тому положення про мораторій на нарахування пені під час карантину не поширюється на такі правовідносини. Закон України «Про валюту і валютні операції» містить спеціальні норми щодо нарахування пені за порушення граничних строків розрахунків за зовнішньоекономічними операціями.



Постанова КАС ВС від 12.07.2024 у справі № 813/3215/18

Індивідуальний режим ліцензування як спеціальна санкція застосовується відповідно до статті 37 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» у разі виявлення порушень законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Для скасування режиму ліцензування необхідно усунути порушення або вжити практичних заходів, що забезпечують відповідність законодавству.



Постанова КАС ВС від 09.02.2021 у справі № 804/3589/16

Непідтвердження Національним банком України можливості здійснення операції з придбання валюти, включеної до реєстру, не позбавляє права платника податків повторно звернутися до обслуговуючого банку із заявкою на придбання валюти.



Постанова КАС ВС від 27.06.2023 у справі № 826/3192/17

Служба безпеки України наділена дискреційними повноваженнями зі складення та направлення Міністерству економічного розвитку і торгівлі України подання в

частині включення платника до переліку суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, до яких необхідно застосувати спеціальну санкцію – індивідуальний режим ліцензування зовнішньоекономічної діяльності.



Постанова КАС ВС від 07.11.2024 у справі № 380/9564/23

Позовні вимоги про визнання протиправною бездіяльність банку щодо незавершення валютного нагляду не підлягають судовому розгляду, оскільки ці правовідносини не є публічно-правовими і не виникають з публічно-владної функції банку. Санкції за порушення строків розрахунків застосовуються на загальних підставах відповідно до норм Закону України «Про валюту і валютні операції».

ПРОЦЕСУАЛЬНІ ПИТАННЯ

Глава 1. Визначення юрисдикції

1. Адміністративна юрисдикція



Постанова ВП ВС від 26.06.2019 у справі № 591/4543/16-ц (ЦПК)

Спір про скасування постанови про відмову у вчиненні нотаріальної дії та зобов'язання приватного нотаріуса вчинити протест податкових векселів з метою реалізації повноважень щодо здійснення державного контролю за дотриманням податкового законодавства – свідчить про публічно-правову природу таких правовідносин.



Постанова ВП ВС від 13.11.2019 у справі № 927/152/19 (ГПК)

Адміністративний договір щодо перерозподілу бюджетних коштів (про надання іншої субвенції) є публічно-правовим договором, оскільки його укладення врегульовано нормами бюджетного законодавства та передбачає обов'язки міськради надати іншу субвенцію загального фонду з міського бюджету на надання соціальних послуг особам, які потребують (отримують) такі послуги.



Постанова ВП ВС від 07.04.2020 у справі № 910/4590/19 (ГПК)

Спір щодо вимоги про стягнення з бюджету інфляційних та річних процентів, нарахованих на прострочену суму заборгованості бюджету з відшкодування податку на додану вартість, належить розглядати за правилами адміністративного судочинства незалежно від того, чи поєднана така вимога з вимогою вирішити публічно-правовий спір, чи поєднана вона з вимогою про стягнення заборгованості бюджету з відшкодування податку на додану вартість та чи розглянуті такі вимоги в іншій справі.



Постанова ВП ВС від 19.05.2020 у справі № 922/4206/19 (ГПК)

Спір за позовом органу місцевого самоврядування про визнання протиправними дій юридичної особи щодо несплати податку на доходи фізичних осіб та зобов'язання такого платника сплачувати цей податок до місцевого бюджету – належить до юрисдикції адміністративного суду.



Постанова КАС ВС від 21.01.2020 у справі № 2а/0470/9600/12

На підставі положень пункту 56.10 статті 56 Податкового кодексу України (у редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин) рішення контрольного органу, прийняте за розглядом скарги платника, є остаточним і не підлягає подальшому адміністративному оскарженню, але може бути оскаржене до адміністративного суду.



Постанова КАС ВС від 23.04.2020 у справі № 826/27824/15

Якщо контрольний орган (попри дотримання платником вимог щодо повернення з бюджету надміру сплаченого податку на прибуток) не подав органу державної казначейської служби відповідний висновок, платник правомірно скористався своїм правом на судове оскарження бездіяльності шляхом звернення з позовом до адміністративного суду.

2. Загальна судова юрисдикція



Постанова ВП ВС від 15.04.2020 у справі № 400/548/19 (КАС)

Позов прокурора в інтересах держави в особі митниці щодо вилучення на користь доходу держави алкогольної продукції без марок акцизного податку не підлягає розгляду за правилами адміністративного судочинства. Вилучення на користь доходу держави (конфіскація) товарів, тобто застосування адміністративного стягнення, вирішується судом відповідно до вимог Кодексу України про адміністративні правопорушення та не може бути розв'язане в позовному провадженні в порядку адміністративного судочинства.

3. Цивільна юрисдикція



Постанова ВП ВС від 19.06.2019 у справі № 638/3490/18 (КАС)

Спір про оскарження дій щодо складання органами податкової міліції протоколу про адміністративне правопорушення не є адміністративним, оскільки відповідачі, складаючи протоколи про адміністративне правопорушення, огляд та вилучення

майна здійснювали не публічно-владні управлінські функції, а процесуальні дії, оцінка яким надається під час розгляду справи про адміністративне правопорушення.

4. Господарська юрисдикція



Постанова ВП ВС від 29.08.2018 у справі № 816/2394/16 (КАС)

Спір про стягнення завданих збитків, поданий до непідконтрольної установи, не має ознак публічно-правового характеру та не належить до юрисдикції адміністративних судів, а стосується господарсько-правових відносин.



Постанова ВП ВС від 05.02.2020 у справі № 820/2475/18 (КАС)

Позов прокурора в інтересах держави в особі Укртрансбезпеки до юридичної особи про стягнення плати за проїзд великогазового транспорту автомобільними дорогами загального користування в дохід Державного бюджету України підлягає розгляду в порядку господарського судочинства.



Постанова ВП ВС від 01.07.2020 у справі № 804/15129/15 (КАС)

Спір щодо реєстрації новим власником права власності на нерухоме майно, на яке накладене обтяження у формі податкової застави для забезпечення сплати податкового зобов'язання іншої юридичної особи, якщо ця особа згідно з даними Державного реєстру речових прав на нерухоме майно є власником спірного приміщення, має вирішуватися судами за правилами господарського судочинства.



Постанова ВП ВС від 23.09.2020 у справі № 826/16976/16 (КАС)

Позовні вимоги контрольного органу до юридичної особи, щодо якої відкрито провадження про банкрутство, про стягнення податкового боргу, який виник до порушення відповідного провадження про банкрутство, підлягають розгляду в порядку господарського судочинства як вимоги конкурсного кредитора.

5. Вимоги, які не підлягають судовому розгляду



Постанова ВП ВС від 20.03.2019 у справі № 808/3230/17 (КАС)

Позов комунальної установи до Державної аудиторської служби про визнання протиправними дій щодо прийняття рішення про виділення працівника як спеціаліста, за зверненням старшого групи прокурорів, у кримінальному провадженні не може бути розглянутий за правилами жодного судочинства.



Постанова ВП ВС від 05.06.2019 у справі № 908/1568/18 (ГПК)

Позовна вимога покупця про зобов'язання продавця зареєструвати податкову накладну не підлягає розгляду в суді жодної юрисдикції. Належним способом захисту може бути звернення до контрагента з позовом про відшкодування збитків, завданих внаслідок порушення контрагентом за договором обов'язку щодо складання та реєстрації податкових накладних.



Постанова ВП ВС від 26.02.2020 у справі № 1240/1981/18 (КАС)

Вимога комунального підприємства до міського голови про визнання протиправними дій з видання розпоряджень про проведення перевірки фінансово-господарської діяльності комунального підприємства не може бути предметом окремого судового розгляду.



Постанова ВП ВС від 18.11.2020 у справі № 813/5892/15 (КАС)

Наказ податкового органу про проведення позапланової документальної виїзної перевірки, виданий на підставі ухвали слідчого судді про надання дозволу на проведення такої перевірки з метою зібрання доказів у кримінальному провадженні, не може бути предметом самостійного оскарження в суді.

Глава 2. Учасники судового процесу



*Постанова КАС ВС від 23.11.2020 у справі № 826/3508/17
(судова палата)*

На відміну від інших учасників адміністративного процесу, учасники справи реалізують свої процесуальні права та виконують обов'язки в адміністративному процесі для того, щоб досягнути правового результату, в якому вони зацікавлені. Така зацікавленість обумовлена їхньою поведінкою як суб'єкта в матеріально-правових відносинах, щодо прав і обов'язків в яких виник спір, вирішення якого з ініціативи одного з цих суб'єктів перенесено в площину процесуального регулювання.

< ... >

Акціонер господарського товариства, який не був учасником справи, предметом спору в якій є правомірність податкового повідомлення-рішення про визначення суми грошових (податкових) зобов'язань господарському товариству, не має права на апеляційне оскарження судового рішення, ухваленого у цій справі, якщо тільки в рішенні суд не зробив прямого висновку про його права, інтереси та обов'язки.



Постанова КАС ВС від 16.09.2020 у справі № 420/5665/18

Належним відповідачем у справі, коштом бюджетних асигнувань якого має відшкодовуватися шкода, заподіяна митним органом позивачеві, є Державне казначейство України. До компетенції цього суб'єкта владних повноважень належить управління наявними коштами Державного бюджету України, зокрема безспірне списання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів на підставі рішення суду.



Постанова КАС ВС від 10.05.2024 у справі № 420/18539/22

Можливість громадської організації захищати права інших осіб, які не є членами цієї організації, зокрема в контексті визначення ставок збору за місця для паркування транспортних засобів, має бути визначена статутними документами або законодавчими нормами.

Глава 3. Доказування



Постанова КАС ВС від 29.05.2020 у справі № 2а-17269/08/0570

Неможливість виконання ухвал суду, зокрема у зв'язку з тимчасовою відсутністю доступу до приміщення адміністративної будівлі податкового органу, з огляду на проведення на території міста ООС, – не звільняє позивача як суб'єкта владних повноважень від обов'язку надати докази щодо обґрунтованості заявлених ним позовних вимог.

1. Преюдиція



Постанова КАС ВС від 22.05.2018 у справі № 823/1930/16

Положення частини шостої статті 78 Кодексу адміністративного судочинства України є імперативною нормою та має преюдиційне значення для суду, що розглядає справу про правові наслідки вчинених дій платником, стосовно якої ухвалена постанова суду в межах справи про адміністративне правопорушення в питанні, чи існували дії та чи вчинені вони конкретною особою.



Постанова КАС ВС від 20.10.2021 у справі № 815/94/16

Суд під час розгляду справи на підставі встановлених ним обставин (зокрема, з урахуванням преюдиційних обставин) має самостійно кваліфікувати поведінку контрольного органу під час призначення та проведення контрольного заходу й дійти власних висновків щодо правомірності / неправомірності такої поведінки в причинно-наслідковому зв'язку з прийняттям оскарженого податкового повідомлення-рішення з відповідним застосуванням необхідних матеріально-правових норм.



Постанова КАС ВС від 17.05.2022 у справі № 808/2099/17

Для даних податкового обліку преюдиційне значення має не те, про що сторони домовилися, а те, що вони вчинили, тобто не зміст зобов'язання, а його фактичне виконання.



Постанова КАС ВС від 09.08.2022 у справі № 640/15943/19

З огляду на положення частини четвертої статті 78 Кодексу адміністративного судочинства України обставини щодо визнання в судовому порядку неправомірності визначеного податковим органом у вимозі грошового зобов'язання мають силу преюдиції та доводять факт відсутності боргу.



Постанова КАС ВС від 20.10.2022 у справі № 640/6772/20

З огляду на положення статті 90 Кодексу адміністративного судочинства України обставини підлягають встановленню адміністративними судами під час розгляду відповідних спорів по суті на підставі всіх належних і допустимих доказів. Жоден з доказів не має наперед установленної сили, зокрема, будь-які дані, отримані в межах кримінальних проваджень. Ці дані підлягають ретельній перевірці безпосередньо судом, що розглядає справу, на підставі офіційності з'ясування обставин справи, а також якщо платник обґрунтовано заперечує достовірність відповідних даних. Визначальним для вирішення спорів про наявність податкових наслідків за результатами вчинення господарських операцій є дослідження сукупності обставин та первинних документів, які можуть як підтверджувати, так і спростовувати реальність господарських операцій.



Постанова ВП ВС від 07.07.2022 у справі № 160/3364/19 (КАС)

Вирок щодо посадової особи контрагента за статтею 205 Кримінального кодексу України, а також ухвала про звільнення особи від кримінальної відповідальності за цією статтею Кримінального кодексу України у зв'язку із закінченням строків давності не можуть створювати преюдицію для адміністративного суду, якщо тільки суд кримінальної юрисдикції не встановив конкретні обставини щодо дій чи бездіяльності платника податків. Такі вирoki чи ухвала суду за результатами розгляду кримінального провадження мають оцінюватися адміністративним судом разом з наданими первинними документами та обставинами щодо наявності первинних документів, правильності їх оформлення, можливості виконання (здійснення) спірних господарських операцій, їх зв'язку з господарською діяльністю платника податків та можливого використання придбаного товару (робіт, послуг) у подальшій діяльності.



Постанова КАС ВС від 08.06.2022 у справі № 808/1186/15

Лише досудове розслідування, порушене за фактом фіктивного підприємництва, не вказує на безтоварність господарських операцій за участі суб'єкта підприємницької діяльності, якого стосується це розслідування. Преюдиційне значення для адміністративного суду мають обставини, встановлені вироком суду в кримінальному провадженні або в ухвалі про закриття кримінального провадження та звільнення особи від кримінальної відповідальності, які набрали законної сили.



Постанова КАС ВС від 18.09.2018 у справі № 802/2231/17-а

Ухвала слідчого судді, якою призначено іншу перевірку платника в межах кримінального провадження, є процесуальним актом, який виноситься суддею у порядку реалізації повноважень щодо здійснення судового контролю. Така ухвала має містити виклад обставин, якими слідчий та прокурор обґрунтовують необхідність проведення відповідної процесуальної дії. Постановляючи таку ухвалу, слідчий суддя не вирішує питання щодо винуватості чи невинуватості особи, тому така ухвала не має жодного преюдиційного значення з огляду на приписи частини шостої статті 78 Кодексу адміністративного судочинства України.



Постанова КАС ВС від 29.03.2018 у справі № 826/3498/15

З огляду на преюдиційність, як властивість судового рішення, вирок суду має обов'язкове значення для адміністративного суду лише в частині встановлених фактичних обставин, а не правової оцінки чи судових висновків.

Глава 4. Процесуальні строки

§ 1. Наукові висновки

1. Оскарження рішень контрольних органів, які не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків, за умови попереднього використання досудового порядку вирішення спору

Монаснко Антон Олексійович,

*доктор юридичних наук, професор,
керівник центру дослідження проблем адміністративної юстиції Київського
регіонального центру
Національної академії правових наук України,
заслужений юрист України*

У листі ВС від 31.07.2019 року було порушено такі питання:

– Чи є підстави вважати, що оскільки податковим законодавством встановлено строк давності у 1095 днів для визначення контрольним органом грошових зобов'язань, то граничний строк на оскарження в судовому порядку будь-якого рішення контрольного органу (незалежно від того, чи стосується воно грошових зобов'язань платника податків) становить також 1095 днів?

– Чи можна вважати, що, відповідно до пункту 56.19 статті 56 ПК України, у разі застосування платниками податків процедури адміністративного оскарження рішень контрольних органів зменшується строк для оскарження в судовому порядку податкового повідомлення-рішення чи іншого рішення контрольного органу про нарахування грошового зобов'язання до одного місяця?

– Чи можна вважати, що, оскільки спеціальні строки для звернення до суду з позовом про скасування рішення контрольного органу, яке не стосується грошових зобов'язань платника податків, у разі застосування процедури адміністративного оскарження, нормами ПК не визначені, в такому випадку необхідно керуватися загальними строками звернення до суду з адміністративним позовом, визначеними статтею 122 КАС України?

– Чи можна стверджувати, що у податкових спрах у разі вирішення питання строку звернення до суду, норми статті 122 КАС України не застосовуються, оскільки ПК України містить норми, які врегульовують ці питання?

Відповідаючи на наведені питання, зазначаємо таке:

І. Частиною 4 ст. 122 КАСУ встановлено: якщо законом передбачена можливість досудового порядку вирішення спору й позивач скористався цим порядком або законом визначена обов'язковість досудового порядку вирішення спору, то для звернення до адміністративного суду встановлюється тримісячний строк, який обчислюється з дня вручення позивачу рішення за результатами розгляду

його скарги на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень. Якщо рішення за результатами розгляду скарги позивача на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень не було прийнято та (або) вручено суб'єктом владних повноважень позивачу в строки, встановлені законом, то для звернення до адміністративного суду встановлюється шестимісячний строк, який обчислюється з дня звернення позивача до суб'єкта владних повноважень із відповідною скаргою на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень.

На нашу думку, оскільки Податковим кодексом у статті 102 встановлено строк давності у 1095 днів для визначення контрольним органом грошових зобов'язань, то граничний строк на оскарження в судовому порядку рішення контрольного органу (незалежно від того, чи стосується воно грошових зобов'язань платника податків) становить тримісячний строк з дня вручення позивачу рішення за результатами розгляду його скарги податковим органом або шестимісячний строк з дня звернення позивача до податкового органу, якщо рішення за результатами розгляду скарги позивача на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень не було прийнято та (або) вручено цим суб'єктом владних повноважень.

Тобто після того, як податковий орган в межах строку давності 1095 днів визначить суму грошових зобов'язань платнику податків й ухвалить відповідне податкове повідомлення-рішення, то з моменту отримання цього рішення платник податків може оскаржити це податкове повідомлення-рішення в адміністративному порядку в строки, визначені Податковим кодексом України.

Після того як податкове повідомлення-рішення було оскаржене платником податку в адміністративному порядку до вищого податкового органу й платником податку було отримане відповідне рішення за результатами розгляду вищим податковим органом його скарги, то строк оскарження в судовому порядку такого рішення вищого податкового органу становить тримісячний строк. Якщо ж рішення вищого податкового органу за результатами розгляду скарги платника податків на рішення податкового органу, яке було оскаржене в адміністративному порядку, не було отримане платником податку, то строк звернення до адміністративного суду становить шість місяців з дня звернення до вищого податкового органу.

II. Відповідно до п. 56.19 ст. 56 Кодексу, у разі, коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контрольного органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті.

Проте, на нашу думку, подаючи позовну заяву про оскарження податкового повідомлення-рішення податкового органу, платник податків має керуватися правилами КАСУ, що визначають строки подання такої позовної заяви до суду, оскільки

ки КАСУ є спеціальним законодавчим актом відносно ПКУ в частині визначення строків подання позовних заяв до адміністративного суду в разі оскарження в судовому порядку податкових повідомлень-рішень. Тому строками подання позовних заяв до суду на податкові повідомлення-рішення є строки, які визначені в КАСУ.

III. Якщо строки для звернення до суду з позовом про скасування рішення контролюючого органу, яке не стосується грошових зобов'язань платника податків, у разі застосування процедури адміністративного оскарження, нормами ПК не визначені, то в такому випадку також необхідно керуватися загальними строками звернення до суду з адміністративним позовом, визначеними статтею 122 КАС України.

IV. Якщо ж норми статті 122 КАС України не врегульовують питань визначення строків звернення до суду в податкових спорах, а ПК України містить норми, які врегульовують ці питання, то застосовують правила ПК України, оскільки, відповідно до частини першої статті 122 КАСУ, позов може бути подано в межах строку звернення до адміністративного суду, встановленого цим Кодексом або іншими законами.

Кучерявенко Микола Петрович,

*доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри фінансового права*

Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого, перший віце-президент Національної академії правових наук України, академік Національної академії правових наук України

Смичок Євген Михайлович,

*кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права*

Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого, Голова Науково-консультативної ради ГУ ДФС у Харківській області

У цьому випадку ключовою в аспекті відповіді на поставлені питання є проблематика пов'язана із розмежуванням загальних та спеціальних процесуальних строків. Перед тим як перейти до розгляду відповідної проблематики вбачається за доцільне дати визначення такому поняттю як «процесуальний строк». Так, процесуальний строк – це визначений законом або ж в межах, встановлених законом (у випадку визначення строку на основі дискреції юрисдикційного органу), проміжок часу із впливом якого пов'язується виникнення, реалізація або ж припинення конкретних прав та / або обов'язків. Процесуальний строк є темпоральним проміжком часу, протягом якого суб'єкти відповідних процедур можуть здійснити юридично значущі дії або ж ухвалити конкретні правові рішення. Отож валідність відповідних рішень (дій) суб'єктів процесуальної діяльності безпосередньо залежить від дотримання процесуальних строків.

1. Чи є підстави вважати, що оскільки податковим законодавством встановлено строк давності у 1095 днів для визначення контрольним органом грошових зобов'язань, то граничний строк оскарження в судовому порядку будь-якого рішення контрольного органу (незалежно від того, чи стосується воно грошових зобов'язань платника податків) становить також 1095 днів?

Для послідовної відповіді на поставлене питання вбачається за необхідне системно проаналізувати приписи Податкового кодексу України. Так, відповідно до положень п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України, з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 Податкового кодексу України, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контрольного органу в будь-який момент після отримання такого рішення.

Означена норма закріплює правило, відповідно до якого строки давності для оскарження будь-яких рішень контрольного органу (в тому числі й податкових повідомлень-рішень) визначається, виходячи із положень ст. 102 Податкового кодексу України. Це свідчить про відсильний характер норми, яка закріплена в рамках п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України.

У рамках положень ст. 102 Податкового кодексу України («Строки давності та їх застосування») закріплена ціла низка процедурних строків (строки, які стосуються визначення контрольним органом грошового зобов'язання, строки звернення платником податків до контрольного органу з приводу повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування, строки, що стосуються стягнення суми податкового боргу).

Водночас потрібно зауважити, що аналіз усіх строків в цьому випадку має принципове значення, адже норма п. 56.18 ст. 58 відсилає суб'єкта правозастосування не до конкретного пункту або ж підпункту, а до всієї ст. 102 Податкового кодексу України. Об'єднує строки, які закріплені в ст. 102 Податкового кодексу України один аспект – їхня темпоральна тотожність, яка становить 1095 днів або ж 2555 днів у випадку контрольованих операцій (ст. 39), що стосується питань трансфертного ціноутворення.

У випадку із оскарженням рішень контрольних органів положення ст. 102 Податкового кодексу України нас цікавлять виключно в аспекті темпоральної продовжуваності граничних строків для оскарження рішень контрольних органів, оскільки момент їх відліку визначається саме п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України – «... після отримання такого рішення (мова йде про рішення контрольного органу)». У той же час такі граничні процесуальні строки можуть стосуватися тільки таких видів рішень контрольних органів (впливає із системного тлумачення приписів ст. 102 Податкового кодексу України):

а) рішень, які стосуються визначення контрольним органом грошових зобов'язань;

б) рішень, які стосуються стягнення суми податкового боргу;

в) рішень, які стосуються повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або їх відшкодування.

Що ж стосується строків для оскарження рішень, які не стосуються визначення грошових зобов'язань платника податків, то тут простежується прогалина у праві. Адже очевидним є той факт, що, за задумом законодавця, в аспекті вирішення податкових спорів мають діяти саме спеціальні строки, визначені податковим законодавством. Водночас приписи ст. 102 не містять жодних процедурних строків, які б стосувалися рішень контрольних органів, що не пов'язані з визначенням грошових зобов'язань.

Прогалина в податковому законодавстві є підставою говорити про неоднозначність розуміння платником податків належних йому прав та обов'язків, а отже, суди, в аспекті визначення належних до застосування процесуальних строків мають брати до уваги позицію платника податків, у силу дії принципу презумпції правомірності рішень платника податків.

Висновки. Саме у зв'язку із цим, потрібно констатувати, що 1095-денний граничний строк для оскарження платником податків рішень контрольних органів стосується таких категорій рішень:

а) рішень, які стосуються визначення контрольним органом грошових зобов'язань;

б) рішень, які стосуються стягнення суми податкового боргу;

в) рішень, які стосуються повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або їх відшкодування.

2. Чи можна вважати, що, відповідно до пункту 56.19 статті 56 ПК України, у разі застосування платниками податків процедури адміністративного оскарження рішень контрольних органів зменшується строк для оскарження в судовому порядку податкового повідомлення-рішення чи іншого рішення контрольного органу про нарахування грошового зобов'язання до одного місяця?

В аспекті вирішення податкових спорів діють спеціальні строки позовної давності, які визначаються положеннями податкового законодавства. Водночас такого роду спеціальні строки також можна підрозділяти залежно від порядку формування юрисдикційних проваджень із вирішення податкового спору (фактично мова йде про рівень спеціалізації і так спеціальних строків).

Відповідно до п. 56.19 ст. 56 Податкового кодексу України, у разі коли до подання позовної заяви проводилася процедура адміністративного оскарження, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контрольного органу про нарахування грошового зобов'язання протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження відповідно до пункту 56.17 цієї статті. У такому випадку потрібно

зауважити, що для застосування цього спеціального місячного строку має бути наявний такий юридичний склад:

а) попереднє звернення платника податків до процедури адміністративного оскарження рішень контрольних органів (до моменту подання позовної заяви, платник податків може звернутися зі скаргою до контрольного органу вищого рівня);

б) оскаржуване рішення контрольного органу має стосуватися нарахування грошових зобов'язань.

Тільки за одночасного збігу означених умов застосуванню підлягає місячний строк звернення платника податків до суду (момент відліку такого строку є день, наступний за днем закінчення процедури адміністративного оскарження). У всіх інших випадках застосуванню підлягає строк, що визначається п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України.

Таким чином, потрібно резюмувати, що місячний строк для звернення до суду передбачений тільки в тому випадку, якщо платник податків попередньо звертався до досудових процедур із вирішення податкового спору. Так, відповідно до положень абз. 3 п. 56.18 ст. 56 Податкового кодексу України, сама процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору. Водночас потрібно зазначити, що такого роду підхід (підхід, відповідно до якого процесуальні строки звернення до суду після застосування досудового алгоритму вирішення спору є коротшими, ніж звичайні строки) не є унікальним. До прикладу, в Кодексі адміністративного судочинства України передбачено загальний 6-місячний строк звернення до суду та 3-місячний строк звернення до суду у випадку попередньої реалізації досудових процедур із вирішення спору.

Більш скорочені строки звернення до суду у випадку попередньої реалізації досудових процедур полягають у забезпеченні наступності юрисдикційних проваджень (адміністративних та судових) та пов'язанні із необхідністю мінімізувати темпоральний проміжок між досудовими процедурами та судовим провадженням.

Висновки. Отже, у випадку попереднього застосування платниками податків процедури адміністративного оскарження рішення контрольного органу (рішення має стосуватися саме нарахування грошового зобов'язання) застосуванню підлягає спеціальний місячний строк для оскарження такого рішення.

3. Чи можна вважати, що оскільки спеціальні строки для звернення до суду з позовом про скасування рішення контрольного органу, яке не стосується грошових зобов'язань платника податків, у разі застосування процедури адміністративного оскарження, нормами ПК не визначені, в такому випадку необхідно керуватися загальними строками звернення до суду з адміністративним позовом, визначеними статтею 122 КАС України?

Загальні строки звернення до адміністративного суду фіксуються в рамках ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України. Так, відповідно до ч. 1 ст. 122 Кодексу адміністративного суду України позов може бути подано в межах строку звернення до адміністративного суду, встановленого цим Кодексом або іншими законами. Таким чином, ми можемо резюмувати, що процесуальні строки звернення до адміністративного суду можуть встановлюватися:

- а) Кодексом адміністративного судочинства України (загальні строки);
- б) галузевим законодавством (спеціальні строки).

В аспекті вирішення адміністративними судами податкових спорів, як правило, діють спеціальні строки, визначені податковим законодавством. Щодо оскарження рішень контрольних органів, які не мають стосунку до визначення грошових зобов'язань, то в податковому законодавстві відсутні спеціальні процесуальні строки позовної давності для відповідної категорії спорів.

У випадку відсутності спеціального правила, застосуванню підлягають загальні правила. Відповідно, оскільки в податковому законодавстві відсутній спеціальний процесуальний строк, застосуванню підлягають загальні процесуальні строки. Такі строки формалізовані в рамках приписів ст. 122 Кодексу адміністративного суду України. Відповідно до ч. 2 ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України, для звернення до адміністративного суду по захист прав, свобод та інтересів особи встановлюється шестимісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня, коли особа дізналася або мала дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

Згідно з положеннями ч. 4 ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України, якщо законом передбачена можливість досудового порядку вирішення спору й позивач скористався цим порядком або законом визначена обов'язковість досудового порядку вирішення спору, то для звернення до адміністративного суду встановлюється тримісячний строк, який обчислюється з дня вручення позивачу рішення за результатами розгляду його скарги на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень. Тобто в аспекті оскарження рішень контрольних органів, які не стосуються визначення останнім грошових зобов'язань платника податків застосуванню підлягає:

- а) 6-місячний строк (ч. 2 ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України);
- б) 3-місячний строк (ч. 4 ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України).

Висновки. Отже, оскільки спеціальні строки для звернення до адміністративного суду з позовом про скасування рішення контрольного органу, яке не стосується грошових зобов'язань платника податків, у разі застосування процедури адміністративного оскарження, нормами Податкового кодексу України не визначені,

в такому випадку необхідно керуватися загальними строками звернення до суду з адміністративним позовом, визначеними статтею 122 Кодексу адміністративного судочинства України.

4. Чи можна стверджувати, що у податкових спорах під час вирішення питання строку звернення до суду, норми статті 122 КАС України не застосовуються, оскільки ПК України містить норми, які врегульовують ці питання?

Відповідь на означене питання послідовно впливає з відповідей на попередні три питання. Норми Податкового кодексу України визначають спеціальні процесуальні строки в аспекті оскарження майже всіх видів рішень контрольних органів. Однак в силу прогалини в податковому законодавстві, не врегульованим залишається строк, щодо оскарження рішень контрольних органів, які не стосуються визначення грошових зобов'язань платника податків. В аспекті оскарження відповідних рішень (в силу відсутності спеціального правила) застосовуються загальні правила, встановлені ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України.

Висновок. Стверджувати, що до податкових спорів застосовуються виключно спеціальні строки, визначені Податковим кодексом України, неправильно. Потрібно брати до уваги той аспект, що у випадку оскарження рішень контрольних органів, які не стосуються визначення грошових зобов'язань платника податків, застосуванню підлягають загальні строки, що закріплені в статті 122 Кодексу адміністративного судочинства України.

Онiщенко Наталiя Миколаiвна,

*доктор юридичних наук, професор,
завiдувач вiддiлу теорiї держави i права
Інституту держави i права ім. В.М. Корецького НАН України,
заслужений юрист України, академік НАПрН України*

Стаття 122 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) встановлює загальний та деякі спеціальні строки звернення до адміністративного суду з позовом про захист прав, свобод і законних інтересів у публічно-правових відносинах. З аналізу змісту цієї статті впливає таке:

1) по-перше, загальний строк звернення до адміністративного суду встановлюється КАС України, а спеціальні строки можуть встановлюватися як нормами КАС України, так і нормами інших законів;

2) по-друге, загальним строком звернення до адміністративного суду є шести-місячний строк, а спеціальні строки застосовуються щодо окремого суб'єкта звернення до суду (суб'єкта владних повноважень) – тримісячний строк; у разі обов'язковості, відповідно до закону, застосування досудового порядку вирішення спору або якщо позивач скористався своїм правом на досудове врегулювання спору – тримісячний строк; якщо за результатами досудового врегулювання спору рішення по скаргі позивача не було прийняте та/або вручене йому у встанов-

лені законом строки – шестимісячний строк; якщо предметом справи є спір щодо прийняття громадян на публічну службу, її проходження, звільнення з публічної служби – місячний строк;

3) по-третє, строки звернення до адміністративного суду обчислюються з дня, коли особа дізналася або мала дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів. Указана обставина презюмується навіть на рівні встановлених у статті окремих спеціальних строків звернення до адміністративного суду, що впливає зі змісту частини 3 та 4 цієї статті (зокрема, очевидним необхідно визнати, що фраза «який обчислюється з дня вручення позивачу рішення за результатами розгляду його скарги на рішення, дії або бездіяльність суб'єкта владних повноважень» презюмує той факт, що саме з цього дня скажник (позивач) офіційно дізнався про відмову у задоволенні його скарги, а отже, у відновленні або захисті його прав).

Стаття 56 Податкового кодексу України (далі – ПК України) визначає порядок оскарження рішень органів державної податкової служби (контрольних органів) в адміністративному порядку, а також визначає умови реалізації права на оскарження таких рішень в судовому порядку. Важливими положеннями цієї статті, з огляду на поставлені питання, є такі:

1) пункт 56.1. статті 56 ПК України встановлює право, а не обов'язок, оскаржити рішення контрольного органу в адміністративному або судовому порядку. Отже, адміністративне оскарження такого рішення, яке, відповідно до абзацу третього пункту 56.18 статті 56, вважається досудовим порядком вирішення спору, не є обов'язковим, а тому відповідний суб'єкт має право одразу звертатися до адміністративного суду по захист своїх прав з урахуванням умов реалізації цього права, визначених у ПК та КАС України;

2) однією з таких умов оскарження в суді податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контрольного органу є дотримання строків давності, визначених статтею 102 ПК України. Необхідно звернути увагу на те, що у статті 102 ПК мова йде про строки давності, що пов'язані з прийняттям рішення контрольным органом стосовно проведення перевірки та самостійного визначення ним суми грошових зобов'язань платника податків у визначених ПК випадках. Незважаючи на це, абзац перший пункту 56.18. статті 56 ПК України встановлює, що вказані строки давності мають враховуватися стосовно оскарження не лише податкового повідомлення-рішення, а й щодо будь-якого іншого рішення контрольного органу. Також потрібно зазначити, що абзац перший пункту 56.18 статті 56 ПК України поширюється на випадки, коли платник податків не скористався адміністративним оскарженням (досудовим врегулюванням спору) і одразу вирішив звертатися з відповідним позовом до адміністративного суду;

3) пунктом 56.19 статті 56 ПК України встановлюється спеціальний строк позовної давності для звернення платника податків з позовом до адміністративного

суду для тих випадків, коли такий платник застосував своє право на адміністративне оскарження (досудове врегулювання спору). Такий спеціальний строк становить один місяць і обчислюється з першого дня, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження.

Крім цього, необхідно звернути увагу також на те, що норми Податкового кодексу, які визначають строки давності звернення платника податків до суду з позовом про захист своїх прав та інтересів у сфері податкових правовідносин, є спеціальними відносно строків давності звернення до адміністративного суду, встановлених у КАС України. Останнє впливає, зокрема, з того факту, що строки давності оскарження до суду рішень контрольного органу, визначені у ПК України, поширюють свою дію лише на податкові правовідносини й не можуть бути застосовані щодо будь-яких інших правовідносин.

З огляду на наведене, надаємо такі відповіді на поставлені запитання (у порядку їх постановки):

1) так, є підстави вважати, що для оскарження в суді будь-якого рішення контрольного органу встановлюється строк давності в межах 1095 днів за умови, що платник податків не скористався своїм правом на адміністративне оскарження відповідного рішення (досудове врегулювання спору);

2) так, можна вважати, що, відповідно до пункту 56.19 статті 56 ПК України, під час застосування платниками податків процедури адміністративного оскарження рішень контрольних органів строк давності звернення до суду зменшується до одного місяця. Водночас необхідно звернути увагу, що зазначена норма стосується лише оскарження в суді тих рішень контрольного органу, якими нараховуються грошові зобов'язання платника податків, тобто, по суті, ця норма поширюється лише на податкові повідомлення-рішення. Останнє впливає зі змісту дефініції поняття «податкове повідомлення-рішення», надане у підпункті 14.1.157 пункту 14.1 статті 14 ПК України, відповідно до якого цей різновид рішень контрольного органу є письмовим повідомленням контрольного органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контрольним органом у випадках, передбачених цим Кодексом та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контрольні органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності. Таким чином, пункт 56.19 статті 56 ПК України поширює свою дію лише на податкові повідомлення-рішення, оскільки вказане поняття поглинає своїм змістом фразу «або інше рішення контрольного органу про нарахування грошового зобов'язання»;

3) так, можна вважати, що, оскільки спеціальні строки для звернення до суду з позовом про скасування рішення контрольного органу, яке не стосується грошових зобов'язань платника податків, у разі застосування процедури адміністративного оскарження (досудового врегулювання спору), нормами ПК не визначені,

в такому випадку необхідно керуватися строками, визначеними частиною 4 статті 122 КАС України, а саме:

а) тримісячний строк для звернення до суду встановлюється за умови, якщо рішення контрольного органу за результатами розгляду скарги було прийнято та вручено платнику податків (скаржнику) у строки, встановлені ПК України. Водночас такий строк обчислюється з дня вручення скаржнику рішення за результатами розгляду його скарги на рішення контрольного органу;

б) шестимісячний строк для звернення до суду встановлюється за умови, якщо рішення контрольного органу за результатами розгляду скарги не було прийнято та/або вручено платнику податків (скаржнику) у строки, встановлені ПК України. Водночас такий строк обчислюється з дня звернення скаржника до контрольного органу із відповідною скаргою на його рішення;

4) так, можна стверджувати, що в податкових спорах під час вирішення питання щодо строку звернення до суду, норми статті 122 КАС України не застосовуються, за винятком випадків, коли в суді оскаржується рішення контрольного органу, яке не стосується грошових зобов'язань платника податків і водночас позивачем було застосовано процедуру адміністративного оскарження такого рішення (до судового врегулювання спору). Як вже попередньо зазначалося, у цих випадках необхідно керуватися нормами частини 4 статті 122 КАС України залежно від фактичних обставин справи.

2. Строк звернення до суду з позовом про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень після проведення процедури адміністративного оскарження

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського національного університету імені Івана Франка

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.М. Гімона, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.І. Смоковичем у справі № 500/2486/19 (провадження № К/9901/19445/19) (вих. № 105/0/27-20 від 03.11.2020 р.), та, проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення в процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності з методами наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

І. Проблемне питання

1.1. Застосування темпоральних аспектів існування податкових правовідносин, а також у сфері адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування зумовлює прямий вплив на вирішення питань строків захисту прав, свобод та інтересів особи в численних спорах, які виникають з цих відносин.

1.2. Водночас правильне вирішення цього питання є однією з першооснов забезпечення реалізації особою права на судовий захист (абз. 2 п. 2.2 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 15.10.2013 р. № 8-рп/2013). У зв'язку з цим, застосування таких обмежень у контексті необхідності дотримання збереження суті права особи вимагає врахування обставин справи без надмірного формалізму щодо порядку реалізації права на звернення до суду особою.

1.3. Складність онтологічних та нормативних основ вказаних питань зумовлює передачу відповідних справ на розгляд палати, до якої входить колегія суддів, об'єднаної палати або Великої Палати Верховного Суду, з метою їх вирішення, відступу в разі сумнівів та формулювання обов'язкових для застосування правових висновків Верховного Суду (ч.ч. 5, 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій та статус суддів» та ч. 5 ст. 242, ч. 1 ст. 346, ч. 1 ст. 347 КАС України).

1.4. Підставою для Звернення, з приводу якого надається цей науковий висновок, стала ініціатива колегії суддів Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду про необхідність відступу від висновку, сформульованого в постанові Верховного Суду від 03.04.2020 р. у справі № 2540/2576/18 щодо порядку застосування норм про строки звернення до адміністративного суду на підставі пунктів 56.18 та 56.19 ст. 56 ПК України в разі оскарження податкових повідомлень-рішень та/або інших рішень контрольного органу про нарахування грошового зобов'язання після використання процедури адміністративного оскарження, шляхом встановлення за таких обставин строку для звернення платника податків із позовом до адміністративного суду 1095 днів, який обчислюється з дня отримання платником податків рішення, що оскаржено.

1.5. Підставою відступу Верховний Суд вважає сформований правовий висновок та його мотиви, викладені в постанові від 11.10.2019 р. у справі № 640/20468/18, у якій здійснено системне тлумачення норм права, які регулю-

ють питання обчислення строку звернення до суду в податкових спорах в аспекті тривалості строку звернення до суду з позовом про оскарження рішень контрольного органу, які не пов'язані із визначенням грошових зобов'язань. Водночас правовий підхід щодо розуміння норм права, які регулюють спірні правовідносини, колегія суддів вважає релевантним до спірного у цій справі питання.

1.6. Тому цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів, для чого необхідно надати відповіді у формі правових висновків палати Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду, з'ясувавши дискусійні питання правозастосування, до яких віднесено такі:

1.6.1. Чи є підстави вважати, що пунктом 56.18 статті 56 ПК України для платників податків у податкових спорах встановлюється спеціальний процесуальний строк звернення до суду, якщо так, то як він співвідноситься із вжитим у цій нормі терміном «строк давності», темпоральні критерії якого мають враховуватись під час реалізації права на оскарження в суді рішень контрольного органу?

1.6.2. Як у взаємозв'язку із положеннями пункту 56.18 статті 56 ПК України, якщо вважати, що ними визначений спеціальний процесуальний строк звернення до суду в податкових правовідносинах, який становить 1095 днів від дня отримання відповідного рішення контрольного органу, необхідно розуміти положення пункту 102.1 статті 102 ПК України, відповідно до яких спір не підлягає розгляду в судовому порядку після спливу 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання відповідної податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контрольним органом?

1.6.3. Чи є підстави вважати, що положення пункту 102.1 статті 102 ПК України у взаємозв'язку з пунктом 56.18 статті 56 ПК України необхідно розуміти так, що після закінчення 1095 дня, що настає за останнім днем граничного строку подання відповідної податкової декларації, звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної пунктом 133.4 статті 133 ПК України та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань, нарахованих контрольним органом, адміністративний позов стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення-рішення необхідно вважати поданим з порушенням строку звернення до суду в розумінні статті 123 КАС України, чи таким, що не підлягає розгляду в судовому порядку й не може бути задоволений?

1.6.4. Чи можна вважати, що статтею 102 ПК України у взаємозв'язку з пунктом 56.18 статті 56 ПК України, встановлено строки, які мають матеріально-правову, а не процесуально-правову природу, якщо так, то чи може до них бути застосований судом інститут поновлення процесуальних строків, врегульований статтею 121 КАС України?

1.6.5. Чи можна вважати, що правове регулювання, наведене у абзаці 9 частини четвертої статті 25 Закону № 2464-VI, свідчить, що навіть у випадку обрання адміністративного способу оскарження, за наслідками якого згоди з органами доходів і зборів не досягнуто (відмова в розгляді або в задоволенні скарги), у особи зберігається право оскаржити вимогу про сплату внеску, а так само й рішення про застосування штрафних санкцій, як до органу вищого рівня, так і до суду, і водночас спеціальний строк як до органу вищого рівня, так і до суду складає 10 календарних днів з дня надходження платнику ЄСВ відповідного рішення органу ДФС?

1.7. Водночас сформульовані в цьому Науковому висновку підходи до вирішення питань, ґрунтуються на обґрунтуваннях міркувань у Науковому висновку щодо застосування строків звернення до адміністративного суду в справах, які виникають з податкових правовідносин (на підставі розгляду звернення судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.М. Гімона, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.І. Смоковичем у справі № 640/20468/18 (провадження № К/9901/16396/19) (вих. № 69/0/27-19 від 31.07.2019 р.), які були використані під час ухвалення постанови Верховного Суду від 11.10.2019 р. у відповідному судовому провадженні.

Отож зважаючи на різноплановість та конкретику запитань, щоб уникнути повторів та перевантаження цього наукового висновку теоретичними міркуваннями, вважаю за необхідне надати відповіді з урахуванням попередньо висловлених актуальних позицій (проаналізованих у доктринальних узагальненнях), доповнивши їх необхідним міркуваннями.

II. Науковий висновок та обґрунтування його положень

2.1. щодо питання, сформульованого в п. 1.6.1 цього наукового висновку:

2.1.1. Згідно з ч. 1 ст. 122 КАС України, позов може бути поданий в межах строку звернення до адміністративного суду, встановленого цим Кодексом або іншими законами.

2.1.2. У контексті цього положення, абз. 1 п. 56.18 ст. 56 ПК України встановлює право платника податків, з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу, оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контрольного органу в будь-який момент після отримання такого рішення.

2.1.3. Вказане формулювання свідчить про застосування матеріально-правових строків давності, визначених у ст. 102 ПК України як преклюзивного строку існування права на судовий захист шляхом оскарження в суді податкового повідомлення-рішення або іншого рішення контрольного органу.

2.1.4. Таким чином, строк звернення до суду з відповідних правовідносин визначається через обмеження строку дії самих цих правовідносин, оскільки поза межами нормативно визначених строків давності платник податків вважається

вільним від грошового зобов'язання, а податковий борг підлягає списанню як безнадійний (підп. 101.2.3 п. 101.2 ст. 101, п. 102.1 ст. 102 ПК України).

2.1.5. Водночас існування можливості з боку контрольного органу протягом строків давності в податкових правовідносинах вживати заходів до платників податків з метою нарахування, а також стягнення сум грошових зобов'язань, робить актуальним питання необхідності ефективного захисту прав, свобод та інтересів особи протягом усього цього періоду існування спірних правовідносин.

2.1.6. Врахування природи спірних правовідносин під час вирішення питання застосування відповідних норм щодо встановлення та обчислення строків звернення до суду відповідає загальній концепції підходів суду касаційної інстанції, продемонстрованій у постанові колегії суддів Об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду від 13.03.2019 р. у справі № 712/8985/17 (провадження № К/9901/49333/18) на прикладі строку звернення до адміністративного суду під час оскарження нормативно-правового акта, який необхідно розраховувати упродовж усього періоду чинності (тривалості дії) нормативно-правового акта, оскільки чинний нормативно-правовий акт може обумовлювати триваюче порушення суб'єктивних прав, свобод чи інтересів. Таким чином, триваючий характер відносин зумовлює недопустимість застосування загального шестимісячного строку за наявного нормативно-правового регулювання.

2.1.7. Аналогічно, існуючі строки давності в податкових правовідносинах, правові наслідки їхнього застосування та чинний зміст відповідних нормативних приписів (абз. 1 п. 56.18 ст. 56 та п. 102.1 ст. 102 ПК України) передбачають необхідність розрахунку строків звернення до адміністративного суду в разі оскарження безпосередньо (!) до суду податкових повідомлень-рішень або інших рішень контрольного органу.

2.2. щодо питань, сформульованих у п.п. 1.6.2–1.6.4 цього Наукового висновку:

2.2.1. П. 102.1 ст. 102 ПК України встановлює, що, якщо протягом зазначеного строку контрольний орган не визначає суму грошових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого грошового зобов'язання (в тому числі від нарахованої пені), а спір стосовно такої декларації та/або податкового повідомлення не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

2.2.2. Указана матеріально-правова норма визначає наслідки завершення відповідних строків давності для сторін податкових правовідносин, розкриваючи матеріально- та процесуально-правові наслідки їхнього спливу.

2.2.3. Водночас процесуальний порядок реалізації повноважень адміністративного суду під час здійснення судочинства встановлений та регулюється нормами КАС України.

2.2.4. Пропуск строку звернення до суду не передбачає своїм наслідком втрату конститутивних ознак юридичного спору між сторонами, про вирішення якого останні звертаються до суду. Водночас це зумовлює обмеження можливості отримати право на судовий захист заявлених прав, свобод чи інтересів.

2.2.5. Процесуальне законодавство чітко розмежовує випадки, коли справа не належить до розгляду в порядку адміністративного судочинства чи в судовому порядку взагалі, що зумовлює відмову у відкритті провадження (п. 1 ч. 1 ст. 170 КАС України) або ж закриття уже відкритого провадження (п. 1 ч. 1 ст. 238 КАС України). Це є свідченням констатації відсутності ознак юридичного спору у відносинах між сторонами, що й зумовлює відсутність гарантій права на судовий захист, недопустимість повторного звернення до суду зі спору між тими самими сторонами, про той самий предмет і з тих самих підстав.

2.2.6. Але у випадках, коли відносини мають характер юридичного спору, однак для вирішення якого сторони звертаються поза межами встановленого законом строку, КАС України передбачає процесуальний наслідок у формі повернення позовної заяви (до моменту відкриття провадження) або залишення її без розгляду (ч.ч. 2–4 ст. 123 КАС України).

2.2.7. Отож між підставами застосування вказаних процесуальних інститутів існує сутнісна різниця: порушення строку звернення до суду, який визначений законодавством, є неабсолютним обмеженням права на судовий захист, яке все ж належить особі, на відміну від відмови у відкритті провадження або закриття провадження у зв'язку із відсутністю ознак спору. Таким чином, строк звернення до суду є встановленим державою елементом системи організації правосуддя для добросовісної реалізації прав особи, який не може нівелювати змісту самого права на судовий захист. Отже, такий строк може бути поновлений, якщо особа заявить про поважні причини його пропуску. Аналогічно, ч. 4 ст. 240 КАС України вказує, що особа, позов якої залишено без розгляду, після усунення підстав, з яких позов було залишено без розгляду, має право звернутися до адміністративного суду в загальному порядку.

2.2.8. Формулюючи відповідний висновок щодо застосування відповідних норм, необхідно знову ж таки звернути увагу на первинні спірні матеріальні правовідносини та регулювання строку давності, похідним від якого є строк звернення до суду у відповідних спорах. Зокрема, ст. 102 ПК України передбачає зупинення, переривання, продовження строків давності, що, виходячи з наведеного обґрунтування, зумовлює подовження тривалості існування спірних правовідносин між особою та контрольним органом, з приводу яких може бути заявлений спір для судового вирішення та вимагатиме поновлення строку звернення до суду.

2.3. щодо питання, сформульованого у п. 1.6.5 цього Наукового висновку:

2.3.1. Вважаю актуальними щодо вирішення вказаного питання положення, за якими, розглядаючи оскарження рішень податкових органів у відповідних право-

відносінах, можна зазначити, що воно є елементом цілісної процедури адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, яка визначена Законом № 2464-VI. Відповідно до цього, рішення податкових органів, що приймаються, та процедура їхнього оскарження під час проходження відповідної стадії є невід'ємними елементами останньої, які в системному взаємозв'язку реалізують відповідні завдання та призначення цих стадій у механізмі забезпечення виконання обов'язку платників.

2.3.2. У зв'язку з цим, дослідження питань відповідної правової процедури передбачає встановлення сутності її правового регулювання, а не лише зовнішньої форми.

2.3.3. Установлення строків звернення до адміністративного суду в системному зв'язку з принципом правової визначеності слугує меті забезпечення передбачуваності для відповідача (як правило, суб'єкта владних повноважень в адміністративних справах) та інших осіб того, що зі сплином встановленого проміжку часу прийняте рішення, здійснена дія (бездіяльність) не матимуть зворотної дії у часі та не потребуватимуть скасування, а правові наслідки прийнятого рішення або вчиненої дії (бездіяльності) не будуть відмінені у зв'язку з таким скасуванням. Тобто встановлені строки звернення до адміністративного суду сприяють уникненню ситуації правової невизначеності щодо статусу рішень, дій (бездіяльності) суб'єкта владних повноважень¹⁸.

2.3.4. У зв'язку із цим, застосування скорочених строків звернення під час оскарження рішень податкових органів у процедурі адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, зумовлюється легітимною метою оперативного забезпечення настання правової визначеності для особи платника та у діяльності податкових органів, що кореспондується з встановленим алгоритмом та строками адміністрування (ч. 4 ст. 25 Закону № 2464-VI) і має пропорційний характер, оскільки скорочення строку звернення є передбачуваним та не впливає на реалізацію особою права на судовий захист у цій категорії спорів, оскільки скорочено строки здійснення окремих процесуальних дій, а змісту та обсягу конституційного права на судовий захист і доступ до правосуддя не звужено (абзаци 6, 14 п. 6.1 Рішення Конституційного Суду України від 13.12.2011 р. № 17-рп/2011).

2.3.5. Водночас застосування відповідного скороченого строку звернення до суду не відповідатиме додержанню вимог законності, а отже, і принципу верховенства права особи.

2.3.6. Чинний припис ч. 4 ст. 25 Закону № 2464-VI розкриває процедуру адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страху-

18 Берназюк Я. Строк звернення до суду як елемент принципу правової визначеності, практика ЄСПЛ. *Судебно-юридическая газета*. URL: www.sud.ua/ru/news/blog/124382-strok-zvernennya-do-sudu-yak-element-printsipu-pravovoyi-viznachenosti-praktika-yespl

вання, в тому числі, розкриває строк вчинення дій платником щодо сплати або узгодження суми недоїмки шляхом оскарження в адміністративному чи судовому порядку.

2.3.7. Жоден припис ч. 4 ст. 25 Закону № 2464-VI не містить означення десятиденного строку як підстави обмеження права особи на звернення до суду про оскарження вимоги про сплату недоїмки, а лише визначає його як строк, зі сплином якого несплачена сума недоїмки підлягає стягненню органами державної виконавчої служби.

2.3.8. У цих умовах, зважаючи на принципи «якості закону» в поєднанні із пріоритетністю позиції платника у відносинах з контрольними органами в аспекті висновків у рішенні ЄСПЛ у справі «Щокін проти України» від 14.10.2010 р. (заява № 23759/03 та № 37943/06), застосування скорочених строків звернення до адміністративного суду під час оскарження вимог про сплату недоїмки за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування буде наслідком тлумачення судом чинного законодавства України з обмежувальним характером умов реалізації права на судовий захист.

2.3.9. Відсутність законодавчих підстав встановленого обмеження права на судовий захист у формі скороченого, у порівнянні із загальною тривалістю, строку звернення до суду, не допускає можливості застосування десятиденного строку звернення до суду в разі оскарження вимоги про недоїмку сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за чинної редакції ст. 25 Закону № 2464-VI.

2.3.10. Водночас застосування регулювання строку звернення до адміністративного суду в спірних правовідносинах шляхом визначення його за загальним строком звернення до адміністративного суду, перебуває у суперечності з процедурою узгодження суми недоїмки та вимогами забезпечення правової визначеності у відносинах адміністрування (в тому числі, застосування державного примусу щодо забезпечення виконання обов'язків платника). Указана суперечність мала бути усунута шляхом законодавчих змін, оскільки відповідає критеріям підставності обмеження права на суд, у порівнянні із загальними строками звернення до суду (має легітимну мету та пропорційний характер між застосовуваними засобами та поставленою метою), а також підтверджено конституційність застосування відповідного регулювання.

2.4. Зважаючи на викладене, вважаю, що правовий висновок з його обґрунтуванням, викладений у постанові Верховного Суду від 11.10.2019 р. (справа № 640/20468/18) в аспекті скороченої тривалості строку звернення до суду з позовом про оскарження рішень контрольних органів після використання процедури адміністративного оскарження (одномісячний строк на підставі п. 56.19 ст. 56 ПК України), підлягає застосуванню до правовідносин під час оскарження податкових повідомлень-рішень

та/або інших рішень контрольних органів про нарахування грошових зобов'язань як релевантний за своїм фактичним змістом та чинним нормативно-правовим регулюванням, з урахуванням доповнення наведеними міркуваннями.

2.5. Водночас це зумовлює необхідність відступу від висновку, сформульованого у постанові Верховного Суду від 03.04.2020 р. у справі № 2540/2576/18 щодо порядку застосування норм про строки звернення до адміністративного суду на підставі пунктів 56.18 та 56.19 ст. 56 ПК України в разі оскарження податкових повідомлень-рішень та/або інших рішень контрольного органу про нарахування грошового зобов'язання після використання процедури адміністративного оскарження, шляхом встановлення, за таких обставин, строку для звернення платника податків із позовом до адміністративного суду 1095 днів, який обчислюється з дня отримання платником податків рішення, що оскаржено.

2.6. Природа строків давності у податкових правовідносинах, правові наслідки їхнього застосування та чинний зміст відповідних нормативних приписів (п. 56.18 ст. 56 та п. 102.1 ст. 102 ПК України) передбачають необхідність їхнього врахування під час розрахунку строків звернення до адміністративного суду в разі оскарження безпосередньо до суду податкових повідомлень-рішень або інших рішень контрольного органу.

2.7. Хоча ми й не погоджуємося з фактичною обґрунтованістю та правильністю такого нормативного регулювання строку звернення до адміністративного суду у спірних правовідносинах, оскільки він перебуває у суперечності з процедурою адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів за ПК України та вимогами забезпечення правової визначеності у відносинах адміністрування (в тому числі, застосування державного примусу щодо забезпечення виконання обов'язків платників податків). Вказана суперечність мала бути усунута шляхом законодавчих змін, оскільки відповідає критеріям підставності обмеження права на суд, у порівнянні із загальними строками звернення до суду (має легітимну мету та пропорційний характер між застосовуваними засобами та поставленою метою), а також підтверджено конституційність застосування відповідного регулювання.

3. Строк заявлення позовної вимоги про стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість

Ковалко Наталія Миколаївна,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри фінансового права юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Розглянувши Ваше звернення щодо проблемних питань, пов'язаних з обчисленням строку звернення до адміністративного суду із позовами, вимогами яких є стягнення (відшкодування) на користь платників податків пені, яка підлягає на-

рахуванню на суму заборгованості з відшкодування податку на додану вартість, надаю свій науковий висновок в межах окреслених питань:

– Чи можуть застосовуватись положення статті 102 ПК з метою визначення строків давності стосовно відносин, які виникають у випадку несвоечасного відшкодування податку на додану вартість з Державного бюджету України й нарахування пені на суму бюджетної заборгованості в порядку, встановленому пунктом 200.23 статті 200 ПК?

– Чи може платник податку звернутись до адміністративного суду із вимогами, пов'язаними із відшкодуванням (стягненням) пені, нарахованої згідно з положеннями пункту 200.23 статті 200 ПК, в межах 1095-денного строку, встановленого статтею 102 ПК, і чи узгоджується це з положеннями статті 99 (в 122 редакції з 15 грудня 2017 року) КАС?

– Яким чином узгоджуються положення частин 2 та 3 статті 99 (122 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС про початок відліку строку на звернення до адміністративного суду (день, коли особа дізналася або мала дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів), із положеннями пункту 200.23 статті 200 ПК, якими передбачено нарахування пені на суму бюджетної заборгованості протягом строку її дії, включаючи день погашення?

Порядок визначення суми податку, що підлягає відшкодуванню з державного бюджету (бюджетному відшкодуванню), і строки проведення розрахунків урегульовано статтею 200 Податкового кодексу України (далі – ПК України).

Відповідно до пункту 200.23 статті 200 ПК України суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного цією статтею строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення.

ПК України не надає загального визначення поняття «строк давності», проте передбачає три види строку давності та наслідки їх спливу, серед яких, зокрема, строк давності повернення надміру сплачених грошей.

Відповідно до пункту 102.5 статті 102 ПК України заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування у випадках, передбачених цим Кодексом, можуть бути подані не пізніше 1095 дня, що настає за днем здійснення такої переплати або отримання права на таке відшкодування.

З аналізу вказаної правової норми вбачається, що її застосування (та встановленого в ній строку) можливе лише у тому випадку, коли платник прийняв рішення про відшкодування ПДВ із бюджету та звернувся до контрольного органу із заявою в установленому Кодексом порядку. Отже, строк давності, який наведений в статті 102 ПК України, не стосується строку звернення до суду, а є строком, який встановлює

часові межі здійснення звернення платника податку із заявою про бюджетне відшкодування ПДВ.

Строк звернення до адміністративного суду – це строк, в межах якого особа, яка має право на позов, мала звернутися до адміністративного суду для захисту своїх прав у публічно-правових відносинах або для реалізації владних повноважень.

З огляду на вимоги частини 1 статті 99 (122 в редакції з 15 грудня 2017 року) Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) адміністративний позов може бути подано в межах строку звернення до адміністративного суду, встановленого цим Кодексом або іншими законами.

Відповідно до частини 2 статті 99 (122 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України для звернення до адміністративного суду по захист прав, свобод та інтересів особи встановлюється шестимісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня, коли особа дізналася або мала дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів. Ця норма закону означає, що, за загальним правилом, перебіг строку на звернення до адміністративного суду починається від дня виникнення права на адміністративний позов, тобто коли особа дізналася або могла дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів. День, коли особа дізналася про порушення свого права, – це встановлений доказами день, коли позивач дізнався про рішення, дію чи бездіяльність, внаслідок якої відбулося порушення його прав, свобод чи інтересів.

Таким чином, на підставі проведеного системного аналізу положень законодавства України, ми можемо зробити висновок, що відсутні правові підстави для ототожнення строку давності та строку звернення до суду.

Слід акцентувати, що стаття 99 (122 в редакції з 15 грудня 2017 року) КАС України передбачає можливість встановлення строків звернення до адміністративного суду іншими законами. Тобто іншими законами можуть встановлюватися саме строки звернення до суду, а не будь-які інші строки. Проте стаття 102 ПК України не є тим «іншим законом», про який йдеться у ст. 99 КАС України, а отже, й не встановлює спеціальних строків звернення до суду.

Разом з тим, звертаю увагу на таке. У своєму листі від 05.01.2018 № 72/6/99-99-12-03-02-15/ІПК Державна фіскальна служба України зазначила, що порядок відшкодування ПДВ встановлює стаття 200 Податкового кодексу України, проте вона не містить строків позовної давності для подання заяви на бюджетне відшкодування ПДВ.

Пунктом 200.7 ст. 200 Податкового кодексу визначено, що платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подає відповідному контролюючому органу податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається в податковій декларації з ПДВ.

Таким чином, у разі заявлення суми ПДВ до бюджетного відшкодування, платник податку має право враховувати в складі заявленої до бюджетного відшкодування суми ПДВ залишок від'ємного значення податку до повного його погашення, незалежно від спливу термінів позовної давності (1095 днів), у випадку, коли суми ПДВ, з яких сформовано такий залишок, сплачені постачальникам товарів / послуг.

Щодо питання відшкодування (стягнення) пені, нарахованої згідно з положеннями пункту 200.23 статті 200 ПК, варто зазначити, що ПК України не передбачений строк її нарахування. Проте підпунктом 14.1.162 пункту 14.1 статті 14 ПК України пеня визначена як сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки. Таким чином, обов'язок сплати пені пов'язаний з обов'язком погашення бюджетної заборгованості щодо відшкодування суми ПДВ, тому, відповідно, й пеня нараховується незалежно від спливу термінів позовної давності (1095 днів).

Харенко Михайло Володимирович,

кандидат юридичних наук,

партнер юридичної фірми «Sayenko Kharenko»

1. Загальний підхід до питання обчислення строку звернення до адміністративного суду

1.1. Як вбачається із положень ст. 129 Конституції України, суддя, здійснюючи правосуддя, керується верховенством права. Невід'ємною ж частиною принципу верховенства права є справедливість, пропорційність та рівність усіх учасників судового процесу перед законом і судом.

1.2. Отже, вирішуючи питання про обчислення строків звернення, суди, перш за все, повинні виходити з наведених принципів.

1.3. Оскільки держава (в особі фіскальних органів) наділена фактичним правом стягувати з платників податків податковий борг та пеню на нього протягом 1095 днів, то для цілей забезпечення наведених принципів справедливості, рівності й балансу у відносинах між платниками та державою, аналогічне право на стягнення пені протягом 1095 днів має бути забезпечене й для платників податків.

1.4. Водночас право платника податків на судовий захист шляхом стягнення заборгованості з відшкодування ПДВ та нарахованої пені має бути реальним і забезпечуватись практичною можливістю (тобто без додаткових процесуальних обмежень з боку, наприклад, положень КАС України), в тому числі через звернення до суду.

1.5. Отже, в контексті поставлених питань, принципів справедливості, рівності платників податків та фіскальних органів перед законом і судом можливо дотримати лише за умови забезпечення для платників податків права на стягнення заборгованості з ПДВ та нарахування пені протягом 1095 днів, таким же чином, як це право забезпечується для контрольних органів. В іншому випадку, права платників будуть порушені.

1.6. Буквальний аналіз положень податкового законодавства та законодавства з питань адміністративного судочинства наведений нижче.

2. Щодо першого питання про можливість застосування положень ст. 102 Податкового кодексу України до відносин, які виникають у випадку несвоєчасного відшкодування податку на додану вартість з Державного бюджету України й нарахування пені на суму бюджетної заборгованості в порядку, встановленому пунктом 200.23 статті 200 Податкового кодексу України.

2.1. Відповідно до п. 200.23. ст. 200 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного цією статтею строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення.

2.2. З вказаної норми ПКУ вбачається, що передумовою початку нарахування пені є невиконання контрольним органом обов'язку з виплати заборгованості з відшкодування податку на додану вартість протягом визначеного статтею 200 ПКУ строку.

2.3. Згідно з п. 17.1.7. ст. 17 ПКУ, платник податків має право оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контрольних органів (посадових осіб), у тому числі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію.

2.4. Таким чином, законодавець надає платнику податків можливість захистити своє право шляхом оскарження не тільки рішення контрольного органу, а і шляхом оскарження дії чи бездіяльності контрольного органу, прирівнюючи їх у своєму статусі об'єктів оскарження.

2.5. Однак ПКУ не встановлює окремого порядку для оскарження платником податків дії чи бездіяльності контрольних органів, який відмінний від порядку та правил для оскарження рішення контрольного органу. Таким чином, у разі оскарження дії чи бездіяльності контрольного органу підлягає застосуванню аналогія із порядком та правилами оскарження рішення контрольного органу.

2.6. Відповідно до п. 56.18. ст. 56 ПКУ, з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу, платник податків має право оскаржити в суді податкове повідомлення-рішення або інше рішення контрольного органу в будь-який момент після отримання такого рішення.

2.7. Застосовуючи аналогію права, порядок оскарження дії чи бездіяльності контрольного органу має бути аналогічним до порядку оскарження рішення контрольного органу, а зокрема, має враховувати строки давності, визначені ст. 102 ПКУ.

2.8. Таким чином, з метою визначення строків давності стосовно відносин які виникають у випадку несвоєчасного відшкодування та нарахування пені на суму в

порядку, встановленому пунктом 200.23 ст. 200 ПК України, підлягає застосуванню ст. 102 ПКУ.

2.9. Більше того, 1095-денний строк є універсальним строком, що використовується в ПКУ.

2.10. Зокрема, відповідно до п. 102.5. ст. 102 ПКУ, заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування у випадках, передбачених цим Кодексом, можуть бути подані не пізніше 1095 дня, що настає за днем здійснення такої переоплати або отримання права на таке відшкодування.

2.11. Крім цього, протягом строків, визначених ст. 102 ПКУ, контрольний орган протягом вказаного строку звертається до суду про стягнення суми податкового боргу та пені, нарахованої на податковий борг платника податків.

2.12. Вказане також кореспондується із п. 43.3. ст. 43 ПКУ, яка встановлює, що обов'язковою умовою для здійснення повернення сум грошового зобов'язання є подання платником податків заяви протягом 1095 днів від дня виникнення помилково та / або надміру сплаченої суми.

2.13. Наведена універсальність строку в 1095 днів також свідчить на користь того, що системною ціллю ПКУ є забезпечення платників податків можливістю захистити своє право на пеню не менше ніж протягом 1095 днів.

3. Щодо другого й третього запитання про узгодження пункту 200.23 статті 200 ПК України із положеннями ст. 99 КАС України (ст. 122 в редакції з 15 грудня 2017 року) в контексті можливості платника податків звернутись до адміністративного суду в межах 1095-денного строку та в контексті початку відліку строку на звернення до адміністративного суду.

3.1. Відповідно до ч. 2 ст. 99 КАС України (п. 2 ст. 122 в редакції з 15.12.2017 року), для звернення до адміністративного суду по захист прав, свобод та інтересів особи встановлюється шестимісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня, коли особа дізналася або мала дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

3.2. Водночас ч. 3 ст. 99 КАС України (п. 3 ст. 122 в редакції з 15.12.2017 року) передбачає, що для захисту прав, свобод та інтересів особи цим Кодексом та іншими законами можуть встановлюватися інші строки для звернення до адміністративного суду, які, якщо не встановлено інше, обчислюються з дня, коли особа дізналася або мала дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

3.3. Таким чином, КАС України передбачена можливість застосування інших строків, відмінних від тих, що передбачені ч. 2 ст. 99 КАС України, які можуть бути встановлені як КАС України, так й іншими законами.

3.4. Відповідно до п. 5.2 ст. 5 ПКУ, у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього

Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу.

3.5. Таким чином, ПКУ, виступаючи спеціальним нормативно-правовим актом, встановлює окремі правила та положення для регулювання відносин оподаткування та захисту прав учасників цих відносин, в тому числі захисту порушеного права у судовому порядку. Вказане повною мірою кореспондується зі ст. 99 КАС України (ст. 122 в редакції з 15.12.2017 року).

3.6. Отож платник податку може звернутись до адміністративного суду із вимогами, пов'язаними з відшкодуванням (стягненням) пені, нарахованої згідно з положеннями пункту 200.23 ст. 200 ПКУ в межах 1095-денного строку, і це узгоджується із положеннями КАС України.

3.7. Виходячи із положень п. 200.23 ст. 200 ПКУ, сума податку починає вважатися заборгованістю бюджету з відшкодування ПДВ у випадку, якщо вона не відшкодована платникові протягом строку, визначеного ст. 200 ПКУ.

3.8. Негативні для платника податків наслідки настають в день, наступний за днем, коли закінчився строк на відшкодування контрольним органом ПДВ. Водночас формулювання ст. 200 ПКУ забезпечують об'єктивну та реальну можливість встановлення дня, коли платник податків дізнався або мав дізнатись про те, що відшкодування не відбулось та були порушені його права – тобто з дня, наступного за останнім днем, коли платник податків мав фактично отримати суму бюджетного відшкодування на свій рахунок.

§ 2. Правові позиції



Постанова КАС ВС від 02.08.2021 у справі № 640/1313/20

Установлення Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» спеціального строку звернення до суду з позовом про оскарження такого рішення не веде до диспропорції між застосованими засобами та поставленою метою.



*Постанова КАС ВС від 11.10.2019 у справі № 640/20468/18
(судова палата)*

Рішення контрольних органів, які не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків, за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору, оскаржуються в судовому порядку в тримісячний строк за умови, якщо рішення контрольного органу за результатами розгляду

скарги було прийняте та вручене платнику податків (скаржнику) у строки, установлені Податковим кодексом України.



*Постанова КАС ВС від 26.11.2020 у справі № 500/2486/19
(судова палата)*

Строк звернення до суду з позовом про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень після проведення процедури адміністративного оскарження становить один місяць, що настає за днем закінчення процедури такого адміністративного оскарження.



Постанова КАС ВС від 16.12.2020 у справі № 520/3902/2020

Коли платник податків не використовував процедуру адміністративного оскарження, строк звернення до суду з позовом про визнання протиправним і скасування рішення контрольного органу про включення до переліку ризикових підприємств становить шість місяців із дня, коли особа дізналася або мала дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.



Постанова ВП ВС від 28.04.2021 у справі № 640/3393/19 (КАС)

У ситуації, коли державний орган пропустив строк, поважними причинами пропуску строку не може виступати необхідність дотримання внутрішньої процедури виділення та погодження коштів на сплату судового збору податковим органом чи тимчасова відсутність таких коштів.

Відсутність бюджетного фінансування не надає суб'єкту владних повноважень право в будь-який час після спливу строку апеляційного оскарження реалізовувати право на апеляційне оскарження судового рішення.

Так, усунення недоліків скарги (у тому числі й удруге поданої після повернення), не пов'язаних з дотриманням процесуальних строків, як-от сплата судового збору, за відсутності підстав для поновлення строку подання скарги, однаково виключає можливість відкриття апеляційного провадження за такою скаргою.

Причини пропуску строку є поважними, якщо обставини, які зумовили такі причини, є об'єктивно непереборними, не залежать від волевиявлення особи, що оскаржує судові рішення, та пов'язані з дійсними істотними перешкодами чи труднощами для своєчасного вчинення процесуальних дій та підтверджені належними доказами.

Глава 5. Судові витрати



*Постанова КАС ВС від 16.03.2020 у справі № 1.380.2019.001962
(судова палата)*

< ... > під час оскарження рішення про коригування митної вартості товарів ціною позову, за тлумаченням підпункту 1 пункту 3 частини другої статті 4 Закону України «Про судовий збір», є різниця митних платежів, що підлягали сплаті з урахуванням митної вартості, розрахованої декларантом, та митної вартості, розрахованої митним органом в оскаржуваному рішенні.

Глава 6. Забезпечення позову



Постанова КАС ВС від 03.12.2020 у справі № 140/8457/20

Зупинення рішення про відповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості та внесення до журналу ризикових платників фактично вирішує спір по суті, що суперечить меті застосування заходів забезпечення позову.



Постанова КАС ВС від 25.03.2020 у справі № 240/9592/19

Щоб довести необхідність застосування заходів забезпечення позову, платник має надати докази, що контрольний орган ужив належних заходів для погашення податкового боргу.



Постанова КАС ВС від 13.07.2022 у справі № 240/26736/21

Застосування заходів забезпечення позову щодо зупинення дії розпорядження про анулювання ліцензії на право виробництва, зберігання, оптової та роздрібної торгівлі паливом, а також зобов'язання видалити відповідні записи про анулювання ліцензій з відповідного реєстру в контексті таких оскаржуваних дій контролюючого органу — узгоджується з принципом процесуальної економії, відповідно до якого немає потреби звертатися до суду для додаткових засобів захисту.



Постанова КАС ВС від 22.07.2022 у справі № 151зп-21/160

Застосування заходів забезпечення позову шляхом заборони податковому органу здійснювати протести податкових векселів зумовлене тим, що списання грошових коштів за виданими юридичною особою податковими векселями до надання судами правової оцінки правомірності неврахування податковим органом первинних документів, наданих юридичною особою на підтвердження цільового використання ввезеного товару, впливає на ефективність здійснення судом захисту порушеного права, який насамперед спрямований на поновлення такого права, і лише у разі неможливості такого поновлення – гарантувати особі можливість отримання відповідного відшкодування.



Постанова КАС ВС від 01.12.2021 у справі № 140/11033/20

Вирішуючи питання про вжиття заходів забезпечення позову шляхом зупинення дії рішення контрольного органу про відповідність / невідповідність платника критеріям ризиковості та внесення до журналу ризикових платників, суд в ухвалі про забезпечення позову має не лише навести мотиви, з яких дійшов висновку, що невжиття таких заходів може істотно ускладнити чи унеможливити виконання рішення суду або ефективний захист, або поновлення порушених чи оскаржуваних прав чи інтересів позивача, але й указати, в чому будуть полягати дії, спрямовані на відновлення прав позивача, оцінити складність вчинення цих дій, встановити, що витрати, пов'язані з відновленням прав, будуть значними.



Постанова КАС ВС від 07.06.2022 у справі № 802/907/18-а

Одним із видів забезпечення позову є зупинення дії вимог митниці про сплату належної суми митних платежів за виданими гарантіями. Такий вид забезпечення позову відповідає заявленим позовним вимогам, безпосередньо пов'язаний з предметом спору, необхідний і достатній для забезпечення виконання судового рішення.



Постанова КАС ВС від 20.05.2020 у справі № 640/11330/19

Якщо оскаржуваною постановою було встановлено, а не змінено тариф на послуги з диспетчерського (оперативно-технологічного) управління, то неприйнятними є доводи щодо неврахування судом, у разі встановлення очевидних ознак протиправності такого акта, як підстави для забезпечення позову, повноважень у Національній комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, на зміну тарифів за наслідком державного регулювання, моніторингу та контролю за діяльністю суб'єктів господарювання у сферах енергетики та комунальних послуг.



Постанова КАС ВС від 11.01.2023 у справі № 640/10679/22

У разі невжиття ініційованих заходів забезпечення позову, анулювання ліцензії на виробництво тютюнових виробів позбавляє платника права на подальше ведення такої діяльності та може призвести до ухвалення судом рішення по суті спору до розриву відповідних господарських зв'язків, вивільнення працівників, що матиме наслідком утруднення або неможливість відновлення господарської діяльності взагалі, у разі ухвалення позитивного рішення суду.

Глава 7. Позовне провадження

§ 1. Наукові висновки

1. Порядок звернення податкового органу до адміністративного суду

Монаснко Антон Олексійович,

доктор юридичних наук, професор,

керівник центру дослідження проблем адміністративної юстиції Київського

регіонального центру

Національної академії правових наук України,

заслужений юрист України

Відповідаючи на лист КАС ВС № 46/0/27-20 від 25.05.2020 р, в якому було поставлено 9 питань стосовно розгляду адміністративних справ за заявою органів доходів і зборів, зазначаємо таке.

1. Чи має право податковий орган у розумінні частини п'ятої статті 283 КАС України звертатися до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків у загальному порядку після залишення попередньої заяви із такою вимогою без розгляду чи таке право виникає виключно в разі відмови у відкритті провадження в справі за заявою?

Відповідно до ч. 5 ст. 283 КАСУ, відмова у відкритті провадження за заявою унеможливорює повторне звернення заявника з такою самою заявою. Заявник у цьому випадку має право звернутися з тими самими вимогами до суду в загальному порядку.

Отже, податковий орган у розумінні ч. 5 ст. 283 КАСУ не має права звертатися до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків у загальному порядку після залишення попередньої заяви із такою вимогою без розгляду, оскільки таке право в податкового органу виникає в разі відмови у відкритті провадження в справі за заявою.

2. Чи є підстави розуміти зміст статті 283 КАС України та згадане у статті 94 ПК України регулювання як таке, що встановлює право податкового органу на звернення до суду й після спливу 96 годин у випадку відмови у відкритті провадження за попереднім зверненням чи за змістом частини п'ятої статті 283 КАС України право на звернення з тими самими вимогами в загальному порядку існує лише в межах 96 годин?

Відповідно до ч. 2 ст. 283 КАСУ заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду, за загальними правилами підсудності, встановленими цим Кодексом, у письмовій формі.

Відповідно до ч. 3 ст. 283 КАСУ, у разі недотримання вимог частини другої цієї статті, суд повідомляє про це заявника та надає йому строк, але не більше ніж 24 години, для усунення недоліків.

Невиконання вимог суду в установленний строк тягне за собою повернення заяви та доданих до неї документів. Повернення заяви не є перешкодою для повторного звернення з нею до суду після усунення її недоліків, але не пізніше ніж протягом 48 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду.

Отже, за приписами наведених положень КАСУ встановлено 96 годин на подачу й повторне звернення (після усунення недоліків заяви) податкових органів до суду з метою підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків (до відмови у відкритті провадження).

Проте зміст ч. 5 статті 283 КАС України та згадане у статті 94 ПК України регулювання встановлюють право податкового органу на звернення до суду і після збігу 96 годин, але у випадку відмови у відкритті провадження за попереднім зверненням.

Щодо права податкового органу на звернення до суду з тими самими вимогами в загальному порядку, то розділ 2 КАСУ регламентує загальний порядок позовного провадження. Так, відповідно до ч. 1 ст. 159 КАСУ, під час розгляду справи судом за правилами загального позовного провадження учасники справи викладають письмово свої вимоги, заперечення, аргументи, пояснення та міркування щодо предмета спору виключно в заявах по суті справи, визначених цим Кодексом.

А відповідно до абз. 2 ч. 2 ст. 122 КАСУ (встановлює строки звернення до адміністративного суду), для звернення до адміністративного суду суб'єкта владних повноважень встановлюється тримісячний строк, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня виникнення підстав, що дають суб'єкту владних повноважень право на пред'явлення визначених законом вимог. Цим Кодексом та іншими законами можуть також встановлюватися інші строки для звернення до адміністративного суду суб'єкта владних повноважень.

Отже, за змістом ч. 5 ст. 283 КАС України право на звернення з тими самими вимогами в загальному порядку не існує лише в межах 96 годин.

3. Що має перевіряти суд у разі звернення податкового органу до суду з вимогою про підтвердження адміністративного арешту?

Відповідно до ч. 94.2 ст. 92 Податкового кодексу України, арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується одна з таких обставин: платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває в податковій заставі; фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон; платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки, за наявності

законних підстав для її проведення, або від допуску посадових осіб контрольного органу; відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством; відсутня реєстрація особи як платника податків у контрольному органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до цього Кодексу, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам; платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі; платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу; платник податків (його посадові особи або особи, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню) відмовляється від проведення відповідно до вимог цього Кодексу інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки).

Відповідно до ч. 2 ст. 283 КАСУ заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду, за загальними правилами підсудності, встановленими цим Кодексом, у письмовій формі та має містити:

- 1) найменування адміністративного суду;
- 2) найменування, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку заявника;
- 3) найменування, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку, якщо такий відомий, щодо сторони, до якої застосовуються заходи, визначені частиною першою цієї статті;
- 4) підстави звернення із заявою, обставини, що підтверджуються доказами, та вимоги заявника;
- 5) перелік документів та інших матеріалів, що додаються;
- 6) підпис уповноваженої особи суб'єкта владних повноважень, що скріплюється печаткою.

Отже, суд має перевіряти у разі звернення податкового органу з вимогою про підтвердження адміністративного арешту майна:

- 1) наявність однієї або декількох обставин, визначених у ч. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України, факт наявності яких (якої) має бути доведений податковим органом;
- 2) дотримання податковим органом строку подання заяви протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду (ч. 2 ст. 283 КАСУ);

3) додержання податковим органом вимог до заяви у письмовій формі, зазначених у пунктах 1 – 6 ч. 2 ст. 283 КАСУ.

4. Чи встановлений обов'язковий порядок перевірки судом обґрунтованості адміністративного арешту не «анулює» попередній, за якого рішення про адміністративний арешт активів можна було оскаржити в адміністративному чи судовому порядку?

Встановлений обов'язковий порядок перевірки судом обґрунтованості адміністративного арешту є безвідносним (незалежно від) щодо попереднього, за якого рішення про адміністративний арешт активів можна було оскаржити в адміністративному чи судовому порядку, оскільки предметом заяви податкового органу за цих обставин є обґрунтованість адміністративного арешту, яку має перевірити суд і, за результатами розгляду цієї заяви, або підтвердити обґрунтованість рішення податкового органу про адміністративний арешт, або відмовити у відкритті провадження за заявою.

Оскарження рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) податкового органу щодо адміністративного арешту майна в адміністративному чи судовому порядку може здійснюватися з метою скасування цього рішення в адміністративному порядку або визнання незаконним цього ж рішення в судовому порядку, що є іншим предметом оскарження рішення контрольного органу платником податків у порівнянні із предметом заяви податкового органу про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна.

5. Чи стосується згаданий серед підстав відмови у задоволенні заяви у пункті 2 частини четвертої статті 283 КАС України спір про право випадків оспорування платниками податків дотримання податковим органом правил призначення та проведення перевірки, чи лише наявності спору про право цивільне?

Пункт 2 частини четвертої статті 283 КАСУ, який серед підстав відмови у задоволенні заяви визначає спір про право, в жодному разі не стосується оспорування платниками податків дотримання податковим органом правил призначення та проведення перевірки, оскільки в разі призначення перевірки податковим органом його керівник (заступник керівника або відповідна уповноважена особа) приймає наказ про проведення перевірки відповідно до плану-графіка документальних перевірок, визначає у наказі склад перевіряючих (посадових осіб контрольного органу), видає їм направлення на перевірку та засвідчену до нього в установленому порядку копію наказу про проведення перевірки, що свідчить про здійснення податковим органом публічно-владних управлінських функцій, які спрямовані на реалізацію його владних повноважень, суть яких полягає у здійсненні адміністрування податків, зборів, платежів, проведенні, відповідно до законодавства, перевірок та звірок платників податків на предмет додержання ними вимог податкового законодавства України.

Позови платників податків, спрямовані на оскарження рішень (у тому числі наказів про призначення перевірки), дій або бездіяльності контрольних органів щодо призначення та/або проведення перевірок, можуть бути задоволені лише в тому разі, якщо до моменту винесення судового рішення не відбулося допуску посадових осіб контрольного органу до спірної перевірки. Тобто саме на етапі допуску до перевірки платник податків може поставити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного та необґрунтованого здійснення податкового контролю щодо себе. Водночас допуск до перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, допущених контрольним органом, коли призначалася податкова перевірка.

Наказ про проведення перевірки є актом одноразового застосування та вичерпує свою дію фактом його виконання, а отже, задоволення позову не може призвести до відновлення порушених прав платника податків. За результатами реалізації прав, що випливають із вказаного наказу, податковим органом має бути не лише складено акт перевірки, а й прийняті податкові повідомлення-рішення, які мають для платника податків правові наслідки й можуть бути оскаржені в судовому порядку.

Отже, податковим органом реалізовується його публічно-владна управлінська функція під час проведення перевірки та оформлення результатів такої перевірки у формі податкових повідомлень-рішень.

Окремо хочеться зупинитися на тому, що накладення адміністративного арешту на майно не порушує цивільних прав платника податків та не є підставою для виникнення спору про цивільне право. Наведемо аналіз практики ЄСПЛ стосовно того, чи позбавляє адміністративний арешт майна права власності / права мирного володіння майном платника податків.

Контроль держави над власністю може передбачати як обмеження, так і обов'язки для фізичних та юридичних осіб щодо здійснення ними тих чи інших дій в частині забезпечення сплати податків і зборів.

Згідно зі ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод, стягнення державою податків та інших обов'язкових платежів, а також вжиття контрольних заходів щодо їх сплати за рішенням відповідних органів влади розглядаються ЄСПЛ як належні заходи держави для забезпечення контролю за користуванням власністю, законного втручання у користування майном, законного позбавлення майна.

У справі «Газус проти Нідерландів» 1995 року ЄСПЛ прийняв рішення, що дії держави з вилучення майна в компанії в рахунок погашення податкового боргу були правомірними, оскільки відбулося не позбавлення власності, як визначено у ч. 1 ст. 1 Першого протоколу, а застосування заходів контролю за користуванням власності відповідно до ч. 2 ст. 1 Першого протоколу. Крім того, дії влади були засновані на законі, позбавлення майна відбувалося в інтересах суспільства. Тому

за рішенням ЄСПЛ держава реалізувала своє право на контроль за користуванням майна для забезпечення стягнення податків та інших обов'язкових платежів.

Приймаючи рішення, ЄСПЛ керується також принципом справедливого балансу між приватним та суспільним інтересами, оскільки в податковій сфері в державах завжди існує широка сфера застосування розсуду. Позбавлення власності, втручання в користування майном, контроль за користуванням власністю з боку держави мають бути виправдані відповідною метою, яку переслідує держава під час здійснення контрольних заходів, а також відповідати принципу справедливого балансу приватного та суспільного інтересів (рішення ЄСПЛ у справі «Спорронг та Льюнрот проти Швеції» 1982 р.).

Втручання у права власника з боку держави є можливим за таких обставин:

- має бути виправданим за умови його законності (рішення ЄСПЛ у справі «Ентрік проти Франції» 1994 р, рішення ЄСПЛ у справі «Педурару проти Румунії» 2005 р, рішення ЄСПЛ у справі «Беєлер проти Італії» 2000 р, рішення ЄСПЛ у справі «Кушоглу проти Болгарії» 2007 р.);

- має переслідувати легітимну мету в суспільних інтересах (рішення ЄСПЛ у справі «Спадеа і Скалабріно проти Італії» 1995 р.);

- втручання може бути здійснене в інтересах суспільства (рішення ЄСПЛ у справі «Стреч проти Об'єднаного Королівства» 2003 р.);

- рішення має бути пропорційним та не становити надмірного тягара (рішення ЄСПЛ у справі «Літгоу та інші проти Сполученого Королівства» 1986 р.).

Держава користується широкою свободою розсуду як щодо вибору способу вжиття контрольних заходів, так і щодо встановлення того, чи виправдані наслідки вжиття таких заходів з огляду на загальний інтерес для досягнення мети закону (рішення ЄСПЛ у справі «Звольські та Звольська проти Республіки Чехії» від 2002 р.).

Отже, на нашу думку, застосування державою адміністративного арешту майна здійснюється на підставі відповідної норми закону, знаходиться в межах дотримання принципу справедливого балансу між приватним і суспільним інтересом, оскільки держава, стягуючи податки та збори, підтримує свій публічний фінансовий інтерес шляхом застосування до осіб таких обмежень як адміністративний арешт майна та накладає таке обмеження на особу з метою забезпечення виконання її податкового обов'язку для задоволення інтересів суспільства.

Тому застосування адміністративного арешту майна платника податків, передбачене п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України, не можна розглядати як позбавлення права власності / права мирного володіння майном у контексті ст. 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод, а можна розглядати як втручання у користування майном, проте яке є дозволеним, відповідно до закону, обмеженням держави. Значить, адміністративний

арешт майна, застосований відповідно до Податкового кодексу України, не створює спору про право цивільне.

6. Якщо особа, що звертається до суду, пропустила строк звернення, який не підлягає поновленню, то які правові наслідки підлягають застосуванню судом: залишення заяви без розгляду чи відкриття провадження та відмова у позові?

Наслідки пропущення строків звернення до адміністративного суду встановлює стаття 123 КАСУ. Так, відповідно до ч. 1 ст. 123 КАСУ, у разі подання особою позову після закінчення строків, установлених законом, без заяви про поновлення пропущеного строку звернення до адміністративного суду або якщо підстави, вказані нею в заяві, визнані судом nepоважними, позов залишається без руху.

Відповідно до ч. 3 ст. 123 КАСУ, якщо факт пропуску позивачем строку звернення до адміністративного суду буде виявлено судом після відкриття провадження в адміністративній справі й позивач не заявить про поновлення пропущеного строку звернення до адміністративного суду, або якщо підстави, вказані ним у заяві, будуть визнані судом nepоважними, суд залишає позовну заяву без розгляду.

Проте вимоги ст. 123 КАСУ щодо пропущення строків звернення до адміністративного суду стосуються подання адміністративного позову в загальному порядку.

Стаття ж 270 КАСУ регламентує обчислення процесуальних строків в окремих категоріях адміністративних справ, серед яких є справи за зверненням органів доходів і зборів. Так, відповідно до ч. 5 ст. 270 КАСУ, днем подання позовної заяви, апеляційної скарги є день їх надходження до відповідного суду. Строки подання позовних заяв і апеляційних скарг, встановлені у справах, визначених цією статтею, не може бути поновлено. Позовні заяви, апеляційні скарги, подані після закінчення цих строків, суд залишає без розгляду.

Отже, якщо особа, що звертається до суду в порядку ст. 283 КАСУ, пропустила строк звернення, який не підлягає поновленню, то правовим наслідком є залишення судом заяви без розгляду.

7. Якому з правових понять відповідає встановлений у частині шостій статті 283 КАС України термін «відмова в прийнятті заяви»: залишенню заяви без розгляду та її повернення чи відмові у відкритті провадження за заявою (наведена норма передбачає можливість оскарження саме відмови в прийнятті заяви, однак таких випадків не містить)?

Встановлений у ч. 6 ст. 283 КАСУ термін «відмова в прийнятті заяви» відповідає поняттю «залишення заяви без розгляду та її повернення», оскільки відмова у відкритті провадження за заявою, відповідно до ч. 5 ст. 283 КАСУ, унеможливить оскарження ухвали про відмову в прийнятті заяви в апеляційному порядку протягом 24 годин з моменту її постановлення, що порушуватиме ст. 6 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод.

9. За змістом частини другої статті 283 КАС України, яка обставина (обставини) є тим юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків?

За змістом ч. 2 ст. 283 КАСУ обставинами, які є тим юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, є встановлені податковим органом, відповідно до ч. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України, дії або бездіяльність платника податків (а не рішення контрольного органу про застосування адміністративного арешту майна платника податків), який не виконує свої обов'язки зі сплати податків або існує ризик їх невиконання в майбутньому, про що можуть свідчити ці зазначені в пунктах 94.2.1–94.2.8 ч. 94.2 ст. 94 ПКУ неправомірні дії або бездіяльність платника податків, які мають бути доведеними податковим органом. Рішення про накладення адміністративного арешту на майно має прийматися податковим органом з метою забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків для підтримки публічного фінансового інтересу держави, керуючись фактом наявності цих відповідних дій (дії) неправомірної поведінки або бездіяльністю платника податків. Суд у визначеному статтею 283 КАСУ порядку може підтвердити обґрунтованість адміністративного арешту, який був накладений рішенням податкового органу, якщо встановить правильність обставин (обставини), визначених податковим органом у п.п. 94.2.1–94.2.8 ч. 94.2 ст. 94 ПКУ.

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

доцент кафедри адміністративного та фінансового права Львівського національного університету імені Івана Франка

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.Б. Гусака, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 46/0/27-20 від 25.05.2020 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення в процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності з методами наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

І. Проблемне питання

1.1. Із прийняттям Податкового кодексу України 2 грудня 2010 р. задля забезпечення належної реалізації контрольними органами власної компетенції в частині реалізації покладених на них завдань і функцій Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» від 02.12.2010 р, серед іншого, зміни були внесені до Кодексу адміністративного судочинства України в частині визначення правил судових проваджень за ініціативою органів державної податкової служби України (ст. 183-3 КАС України). На сьогодні правове регулювання відповідних процесуальних інститутів в межах особливостей позовного провадження в окремих категоріях термінових адміністративних справ у новій редакції КАС України здійснює ст. 283 – «Особливості провадження у справах за зверненнями податкових та митних органів».

1.2. Застосована концепція збільшення кількості визначених випадків можливості звернення до суду суб'єктом владних повноважень з вимогами проти особи приватного права, водночас в особливому – «безспірному» – виді судового провадження підтверджувала застосування в рамках адміністративної юрисдикції форм превентивного контролю за здійсненням «втручальних» повноважень органів влади з метою запобігти порушенню прав людини¹⁹. Із завдань і принципів адміністративного судочинства випливає, що суд має використовувати визначені правила з метою захисту прав, свобод та інтересів осіб у процесі розв'язання відповідних спорів. Розвинуті моделі адміністративної юстиції зарубіжних держав також передбачають аналогічні категорії справ (наприклад, у ФРН²⁰).

1.3. Незважаючи на відносну тривалість застосування відповідних процесуальних норм, позитивні зміни оновленого правового регулювання, у провадженні за зверненнями податкових та митних органів залишаються не вирішеними проблеми, зумовлені колізійністю регулювання ПК України та КАС України, застосуванням категорії «безспірності» адміністративних справ та комплексністю вимог на одній підставі, що формально тягнуть різні процесуальні наслідки (наприклад, п.п. 8, 13 Інформаційного листа ВАС України від 02.02.2011 р. № 149/11/13-11; п. 1 Інформаційного Листа ВАС України від 22.04.2011 р. № 571/11/13-11). Це зумовлює численні питання в правозастосуванні, з приводу яких висновки надавалися

19 Адміністративна юстиція: європейський досвід і пропозиції для України / [автори-упорядники І.Б. Коліушко, Р.О. Куйбіда]. К, Факт, 2003. С. 33.

20 Див.: Franke, Siegfried F. *Allgemeines Verwaltungsrecht der Bundesrepublik Deutschland: Grundzüge, Erläuterungen und Beispiele* / von Siegfried F. Franke. Heidelberg: v. Decker (R. v. Decker's Fachbücherei: Recht und Wirtschaft), 1999. S. 173-175.

попередньо та підтверджує констатовану очевидну недосконалість нормативних приписів та запровадженого інституту.

1.4. Водночас ч. 4 ст. 8 КАС України в аспекті розуміння принципу верховенства права забороняє відмову, в розгляді та вирішенні адміністративної справи з мотивів неповноти, неясності, суперечливості чи відсутності законодавства, яке регулює спірні правовідносини. Тому цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів з приводу застосування особливого («безспірного») провадження в адміністративному судочинстві за зверненнями податкових та митних органів, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.Б. Гусака, необхідно надати відповіді у формі правових висновків, у тому числі, з'ясувавши такі питання:

1.4.1. Чи має право податковий орган у розумінні частини п'ятої статті 283 КАС України звертатися до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків у загальному порядку після залишення попередньої заяви із такою вимогою без розгляду, чи таке право виникає виключно в разі відмови у відкритті провадження за заявою?

1.4.2. Чи є підстави розуміти зміст статті 283 КАС України та згадане у статті 94 ПК України регулювання як таке, що встановлює право податкового органу на звернення до суду й після спливу 96 годин випадку відмови у відкритті провадження за попереднім зверненням, чи за змістом частини п'ятої статті 283 КАС України право на звернення з тими самими вимогами в загальному порядку існує лише в межах 96 годин?

1.4.3. Що має перевіряти суд під час звернення податкового органу до суду з вимогою про підтвердження адміністративного арешту?

1.4.4. Чи встановлений обов'язковий порядок перевірки судом обґрунтованості адміністративного арешту не «анулює» попередній, за якого рішення про адміністративний арешт активів можна було оскаржити в адміністративному чи судовому порядку?

1.4.5. Чи стосується згаданий серед підстав відмови у задоволенні заяви у пункті 2 частини четвертої статті 283 КАС України спір про право випадків оспорування платниками податків дотримання податковим органом правил призначення та проведення перевірки, чи лише наявності спору про право цивільне?

1.4.6. Якщо особа, що звертається до суду пропустила строк звернення, який не підлягає поновленню, то як правові наслідки підлягають застосуванню судом: залишення заяви без розгляду чи відкриття провадження та відмова в позові?

1.4.7. Якому з правових понять відповідає встановлений у частині шостій статті 283 КАС України термін «відмова у прийнятті заяви»: залишенню заяви без розгляду та її повернення чи відмові у відкритті провадження за заявою (наведе-

на норма передбачає можливість оскарження саме відмови в прийнятті заяви, однак таких випадків не містить)?

1.4.8. Яке правове значення для вирішення питання про підтвердження адміністративного арешту може мати скасування ухвали суду першої інстанції про відмову у відкритті провадження (залишення заяви без розгляду та її повернення), якщо адміністративний арешт припинився?

1.4.9. За змістом частини другої статті 283 КАС України, яка обставина (обставини) є тим юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту активів платника податків?

1.5. Водночас комплексне дослідження теорії та матеріалів практики вказує на те, що суть проблеми застосування відповідних норм є системною та зумовлена як тими питаннями, які необхідно вирішити згідно з надісланим Зверненням, так і необхідністю комплексного аналізу відносин та їхнього нормативно-правового регулювання. З огляду на вказане, вважаю за необхідне під час обґрунтування вийти за межі поставлених запитань з метою забезпечення комплексного системного підходу для вирішення завдань адміністративного судочинства в разі розгляду цієї категорії справ.

1.6. Водночас сформульовані в цьому Науковому висновку підходи до вирішення питання застосування судами загальної юрисдикції норм Конституції України ґрунтуються на закріплених міркуваннях у Наукових висновках щодо встановлення «спору про право» у справах за зверненнями органів доходів і зборів у порядку КАС України (на підставі розгляду звернення судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду Т.М. Шипуліної, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 119/0/27-18 від 29.12.2018 р.) та щодо застосування ст. 283 КАС України (на підставі розгляду звернення Голови Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.І. Смоковича (вих. № 796/0/22-18 від 25.05.2018 р.) та пройшли наукову апробацію (Ільницький О. Особливості провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби в адміністративному судочинстві України. *Юридична Україна*. 2012. № 6. С. 24-29).

II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Окреме місце в юрисдикції адміністративних судів займають справи в публічно-правових спорах за зверненням суб'єкта владних повноважень у випадках, коли право на звернення до суду для вирішення публічно-правового спору надано такому суб'єктові законом (п. 5 ч. 1 ст. 19 КАС України), з огляду на особливу природу таких справ у загальній системі адміністративної юстиції, що насамперед покликана розглядати справи «особа проти держави». Натомість в цьому випадку необхідно враховувати, що, незважаючи на зовнішню сутнісну та формальну відмінність процесу, превентивний судовий контроль за діями публічної адміністрації

все ж покликаний виконувати загальне завдання адміністративного судочинства – справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень (ч. 1 ст. 2 КАС України).

2.2. У публічно-правових спорах у випадках, коли право на звернення до суду для вирішення публічно-правового спору надано суб'єктові владних повноважень законом, очевидно, йдеться не про реалізацію права на судовий захист суб'єкта владних повноважень від особи приватного права (ст. 55 Конституції України, ст. 5 КАС України), а про його компетенцію, яка в аспекті загальності судового захисту прав і свобод людини і громадянина може бути реалізована лише під попереднім судовим контролем за діями публічної адміністрації, які передбачають втручання у сферу прав, свобод та інтересів, що й зумовлює існування та об'єктивацію юридичного спору, що лежить в основі звернення суб'єкта владних повноважень до суду.

2.3. З огляду на це, реалізуючи свої повноваження, суб'єкт управління застосовує спеціально-дозвільний принцип, сформульований як одна із засад конституційного ладу в Україні у ст. 6 та 19 Конституції України, який передбачає, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та в спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

2.4. Зважаючи на предмет досліджуваного Звернення, законом, який встановлює право податкових та митних органів на звернення до суду є Податковий та Митний кодекси України та низка інших законів, які в сукупності своїх норм визначають можливість звернення до суду.

2.5. Спосіб же реалізації повноваження – порядок звернення до суду – встановлений відповідним судово-процесуальним актом – КАС України.

2.6. Аналогічно ж і суд, розглядаючи справу із застосуванням спеціальної процесуальної форми, має обґрунтовано враховувати її особливості щодо специфічних правових вимог здійснення власної компетенції, оскільки ігнорування останніх зумовлює порушення складової означення «суд, встановлений законом» як елемента права на справедливий суд, що гарантується ст. 6 Конвенції про захист прав людини та основоположних свобод²¹.

2.7. У рішенні по справі «Стригун та Сокурєнко проти України» Європейський суд з прав людини констатував порушення ч. 1 ст. 6 Конвенції на тій підставі, що встановив перевищення повноважень судом, який тим самим порушив про-

21 Хотинська-Нор О.З. Право на «суд, встановлений законом» як структурний елемент права на справедливий суд: український контекст. *Щомісячний фаховий журнал «Адвокат»*. URL: <http://iadvocate.com.ua/pravo-na-sud-vstanovlenyj-zakonom-yak-strukturnyj-element-prava-na-spravedlyvyj-sud-ukrayinskyj-kontekst/> (доступ: 19.06.2018 р.)

цесуальні норми, які регулюють діяльність останнього (п.п. 24–29 Рішення від 20.07.2006 р. (заяви № 29458/04, № 29465/04)).

2.8. Ст. 283 КАС України визначає особливості звернення та провадження в окремих категоріях справ за зверненнями податкових та митних органів, які, зі змісту розділу, у якому вона розміщена, мають характер термінових адміністративних справ («особливе (спеціальне)» провадження). Відповідно, правове регулювання щодо процесуального порядку звернення та розгляду за переліченими у ч. 1 ст. 283 КАС України вимогами (згідно зі ст. 268–272, 283 КАС України) зумовлене особливим значенням цих звернень як для реалізації публічного інтересу, який втілюється у діяльності суб'єкта владних повноважень-заявника (забезпечення інтересів держави щодо стягнення сум податкових зобов'язань чи податкового боргу), так й інтересів особи (наприклад, щодо перевірки обґрунтованості адміністративного арешту майна платників податків). Це знаходить своє відображення в процесуальній формі, яка характеризується оперативністю та «безспірністю» характеру заявлених вимог.

2.9. Специфіка порядку розгляду термінових адміністративних справ фактично впливає на форму судового захисту прав особи у відносинах за зверненням суб'єкта владних повноважень та обґрунтовується з позицій інтересів у справі. Таким чином, оперативність та «безспірність» зумовлюють обмеження в порівнянні із «загальним» провадженням можливості щодо представлення перед судом своєї процесуальної позиції (в частині необхідності забезпечення особистої участі сторін та подання заяв по суті), порядку набрання законної сили та строків оскарження судового рішення й інші процесуальні особливості, в тому числі, з яких і виникають питання Звернення, з приводу якого надається цей науковий висновок.

2.10. Формулюючи юрисдикцію адміністративних судів в Україні, КАС України визначає адміністративну справу через загальну категорію публічно-правового спору (п. 1 ч. 1 ст. 3 КАС України).

2.11. Онтологічно під правовим спором можна розуміти різновид правовідношення, у якому об'єктивується юридичний конфлікт між особами, який виникає на основі дійсних чи уявних первинних матеріальних або процесуальних відносин між ними, з приводу протилежного розуміння сторонами своїх прав, свобод, інтересів та обов'язків у змісті цих первинних відносин і полягає у правомірній поведінці сторін спору щодо захисту від правових домагань протилежної сторони²².

2.12. Тому ознака спірності первинних відносин, з яких виникає адміністративна справа, є визначальною для віднесення її до судової юрисдикції в цілому та передбачає застосування позовного провадження (загального чи спрощеного) або особливих позовних процесуальних форм розгляду – складних (§ 1 Глави 11 КАС України) або термінових (§ 2 Глави 11 КАС України).

22 Детально про це: Ільницький О. Характеристика правового спору з позицій концепції правовідношення. *Вісник Академії правових наук України*. 2012. № 3 (70). С. 195-203.

2.13. Водночас системне дослідження порядку застосування норм ст. 283 КАС України та відповідних норм ПК України вказує на те, що ст. 283 КАС України є спеціальною нормою щодо встановленого нормативно-правового регулювання окремих категорій термінових адміністративних справ, яка виключає позовний характер провадження та фактично містить «особливий (спеціальний)» порядок розгляду «безспірних» адміністративних справ за зверненнями податкових та митних органів з підстав, визначених у ч. 1 ст. 283 КАС України.

2.14. Зважаючи на це, за загальними теоретичними правилами подолання колізій, спеціальне нормативно-правове регулювання має пріоритет застосування («*lex specialis derogat generali*»). Вказаний висновок є релевантним щодо вирішення питання регулювання відповідних процесуальних правовідносин.

2.15. Отже, вирішуючи питання, які поставлені у Зверненні, з приводу яких надається цей науковий висновок, необхідно звернути увагу на те, що ст. 283 КАС України змістовно та формально відрізняється від онтологічних засад позовного провадження, навіть незважаючи на прямі посилання в ст. 268-270, 272 КАС України, у частині особливої форми звернення, сторін справи, порядку розгляду справи судом тощо. Це додатково підтверджується порівнянням встановленого ст. 283 КАС України процесуального порядку розгляду відповідних справ з іншими видами особливих позовних проваджень у термінових адміністративних справах. Зважаючи на вказане, застосування норм ст. 283 КАС України передбачає необхідність врахування як особливостей «безспірного» непозовного характеру провадження, так і предмета заяви, з якою звертаються податкові та митні органи (зокрема, підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, згідно з п. 2 ч. 1 ст. 283 КАС України, є одним зі спеціальних предметів з урахуванням норм порядку дії адміністративного арешту активів платника податків за ПК України).

2.16. За змістом ч. 2 ст. 283 КАС України, заява про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду, за загальними правилами підсудності, встановленими цим Кодексом, у письмовій формі.

2.17. У разі недотримання вимог частини другої цієї статті суд повідомляє про це заявника та надає йому строк, але не більше ніж 24 години, для усунення недоліків. Невиконання вимог суду в установлений строк тягне за собою повернення заявнику заяви та доданих до неї документів. Повернення заяви не є перешкодою для повторного звернення з нею до суду після усунення її недоліків, але не пізніше ніж протягом 48 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду (ч. 3 ст. 283 КАС України).

2.18. Згідно з ч. 4 ст. 283 КАС України, суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження за заявою, якщо: 1) заявлено вимогу, не передбачену частиною першою цієї статті; 2) із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право.

2.19. Відмова у відкритті провадження за заявою унеможливорює повторне звернення заявника з такою самою заявою. Заявник у цьому випадку має право звернутися з тими самими вимогами до суду в загальному порядку (ч. 5 ст. 283 КАС України).

2.20. Таким чином, сукупний аналіз наведених нормативних положень ч.ч. 2–5, 7 ст. 283 КАС України дозволяє стверджувати, що законними способами реалізації процесуальних повноважень судами у разі подання заяви є: 1) повідомлення заявника про недоліки та надання строку для усунення недоліків; 2) повернення заяви заявнику та доданих до неї документів; 3) відмова у відкритті провадження; 4) відкриття провадження в справі.

2.21. Повноваження щодо залишення заяви без розгляду не передбачено ст. 283 КАС України, а застосування за аналогією норм ст. 240 КАС України не видається можливим, оскільки такий інститут стосується лише залишення позову без розгляду і, зважаючи на непозовний характер, не може бути застосоване до «безспірного» провадження за зверненнями податкових та митних органів.

2.22. Згідно з ч. 6 ст. 283 КАС України, ухвалу про відмову в прийнятті заяви може бути оскаржено в апеляційному порядку протягом 24 годин з моменту її постановлення.

2.23. Неконкретизований вид процесуального документа, у сукупності з висновками щодо законних процесуальних повноважень суду (п. 2.20 Наукового висновку), зважаючи на офіційне тлумачення конституційного принципу забезпечення права на апеляційний перегляд справи (п. 8 ч. 2 ст. 129 Конституція України, п. 6 ч. 3 ст. 2 КАС України про те, що апеляційному оскарженню підлягають ухвали за винятком випадків, коли таке оскарження заборонено законом (абз. 7 підп. 3.2 п. 3 мотивувальної частини Рішення від 27.01.2010 р. № 3-рп/2010, абз. 4 підп. 2.2 п. 2 мотивувальної частини Рішення від 28.04.2010 р. № 12-рп/2010, абз. 4 підп. 2.1 п. 2 мотивувальної частини Рішення від 08.07.2010 р. № 18-рп/2010, абз. 13 підп. 2.3 п. 2 мотивувальної частини рішення від 13.06.2019 р. № 4-р/2019); перелік ухвал суду першої інстанції, що можуть бути оскаржені в апеляційному порядку окремо від рішення суду, наведений у ст. 293 Кодексу, не є вичерпним (абз. 1 підп. 3.2 п. 3 мотивувальної частини Рішення від 27.01.2010 р. № 3-рп/2010), дозволяє стверджувати, що будь-яка з ухвал, прийнятих у порядку ст. 283 КАС України, може бути оскаржена у апеляційному порядку.

2.24. Згідно з ч. 7 ст. 283 КАС України, у разі постановлення судом ухвали про відкриття провадження у справі, суд приймає рішення по суті заявлених вимог не пізніше 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду.

2.25. Норми щодо строків звернення та розгляду заяв податкових та митних органів у порядку ст. 283 КАС України є узгодженими із найоперативнішими строками серед усіх визначених предметів вимог, вказаних у ч. 1 цієї статті, – підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків.

2.26. Абз. 1 п. 94.10 ст. 94 ПК України визначає, що арешт на майно може бути накладений рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контрольного органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом. Відсутність протягом строку, зазначеного строку рішення суду про визнання арешту обґрунтованим, тягне припинення адміністративного арешту майна платника податків згідно з підп. 94.19.1 п. 94.19 ст. 94 ПК України.

2.27. Моментом виникнення адміністративного арешту майна платника податків як виняткового способу забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом, за системним тлумаченням норм п. 94.6 та п. 94.10 ст. 94 ПК України, є рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контрольного органу за наявності однієї з обставин, визначених у п. 94.2 ст. 94 ПК України.

2.28. Зважаючи на це, звернення до суду податкових органів у порядку ст. 283 КАС України про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків мало бути подане до суду першої інстанції протягом 24 годин після відповідного рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контрольного органу за наявності однієї з обставин, визначених у п. 94.2 ст. 94 ПК України. Вказана норма є загальною і щодо решти предметів можливої заяви податкових та митних органів, перелічених у ч. 1 ст. 283 КАС України.

2.29. Недотримання визначеного порядку та строку подання заяви податковими та митними органами є підставою повернення заявнику заяви та доданих до неї документів згідно з ч. 3 ст. 283 КАС України.

2.30. Вказаний висновок щодо процесуальних наслідків пропуску строку звернення до суду із заявою за зверненнями податкових та митних органів відповідає і ч. 2 ст. 123 КАС України, якою передбачено, що, якщо заяву не буде подано особою в зазначений строк або вказані нею підстави для поновлення строку звернення до адміністративного суду будуть визнані неповажними, суд повертає позовну заяву.

2.31. Водночас, зважаючи на відсутність нормативної можливості в провадженнях за ст. 283 КАС України застосовувати залишення позовної заяви без розгляду (в тому числі, у зв'язку із встановленням факту пропуску строку на звернення до адміністративного суду після відкриття провадження в справі), суд першої інстанції має максимально відповідально підходити до питання оцінки дотримання контрольним органом строків на звернення із заявою до моменту відкриття провадження в справі.

2.32. Натомість 96-годинний строк, визначений законодавством є преклюзивним (присікальним) строком існування спірних правовідносин, протягом якого має бути вирішена справа, оскільки поза межами цього строку без відповідного рішення суду, чинність адміністративного арешту майна платника податків припиняється на підставі закону автоматично.

2.33. На підставі п. 94.21 ст. 94 ПК України в разі, якщо майно платника податків звільняється з-під адміністративного арешту, в тому числі у випадку відсутності відповідного рішення суду в 96-годинний строк, повторне накладення адміністративного арешту з підстав накладення першого арешту не дозволяється.

2.34. Зважаючи на те, що під час звернення представників влади до адміністративного суду, коли лише ухвалення судового акта дозволяє їм реалізувати надані повноваження, у випадках, встановлених законом, суд перевіряє діяльність представника влади, у таких випадках суд фактично надає дозвіл на примусове виконання управлінського акта, а тому перед ним знову ж постає питання перевірити легітимність документа, що передбачає оцінку поведінки не стільки особи, щодо якої застосовується примусовий захід, скільки дотримання представником влади вимог, які ставляться до правових актів управління²³. Критеріями оцінки в такому випадку є визначені у ч. 2 ст. 2 КАС України складові елементи оцінки рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень у разі їх оскарження.

2.35. Відповідно, перегляд обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, який на цей момент є автоматично припинений на підставі норм закону, втрачає правове значення, оскільки не відповідає змісту норми чинного КАС України щодо завдань та основних засад судочинства в частині ефективного захисту прав, свобод та інтересів платників податків від порушень з боку суб'єктів владних повноважень (ч. 1 ст. 2 КАС України). Крім цього, перегляд такого, можна вважати, зводитиметься лише до теоретичного аналізу тих правовідносин, які мали місце між сторонами та змінилися в подальшому, тобто у відокремленому стані від реальних правовідносин та їхнього об'єкту, що й визначав предмет справи.

2.36. Вказаний висновок стосується як розгляду заяви податкових органів, поданої в порядку ст. 283 КАС України, так і звернення в загальному порядку про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту поза межами 96-годинного строку, а також щодо правового значення перегляду рішень судів першої інстанції поза межами визначеного строку дії арешту.

2.37. Натомість, решта вимог, передбачені ч. 1 ст. 283 КАС України, можуть бути заявлені та вирішені у загальному позовному провадженні поза межами 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду.

23 Битяк Ю. Процесуальна форма відправлення правосуддя в спорах за участю суб'єкта владних повноважень. *Право України*. 2006. № 10. С. 79-80.

2.38. Ч. 5 ст. 283 КАС України вказує на те, що відмова у відкритті провадження за заявою унеможливорює повторне звернення заявника з такою самою заявою; заявник у цьому випадку має право звернутися з тими самими вимогами до суду в загальному порядку. Це підтверджує факт чіткого розмежування «загального» позовного провадження та провадження за зверненнями податкових та митних органів у термінових адміністративних справах за порядком, визначеним ст. 268–272, 283 КАС України («особливе (спеціальне)» «безспірне» провадження), а також вказує на попередню відмову у відкритті провадження в термінових справах для можливості звернутися у «загальному» позовному порядку.

2.39. Решта процесуальних рішень про відмову в прийнятті заяви (п. 2.20 Наукового висновку) допускають або можливість повторного звернення у випадку усунення недоліків (ч. 3 ст. 283 КАС України), або апеляційного оскарження (ч. 6 ст. 283 КАС України).

2.40. Такий системний підхід стимулює податкові та митні органи до належної реалізації своєї компетенції в питаннях звернення до суду з метою легітимізації реалізації наданих повноважень під судовим контролем, відповідають принципам належного урядування та справедливої процедури щодо застосування заходів юридичного примусу стосовно до платників податків.

2.41. Зважаючи на п.п. 2.10–2.12 цього Наукового висновку, необхідно встановлювати зміст поняття «спір про право» в розумінні п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України, виходячи із формальних, а не сутнісних ознак, оскільки, незважаючи на штучне нормативне заперечення, в основі будь-якої адміністративної справи лежить спір.

2.42. Наявність в особи приватного права заперечень щодо підставності застосування «втручальних» повноважень суб'єктом владних повноважень, які об'єктивуються в законних способах протидії у сфері реалізації повноважень органом доходів і зборів, свідчать про виникнення додаткових елементів (ускладнення) спору (наявність «спору про право» в значенні п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України). Останній не може бути вирішений за допомогою «особливої (спеціальної)» «безспірної» форми судового провадження, оскільки в такому випадку процедурна обмеженість розгляду, зумовлена терміновістю, не може превалювати над дотриманням належних гарантій судового захисту, які забезпечує загальне позовне провадження, та визначають суть права на судовий захист і повне виконання завдань адміністративного судочинства.

2.43. П. 56.1 ст. 56 ПК України визначає, що рішення, прийняті контрольним органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку, а абз. 3 п. 56.18 ст. 56 ПК України вказує на природу процедури адміністративного оскарження як досудового порядку вирішення спору. Аналогічно до п. 94.1 ст. 94 ПК України рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контрольного органу щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку.

2.44. Таким чином, адміністративне оскарження рішень, дій чи бездіяльності контрольного органу, що належать до підстав або передумов реалізації повноважень, з яких випливають вимоги, згідно з ч. 1 ст. 283 КАС країни, також як і судові їх оскарження, свідчать про формальну наявність спору між контрольним органом та платником податків з приводу здійснення владної компетенції, що є підставою для відмови у відкритті провадження в порядку ст. 283 КАС України на підставі п. 4 ч. 2 цієї статті. Це зумовлює звернення в загальному порядку відповідного виду позовного провадження.

III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.1 Висновку:

3.1. Право на звернення до суду про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків у загальному порядку виникає в податкових органів лише у випадку попередньої відмови у відкритті провадження з підстав, визначених у ч. 4 ст. 283 КАС України.

3.2. Ст. 283 КАС України не передбачає процесуального повноваження залишити без розгляду заяву податкових та митних органів, подану з підстав, визначених ч. 1 ст. 283 КАС України. Застосування до цих правовідносин ст. 240 КАС України «залишення позову без розгляду» не видається можливим, оскільки порушує процесуальну основу діяльності суду та нівелює онтологічну відмінність особливого безспірного провадження за ст. 283 КАС України, визначену в закріпленій процесуальній формі, у порівнянні із позовною природою решти справ.

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.2 Висновку:

3.3. Визначений законодавством України строк 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду є преклюзивним (присікальним) строком існування спірних правовідносин, протягом якого має бути вирішена справа, оскільки поза межами цього строку без відповідного рішення суду чинність адміністративного арешту майна платника податків припиняється на підставі закону автоматично.

3.4. Водночас він не обмежує право на звернення до суду податкових та контрольних органів, а ні з формальної (ч. 2 ст. 283 КАС України містить строк подання заяви до суду першої інстанції – протягом 24 годин, але не пізніше ніж протягом 48 годин, з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду), а ні з фактичної точки зору (строк 96 годин за системним тлумаченням законодавства України має визначальне правове значення лише щодо розгляду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків і не впливає на розгляд інших вимог, згідно з ч. 1 ст. 283 КАС України).

3.5. У разі звернення заявника з тими самими вимогами до суду в загальному порядку підстави для застосування норм ст. 283 КАС України відсутні, в тому числі, у питаннях обчислення строків.

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.3 Висновку:

3.6. Суд перевіряє порядок реалізації повноваження, що передбачає оцінку дотримання вимог, які ставляться до рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень. Критеріями оцінки в такому випадку є визначені у ч. 2 ст. 2 КАС України складові елементи оцінки рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень у разі їх оскарження.

щодо питань, сформульованих у п.п. 1.4.4, 1.4.5 Висновку:

3.7. Застосовуючи формальний підхід, під «спором про право» в значенні п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України, необхідно розуміти наявність в особи приватного права на заперечення щодо підставності застосування повноважень податковим та митним органом, які об'єктивуються у законних способах захисту власних прав, свобод та охоронюваних законом інтересів.

3.8. Адміністративне та судове оскарження рішень, дій чи бездіяльності податкових та митних органів, що належать до підстав або передумов реалізації повноважень, з яких випливають вимоги, згідно з ч. 1 ст. 283 КАС України, свідчать про формальну наявність спору між контрольним органом та платником податків з приводу здійснення владної компетенції, що є підставою для відмови у відкритті провадження в порядку ст. 283 КАС України.

3.9. За змістом податкового законодавства, особа на власний вибір використовує адміністративне або судове оскарження для захисту своїх прав, свобод та інтересів.

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.6 Висновку:

3.10. Загальні правила ст. 123 КАС України визначають наслідки пропуску строку звернення до адміністративного суду залежно від стадії судового розгляду, на якому встановлена така обставина – до моменту відкриття провадження у справі – повернення позовної заяви, після відкриття провадження у справі – залишення позовної заяви без розгляду.

3.11. У системному застосуванні вказаних норм та ст. 283 КАС України саме на стадії відкриття провадження суд першої інстанції має належно оцінити дотримання процесуальних строків звернення із заявою і, у разі їх порушення, повернути позовну заяву, оскільки для реалізації повноваження у формі залишення позовної заяви без розгляду немає законних підстав та можливостей (див. п. 3.2 Наукового висновку).

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.7 Висновку:

3.12. Сукупний аналіз нормативних положень ч.ч. 2–5, 7 ст. 283 КАС України дозволяє стверджувати, що під «відмовою у прийнятті заяви» за ч. 6 ст. 283 КАС України можна розуміти: 1) повідомлення заявника про недоліки та надання строку для усунення недоліків; 2) повернення заяви заявнику та доданих до неї документів; 3) відмову у відкритті провадження.

3.13. За сформованим офіційним розумінням принципу забезпечення права на апеляційний перегляд справи (п. 8 ч. 2 ст. 129 Конституція України, п. 6 ч. 3 ст. 2 КАС України), кожна із вказаних ухвал може бути предметом оскарження в апеляційному порядку.

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.8 Висновку:

3.14. Перегляд обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, який на цей момент є автоматично припиненим на підставі норм закону, втрачає правове значення, оскільки не відповідає змісту норми чинного КАС України щодо завдань та основних засад судочинства в частині ефективного захисту прав, свобод та інтересів платників податків від порушень з боку суб'єктів владних повноважень (ч. 1 ст. 2 КАС України). Крім цього, перегляд такого, можна вважати, зводитиметься лише до теоретичного аналізу тих правовідносин, які мали місце між сторонами та змінилися в подальшому, тобто у відокремленому стані від реальних правовідносин та їхнього об'єкту, що й визначав предмет справи.

3.15. Вказаний висновок стосується як розгляду заяви податкових органів, поданої в порядку ст. 283 КАС України, так і звернення у загальному порядку про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту поза межами 96-годинного строку, а також щодо правового значення перегляду рішень судів першої інстанції поза межами визначеного строку дії арешту.

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.9 Висновку:

3.16. Юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту активів платника податків, є прийняття рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контрольного органу за наявності однієї з обставин, визначених у п. 94.2 ст. 94 ПК України.

Рогач Олександр Янович,

*доктор юридичних наук, професор,
проректор з науково-педагогічної роботи
Ужгородського національного університету*

I. Зміст запиту

Як до члена науково-консультативної ради Верховного Суду, надійшов лист від голови Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду за № 46/0/27-18 від 25.05.2020 року, з проханням надати правовий висновок з проблемних питань, пов'язаних із застосуванням в судовій практиці статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України (надалі – КАСУ), статті 94 Податкового кодексу України.

II. Правові підстави надання науково-правового висновку:

Закону України «Про судоустрій і статус суддів»,

Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність»,

Положення про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затверджене Постановою Пленуму Верховного Суду № I від 02.02.2018 року,

Лист Верховного Суду за 46/0/27-18 від 25.05. 2020 року.

III. Нормативно-правові акти, наукові джерела, використані в процесі підготовки наукового висновку:

Конституція України, Кодекс адміністративного судочинства, Податковий кодекс України, Положення «Про Державну фіскальну службу України».

Посилання на наукові джерела, які слугували науково-теоретичною основою дослідження, наведені в тексті наукового висновку.

IV. Зміст запиту

У листі голова Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду просить надати правовий висновок щодо низки питань.

Відповіді на поставлені питання будуть надані нами в Розділі VI Наукового висновку.

V. Результати наукового дослідження

Перш ніж перейти до безпосередніх відповідей на питання, поставлені у Листі Верховного Суду за 46/0/27-18 від 25.05.2020 року, хочемо висвітлити свою думку щодо правової специфіки «провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів» та висловити міркування, які стануть юридичними аргументами в подальших висновках дослідження.

Правосуддя в Україні здійснюється виключно судами та відповідно до визначених законом процедур судочинства. Завданням адміністративного судочинства є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав за інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень.

У юридичній літературі судова діяльність визначається як публічна (владна) правозастосовна діяльність, здійснювана судом в процесуальній формі, тобто в рамках спеціальної юридичної процедури, що відрізняється детальною законодавчою регламентацією всієї послідовності дій суду і осіб, що беруть участь в юридичному процесі.

Судочинство, на відміну від інших юридичних процедур, проявляється в суворій послідовності вчинення процесуальних дій (за процесуальними стадіями) і з урахуванням особливостей окремих категорій судових справ.

Процедура – це офіційно встановлений або прийнятий за звичаєм порядок у веденні, обговоренні, розгляданні, оформленні, виконанні будь-яких справ управ-

лінського чи юрисдикційного характеру»²⁴. Отже, лише процедура, «опосередкована» і визначена нормою, стає формою процесу. Відповідно, сукупність процесуальних норм, об'єднаних спільною функцією та завданням, утворює те чи інше провадження²⁵.

Адміністративне провадження – це нормативно врегульований порядок вчинення процесуальних дій, які забезпечують законний і об'єктивний розгляд і вирішення індивідуальних адміністративних справ, об'єднаних спільністю предмета²⁶.

На відміну, наприклад, від Цивільного процесуального кодексу України, який визначає, що цивільне судочинство здійснюється у порядку наказного провадження, позовного провадження (загального або спрощеного) та окремого провадження, КАСУ не виділяє інших проваджень, крім позовного. Термінологічно в КАСУ говориться про окремі категорії справ у рамках позовного провадження. Зокрема, ч. 3 ст. 27 КАСУ вказує, що підсудність окремих категорій адміністративних справ визначається цим Кодексом.

Як вбачається з аналізу структури КАСУ, стаття 283 КАСУ розміщена в Розділі II «Позовне провадження», Главі 11 «Особливості позовного провадження в окремих категоріях адміністративних справ», параграфі 2 «Розгляд окремих категорій термінових адміністративних справ».

Разом з тим системний аналіз норм 283 статті КАСУ, дозволяє зробити висновок, що за своєю правовою природою «провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів» є особливим видом провадження, яке за своїми ознаками, правовою суттю відноситься не до загального (позовного) провадження, а тяжіє до такого особливого виду як окреме провадження.

Особливе провадження об'єднує категорії проваджень (правових процедур), що мають єдину системоутворюючу ознаку – наявність в правовідносинах індивідуальних особливостей, що виключають можливість правового регулювання зазначених правовідносин лише за загальними правилами. До подібних індивідуальних особливостей можна віднести: безспірність окремих проваджень; наявність особливого суб'єкта в правовідносинах; одночасне поєднання в правовідносинах елементів юрисдикційного й позитивного процесів; спрощене провадження; скорочені строки розгляду тощо.

Аналіз індивідуальних особливостей «провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів» підтверджує висновок, що за правовою природою його необхідно віднести до окремого (непозовного) провадження:

> Безспірність. Основним критерієм, який відрізняє окреме провадження від позовного, є безспірність предмета судового розгляду. У п. 2 ч. 4 статті 283

24 Коваль Л.В. Адміністративне право. К.: Вентурі. 1998. 208 с. С. 143.

25 Коваль Л.В. Адміністративне право. К.: Вентурі. 1998. 208 с. С. 143.

26 Завальний М.В. Місце адміністративно-деліктного провадження в адміністративному процесі. *Формула права*. 2008. № 1. С. 140-146. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-I/08zmvvap.pdf>.

КАСУ чітко вказано, що суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право. З огляду на це, дивною виявляється позиція законодавця щодо віднесення цієї категорії справ до позовного провадження, яке в обов'язковому порядку передбачає наявність предмета спору.

> Наявність особливого суб'єкта в правовідносинах. Провадження у цих категоріях справ здійснюється за зверненням органів доходів і зборів. Відповідно до п. 7 Положення «Про Державну фіскальну службу України», органами доходів і зборів є Державна фіскальна служба України (надалі ДФС) та її територіальні органи.

> Специфічний об'єкт правового захисту. Об'єктами судового захисту в окремому провадженні є як законні інтереси, так і неоспорювані суб'єктивні права фізичних, юридичних осіб або держави²⁷. У цій категорії справ суд не вирішує спір, а здійснює контроль за рішеннями чи діями ДФС, які впливають або можуть вплинути на права та інтереси осіб (насамперед, платників податків) у публічних правовідносинах.

> Одночасне поєднання в правовідносинах елементів юрисдикційного й позитивного процесів. У рамках позитивного процесу (позасудовий порядок) ДФС, відповідно до покладених на неї завдань (пп. 11, п. 4 Положення «Про Державну фіскальну службу України»), здійснює застосування адміністративного арешту (арешту) майна платників податків та/або зупинення видаткових операцій на їхніх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску. Водночас ч. 1 статті 283 КАСУ вказує, що суд має здійснити підтвердження обґрунтованості зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків; підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків здійснюється на підставі заяви ДФС.

> Спрощене провадження. У Кодексі адміністративного судочинства України (ред. з 06.07.2005 до 15.12.2017) містилася аналогічна за змістом стаття 183-3 «Особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів». У науково-практичному коментарі до неї, автори зазначали, що провадження у справах, порушених за поданням податкових та митних органів, поданим на підставі статті 183-3 КАС України, є окремим видом судового провадження, відмінним від загального (позовного). Це провадження є спеціальним видом скороченого провадження²⁸. Стаття 283 КАСУ (ред. з 15.12.2017) передбачає спрощений порядок подання заяви, який є відмінним від подання адміністративного позову за правилами загального провадження (ст. 159–165 КАСУ).

27 Окреме провадження: монографія / В.В. Комаров, Г.О. Світлична, І.В. Удальцова ; за ред. В.В. Комарова. Х.: Право, 2011. 312 с. С. 39.

28 Кравчук В.М. Науково-практичний коментар до Кодексу адміністративного судочинства України. Х.: Фактор, 2011. 800 с.

> Скорочені строки розгляду. Встановлення скорочених строків розгляду обумовлено віднесенням цієї категорії справ до термінових адміністративних справ (§ 2 Глава 11 КАСУ). Згідно з Українським тлумачним словником, «терміновий» – який вимагає негайного виконання, вирішення; спішний²⁹. Одним з основних принципів адміністративного судочинства є розумність строків розгляду справи судом. Суд має встановлювати розумні строки для вчинення процесуальних дій. Строк є розумним, якщо він передбачає час, достатній, з урахуванням обставин справи, для вчинення процесуальної дії, та відповідає завданню адміністративного судочинства (Стаття 119 КАСУ). На обчислення строків, встановлених статтею 283 цього КАСУ, не поширюються правила частин другої – десятої статті 120 «Обчислення процесуального строку». Строки, встановлені в справах, визначених цією статтею, обчислюються календарними днями і годинами, що обумовлюється особливостями розгляду цієї категорії справ. Частина 2 ст. 283 КАСУ встановлює, що заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду, за загальними правилами підсудності. У разі недотримання вимог, суд повідомляє про це заявника та надає йому строк, але не більше ніж 24 години, для усунення недоліків (ч. 3 ст. 283 КАСУ). Ухвалу про відмову в прийнятті заяви може бути оскаржено в апеляційному порядку протягом 24 годин з моменту її постановлення (ч. 6 ст. 283 КАСУ). У разі постановлення судом ухвали про відкриття провадження в справі, суд приймає рішення по суті заявлених вимог не пізніше 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду (ч. 7 ст. 283 КАСУ). Суд апеляційної інстанції розглядає справу в десятиденний строк після закінчення строку на апеляційне оскарження (ч. 7 ст. 283 КАСУ).

Цінність окремого провадження полягає в тому, що воно впливає на поведінку й діяльність суб'єктів права за допомогою акумуляції їх специфічних інтересів, виступає спрощеним засобом і способом захисту. Така уніфікована система розгляду окремих категорій адміністративних справ, за задумом законодавця, спрямована на підвищення рівня й ефективності правосуддя.

Таким чином, аналіз норм Розділу 2, Глави 11 КАСУ дає нам підстави зробити висновок, що «провадження в справах за зверненням органів доходів і зборів при здійсненні ними визначених законом повноважень» (ст. 283 КАСУ) є спеціальним (особливим) порядком розгляду таких категорій справ, будучи водночас імперативним, обов'язковим для суду і заявників по встановленій категорії справ, а отже, органи доходів і зборів, за наявності безспірності предмета судового розгляду, позбавлені можливості звертатися до суду в порядку загального (позовного) провадження щодо тих категорій справ, які визначені ч. 1 статті 283 КАСУ.

29 <http://sum.in.ua/s/terminovij>

VI. Висновок

1. Чи має право податковий орган у розумінні частини п'ятої статті 283 КАС України звертатися до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків у загальному порядку після залишення попередньої заяви із такою вимогою без розгляду, чи таке право виникає виключно у разі відмови у відкритті провадження в справі за заявою?

Як було нами наведено, особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів, визначені у 283 статті КАСУ, унеможливають подання ними адміністративного позову в порядку загального (позовного) провадження.

Саме тому єдиною правовою підставою звернення з тими самими вимогами до суду в загальному порядку Кодекс визначає прийняття ухвали про відмову у відкритті провадження (ч. 5 ст. 283 КАСУ). Таким чином, на нашу думку, податковий орган у розумінні частини п'ятої статті 283 КАС України не має права звертатися до суду у загальному порядку з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків після залишення попередньої заяви із такою вимогою без розгляду.

2. Чи є підстави розуміти зміст статті 283 КАСУ та згадане у статті 94 ПКУ регулювання як таке, що встановлює право податкового органу на звернення до суду й після спливу 96 годин у випадку відмови у відкритті провадження за попереднім зверненням, чи за змістом частини п'ятої статті 283 КАСУ право на звернення з тими самими вимогами в загальному порядку існує лише в межах 96 годин?

Згідно з частиною сьомою статті 283 КАСУ, у разі постановлення судом ухвали про відкриття провадження в справі, суд приймає рішення по суті заявлених вимог не пізніше 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду.

Відповідно до вимог пункту 94.10 статті 94 ПКУ, арешт на майно може бути накладено рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контрольного органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом.

Таким чином, 96 годин – це скорочений строк розгляду судом справи за заявою податкового органу, обумовлений віднесенням цієї категорії справ до термінових адміністративних справ. Як вже було сказано, відмова у відкритті провадження в межах цього строку унеможливорює повторне звернення податкового органу з такою самою заявою. Заявник у цьому випадку позбавлений можливості повторно скористатися особливим видом провадження, передбаченого статтею 283 КАСУ, однак не позбавлений права звернутися з тими самими вимогами до суду в загальному порядку.

Отже, у цьому питанні дотримуємося позиції, що зміст статті 283 КАСУ та статті 94 ПКУ необхідно розуміти як такий, що встановлює право податкового органу

на звернення до суду й після збігу 96 годин у випадку відмови у відкритті провадження за попереднім зверненням.

3. Що має перевіряти суд у разі звернення податкового органу до суду з вимогою про підтвердження адміністративного арешту?

Відповідаючи на це питання, ми зупинимось виключно на специфічних моментах, які обумовлені особливістю цієї категорії справ.

Враховуючи наявність індивідуальних особливостей «провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів», вважаємо, що суд має особливо звернути увагу на:

1) безспірність предмета судового розгляду, оскільки п. 2 ч. 4 статті 283 КАСУ чітко визначає, що суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право;

2) наявність особливого суб'єкта в правовідносинах – ДФС України та її територіальні органи та існування рішення керівника про застосування арешту;

3) відповідність форми поданої заяви вимогам частини другої статті 283 КАСУ;

4) обставини, що зумовлюють звернення до суду, оскільки частина 4 статті 283 КАСУ встановлює, що суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження за заявою, якщо заявлено вимогу, не передбачену частиною першою цієї статті. Єдиними можливими вимогами органів доходів і зборів у такому випадку є виключно ті, які передбачені частиною першою цієї статті;

5) дотримання строків звернення органів ДФС, визначених статтею 283 КАСУ;

6) обґрунтованість накладення органами ДФС адміністративного арешту до дотримання ними процедурних моментів, передбачених статтею 94 ПКУ.

4. Чи стосується згаданий в пункті 2 частини четвертої статті 283 КАСУ серед підстав відмови в задоволенні заяви спір про право випадків оспорування платниками податків дотримання податковим органом правил призначення та проведення перевірки, чи лише наявності спору про право цивільне?

Уже аксіоматично в юридичній науці та практиці панує думка, що основна мета позовного провадження – це вирішення спору про право. Спір про право розглядається виключно в позовному провадженні і, відповідно, є критерієм для розмежування справ позовного, наказного та окремого проваджень.

Незрозумілою є позиція законодавця щодо розміщення статті 283 КАСУ, яка визначає особливості провадження в справах за зверненням податкових та митних органів у Главі 11 «Особливості позовного провадження в окремих категоріях адміністративних справ», з огляду на те, що за своєю правовою природою ці справи є справами непозовного провадження, а п. 2 ч. 4 статті 283 КАСУ чітко вказує, що суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право.

Віднесення цієї категорії справ до позовного провадження апіорі створює проблеми в правозастосуванні. Вважаємо, що така змістова невідповідність має бути виправлена законодавцем.

На нашу думку, «спір про право» необхідно розуміти як заявлену до суду в порядку позовного провадження вимогу особи, яка вважає, що її права, свободи, законні інтереси порушені, оскільки, ухвалюючи рішення по суті позовних вимог, яке може полягати у задоволенні позову або відмові у задоволенні позову повністю або частково, суд завжди вирішує «спір про право».

Таким чином, вважаємо, що пункт 2 частини четвертої статті 283 КАСУ (суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження за заявою, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право) має застосовуватися до випадків судового оскарження платниками податків дотримання податковим органом правил призначення та проведення перевірки.

5. Якщо особа, що звертається до суду пропустила строк звернення, який не підлягає поновленню, то які правові наслідки підлягають застосуванню судом: залишення заяви без розгляду чи відкриття провадження та відмова у позові?

6. Якому з правових понять відповідає встановлений в частині шостій статті 283 КАСУ термін «відмова в прийнятті заяви»: залишення заяви без розгляду та її повернення чи відмові у відкритті провадження за заявою?

Встановлення скорочених строків розгляду обумовлене віднесенням цієї категорії справ до термінових адміністративних справ (§ 2 Глава 11 КАСУ). Процедура подання заяви, встановлена частиною 2 ст. 283 КАСУ, встановлює, що заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду, за загальними правилами підсудності в письмовій формі та має містити: 1) найменування адміністративного суду; 2) найменування, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку заявника; 3) найменування, поштову адресу, а також номер засобу зв'язку, якщо такий відомий, щодо сторони, до якої застосовуються заходи, визначені частиною першою цієї статті; 4) підстави звернення із заявою, обставини, що підтверджуються доказами, та вимоги заявника; 5) перелік документів та інших матеріалів, що додаються; 6) підпис уповноваженої особи суб'єкта владних повноважень, що скріплюється печаткою.

Частина третя встановлює, що, у разі недотримання вимог частини другої цієї статті, суд повідомляє про це заявника та надає йому строк, але не більше ніж 24 години, для усунення недоліків. Невиконання вимог суду в установлений строк тягне за собою повернення заявнику заяви та доданих до неї документів.

Безперечно, що у цій нормі термін «усунення» стосується форми та змісту заяви, а не строку звернення. Підтвердженням цього висновку є така норма частини третьої статті 283 КАСУ, що повернення заяви не є перешкодою для повторного звернення з нею до суду після усунення її недоліків, але не пізніше ніж протягом 48 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду.

Враховуючи правову суть, індивідуальні особливості «провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів», вважаємо, що суд, у разі звернення особи, яка пропустила строк звернення, який не підлягає поновленню, має прийняти ухвалу про відмову в прийнятті заяви, яка за своїм правовим змістом є «відмовою у відкритті провадження» та, відповідно до частини шостої статті 283 КАСУ, може бути оскаржена в апеляційному порядку протягом 24 годин з моменту її постановлення.

7. Яке правове значення для вирішення питання про підтвердження адміністративного арешту може мати скасування ухвали суду першої інстанції про відмову у відкритті провадження?

Уважаємо, що, у разі скасування ухвали суду першої інстанції про відмову у відкритті провадження, заява вважається поданою з дотриманням вимог частини другої статті 283 КАСУ.

8. За змістом частини другої статті 283 КАСУ, яка обставина (-и) є тим юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків?

Відповідно до частини другої статті 283 КАСУ, заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду, за загальними правилами підсудності, встановленими цим Кодексом.

Згідно з пунктом 94.1 статті 94 ПКУ, адміністративний арешт майна платника податків (далі – арешт майна) є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом.

Пункт 94.2 статті 94 ПКУ визначає 9 обставин, за наявності яких може бути застосований адміністративний арешт, наприклад: платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі; фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон тощо.

Згідно з пунктом 94.6 статті 94 ПКУ, керівник (його заступник або уповноважена особа) контрольного органу, за наявності однієї з обставин, визначених у пункті 94.2 цієї статті, приймає рішення про застосування арешту майна платника податків.

Таким чином, юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, є рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контрольного органу, яке прийняте з дотриманням процедури, передбаченої статтею 94 ПКУ.

I. Зміст запиту

Як до члена науково-консультативної ради Верховного Суду, надійшов лист від голови Касаційного адміністративного суду за № 1/0/27-23 від 02.01.2023 з проханням надати правовий висновок з проблемних питань, пов'язаних із застосуванням у судовій практиці пункту 2 частини четвертої статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України.

II. Правові підстави надання науково-правового висновку:

Закон України «Про судоустрій і статус суддів»,

Закон України «Про наукову і науково-технічну діяльність»,

Положення про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затверджене Постановою Пленуму Верховного Суду № 1 від 02.02.2018,

Лист Верховного Суду за № 1/0/27-23 від 02.01. 2023.

III. Нормативно-правові акти (в редакції на 11.05.2018 року), наукові джерела, використані в процесі підготовки наукового висновку:

Конституція України, Кодекс адміністративного судочинства, Конвенція про захист прав людини і основоположних свобод, рішення Європейського суду з прав людини у справах «Бейелер проти Італії», «Щокін проти України», «Серков проти України», «Шпачек s.r.o.» проти Чеської Республіки», «Achour v. France», «Konopov v. Latvia»; Доповідь Венеційської комісії № 512/2009 «Про верховенство права».

Покликання на наукові джерела, які слугували науково-теоретичною основою дослідження, наведені в тексті наукового висновку.

Покликання на нормативно-правові акти, здійснені в редакції, чинній на момент написання Наукового висновку.

IV. Висновки наукового дослідження

4.1. Позицію щодо суті питань, наведених в Листі голови Касаційного адміністративного суду за № 1/0/27-23 від 02.01. 2023, було викладено мною в двох правових висновках, підготовлених з цієї проблематики та надісланих на адресу Верховного Суду. Один з наукових висновків опублікований у «Збірнику правових позицій Верховного Суду та висновків членів Науково-консультативної ради з оподаткування та публічної фінансової політики».

4.2. У мотивувальній частині Листа зазначається, що «стаття 283 КАС України набула ознак «недієвого» інституту, який не знаходить свого фактичного правозастосування у сфері, задля якої його було запроваджено в КАС України». На наш погляд, процесуальний інститут особливого порядку розгляду окремих категорій справ, передбачених 283 статтею КАС України, може стати «дієвим» лише у випадку застосування розширеного тлумачення вказаної норми кодексу.

4.3. Як зазначають науковці, сучасна конституційна політика має бути орієнтована на підвищення ефективності судової влади, що зумовлюється функці-

ональними характеристиками та обсягом повноважень суду. У такому сенсі судова влада фактично має всеосяжну компетенцію, що виходить за межі функції правосуддя (стаття 124 Конституції України) – розв'язання в особливому процесуальному порядку соціальних конфліктів правового характеру. Ця діяльність є державною, здійснюється гласно, відкрито для суспільства, має на меті надання йому соціальних послуг, а у разі захисту суб'єктивних публічних прав людини – може бути спрямована й «проти суспільства в особі держави та її посадових осіб».

4.4. Сучасна конституційна модель правосуддя дозволяє суду виходити за межі буквального змісту норми, якщо застосування такої норми права може призвести до несправедливого рішення. Суд має право застосувати розширене тлумачення норми закону, однак, у разі такого тлумачення, він має дотримуватися меж, зокрема слідкувати, щоб результатом правозастосування не стало порушення прав і свобод людини, оскільки саме людина, її права та свободи визнаються найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави.

4.5. Стаття 57 Конституції України гарантує кожному право знати свої права й обов'язки. Стаття 8 Конституції України встановлює, що в Україні визнається і діє принцип верховенства права. Стаття 6 КАС України визначає, що суд, вирішуючи справу, керується принципом верховенства права.

4.6. Суди зобов'язані, відповідно до частини першої статті 129 Конституції України, вирішувати спори, керуючись верховенством права, що означає врахування тлумачення Конвенції про захист прав людини й основоположних свобод, яке надається Європейським судом з прав людини, як мінімальних стандартів демократичного суспільства. Суд, відповідно до положень КАС України, застосовує принцип верховенства права з урахуванням судової практики Європейського суду з прав людини (тут і далі – ЄСПЛ).

4.7. Аналіз судової практики ЄСПЛ дозволяє зробити висновок, що внутрішнє законодавство має відповідати принципу законності, у т.ч. бути чітким і зрозумілим.

4.8. У справі «Бейелер проти Італії» (*Beyeler v. Italy*), № 33202/96 суд зробив висновок, що «згідно з принципом законності, застосовувані положення внутрішнього законодавства мають бути цілком доступними, чітко сформульованими і передбачуваними. Суд зазначив, що в деяких положеннях законів бракувало ясності, особливо в тому, що залишалися неуточненими часові межі реалізації переважного права в разі відсутності в декларації повної інформації. Не вказувалося, як подібний недогляд може бути усунено. Однак сам цей факт не дає підстав для висновку, що таке втручання було непередбачуваним або свавільним. Водночас елементи невизначеності в законі та значна свобода дій, яку було надано органам влади, є вагомою підставою для висновку про те, чи був справедливий баланс в оскаржуваних заходах».

4.9. У справі «Щокін проти України», № 23759/03 та № 37943/06 ЄСПЛ зазначив, що верховенство права, як один із основоположних принципів демократичного суспільства, притаманний усім статтям Конвенції; відсутність в національному законодавстві необхідної чіткості та точності, які передбачали можливість різного тлумачення, порушує вимогу «якості закону», передбачену Конвенцією, та не забезпечує адекватний захист від свавільного втручання публічних органів державної влади в майнові права заявника.

4.10. У справі «Серков проти України», № 39766/05 ЄСПЛ, розглядаючи складові поняття «якість законодавства», зазначив про відсутність необхідної передбачуваності та чіткості національного законодавства з важливого питання, що призводило до його суперечливого тлумачення судом, яка стала причиною порушення вимог положень Конвенції щодо «якості закону».

4.11. Аналогічні правові висновки щодо того, що «закон має бути доступним для зацікавлених осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні» ми знаходимо в рішеннях ЄСПЛ у справі «Шпачек s.r.o.» проти Чеської Республіки», № 26449/95; «Achour v. France», заява № 67335/01; «Kononov v. Latvia», заява № 36376/04.

4.12. У Доповіді Венеційської комісії № 512/2009 «Про верховенство права», розкриваючи поняття «юридична визначеність» (legal certainty), наголошують на тому, що принцип юридичної визначеності є істотно важливим для питання довіри до судової системи та верховенства права, а також і для плідності бізнесової діяльності, щоб генерувати розвиток та економічний поступ; аби досягти цієї довіри, держава має зробити текст закону (the law) легкодоступним; вона [держава] також зобов'язана дотримуватись законів (the laws), які запровадила, і застосовувати їх у передбачуваний спосіб та з логічною послідовністю; передбачуваність означає, що закон має бути, за можливості, проголошений наперед (до його застосування) та має бути передбачуваним щодо його наслідків: він має бути сформульований з достатньою мірою чіткості, аби особа мала можливість скорегувати свою поведінку.

4.13. Ян Берназюк у статті «Категорія “якість закону” як складова принципу верховенства права та гарантія застосування судом найбільш сприятливого для особи тлумачення закону» аналізує практику Великої Палати Верховного Суду з цих проблемних питань:

– у постанові від 30.01.2019 у справі № 442/456/17 (провадження № 11-860апп18) Велика Палата Верховного Суду, здійснюючи відступ від позиції Верховного Суду України, вказала на те, що цей Суд, ухвалюючи постанову, від 25.05.2016 у справі № 419/794/15-а віддав перевагу найменш сприятливому для позивачки тлумаченню законодавства України, водночас положеннями статті 6 КАС України встановлено, що суд під час вирішення справи керується принципом верховенства права, відповідно до якого, зокрема, людина, її права та свободи визнаються

найвищими цінностями та визначають зміст і спрямованість діяльності держави; суд має застосовувати принцип верховенства права з урахуванням судової практики ЄСПЛ, а звернення до адміністративного суду для захисту прав і свобод людини і громадянина безпосередньо на підставі Конституції України гарантується;

– у постанові від 29.08.2018 у справі № 492/446/15-а (провадження № 11-611апп18) Велика Палата Верховного Суду, обґрунтовуючи необхідність відступу від позиції, викладеної у постанові Верховного Суду України від 17.09.2013 у справі № 21-241а13, також врахувала правовий висновок ЄСПЛ, сформований у рішенні в справі «Щокін проти України» (заяви № 23759/03 та № 37943/06, п. 50–56), де Суд визначив концепцію якості закону, зокрема з вимогою, щоб він був доступним для заінтересованих осіб, чітким та передбачуваним у своєму застосуванні; відсутність у національному законодавстві необхідної чіткості й точності порушує вимогу «якості закону»; у разі, коли національне законодавство припустило неоднозначне або множинне тлумачення прав та обов'язків осіб, національні органи зобов'язані застосувати найбільш сприятливий для осіб підхід;

– у постанові від 06.11.2018 у справі № 812/292/18 Велика Палата Верховного Суду зазначила, що норми законодавства, які допускають неоднозначне або множинне тлумачення, завжди трактуються на користь особи.

4.14. Аналіз норм Розділу 2, Глави 11 КАСУ дає нам підстави зробити висновок, що «провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів при здійсненні ними визначених законом повноважень» (стаття 283 КАСУ) представляє собою спеціальний (особливий) порядок розгляду таких категорій справ, будучи імперативним, обов'язковим для суду та заявників зі встановленої категорії справ.

4.15. Важливо у процесі розгляду досліджуваних питань, на нашу думку, звернути увагу на той аспект, що серед основних засад податкового законодавства передбачено принцип презумпції правомірності рішень платника податків, суть якого зводиться до того, що у разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контрольних органів, – рішення ухвалюють на користь платника податків. Презумпція сформульована як принцип у статті 4 ПК України.

4.16. У судовій практиці застосування цього принципу ми можемо віднайти в постанові КАС Верховного Суду від 10.02.2021 у справі № 380/671/20: «Презумпція правомірності рішень платника податків застосовується, коли норми податкового права прямо чи внаслідок їх тлумачення, а також у своїй сукупності не є однозначними та допускають множинне трактування повноважень на користь як платника податків, так і контрольного органу».

4.17. Вважаємо, що формулюючи судові рішення, у разі виходу за межі дослівного змісту правової норми, суд має взяти до уваги й зважити всі аргументи, не перебираючи на себе функції законодавця.

4.18. Право на судовий захист і доступ до правосуддя належить до невідчужуваних прав і свобод людини й одночасно виступає гарантією захисту всіх інших прав і свобод.

4.19. Враховуючи наведене, вважаємо, що розширене тлумачення пункту 2 частини четвертої статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України (за умови ствердних відповідей на питання 2–5, викладених у Листі), призведе до зворотної ситуації в судовій практиці – норму кодексу, що Суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження за заявою, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право – застосувати буде неможливо, що буде свідчити про звуження змісту та обсягу існуючих прав і свобод платників податків, чого за розширеного тлумачення норми допускати не можна.

4.20. За розширеного тлумачення вказаної норми, суд вийде за межі тлумачення, тим самим порушить принцип верховенства права, юридичної визначеності, принцип презумпції правомірності рішень платника податків та де-факто перейме на себе функції законодавця.

4.21. Отже, єдино правильним та законним, на нашу думку, виходом із ситуації врегулювання цих спірних питань є законодавче внесення змін до статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України.

Кучерявенко Микола Петрович,

*доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри фінансового права*

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, перший віце-президент Національної академії правових наук України, академік Національної академії правових наук України

Смичок Євген Михайлович,

*кандидат юридичних наук,
асистент кафедри фінансового права*

*Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого,
Голова Науково-консультативної ради ГУ ДФС у Харківській області*

1. Загальні аспекти провадження щодо накладення адміністративного арешту майна платника податків та судова перевірка обґрунтованості накладення адміністративного арешту майна.

1.1. Адміністративний арешт майна платника податків регламентується приписами податкового законодавства. Відповідно до положень п. 94.1 ст. 94 Податкового кодексу України, адміністративний арешт майна платника податків є ви-

нятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом.

Підставою застосування адміністративного арешту майна може, зокрема, виступати відмова платника податків від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контрольного органу (пп. 94.2.3 п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України). Водночас цілком справедливим буде зазначення того аспекту, що податковим законодавством не визначаються строки прийняття керівником (іншими уповноваженими особами) контрольного органу відповідного рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків.

Тобто, якщо, наприклад, 03.06.2019 року отримано відмову від допуску до перевірки, то з приписів податкового законодавства не цілком зрозуміло, чи може таке рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків бути прийняте виключно цього ж дня, або є можливість його прийняття наступного дня, чи може через місяць?

Єдине, що зазначається приписами Податкового кодексу України, так це те, що арешт на майно може бути накладений рішенням керівника (його заступника або уповноваженої особи) контрольного органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом (п. 94.10 ст. 94 Податкового кодексу України).

1.2. Судові процедури перевірки обґрунтованості накладення адміністративного арешту на майно платника податків регламентуються приписами ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України). Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 283 КАС України Проведення у справах за зверненням податкових та митних органів під час здійснення ними визначених законом повноважень здійснюється па підставі заяви таких органів, зокрема, щодо підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків.

Тобто в аспекті підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків застосовується спеціальна судова процедура. Положеннями ч. 2 ст. 283 КАС України визначається, що заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду. Принципово важливим в цьому випадку вбачається той аспект, що саме розуміти під «обставинами, що зумовлюють звернення до суду»:

- а) факт недопуску до перевірки та складання відповідного акта про недопуск;
- б) прийняття керівником (іншими уповноваженими особами) рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків.

З відповідного питання практика Верховного Суду зводиться до того, що під обставиною, що зумовлює звернення до суду, потрібно розуміти: «...обставиною, яка зумовлює звернення відповідача до суду, є відмова Товариства від допуску посадових осіб контрольного органу до проведення документальної планової ви-

їзної перевірки, що підтверджується відповідним актом...» (Постанова Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 13.02.2019 р. (справа № 819/2388/17)).

Таким чином, потрібно резюмувати, що Верховний Суд визначає, як юридичний факт, від якого і потрібно відрховувати відповідний 24-годинний строк, саме недопуск до перевірки та складання відповідного акта про недопуск. Що ж стосується прийняття рішення про накладення адміністративного арешту на майно, то він, на думку суду, не має значення для обчислення таких строків.

Потрібно зазначити, що позиція Суду в цьому випадку й справді є дискусійною. З приписів ч. 1 ст. 283 КАС України та положень п. 94.10 ст. 94 Податкового кодексу України випливає, що відповідне спеціальне судове провадження стосується саме підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків. Тобто обставиною, яка зумовила звернення до суду є не відмова від допуску до перевірки, а прийняття керівником (іншою уповноваженою особою) контрольного органу рішення про накладення адміністративного арешту майна.

Так, безумовно, первинним є недопуск до проведення перевірки, однак обставиною, яка зумовлює саме звернення до суду (фактичною підставою такого звернення), є саме прийняття рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків. У системі причиново-наслідкових зв'язків недопуск до перевірки є причиною накладення адміністративного арешту на майно. Тобто прийняття рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків є наслідком недопуску. Однак в спеціальній судовій процедурі, передбаченій положеннями ст. 283 КАС України судом перевіряється саме обґрунтованість адміністративного арешту майна платника податків. Суд не перевіряє в порядку ст. 283 КАС України правомірність недопуску посадових осіб контрольного органу до відповідних контрольних заходів. Таким чином, 24-годинний строк потрібно обчислювати з моменту прийняття контрольним органом рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків.

Водночас цілком резонним є питання: а коли контрольний орган (максимально можливий строк) може прийняти рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків? Як уже зазначалося, в Податковому кодексі України прогалина щодо цього питання. Також цілком логічно стверджувати, що недопуск до перевірки та накладення адміністративного арешту на майно платника податків є двома невіддільними один від одного юридичними фактами, які перебувають у логічній темпоральній єдності.

Вимоги принципу правової визначеності, який є інтегративним елементом принципу верховенства права, дозволяють нам говорити, що рішення контрольного органу про накладення адміністративного арешту на майно платника податків має прийматися протягом 24 годин з моменту недопуску посадових осіб контрольного органу до проведення перевірки. В іншому випадку платник подат-

ків ставиться у перманентно продовжуване становище правової невизначеності, з приводу того, коли до нього може бути застосований адміністративний арешт майна.

У Доповіді Європейської комісії «За демократію через право» (Венеційської комісії) «Верховенство права» від 04.04.2011 р. № 512/2009 (далі – Доповідь) зазначається, що «юридична визначеність вимагає, щоб юридичні норми були чіткими і точними та спрямованими на забезпечення того, щоб ситуації та правовідносини залишались передбачуваними». В аспекті строків прийняття контрольним органом рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків в податковому законі відсутня така юридична визначеність. Більше того, матеріальний (не процедурний) аспект прийняття такого рішення говорить про наявність дискреції у контрольного органу з приводу прийняття рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків.

У Доповіді зазначається таке: «... Не відповідатиме верховенству права, якщо надана законом виконавчій владі дискреція матиме характер необмеженої влади. Отже, закон має вказати на обсяг будь-якої такої дискреції та на спосіб її здійснення із достатньою чіткістю, аби особа мала змогу відповідним чином захистити себе від свавільних дій». У нашому випадку, в силу відсутності конкретизації строків прийняття контрольним органом рішень про накладення такого арешту, платник податків ніяким чином не захищений від сваволі контрольного органу. Одночасно, як уже зазначалося, накладення арешту на майно платника податків є логічним наслідком відмови від допуску до перевірки, а отже, в темпоральному вимірі прийматися вони мають у відносно тотожний проміжок часу.

Саме такий підхід дозволить забезпечити правову визначеність у відповідному податковому правовідношенні. Тобто буде доцільно вважати, що в силу правообмежувального характеру адміністративного арешту майна платника податків та його виняткового характеру, рішення про його накладення має прийматися в той самий день, коли і відбувся недопуск до контрольного заходу. Тобто розглядати відповідні обставини (недопуск та накладення арешту) необхідно в їх системній єдності. В іншому випадку матиме місце ситуація, яка негативним чином впливає на права та інтереси платника податків.

Тут важливо зазначити той аспект, що суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження за заявою контрольного органу, якщо:

- 1) заявлено вимогу, не передбачену частиною першою ст. 283 КАС України;
- 2) із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право (ч. 4 ст. 283 КАС України).

Відповідно до ч. 5 ст. 283 КАС України, відмова у відкритті провадження за заявою унеможливорює повторне звернення заявника з такою самою заявою. Заявник у цьому випадку має право звернутися з тими самими вимогами до суду в загальному порядку. Тобто після «невдалої» реалізації спеціальних судових про-

цедур із підтвердження обґрунтованості накладення адміністративного арешту майна платника податків в загальному порядку із відповідними вимогами контрольний орган може звернутися тільки у двох випадках:

- 1) заявлено вимогу, не передбачену частиною першою статті 283 КАС України;
- 2) із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право.

Так, ч. 2 ст. 283 КАС України визначено, що відповідна заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду, за загальними правилами підсудності, встановленими КАС України. Водночас відповідно до ч. 1 ст. 270 КАС України на обчислення строків, встановлених, зокрема ст. 283 КАС України, не поширюються правила ч. 2–10 ст. 120 КАС України.

Строки, встановлені у справах, визначених цією статтею, обчислюються календарними днями і годинами (ч. 2 ст. 270 КАС України). Днем подання позовної заяви, апеляційної скарги є день їх надходження до відповідного суду. Строки подання позовних заяв та апеляційних скарг, встановлені в справах, визначених цією статтею, не може бути поновлено. Позовні заяви, апеляційні скарги, подані після закінчення цих строків, суд залишає без розгляду (частина п'ята статті 270 КАС України).

Оскільки такі строки не можуть бути поновлені (контрольним органом не було дотримано 24-годинного строку), суд має прийняти рішення про залишення відповідної заяви без розгляду. Якщо суд залишив заяву контрольному органу без розгляду, такий контрольний орган вже не може звернутися з аналогічними вимогами в загальному порядку. Такого роду підхід обумовлюється тим, що підставою для застосування контрольним органом загального судового алгоритму є виключно невідповідність вимог процесуального закону або наявність спору про право. Якщо ж судом вже було залишено заяву без розгляду в силу пропуску контрольним органом процесуально-визначених строків, то в подальшому контрольний орган позбавляється права на звернення до суду в загальному порядку із відповідними вимогами.

Далі надамо відповіді на конкретні питання поставлені в запиті. Зазначена позиція повною мірою врахована нами в рамках формування таких відповідей.

1. Чи має право податковий орган в розумінні частини п'ятої статті 283 КАС України звертатися до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків в загальному порядку після залишення попередньої заяви із такою вимогою без розгляду, чи таке право виникає виключно в разі відмови у відкритті провадження в справі за заявою?

Податковий орган не може звернутися в загальному порядку до суду із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, якщо до цього він звертався в порядку спеціальної процедури, визначеної ст. 283 КАС України і його заяву в рамках спеціального провадження було залишено без розгляду. У загальному порядку контрольний орган може звернутися тільки у двох випадках, а саме: якщо

- 1) заявлено вимогу, не передбачену частиною першою статті 283 КАС України;
- 2) із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право.

2. Чи є підстави розуміти зміст статті 283 КАС України та згадане у статті 94 ПК України регулювання як таке, що встановлює право податкового органу на звернення до суду й після спливу 96 годин у випадку відмови у відкритті провадження за попереднім зверненням, чи за змістом частини п'ятої статті 283 КАС України право на звернення з тими самими вимогами в загальному порядку існує лише в межах 96 годин?

У цьому випадку потрібно зазначити, що строк у 96 годин – це спеціальний строк, яким потрібно керуватися виключно в рамках спеціальної, визначеної приписами ст. 283 КАС України, судової процедури із підтвердження обґрунтованості накладення контрольним органом адміністративного арешту на майно платника податків.

Відповідно до положень ч. 7 ст. 283 КАС України, у разі постановлення судом ухвали про відкриття провадження у справі суд приймає рішення по суті заявлених вимог не пізніше 96 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення заявника до суду. Тобто 96-годинний строк стосується лише тих випадків, коли було відкрито провадження у порядку спеціальної процедури. Якщо ж платнику податків було відмовлено у відкритті провадження у справі, то контрольний орган може звернутися до суду в загальному порядку й після спливу такого 96-годинного строку. Тобто цей строк не застосовується щодо загальної процедури із підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків.

3. Що має перевіряти суд у разі звернення податкового органу до суду з вимогою про підтвердження адміністративного арешту?

У випадку подання контрольним органом заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків суди мають перевіряти наявність визначених податковим законодавством підстав для застосування адміністративного арешту майна платника податків. До підстав застосування адміністративного арешту майна платника податків, відповідно до п. 94.2 ст. 94 ПК України, відносяться такі обставини:

- платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває в податковій заставі;
- фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;
- платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки, за наявності законних підстав для її проведення, або від допуску посадових осіб контрольного органу;

- відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, а також у разі відсутності реєстраторів розрахункових операцій, зареєстрованих у встановленому законодавством порядку, крім випадків, визначених законодавством;

- відсутня реєстрація особи як платника податків у контрольному органі, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до цього Кодексу, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам;

- платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває в податковій заставі;

- платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу;

- платник податків (його посадові особи або особи, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню) відмовляється від проведення, відповідно до вимог цього Кодексу, інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки);

- нерезидент розпочинає та/або здійснює господарську діяльність через постійне представництво на території України без взяття на податковий облік, що підтверджується актом перевірки.

У випадку, якщо підставою застосування адміністративного арешту майна платника податків став недопуск посадових осіб контрольного органу до перевірки, мають перевірятися конкретні факти. За відповідної ситуації суд має перевірити законність підстав для проведення такої перевірки. Якщо, наприклад, виявиться, що контрольний орган неналежним чином оформив документи для провадження контрольних заходів, то відповідний недопуск здійснено платником податків правомірно, а саме застосування адміністративного арешту майна є безпідставним – відсутня законність підстав для реалізації контрольних заходів.

4. Чи стосується згаданий у пункті 2 частини четвертої статті 283 КАС України серед підстав відмови у задоволенні заяви – спір про право – випадків оспорування платниками податків дотримання податковим органом правил призначення та проведення перевірки, чи лише наявності спору про право цивільне?

Спір про право є наявним, зокрема в тому випадку, якщо платник податків оскаржує законність підстав для призначення перевірки, належність оформлення документів, які необхідні для допуску до перевірки.

Формалізованого визначення такого поняття, як «спір про право» по сьогоднішній день надано не було. Визначаючи змістовне наповнення відповідної категорії, адміністративні суди, зокрема, звертаються до Листа Вищого адміністративного суду України від 02.02.2011 № 149/11/13-11 «Про особливості провадження у справах за

зверненням органів державної податкової служби» (далі – Лист). Так, зокрема, ВАСУ зазначає, що провадження, порушені за поданням контрольних органів на підставі статті 183-3 КАСУ (ст. 283 у чинній редакції КАСУ), є «окремим видом судового провадження, що є відмінним від загального (позовного)» (абз. 1 п. 1 Листа).

Спір про право в контексті ст. 283 КАСУ має місце в разі, якщо предметом спору є правовідносини, існування яких є передумовою виникнення підстав для застосування спеціальних заходів, перелічених у статті 283 Кодексу адміністративного судочинства України. Зокрема, спір про право наявний у разі, коли платник податків висловлює незгоду з рішенням податкового органу, що було підставою для виникнення обставин для внесення відповідного подання. Наприклад, платником податків оскаржено до суду рішення про застосування адміністративного арешту. Суд може встановити наявність спору також зі змісту заперечень платника податків, стосовно якого внесено подання. Зокрема платник податків може заперечувати законність проведення перевірки, недопущення якої призвело до застосування адміністративного арешту (п. 9 Листа).

У зв'язку із зазначеним ми можемо констатувати, що існує два алгоритми виникнення «спору про право» в контексті ст. 283 КАСУ:

а) рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи) контрольного органу щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку (п. 94.11 ст. 94 ПКУ);

б) може впливати зі змісту таких заперечень (заявлені платником в рамках відповідного провадження із визначення обґрунтованості застосування адміністративного арешту).

Так, зокрема ССГІЛ звергає увагу, що, вирішуючи справу, суди мають надавати терміну «спір» основне, а не формальне значення (*Le Comptc, Van Leuven and De Meyere v. Belgium*). У рамках проваджень за зверненням контрольних органів з приводу підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків адміністративні суди насамперед мають звертати увагу на обґрунтованість, доцільність та законність накладення відповідного арешту, а не на наявність формальних, беззмістовних заперечень з боку платника податків. Непоодинокими є випадки, коли платники податків створюють штучні умови для створення «спору про право» в рамках проваджень, що реалізуються в порядку статті 283 КАСУ. Так, в Ухвалі Вінницького апеляційного адміністративного суду від 09.06.2015 справа № 822/1383/15 (залишилась в силі) суд зазначив, що безпідставне ініціювання платником податків спору про право, що має за мету створити формальну перешкоду для реалізації повноважень податкового органу щодо адміністративного арешту майна, не може слугувати підставою для винесення судом ухвали про відмову в прийнятті відповідного подання. Такого роду судова практика є зразком системного та послідовного аналізу з боку суду всіх обставин конкретної справи.

5. Якщо особа, що звертається до суду пропустила строк звернення, який не підлягає поновленню, то які правові наслідки підлягають застосуванню судом: залишення заяви без розгляду чи відкриття провадження та відмова в позові?

У тому випадку, коли податковий орган пропустив строк для звернення із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, то єдиним можливим правовим наслідком цього може виступати залишення судом такої заяви без розгляду.

6. Якому з правових понять відповідає встановлений у частині шостій статті 283 КАС України термін «відмова у прийнятті заяви» залишенню заяви без розгляду та її повернення чи відмові у відкритті провадження за заявою (наведена норма передбачає можливість оскарження саме відмови в прийнятті заяви, однак таких випадків не містить)?

З контекстуального аналізу положень ст. 283 КАС України можна припустити, що мова йде саме про апеляційне оскарження ухвали про відмову у відкритті провадження за заявою, яка, як уже зазначалося, може мати місце тільки у двох передбачених процесуальним законодавством випадках. Тобто терміносполука «ухвала про відмову в прийнятті заяви» є змістовно тотожною словосполученню «ухвала про відмову у відкритті провадження».

7. За змістом частини другої статті 283 КАС України, яка обставина (обставини) є тим юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків?

Таким юридичним фактом, від якого обчислюється строк звернення до суду з вимогою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, є прийняття керівником (іншою уповноваженою особою) контрольного органу рішення про накладення адміністративного арешту майна.

Кучерявенко Микола Петрович,

*доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри фінансового права*

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, перший віце-президент Національної академії правових наук України, академік Національної академії правових наук України

1. Що потрібно розуміти під категорією «спір про право» в контексті застосування норм фінансового права?

Поняття «спір про право» отримує свою формалізацію в п. 2 ч. 4 ст. 283 Кодексу адміністративного судочинства України (КАС України). Ані Кодекс адміністративного судочинства України, ані будь-які інші нормативно-правові акти не дають визначення поняттю «спір про право». Відповідно, зміст цього поняття потрібно розглядати на основі правозастосовної практики.

«Спір про право» не є виключно категорією адміністративного судочинства. Окрім положень КАС України, поняття «спір про право» також трапляється в положеннях Кодексу України з процедур банкрутства (КУзПБ) (ч. 6 ст. 39 КУзПБ). У зв'язку із цим, для визначення іманентних рис «спору про право», ми будемо звертатися до судової практики насамперед адміністративних судів, проте не залишатимемо поза увагою і практику господарських судів (в частині змістовно-теоретичних конструкцій). Такого роду підхід обумовлюється насамперед тим, що поняття «спору про право» має глибоко концептуальний (теоретичний) характер, що не дозволяє звузити його основні риси та конструкції виключно до конкретної процесуальної галузі права (адміністративного чи господарського судочинства). Безумовно, пояснюючи зміст цього поняття, суди, орієнтуючись на галузеву специфіку розглядуваного ними спору, можуть застосовувати специфічну галузеву термінологію. Однак це в жодному разі не нівелює сутнісну тотожність основних характеристик поняття «спір про право».

Також одразу зазначимо, що в положеннях судової практики може мати місце покликання як на ст. 183-3 КАС України, так і на ст. 283 КАС України як спеціальні норми, що закріплювали / закріплюють поняття «спір про право». Це обумовлено різними редакціями статей КАС України, що закріплювали / закріплюють досліджуване поняття.

Практика українських судів з приводу визначення змісту спору про право є доволі однорідною. Найбільш широко застосовуваним є підхід, який отримав свою формалізацію, зокрема, у постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 21.01.2021 (справа № 826/7182/17) зазначалося таке:

«Спір про право в контексті пункту 2 частини п'ятої статті 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України має місце в разі, якщо предметом спору є правовідносини, існування яких є передумовою виникнення підстав для застосування спеціальних заходів, перелічених у статті 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України. Зокрема, спір про право наявний у разі, коли платник податків висловлює незгоду з рішенням податкового органу, що було підставою для виникнення обставин для внесення відповідного подання. Кодекс адміністративного судочинства України не містить переліку будь-яких критеріїв такої незгоди, як підстави для висновку про існування спору про право. Таким чином, у кожному конкретному випадку залежно від змісту правовідносин суд має оцінити форму вираження відповідної незгоди учасника провадження на предмет існування спору. Адже така незгода має втілюватися у вчиненні учасником процесу об'єктивно необхідних дій для відновлення порушеного права».

Із зазначеної правової позиції можна виокремити такі концептуальні положення з приводу спору про право: а) незгода з рішенням контрольного органу – наявність активної поведінки платника податків, яка демонструє незгоду платника

податків з рішенням податкового органу, що обумовило настання обставин, які в подальшому призвели до відповідного судового спору та спрямована на відновлення порушеного права платника податків; б) предмет оспоровання – правовідносини, існування яких є передумовою виникнення підстав для застосування спеціальних заходів; в) відсутність нормативно закріплених критеріїв такої незгоди – ані в КАС України, ані в інших нормативно-правових актах немає закріпленого переліку будь-яких критеріїв такої незгоди, як підстави для висновку про існування спору про право; г) необхідність судової дискреції з приводу наявності спору про право – суд має оцінити форму вираження відповідної незгоди платника податків на предмет існування спору. Таким чином, ми можемо резюмувати, що встановлювати наявності спору про право має суд, який і розглядає заяву контрольного органу, що була подана в порядку ст. 283 КАС України (подання у порядку ст. 183-3 КАС України, якщо йдеться про стару редакцію КАС України). Сформувати вичерпний перелік критеріїв такого поняття як «спір про право» не вбачається за доцільне або навіть можливе. У кожному конкретному випадку суд має самостійно здійснити вияв дискреції задля підтвердження чи спростування наявності спору про право.

Потрібно зауважити, що зазначена правова позиція має і більш широке тлумачення у практиці Верховного Суду. Так, у постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 07.11.2018 (справа № 820/3469/17) зазначалося таке:

«Спір про право у контексті розглядуваної норми має місце у разі, якщо предметом спору є правовідносини, існування яких є передумовою виникнення підстав для застосування спеціальних заходів, перелічених у статті 183-3 КАС України.

Зокрема, спір про право наявний у разі, коли платник податків висловлює незгоду з рішенням контрольного органу, що було підставою для виникнення обставин для внесення відповідного подання.

Тим часом стаття 183-3 КАС України не містить переліку будь-яких критеріїв такої незгоди як підстави для висновку стосовно існування спору про право. Отже, у кожному конкретному випадку, залежно від змісту правовідносин, суд має оцінити форму вираження відповідної незгоди учасника провадження на предмет існування спору. Така незгода має втілюватись у вчиненні учасником процесу об'єктивно необхідних дій для відновлення порушеного права.

Оскарження відповідачем наказу про проведення документальної перевірки є способом захисту, спрямованим на відновлення порушеного права, зумовленого наслідками такого контрольного заходу.

У спірній ситуації звернення до суду з поданням щодо підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту впливає з правовідносин, які виникли у зв'язку з недопуском до проведення перевірки на підставі зазначеного наказу.

Відтак, незгода платника із проведенням перевірки (оскарження в судовому порядку наказу про проведення документальної перевірки) підтверджує існування спору про право в цих правовідносинах.

За таких обставин, колегія суддів погоджується із висновком суду апеляційної інстанції, що за умови наявності спору про право між сторонами виключається можливість щодо розгляду та вирішення подання у справах за зверненням контрольного органу про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків в порядку ст. 183-3 КАС України.

У зазначеній правовій позиції Верховний Суд, окрім акценту на необхідній наявності причиново-наслідкових зв'язків (незаконний наказ – незгода платника – спір про право), фактично описав конструкцію відносин, послідовний розвиток яких в кінцевому підсумку призводить до виникнення спору про право. Розвиток таких регламентованих правом відносин можна проілюструвати такою формулою: «наказ про призначення перевірки» + «недопуск до перевірки» + «прийняття контрольним органом рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків» + «звернення контрольного органу із заявою про підтвердження обґрунтованості такого адміністративного арешту майна платника податків (в порядку ст. 283 КАС України)» + «звернення платника податків до адміністративного суду із оскарженням наказу про призначення відповідної перевірки» = «спір про право». Усі ці юридичні факти, зрештою, акумулюються в спір про право, який і унеможливує безспірні судові провадження у порядку ст. 283 КАС України.

Зі змісту зазначеної правової позиції може здатися, що спір про право наявний тільки тоді, коли платник податків, паралельно з провадженням в порядку ст. 283 КАС України (ініційоване контрольним органом), також «запускає» інше провадження в загальному порядку з приводу оскарження самого наказу про призначення перевірки платника податків, що є первинною причиною відповідних судових проваджень. Водночас це непослідовна позиція. Тривалий час аргументація платника податків своєї незгоди із призначенням та виходом представників контрольного органу на перевірку не мала належної оцінки, якщо така незгода висловлювалася виключно в рамках судового провадження в порядку ст. 283 КАС України. Це було непослідовно, оскільки паралельне судове провадження в загальному порядку, що було ініційоване платником податків, не можна розглядати як єдиний та достатній індикатор наявності спору про право. Спір про право може об'єктивізуватися в тому числі і в рамках спеціальних проваджень, що здійснюються в порядку ст. 283 КАС України. Така позиція була підтримана, зокрема, і Верховним Судом. Так, у постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 31.08.2020 (справа № 826/6013/16) зазначається таке:

«Суд касаційної інстанції не погоджується з висновком суду першої інстанції, що на час прийняття судового рішення провадження в справі про оскарження наказу не відкрито, що свідчить про відсутність спору про право, виходячи з такого.

Незгода платника податків із рішеннями податкових органів щодо застосування спеціальних заходів, згаданих у статті 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України, може підтверджуватися не лише зверненням із відповідним адміністративним позовом. Суд може встановити наявність спору також із змісту заперечень платника податків, стосовно якого внесено подання.

Кодекс адміністративного судочинства України не містить переліку будь-яких критеріїв такої незгоди як підстави для висновку про існування спору про право. Отже, у кожному конкретному випадку, залежно від змісту правовідносин, суд оцінює форму вираження відповідної незгоди учасника провадження на предмет існування спору. Така незгода має втілюватись у вчиненні учасником процесу необхідних дій для відновлення порушеного права».

Не можна стверджувати, що складність оцінки спору про право повністю нівелює ефективність процесуальних дій пов'язаних із забезпечувальними заходами, які застосовуються контрольним органом. Так, контрольний орган, у випадку встановлення спору про право в рамках проваджень за ст. 283 КАС України, завжди може звернутися із відповідним позовом у загальному порядку, що визначений приписами КАС України. Тобто неможливість реалізації відповідних заходів за посередництвом ст. 283 КАС України (у зв'язку із наявністю спору про право) урівноважується альтернативністю таких процедур (можливість звернення у загальному порядку). Так, у постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 02.09.2022 (справа № 805/3801/16-а) зазначалося таке:

«Також норма частини шостої статті 183-3 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) та частини 5 статті 283 КАС України (у чинній редакції) надає право звернутися до суду в загальному порядку, який дозволяє вирішити спір між сторонами з дотриманням визначених процедурних гарантій реалізації права особи на судовий захист.

Верховний Суд неодноразово у своїх рішеннях звертав увагу на те, що звертаючись до адміністративного суду, податковий орган самостійно визначає порядок такого звернення: в загальному порядку або за спеціальною нормою, яка регулює особливості провадження в справах за зверненням податкових та митних органів, яке є окремим видом судового провадження, відмінним від загального (позовного), з метою термінового розгляду “безспірних” адміністративних справ».

Послідовна та концептуально правильна позиція з приводу формулювання змісту поняття «спір про право» закріплена у постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного господарського суду від 02.02.2022 (справа № 910/4918/21), де зазначається таке:

«Спір про право – це формально визнана суперечність між суб'єктами цивільного права, що виникла за фактом порушення або оспорювання суб'єктивних

прав однією стороною цивільних правовідносин іншою і яка потребує врегулювання самими сторонами або вирішення судом.

Суд зауважує, що поняття «спору про право» має розглядатися не суто технічно, йому необхідно надавати сутнісного, а не формального значення.

Тому, вирішуючи питання, чи свідчить вимога кредитора (кредиторів) про наявність спору про право, необхідно враховувати, що спір про право виникає з матеріальних правовідносин і характеризується наявністю розбіжностей (суперечностей) між суб'єктами правовідносин з приводу їх прав та обов'язків та неможливістю їх здійснення без усунення перешкод в судовому порядку. Спір про право може мати місце також у випадку, коли на шляху здійснення особою права виникають перешкоди, які можуть бути усунуті за допомогою суду».

Відповідна правова позиція закріплює такі ключові тези: а) спір про право це не технічна, а сутнісна категорія; б) суперечності, які обумовлюють спір про право є такими, що можуть бути усунені тільки в рамках судового провадження. На наше переконання, спір про право й справді є не просто технічною категорією (не достатньо просто самого факту подання платником податків паралельного позову в загальному порядку – позов про визнання наказу про призначення перевірки незаконним), а сутнісною, тобто суд має дослідити аргументи платника податків, які лежать в основі його незгоди із рішеннями / діями контрольного органу. Наприклад, «технічним» є спір про право, у межах якого платник податків просто подає до суду, який розглядає справу в рамках спеціального провадження в порядку ст. 283 КАС України, ухвалу про відкриття провадження у справі щодо визнання наказу про призначення перевірки платника податків незаконним. Змістовним є спір про право, коли платник податків може забезпечити правову аргументацію власної незгоди із рішеннями / діями контрольного органу в рамках відповідних проваджень у порядку ст. 283 КАС України.

Яскравим прикладом цілком аргументованої позиції платника податків, була ситуація, яка мала місце у 2021 році, а саме коли законодавчо встановлений мораторій на проведення документальних планових перевірок було «знято» Постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2022 р. № 89 «Про скорочення строку дії обмеження в частині дії мораторію на проведення деяких видів перевірок» (далі – Постанова КМУ). Після прийняття відповідної Постанови КМУ, контрольні органи розпочали масово видавати накази про призначення документальних планових перевірок та виїждити на такі перевірки. Платники податків цілком аргументовано відмовляли в допуску представникам контрольного органу до таких перевірок і, як результат, суд підтвердив незаконність відповідних наказів, адже Постанова КМУ суперечила положенням Податкового кодексу України.

Відповідно, у кожній окремо взятій справі, адміністративні суди в рамках проваджень у порядку ст. 283 КАС України мають встановлювати дійсність спору про право. Якщо спір про право має «штучний характер», або зводиться тільки до са-

мого факту запуску паралельного провадження із оскарження наказу про призначення перевірки, то в такому випадку можна говорити про потенційну наявність зловживання процесуальними правами з боку платника податків.

Для комплексного висвітлення відповідного питання потрібно також звернути увагу на правову позицію, що була закріплена в постанові Верховного Суду в складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 28.08.2018 (справа № 804/19780/14), де зазначалося таке:

«Спір про право в контексті цієї норми має місце у разі, якщо предметом спору є правовідносини, існування яких є передумовою виникнення підстав для застосування спеціальних заходів, перелічених у статті 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України. Зокрема, під спором про право необхідно розуміти оскарження до суду рішення про застосування адміністративного арешту (пункт 94.11 статті 94 Податкового кодексу України), оскарження податкового повідомлення-рішення, яке покладено в основу податкового боргу, що обумовило звернення податкового органу з поданням у порядку особливого провадження тощо.

Помилковою є позиція суду апеляційної інстанції відносно того, що скарга на дії посадових осіб податкового органу щодо проведення перевірки в порядку досудового (адміністративного) оскарження має розумітись як спір про право. Оскарження наказу про проведення перевірки, дій податкового органу щодо її проведення є по суті запереченням обставин, що зумовили звернення податкового органу з відповідним поданням, не є спором про право, а отже, і підставою для закриття провадження».

Зазначена правова позиція, незважаючи на концептуально правильні конструкції першого речення, все ж таки є дискусійною, адже «спір про право» – категорія більш загального характеру, з якої не можуть бути виключені обставини, які насправді мають первинне значення у всьому ланцюзі регламентованих правом відносин, що у своєму розвитку й призвели до виникнення спору про право.

Отже, під спором про право потрібно розуміти: незгоду платника податків із рішеннями, діями чи бездіяльністю, які лежали в основі як відносин, що пов'язані із безпосереднім зверненням контрольного органу до суду в порядку ст. 283 КАС України, так і з приводу відносин, які передували та фактично призвели до прийняття контрольним органом рішень, які потребували подальшого судового підтвердження у порядку ст. 283 КАС України.

2. Чи є підстави вважати, що вжите у пункті 2 частини четвертої статті 283 КАС України поняття «спір про право» може бути застосованим не у всіх категоріях справ, встановлених частиною першою цієї статті, а його наявність має бути очевидною саме з поданих податковим органом матеріалів на етапі вирішення питання про відкриття провадження у справі?

Відповідне питання складається з двох підпитань:

1) чи можна вважати, що поняття «спір про право» може бути застосованим не у всіх категоріях справ, встановлених ч. 1 ст. 283 КАС України?

2) чи можна вважати, що наявність спору про право має бути очевидною саме з поданих податковим органом матеріалів на етапі вирішення питання про відкриття провадження у справі?

Спір про право: яких категорій справ він стосується

Стаття 283 КАС України «Особливості провадження у справах за зверненням податкових та митних органів» визначає вичерпний перелік категорій справ, які можуть розглядатися в порядку відповідних спеціальних судових проваджень. До таких категорій справ належать:

- зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках платника податків;

- підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків;

- надання дозволу на погашення всієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі;

- зобов'язання керівника підприємства провести інвентаризацію основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, які перебували або перебувають під митним контролем чи використовувалися цим підприємством разом із товарами, які були поміщені у відповідний митний режим;

- стягнення коштів за податковим боргом;

- зобов'язання платника податків, який має податковий борг, укласти договір щодо переведення права вимоги дебіторської заборгованості цього платника на податковий орган;

- встановлення тимчасового обмеження керівника юридичної особи або постійного представництва нерезидента-боржника у праві виїзду за межі України.

Усіх зазначених категорій справ рівною мірою стосується вимога про їхній безспірний характер. Такого роду підхід обумовлюється тим, що ст. 283 КАС України не містить яких-небудь спеціальних виключень у частині застосування критерію безспірності. Наявність спору про право однаково впливає на всі категорії справ, що закріплені в ч. 1 ст. 283 КАС України.

Отже, наявність спору про право унеможливорює здійснення провадження за ст. 283 КАС України в аспекті всіх 7-ми категорій справ, які отримують свою формалізацію в рамках відповідної статті.

Спір про право та його очевидність на етапі відкриття провадження в справі

Відповідно до п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України суд ухвалою відмовляє у відкритті провадження за заявою, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про

право. Жодних інших згадок про порядок застосування категорії «спір про право» ст. 283 КАС України не передбачає. З буквального тлумачення відповідної статті може здатися, що наявність спору про право може проявлятися саме на стадії відкриття провадження за заявою. Водночас такий підхід був би концептуально не правильним. На стадії відкриття провадження в справі суд бачить тільки позицію контрольного органу, яка формалізується у відповідній заяві владного суб'єкта. Закономірно, що контрольний орган, подаючи відповідну заяву, не вбачає наявності спору про право, а більше того, можливе умисне замовчування з боку владного суб'єкта податкових відносин з приводу окремих аспектів справи, які можуть вказувати на наявність спору про право.

Як правило, спір про право отримує свій вияв та підтвердження в поведінці платника податків. Відповідна незгода платника податків може виявлятися як в рамках податкових процедур, що передують судовому провадженню, так і після відкриття такого провадження. Втім, якщо питання наявності спору про право матиме значення виключно на стадії відкриття провадження у справі, то це суттєвим чином нівелює права та інтереси платника податків, який априорі позбавлятиметься навіть потенційної можливості здійснити вияв незгоди із позицією контрольного органу, або ж навести власні аргументи з приводу підтвердження наявності спору про право.

Отже, спір про право може бути визначений як на основі поданих контрольним органом матеріалів на етапі вирішення питання про відкриття провадження в справі, так і в рамках безпосереднього розгляду судом відповідної заяви у процесі реалізації проваджень у порядку ст. 283 КАС України.

3. Чи можна стверджувати, що факт недопуску посадових осіб до проведення перевірки вже свідчить про незгоду платника податків із призначеною відносно нього перевіркою, як наслідок процесуальне оформлення такої незгоди (зокрема, подання позовної заяви про скасування наказу) не може впливати на провадження за зверненнями податкових і митних органів в порядку статті 283 КАС України?

Відповідаючи на це запитання, потрібно зауважити, що недопуск до проведення перевірки й справді може свідчити про незгоду платника податків із призначеною відносно нього перевіркою. Однак сам факт недопуску не обов'язково свідчить про наявність дійсного спору про право. Положення абз. 5 п. 81.1 ст. 81 Податкового кодексу України, у якому фактично закріплюється принцип самозахисту платника податків, не потрібно тлумачити у вузькому значенні, виключно як формальні критерії оцінки: а) направлення на проведення перевірки; б) копії наказу про проведення перевірки; в) службових посвідчень осіб, які зазначені у відповідному направленні. Відсутність підстав для проведення самої перевірки вже робить сам наказ про її призначення невалідним, адже в такому випадку буде відсутнім належне оформлення такого обов'язкового до закріплення положення наказу як «підстави для проведення перевірки».

Якщо недопуск був безпідставним, то в такому випадку має місце прояв правового нігілізму з боку платника податків. Абзац 6 п. 81.1 ст. 81 встановлює таке правило:

«Відмова платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) від допуску до перевірки на інших підставах, ніж визначені в абзаці п'ятому цього пункту, не дозволяється».

Подання платником податків позовної заяви про скасування наказу щодо проведення перевірки також є способом вияву незгоди платника податків із рішеннями / діями контрольного органу, а отже, обумовлюватиме виникнення спору про право.

4. Чи правильним є твердження, що предмет доказування в справі, передбаченій пунктом 2 частини першої статті 283 КАС України, не охоплює перевірку законності наказу про призначення перевірки, з огляду на наявність / відсутність законних підстав для її призначення (правової підстави), натомість, охоплює дотримання посадовими особами формальних підстав (повідомлення платника податків про проведення перевірки, скріплення наказу печаткою контрольного органу, пред'явлення посвідчення посадових осіб тощо)?

Як вже зазначалося, предметом доказування в справі, передбаченій пунктом 2 частини першої статті 283 КАС України, є не тільки наявність формальних реквізитів у документах, що передбачені абз. 2–4 п. 81.1 ст. 81 КАС України.

Відповідно до положень п. 81.1. ст. 81 ПК України посадові особи контрольного органу мають право приступити до проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених ПК України, та за умови пред'явлення або надіслання у випадках, визначених цим Кодексом, відповідних документів (направлення на проведення перевірки, копії наказу про проведення перевірки та службових посвідчень). Тобто для правомірності проведення контрольного заходу мають існувати дві складові: 1) змістовна – мають бути наявні визначені чинним податковим законодавством підстави; 2) формальна – пред'явлення та/або надсилання належним чином оформлених документів.

Позиція, згідно з якою достатнім аргументом для допуску до перевірки є формально закріплені реквізити, – не є послідовною, адже своїм результатом може мати подальші системні порушення прав та законних інтересів платників податків. Формалістична позиція в такому випадку призводитиме до порушення основоположних вимог принципу верховенства права.

5. Чи можна стверджувати, що під час вирішення питання дотримання контрольним органом строку звернення до суду із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна обчислення 24-годинного строку розпочинається саме з моменту не допуску посадових осіб до проведення перевірки, а не з моменту прийняття контрольним органом рішення про застосування адміністративного арешту майна, обґрунтованість якого необхідно підтвердити в судовому порядку?

Слід зазначити, що адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом (п. 94.1. ст. 94 ПК України). Про застосування адміністративного арешту

майна платника податків рішення ухвалює керівник відповідного контрольного органу (п. 94.6. ст. 94 ПК України). Тобто керівник контрольного органу, після встановлення підстав для застосування адміністративного арешту майна платника податків, видає відповідний наказ.

Згідно з приписами ч. 2 ст. 283 КАС України «заява подається до суду першої інстанції протягом 24 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду». Що ж у нашому випадку зумовлює звернення контрольного органу до суду в порядку ст. 283 КАС України?

У випадку із накладенням адміністративного арешту на майно платника податків такою підставою є «підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків» (п. 2 ч. 1 ст. 283 КАС України). До моменту видання наказу про накладення адміністративного арешту на майно платника податків відсутні обставини, обґрунтованість яких має підтвердити суд.

Отже, 24-годинний строк має обчислюватися з моменту прийняття контрольним органом рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків.

§ 2. Правові позиції



Постанова КАС ВС від 19.01.2021 у справі № 813/3676/16 (об'єднана палата)

За відсутності доказів державної реєстрації відступлення права вимоги за іпотечним договором суд не надає оцінку правомірності дій податкового органу щодо включення до податкової застави майна, яке перебуває в іпотеці, та звільнення його з податкової застави, а вказує на відсутність обставин, які б свідчили про порушення прав, свобод чи інтересів особи.



Постанова КАС ВС від 08.09.2020 у справі № П/811/2893/14

Висновки, викладені в акті перевірки, є відображенням дій працівників податкових органів і самі собою не породжують правових наслідків для платника податків, а отже, не порушують прав останнього.



Постанова ВП ВС від 15.04.2020 у справі № 400/548/19 (КАС)

< ... > питання конфіскації тимчасово вилучених товарів має розв'язуватися за правилами того провадження, у межах якого розв'язувалося питання про адміністративну відповідальність особи, яка порушила митні правила.



Постанова КАС ВС від 26.11.2020 у справі № 1.380.2019.003772

Звернення податкового органу із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків без долучення документа про сплату судового збору є підставою для залишення заяви без руху, з подальшим її поверненням, у разі спливу строку на усунення недоліків без відповідної сплати.



Постанова КАС ВС від 01.02.2021 у справі № 2а-3025/11/0970

Якщо юридичний факт матеріально-правового характеру є вирішальною підставою для визнання податкового боргу безнадійним, то за умови, коли предмет доказування в справах аналогічний, тоді відсутні підстави для залишення позовної заяви без розгляду або закриття провадження у справі.



Постанова КАС ВС від 09.12.2020 у справі № 1.380.2019.001303

Поновлення прав платника податків до завершення судового процесу є підставою для закриття провадження у справі, якщо контрольний орган визнав та виправив помилки під час виконання своїх функцій. Судові витрати, пов'язані з розглядом справи, мають бути залишені за тими ж сторонами.



Постанова КАС ВС від 09.12.2020 у справі № 822/4219/14

У межах перегляду судових рішень, на підставі неоднакового застосування норм права у випадку встановлення природи господарських операцій, здійснення яких давало право платнику податку сформулювати витрати та податковий кредит, необхідно враховувати повноту, характер, об'єктивність і юридичне значення фактичних обставин справ.

Глава 8. Оскарження судових рішень

§ 1. Науковий висновок

1. Право на касаційне оскарження рішення суду апеляційної інстанції у справі за зверненням податкових органів у касаційному порядку

Ільницький Олег Володимирович,

кандидат юридичних наук, доцент,

*доцент кафедри адміністративного та фінансового права
Львівського національного університету імені Івана Франка*

Розглянувши зміст звернення судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду Т.М. Шипуліної, надісланого Головою Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 119/0/27-18 від 29.12.2018 р.), та проаналізувавши вихідні дані, які стали його підставою, в межах свободи наукової діяльності, гарантованої ст. 54 Конституції України, та правового статусу члена Науково-консультативної ради при Верховному Суді, згідно зі ст. 47 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» та Положенням про Науково-консультативну раду при Верховному Суді, затвердженим постановою Пленуму Верховного Суду від 02.02.2018 р. № 1, звертаю увагу на таке:

Наукові позиції та висновки з питань права мають лише суб'єктивне рекомендаційне значення, оскільки їхнє офіційне вирішення в процесі правозастосування віднесено до компетенції відповідних органів, що здійснюється на підставі конституційних принципів регулювання їхньої діяльності.

Водночас застосування доктринального тлумачення положень чинного законодавства України, з використанням сформованих знань щодо закономірностей та принципів функціонування правової системи України, у сукупності з методами наукових досліджень, дало підстави сформулювати такі висновки.

І. Проблемне питання

1.1. Із прийняттям Податкового кодексу України 2 грудня 2010 р, з метою забезпечення належної реалізації контрольними органами власної компетенції в частині реалізації покладених на них завдань і функцій, Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» від 02.12.2010 р, серед іншого, зміни були внесені до Кодексу адміністративного судочинства України в частині визначення правил судових проваджень за ініціативою органів державної податкової служби України (ст. 183-3 КАС України). На сьогодні правове регулювання відповідних процесуальних інститутів в межах особливостей позовного провадження в окремих категоріях термінових адміністративних справ у новій редакції КАС України здійснює ст. 283 – «Особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів».

1.2. Застосована концепція збільшення кількості визначених випадків можливості звернення до суду суб'єктом владних повноважень з вимогами проти особи приватного права, саме в особливому – «безспірному» – виді судового провадження підтверджувала застосування в рамках адміністративної юрисдикції форм превентивного контролю за здійсненням «втручальних» повноважень органів влади з метою запобігти порушенню прав людини³⁰. Із завдань і принципів адміністративного судочинства випливає, що суд має використовувати визначені правила з метою захисту прав, свобод та інтересів осіб у процесі розв'язання відповідних спорів. У разі звернення представників влади до адміністративного суду, коли лише ухвалення судового акта дозволяє їм реалізувати надані повноваження, у випадках встановлених законом, суд перевіряє діяльність представника влади. У таких випадках, суд фактично надає дозвіл на примусове виконання управлінського акта, а тому перед ним знову ж постає питання перевірити легітимність документа, що передбачає оцінку поведінки не стільки особи, щодо якої застосовується примусовий захід, скільки дотримання представником влади вимог, які ставляться до правових актів управління³¹. Розвинуті моделі адміністративної юстиції зарубіжних держав також передбачають аналогічні категорії справ (наприклад, у ФРН³²).

1.3. Незважаючи на відносну тривалість застосування відповідних процесуальних норм, позитивні зміни оновленого правового регулювання, у провадженнях за зверненнями органів доходів і зборів залишаються не вирішеними проблеми, зумовлені колізійністю регулювання ПК України та КАС України, застосуванням категорії «безспірності» адміністративних справ та комплексністю вимог з однієї підстави, що формально тягнуть різні процесуальні наслідки (наприклад, п.п. 8, 13 Інформаційного листа ВАС України від 02.02.2011 р. № 149/11/13-11; п. 1 Інформаційного Листа ВАС України від 22.04.2011 р. № 571/11/13-11). Це зумовлює численні питання у правозастосуванні, з приводу яких висновки надавалися попередньо (наприклад, щодо комплексу питань застосування ст. 283 КАС України в новій редакції на підставі розгляду звернення Голови Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду М.І. Смоковича (вих. № 796/0/22-18 від 25.05.2018 р.)) та підтверджує констатовану очевидну недосконалість нормативних приписів та запровадженого інституту³³.

30 Адміністративна юстиція: європейський досвід і пропозиції для України / [автори-упорядники І.Б. Коліушко, Р.О. Куйбіда]. К.: Факт, 2003. С. 33.

31 Битяк Ю, Писаренко Н. Процесуальна форма відправлення правосуддя в спорах за участю суб'єкта владних повноважень. *Право України*. 2006. № 10. С. 79-80.

32 Див.: Franke, Siegfried F. *Allgemeines Verwaltungsrecht der Bundesrepublik Deutschland: Grundzüge, Erläuterungen und Beispiele* / von Siegfried F. Franke. Heidelberg: v. Decker (R. v. Decker's Fachbücherei: Recht und Wirtschaft), 1999. S. 173-175.

33 Детально про це: Ільницький О. Особливості провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби в адміністративному судочинстві України. *Юридична Україна*. 2012. № 6. С. 24-29.

1.4. Водночас ч. 4 ст. 8 КАС України в аспекті розуміння принципу верховенства права забороняє відмову в розгляді та вирішенні адміністративної справи з мотивів неповноти, неясності, суперечливості чи відсутності законодавства, яке регулює спірні правовідносини. Отже, цілком обґрунтованим є усвідомлення щодо необхідності формування єдиної правозастосовної практики під час судового розгляду відповідних спорів з приводу застосування особливого («безспірного») провадження в адміністративному судочинстві за зверненнями органів доходів і зборів, для чого, на думку судді Касаційного адміністративного суду в складі Верховного Суду Т.М. Шипуліної, необхідно надати відповіді у формі правових висновків, в тому числі, з'ясувавши такі питання:

1.4.1. Що є спором про право в розумінні пункту 2 частини п'ятої статті 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України?

1.4.2. Як узгоджується визначене в пункті 2 частини п'ятої статті 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України поняття «спір про право» з встановленими пунктом 56.1 статті 56 Податкового кодексу України способами оскарження рішень контрольного органу?

II. Обґрунтування наукового висновку

2.1. Формулюючи юрисдикцію адміністративних судів в Україні, КАС України (у чинній редакції та у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) визначає адміністративну справу через загальну категорію публічно-правового спору (п. 1 ч. 1 ст. 3 КАС України).

2.2. Онтологічно під правовим спором можна розуміти різновид правовідношення, у якому об'єктивується юридичний конфлікт між особами, який виникає на основі дійсних чи уявних первинних матеріальних або процесуальних відносин між ними, з приводу протилежного розуміння сторонами своїх прав, свобод, інтересів та обов'язків у змісті цих первинних відносин і полягає в правомірній поведінці сторін спору щодо захисту від правових домагань протилежної сторони³⁴.

2.3. У публічно-правових спорах у випадках, коли право на звернення до суду для вирішення публічно-правового спору надано суб'єктові владних повноважень законом, очевидно, йдеться не про реалізацію права на судовий захист суб'єкта владних повноважень від особи приватного права (ст. 55 Конституції України), а про його компетенцію, яка в аспекті загальності судового захисту прав і свобод людини і громадянина може бути реалізована лише під попереднім судовим контролем за діями публічної адміністрації, які передбачають грубе втручання у сферу прав, свобод та інтересів, що й зумовлює існування та об'єктивацію юридичного спору, який лежить в основі звернення суб'єкта владних повноважень до суду.

2.4. Натомість, адміністративний суд в цих категоріях справ покликаний виконувати загальне завдання адміністративного судочинства – справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефек-

34 Детально про це: Ільницький О. Характеристика правового спору з позицій концепції правовідношення. *Вісник Академії правових наук України*. 2012. № 3 (70). С. 195-203.

тивного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень (ч. 1 ст. 2 КАС України).

2.5. Тому ознака спірності первинних відносин, з яких виникає адміністративна справа, є визначальною для віднесення її до судової юрисдикції у цілому. Це зумовлює необхідність встановлення змісту поняття «спір про право» в розумінні п. 2 ч. 5 ст. 183-3 КАС України (у редакції чинній на момент виникнення спірних правовідносин) (п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України – у чинній редакції), виходячи із формальних, а не сутнісних ознак.

2.6. Ст. 183-3 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин), яка змінами, які набули чинності 15.12.2017 р. була трансформована у ст. 283 КАС України у чинній редакції, визначають особливості звернення та провадження в окремих категоріях справ за зверненнями органів доходів і зборів, які, зі змісту розділу, в якому вона на сьогодні розміщена, мають характер термінових адміністративних справ. Відповідно, правове регулювання щодо процесуального порядку звернення та розгляду за переліченими у ч. 1 ст. 183-3 КАС України (ч. 1 ст. 283 КАС України у чинній редакції) вимогами зумовлене особливим значенням цих звернень як для забезпечення публічного інтересу, який реалізовується в діяльності органів доходів і зборів (забезпечення інтересів держави щодо забезпечення стягнення сум податкових зобов'язань чи податкового боргу), так і інтересів особи (наприклад, щодо перевірки обґрунтованості адміністративного арешту майна платників податків як форми втручання в здійснення права власності особи шляхом обтяження³⁵). Це відображено у процесуальній формі, яка характеризується оперативністю, що похідна від зовнішньої безспірності звернення суб'єкта владних повноважень на реалізацію його компетенції.

2.7. Специфіка порядку розгляду термінових адміністративних справ фактично впливає на форму судового захисту прав особи у відносинах за зверненням суб'єкта владних повноважень та обґрунтовується з позицій інтересів у справі та об'єктивної обмеженості судового контролю питанням дотримання законності реалізації владної компетенції заявника. Таким чином, оперативність та «безспірність» зумовлюють обмеження в порівнянні із загальним позовним провадженням можливості щодо представлення перед судом своєї процесуальної позиції (в частині забезпечення особистої участі сторін та подання заяв по суті), порядку набрання законної сили та строків оскарження судового рішення й інші процесуальні особливості.

2.8. Наявність в особи приватного права заперечень щодо підставності застосування «втручальних» повноважень суб'єктом владних повноважень, які об'єктивуються в законних способах протидії у сфері реалізації повноважень органом доходів і зборів, свідчать про виникнення додаткових елементів (ускладнення) спору (наявність «спору

35 Детальніше про це: науковий висновок члена НКР при Верховному Суді, доцента кафедри адміністративного та фінансового права ЛНУ ім. І. Франка, к.ю.н, доц. Ільницького О.В. щодо застосування адміністративного арешту коштів платника податків (на підставі розгляду звернення судді КАС в складі Верховного Суду Т.М. Шипуліної, надісланого Головою КАС у складі Верховного Суду М.І. Смоковичем (вих. № 52/0/27-18 від 04.09.2018 р.)).

про право» у значенні п. 2 ч. 5 ст. 183-3 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) та ч. 1 ст. 283 КАС України (у чинній редакції)). Останній не може бути вирішений за допомогою «особливої» («безспірної») форми судового провадження, оскільки в такому випадку процедурна обмеженість розгляду, зумовлена терміновістю, не може превалювати над дотриманням належних гарантій судового захисту, які забезпечує загальне позовне провадження, та визначають суть права на судовий захист і повне виконання завдань адміністративного судочинства.

2.9. Застосування повноважень, з яких випливають вимоги, згідно з ч. 1 ст. 183-3 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) та ч. 1 ст. 283 КАС України (у чинній редакції), ґрунтуються на рішеннях, дія чи бездіяльності контрольних органів, які зумовлюють виникнення відповідних підстав та передумов.

2.10. П. 56.1 ст. 56 ПК України визначає, що рішення, прийняті контрольним органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку, а абз. 3 п. 56.18 ст. 56 ПК України вказує на природу процедури адміністративного оскарження як досудового порядку вирішення спору.

2.11. Таким чином, адміністративне оскарження рішень, дій чи бездіяльності контрольного органу, що належать до підстав або передумов реалізації повноважень, з яких випливають вимоги, згідно з ч. 1 ст. 183-3 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) та ч. 1 ст. 283 КАС України (у чинній редакції), також як і судове їх оскарження, свідчать про формальну наявність спору між контрольним органом та платником податків з приводу здійснення владної компетенції, що є підставою для відмови у відкритті провадження в порядку ст. 183-3 КАС України (ст. 283 КАС України).

2.12. Водночас заявник має право звернутися до суду в загальному порядку (ч. 6 ст. 183-3 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) та ч. 5 ст. 283 КАС України (у чинній редакції)), який дозволяє вирішити спір між сторонами з дотриманням визначених процедурних гарантій реалізації права особи на судовий захист.

III. Узагальнений висновок

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.1 Висновку:

3.1. Застосовуючи формальний підхід, під «спором про право» у значенні п. 2 ч. 5 ст. 183 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) та п. 2 ч. 4 ст. 283 КАС України (у чинній редакції), необхідно розуміти наявність у особи приватного права заперечень щодо підставності застосування повноважень органом доходів і зборів, які об'єктивуються у законних способах захисту власних прав, свобод та охоронюваних законом інтересів.

щодо питання, сформульованого у п. 1.4.2 Висновку:

3.2. Адміністративне та судове оскарження рішень, дій чи бездіяльності контрольного органу, що належать до підстав або передумов реалізації повноважень, з яких випливають вимоги, згідно з ч. 1 ст. 183-3 КАС України (у редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин) та ч. 1 ст. 283 КАС України (у чинній редакції), свідчать про формальну наявність спору між контрольним органом та платником податків з приводу здійснення владної компетенції, що є підставою для відмови у відкритті провадження в порядку ст. 183-3 КАС України (ст. 283 КАС України).

§ 2. Правова позиція



*Ухвала КАС ВС від 18.10.2019 у справі № 826/2195/16
(судова палата)*

Право на касаційне оскарження рішення суду апеляційної інстанції в справі за зверненням органів доходів і зборів в касаційному порядку виникає за умови ухвалення постанови судом апеляційної інстанції.

Глава 9. Перегляд судових рішень за нововиявленими обставинами



Постанова КАС ВС від 01.10.2020 у справі № 820/1576/15

Не є нововиявленими обставини (у контексті положень статті 245 Кодексу адміністративного судочинства України), якщо на час попереднього розгляду справи позивачу було відомо про наявність додаткових угод до договорів купівлі-продажу частки в статутному капіталі товариства з обмеженою відповідальністю та векселів, що за доводами позивача були фактично укладені між позивачем та його контрагентами, але позивач не надав жодних належних доказів для підтвердження існування цих обставин на момент розгляду справи.



Постанова КАС ВС від 10.12.2020 у справі № Н/806/5655/13-а

Необґрунтування позиції на підтвердження підстав для скасування спірних податкових повідомлень-рішень контрольного органу актами державного виконавця про передачу предметів стягувачеві не може свідчити про необхідність уналежнення таких актів до нововиявлених обставин.

ЗБІРНИК
правових позицій Верховного Суду
та висновків членів Науково-консультативної ради
за 2018-2024 роки: оподаткування і реалізація
публічної фінансової політики

Підписано до друку 26.05.2025. Формат 64х90 1/16
Папір офсетний. Друк офсетний.
Обл.-вид. арк. 14,82. Тираж 200 прим. Зам. 154.

Видавництво ТОВ "Компанія ВАІТЕ"
01042, м. Київ, вул. Саперне поле, 26, к. 27.
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи
серія ДК № 2570 від 27.07.2006 р.

