

Узагальнення практики розгляду суддями Київського окружного адміністративного суду справі зі спорів щодо адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо бюджетного відшкодування з податку на додану вартість

На виконання плану роботи на II півріччя 2017 року Київського окружного адміністративного суду проведено узагальнення практики розгляду суддями впродовж 2016 року – I півріччя 2017 року справі зі спорів щодо адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо бюджетного відшкодування з податку на додану вартість.

Метою проведення даного узагальнення є сприяння однакового застосування судами положень законів України при вирішенні справ даної категорії, висвітлення проблемних та спірних питань, що виникають при їх розгляді, виявлення найбільш характерних порушень чи неправильного застосування норм матеріального та процесуального права.

Об'єктом дослідження є інформація про практику розгляду таких справ та статистичні показники розгляду даної категорії справ Київським окружним адміністративним судом.

Узагальнення проведено шляхом здійснення системного аналізу практики розгляду зазначеної категорії справ.

При здійсненні узагальнення судової практики особливу увагу зосереджено на актуальних питаннях, які потребують надання відповідних роз'яснень для усунення неоднакового тлумачення одних і тих самих норм права, які підлягають застосуванню при вирішенні даної категорії справ.

Статистичний аналіз об'єкта дослідження.

Відповідно до статистичних показників протягом 2016 року – I півріччя 2017 року у провадженні КОАС перебувало **95** позовних заяв та справ зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо бюджетного відшкодування з податку на додану вартість. З них надійшло впродовж I півріччя 2017 року – 24.

Загалом *розглянуто* 93 адміністративних справи та матеріали позовних заяв зазначеної категорії, з них протягом 2016 року – 58, I півріччя 2017 року – 35.

За результатами розгляду *на стадії відкриття провадження у справі*:

- повернуто позовну заяву – 11 (у 2016 році – 9, I півріччі 2017 року - 2);

У 82 справах *після відкриття провадження у справі*:

- залишено позов без розгляду на підставі статті 155 Кодексу адміністративного судочинства України – 1 (у 2016 році);

- закрито провадження у справі – 1 (у 2017 році);

- ухвалено 80 постанов (у 2016 році – 48, I півріччі 2017 року – 32). Із задоволенням позовних вимог – 72 (у 2016 році – 43, I півріччі 2017 року – 29).

Впродовж 2016 року – I півріччя 2017 року до КОАС *надійшло 62 апеляційних скарги* у справах зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо бюджетного відшкодування з податку на додану вартість (у 2016 році – 35, I півріччі 2017 року – 26).

За результатами розгляду апеляційних скарг, поданих на рішення КОАС у справах зі спорів зазначеної категорії, КААС *переглянуто* рішення по суті у 42 справах (за 2016 рік – 29, за I півріччя 2017 року – 13).

Внаслідок перегляду судових рішень КОАС судом апеляційної інстанції:

скасовано - 8 (12,9% від загальної кількості оскаржених судових рішень) постанов. З них за 2016 рік – 6: 810/5333/15, 810/747/16, 810/5735/15, 810/1961/16, 810/1932/16, 810/1925/16; I півріччя 2017 року – 2: 810/2242/16, 810/1052/17);

змінено – 1 (1,6%) постанову за 2016 рік – 810/1144/16;

залишено без змін – 33 (53,2%) постанов. З них за 2016 рік – 22: 810/5221/15, 810/5343/15, 810/4919/15, 810/5957/15, 810/651/16, 810/897/16, 810/746/16, 810/748/16,

810/1145/16, 810/1930/16, 810/926/16, 810/1957/16, 810/1730/16, 810/2041/16, 810/1959/16, 810/1927/16, 810/1963/16, 810/2782/16, 810/1958/16, 810/2299/16, 810/3347/16, 810/3914/16; I півріччя 2017 року – 11: 810/437/17, 810/849/16, 810/4289/16, 810/933/17, 810/1053/17, 810/531/17, 810/1225/17, 810/1256/17, 810/1499/17, 810/1763/17, 810/1545/17).

Тобто, серед скасованих/змінених судових рішень КОАС судом апеляційної інстанції у справах досліджуваної категорії лише постанови.

Переважна кількість залишених без змін рішень судом апеляційної інстанції (35,5% від загальної кількості розглянутих справ у даній категорії) показує, що в КОАС сформовано єдині підходи до вирішення справ зазначеної категорії.

Частка скасованих/змінених рішень КОАС судами вищих інстанцій від загальної кількості розглянутих справ досліджуваної категорії становить 9,7%.

Щодо касаційного оскарження **Вищим адміністративним судом України** (далі – ВАСУ) судових рішень КОАС у справах зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, то впродовж 2016 року – I півріччя 2017 року ВАСУ *випребувано* з КОАС для перегляду в касаційній інстанції 12 адміністративних справ названої категорії, та, станом на 31.10.2017 до КОАС повернулось 3 справи з переглянутими судовими рішеннями у порядку касаційного провадження, судові рішення у яких залишено без змін (810/4919/15, 810/926/16, 810/1957/16).

Як показала судова практика, спори щодо адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема зі спорів щодо бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, виникають у зв'язку із оскарженням суб'єктами підприємницької діяльності рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень – органу податкової служби.

Відповідно до статті 19 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 передбачені Конституцією та законами України.

Згідно із ч. 3 ст. 2 КАС України у справах щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень адміністративні суди перевіряють чи прийняті (вчинені) вони: на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України; з використанням повноваження з метою, з якою це повноваження надано; обґрунтовано, тобто з урахуванням усіх обставин, що мають значення для прийняття рішення; безсторонньо (неупереджено); добросовісно; розсудливо; з дотриманням принципу рівності перед законом, запобігаючи несправедливій дискримінації; пропорційно, зокрема з дотриманням необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи і цілями, на досягнення яких спрямоване це рішення (дія); з урахуванням права особи на участь у процесі прийняття рішення; своєчасно, тобто протягом розумного строку.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, а також права та обов'язки платників податків і зборів, компетенція контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства, регулюються Податковим кодексом України.

Відповідно до пункту 44.1 статті 44 ПК України для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Відповідно до пункту 185.1 статті 185 ПК України об'єктом оподаткування є операції платників податку з: а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу, у тому числі операції з передачі

права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю; б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу; в) ввезення товарів (супутніх послуг) на митну територію України в митному режимі імпорту або реімпорту (далі - імпорт); г) вивезення товарів (супутніх послуг) у митному режимі експорту або реекспорту (далі - експорт); г) з метою оподаткування цим податком до експорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг), які перебувають у вільному обігу на території України, до митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями глав 35 - 37 Митного кодексу України; д) з метою оподаткування цим податком до імпорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями глав 35 - 37 Митного кодексу України, для їх подальшого вільного обігу на території України; е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Відповідно до пункту 198.1 статті 198 ПК України право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з: а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг; б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності); в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України; г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

Відповідно до пункту 198.3 статті 198 ПК України податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до статті 39 цього Кодексу, та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з: придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку; придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Згідно пункту 198.6 статті 198 ПК України не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними (або підтверджені податковими накладними, оформленими порушенням вимог ст. 201 цього Кодексу) чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 цього Кодексу. У разі коли на момент перевірки платника податку органом державної податкової служби суми податку, попередньо включені до складу податкового кредиту, залишаються не підтвердженими зазначеними цим пунктом документами, платник податку несе відповідальність відповідно до цього Кодексу.

Тобто необхідною умовою для віднесення сплачених у ціні товарів (послуг) сум податку на додану вартість на податковий кредит є факт придбання товарів та послуг із метою їх використання в господарській діяльності.

Витрати для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, а також податковий кредит для цілей визначення об'єкта оподаткування ПДВ мають бути фактично здійснені й підтверджені належним чином складеними первинними документами, що відображають реальність господарської діяльності, яка є підставою для формування податкового обліку платника податків.

Водночас за відсутності факту придбання товарів чи послуг або в разі, якщо придбані товари чи послуги не призначені для використання у господарській діяльності платника податку, відповідні суми не можуть включатися до складу витрат для цілей оподаткування податком на прибуток або податкового кредиту з ПДВ навіть за наявності формально складених, але недостовірних документів чи сплати грошових коштів.

Щодо причин виникнення спорів, пов'язаних з адмініструванням податку на додану вартість (крім бюджетного відшкодування з податку на додану вартість).

Основною причиною, що сприяє виникненню спорів даної категорії справ є те, що посадові особи податкового органу за результатами проведення документальних перевірок господарської діяльності платників податків формують висновки про порушення останніми податкового законодавства (у формі актів перевірок, податкових повідомлень-рішень) без урахування всіх обставин, зокрема, на підставі недостатніх доказів неправомірності формування податкового кредиту та податкових зобов'язань з ПДВ за результатами здійснення господарської діяльності, фактів фіктивності господарських операцій, які ґрунтуються не на первинних документах та результатах співставлення даних бухгалтерського і податкового обліку, а на неможливості проведення самої звірки з контрагентом СПД та інших обставинах, які не мають безпосереднього значення для формування податкових зобов'язань та податкового кредиту.

Щодо причин скасування, зміни судових рішень судами апеляційної та касаційної інстанції.

Зі справ, які переглядалися в судах апеляційної та касаційної інстанції найбільш неоднозначною була і є практика вирішення спорів, по адміністративних справах про скасування податкових повідомлень-рішень, винесених у зв'язку з відсутністю, на думку податкового органу, у платника податку права на податковий кредит.

Аналіз судової практики у частині порушення або неправильного застосування норм процесуального права.

У справах, які переглядалися в судах апеляційної та касаційної інстанції, відсутні скасовані судові рішення саме з підстав неналежного визначення суб'єктного складу учасників судового процесу.

Незгода з висновками суду 1-ї інстанції, як правило, полягає саме в тому, що ним, на думку суду апеляційної інстанції, дано невірну оцінку зібраним по справі доказам, або не враховано при прийнятті рішення деякі зібрані по справі докази.

Щодо відсутності єдності судової практики між першою та апеляційною судовими інстанціями при застосуванні положень ПК України, які регулюють порядок та підставі віднесення платником податків до складу податкового кредиту сум податку, сплачених у ціні придбаних товарів та послуг, необхідно зазначити наступне.

Так предметом оскарження у справі № 810/5333/15 було рішення податкового органу, яким позивачу зменшено суму бюджетного відшкодування з ПДВ та застосовано штрафні (фінансові) санкції, яке прийняте податковим органом за результатами документальної позапланової виїзної перевірки позивача з питань достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку на додану вартість у зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість.

За результатами перевірки посадові особи контролюючого органу дійшли висновку, що позивач порушив вимоги підпункту 14.1.11 пункту 14.1 статті 14, пункту 102.5 статті 102, підпункту 135.5.4 пункту 135.5 статті 135, пункту 198.3 статті 198, пунктів 200.1, 200.3,

200.4, 200.5, 200.6, 200.7, 200.8, 200.14 статті 200 Податкового кодексу України, що призвело до завищення бюджетного відшкодування з податку на додану вартість.

Такі висновки посадові особи контролюючого органу зробили на підставі аналізу даних податкових декларацій позивача з податку на додану вартість за жовтень, листопад, грудень 2014 року та січень 2015 року, в яких позивач у рядку 23.2 “Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню у зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість наступних звітних (податкових) періодів” задекларував показники, що сукупно становлять 23 803 099,00 грн., у той час як згідно з додатком 2 до податкової декларації “Довідка про залишок суми від'ємного значення попередніх податкових періодів, що залишається непогашеним після бюджетного відшкодування, отриманого у звітному податковому періоді, та підлягає включенню до складу податкового кредиту наступного податкового періоду (Д2)”, частина залишку від'ємного значення, яка фактично сплачена контрагенту постачальниками та/або до державного бюджету, що не брала участі у розрахунках бюджетного відшкодування, складає 0,00 грн.

Доводи позивача ґрунтуються на запереченні факту заявлення з його боку будь-яких сум до бюджетного відшкодування.

Податковий орган наполягав на відсутності у позивача права відображати в графі 23.2 наступні цифри: 5890285; 5890285; 5928646; 6093883, оскільки дані цих граф насправді тотожні числовому виразу нуля у зв'язку зі сплином 1095-денного строку, з яким податкове законодавство пов'язує право платників податку заявляти суми до бюджетного відшкодування.

У справі, що розглядалась, суд першої інстанції зазначив, що позивач при подачі декларацій самостійно визначив у податкових деклараціях з податку на додану вартість за жовтень 2014 року, за листопад 2014 року, за грудень 2014 року та січень 2015 року заявив до бюджетного відшкодування суму ПДВ 23803099,00 грн., декларації були прийняті податковим органом, а відповідні показники бюджетного відшкодування відображені в інтегрованій картці позивача з обліку ПДВ та вплинули на розмір податку, що підлягає сплаті до державного бюджету, у сторону його зменшення. Позивач визнав факт помилки у податковій звітності, але жодних дій з приводу уточнення показників податкової звітності в установлені законом порядку і спосіб не вчинив, відповідні порушення були виявлені податковим органом за результатом перевірки.

На підставі викладеного судом зроблено висновок про те, що доводи податкового органу про завищення позивачем сум бюджетного відшкодування знайшли підтвердження під час судового розгляду, надані відповідачем докази є переконливими і достатніми для висновку суду щодо правомірності прийнятого податкового повідомлення-рішення, тому у задоволенні адміністративного позову відмовлено.

Суд апеляційної інстанції не погодився з такими висновками з посиланням на те, що згідно з пунктом 200.8 статті 200 Податкового кодексу України до податкової декларації платником податків додаються розрахунок суми бюджетного відшкодування та оригінали митних декларацій.

В силу положень підпункту 47.1.1 пункту 47.1 статті 47 Податкового кодексу України відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, які відповідно до цього Кодексу визначені платниками податків, а також їх посадові особи.

Пунктом 50.1 статті 50 Податкового кодексу України передбачено, що у разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених цією статтею), він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку.

Платник податків має право не подавати такий розрахунок, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявлені.

Пунктом 200.11 статті 200 Податкового кодексу України передбачено, що за наявності достатніх підстав, які свідчать, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням норм податкового законодавства, контролюючий орган має право провести документальну позапланову виїзну перевірку платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном проведення камеральної перевірки.

В силу положень пункту 200.14 статті 200 Податкового кодексу України якщо за результатами камеральної або документальної позапланової виїзної перевірки сум бюджетного відшкодування, визначених у пункті 200.11 цієї статті, контролюючий орган виявляє невідповідність суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, то такий орган у разі перевищення заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування над сумою, визначеною контролюючим органом за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого перевищення та підстави для її вирахування.

Згідно із Розділом 5 Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства доходів і зборів України від 13.11.2013 р. № 678, який був чинним до 01.12.2014 р. (далі – Порядок № 678), якщо в наступному звітному податковому періоді різниця між сумою податкових зобов'язань і сумою податкового кредиту з урахуванням залишку такого від'ємного значення минулого звітного (податкового) періоду, що включається до складу податкового кредиту поточного звітного (податкового) періоду, має від'ємне значення (рядок 22 декларації), до декларації 0110 подається (Д2) (додаток 2).

Платники, які заповнили рядок 22 декларації 0110 та відповідно до статті 200 розділу V Кодексу мають право на бюджетне відшкодування податку на додану вартість, здійснюють розрахунок бюджетного відшкодування та подають до декларації 0110 (Д3) (додаток 3).

Значення рядка 3 (Д3) (додаток 3) переноситься до рядка 23 декларації 0110 за поточний звітний (податковий) період. Залежно від обраного платником напряму повернення суми бюджетного відшкодування (на рахунок цього платника у банку або у зменшення податкових зобов'язань з податку на додану вартість наступних податкових періодів) така сума вказується або в рядку 23.1, або у рядку 23.2, або частково розподіляється у рядках 23.1 та 23.2 податкової декларації 0110.

Аналогічна процедура в частині перенесення значення рядка 3 (Д3) (додаток 3) до рядка 23 передбачена Порядком заповнення і подання податкової звітності з ПДВ, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 23.09.2014 р. № 966, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 14.10.2014 р. за №1267/26044.

При дослідженні матеріалів справи, колегією суддів було встановлено, що значення рядка 3 (Д3) (додаток 3) позивачем були заповнені шляхом проставляння знаку “-” (а. с. 37, 45, 55, 84 Т. 1).

В той же час, бюджетне відшкодування заявляється шляхом проставляння у цьому рядку відповідної суми з подальшим його перенесенням у рядок 23.2, а не навпаки.

Відтак, колегія суддів приймає до уваги доводи позивача про відсутність у останнього бажання відображувати у рядку 23.2 відображених сум та вважає доведеним факт наявності у податкових деклараціях технічної помилки.

Досліджуючи доводи відповідача про відсутність у позивача права відображати в рядках 23.2 будь – які числові значення, відмінні від нуля, колегія суддів апеляційної інстанції встановила наступне.

Відповідно до п. 102.5 ст. 102 Податкового кодексу 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.

Дана норма права врегулює виключно граничні строки повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або їх відшкодування. Норма встановлює обмеження у часі (1095 днів) тільки для подання заяв:

- на повернення сум переплат з податків;
- на бюджетне відшкодування податку на додану вартість.

В той же час, в розумінні норм податкового законодавства заява про повернення бюджетного відшкодування подається виключно при заповненні рядка 23.1 шляхом долучення до податкової декларації додатку 4 “Заява про повернення суми бюджетного відшкодування та/або суми коштів на рахунок у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника податку, що перевищує суму, яка підлягає перерахуванню до бюджету”.

Заповнення рядка 23.2 подання заяви не передбачає.

З огляду на це, колегія суддів зробила висновок, що п. 102.5 ст. 102 Податкового кодексу України розповсюджується на податкові відносини, при яких заповнення додатку 4 до податкової декларації є обов'язковим.

Крім того, інший випадок подання заяви про повернення сум переплат з податків регулюється наказом Мінфіну України “Про затвердження Порядку повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів” від 03.09.2013 р. № 787, який визначає процедури повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного та місцевих бюджетів, в тому числі податків та зборів, та також передбачає подання відповідної заяви до казначейського органу.

З огляду на вказані норми права, колегія суддів апеляційної інстанції зазначила що за підприємствами зберігається право на використання накопиченого ними податкового кредиту у майбутньому, зокрема в рахунок погашення платежів з ПДВ наступних податкових періодів (рядок 23.2 декларації) чи в рахунок податкового кредиту наступного податкового періоду (рядок 24 декларації).

Вказане свідчить про помилковість висновків відповідача про застосування до спірних відносин п. 102.5 ст. 102 ПК України, позаяк, доказів подання позивачем зазначених заяв матеріали справи не містять.

Зважаючи на те, що вказана норма була єдиною підставою для висновку в акті перевірки про відсутність у позивача права на заповнення рядка 23.2, колегія суддів прийшла до висновку про протиправність прийняття податковим органом оскаржуваного ППР.

Також зазначено, що сформоване відповідачем від'ємне значення бюджетного відшкодування є наслідком додавання числових значень заповнених рядків 23.2 чотирьох декларацій.

В той же час, у відповідності до п. 14.1.18 ст. 14 ПК України бюджетне відшкодування - відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника, у тому числі автоматичне бюджетне відшкодування у порядку та за критеріями, визначеними у розділі V цього Кодексу.

Внаслідок допущення помилки позивач чотири рази відобразив одну і ту ж суму від'ємного значення в розмірі 5890285, 00 грн.

З огляду на що, фактично, має місце повторюваність заявлення однієї і тієї ж суми, що складає статичну складову даних рядка 23.2.

Між тим, частина 1 статті 61 Конституції України закріплює одну з найважливіших засад юридичної відповідальності, згідно з якою ніхто не може бути двічі притягнений до юридичної відповідальності одного виду за одне й те саме правопорушення.

Колегія суддів констатувала, що значення зменшеного бюджетного відшкодування не може бути більшим від'ємного значення ПДВ відображеного в рядку 23.2, інакше відповідачем, фактично, зменшуватиметься від'ємне значення наступних податкових періодів до повного погашення, що є неприпустимим у зв'язку з правовою невизначеністю.

На підставі викладеного, колегією суддів апеляційної інстанції прийнято рішення про протиправність оскаржуваного податкового повідомлення-рішення, та, відповідно, наявність підстав для скасування рішення суду першої інстанції з прийняттям нового, яким адміністративний позов задоволено повністю.

Також, до Київського окружного адміністративного суду надійшов адміністративний позов Товариства з обмеженою відповідальністю “Васт -Транс” (далі – позивач або ТОВ “Васт-Транс”) до Державної податкової інспекції у Києво-Святошинському районі ГУ ДФС у Київській області (далі – відповідач-1), Головного управління Державної казначейської служби України в Київській області (далі – відповідач -2), в якому позивач, з наступними уточненнями, просить суд: стягнути з Державного бюджету України на користь Товариства з обмеженою відповідальністю “Васт-Транс” (08113, Київська область, Києво-Святошинський районі, село Петрушки, вулиця Лісна, будинок, 1 , код ЄДРПО 30367782) заборгованість бюджету з відшкодування податку на додану вартість за квітень 2015 року у розмірі 36 906,00грн. (тридцять шість тисяч дев’ясот шість гривен 00 копійок); стягнути з Державного бюджету України на користь Товариства з обмеженою відповідальністю “Васт-Транс” (08113, Київська область, Києво-Святошинський районі, село Петрушки, вулиця Лісна, будинок, 1, код ЄДРПО 30367782) пеню на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України за порушення строків бюджетного відшкодування за квітень 2015 року за період з 21.10.2015 по 10.05.2016 у розмірі 5 291,42грн. (п’ять тисяч двісті дев’яносто одна гривна 42 копійки); стягнути з Державного бюджету України за рахунок бюджетних асигнувань Державної податкової інспекції у Києво-Святошинському районі Головного управління Державної фіскальної служби у Київській області та Головного управління державної казначейської служби України у Київській області на користь Товариства з обмеженою відповідальністю “Васт-Транс” (08113, Київська область, Києво-Святошинський районі, село Петрушки, вулиця Лісна, будинок, 1 , код ЄДРПО 30367782) судовий збір у розмірі 1 378,00грн. (одна тисяча триста сімдесят вісім гривен 00 копійок) (справа № 810/747/16).

Позовні вимоги обґрунтовано тим, що позивачем разом із податковою декларацією з податку на додану вартість за квітень 2015 року подано заяву про повернення суми бюджетного відшкодування та/або суми коштів на рахунок у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника податку, що перевищує суму, яка підлягає перерахування до бюджету у розмірі 36 906,00грн. Після закінчення установлених чинним законодавством строків для адміністративної процедури перевірки наявності у платника права на бюджетне відшкодування у результаті не вчинення компетентними органами належних дій невідшкодовані суми перетворюються на бюджетну заборгованість. Враховуючи те, що контролюючим органом за результатами перевірки позивача не направлено до органів казначейської служби висновок із зазначенням суми, що підлягає автоматичному відшкодуванню з бюджету, позивач просить суд стягнути бюджетну заборгованість та пеню.

Заперечуючи проти позову з підстав, викладених в письмових запереченнях, відповідач-1 – Державна податкова інспекція у Києво-Святошинському районі ГУ ДФС у Київській області, зазначив, що порядок повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображена у податковій декларації, не передбачає бюджетне відшкодування ПДВ у спосіб судового стягнення безпосередньо зі здійсненням судового контролю над рішенням податкових органів, ухвалених за результатами перевірки сум ПДВ, заявлених до відшкодування або окремо від здійснення такого контролю.

Заперечуючи проти позову з підстав, викладених в письмових запереченнях, відповідач-2 – Головне управління державної казначейської служби України у Київській області, зазначив, що висновок ДПІ у Києво-Святошинському районі ГУ ДФС у Київській області про суми відшкодування податку на додану вартість за квітень 2015 року до Управління Державної казначейської служби України у Києво-Святошинському районі Київської області не надходив. Крім того, відповідач зазначив, що органи Державної казначейської служби України не приймають участь у процесі стягнення податків, зборів та

інших доходів, оскільки відповідно до статті 45 Бюджетного кодексу України саме органи стягнення (органи, які контролюють справляння надходжень бюджету) покладено обов'язок забезпечувати своєчасне та в повному обсязі надходження до державного бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів відповідно до законодавства України.

Судами встановлено, що 20 травня 2015 року ТОВ "Васт-Транс" подало до Державної податкової інспекції у Києво-Святошинському районі ГУ ДФС у Київській області податкову декларацію з податку на додану вартість за квітень 2015 року та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування та/або суми коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника податку, що перевищує суму, яка підлягає перерахуванню до бюджету у розмірі 36 906,00грн. (а.с. 9-12).

Постановою Київського окружного адміністративного суду від 14.01.2016 по справі №810/5221/15 за позовом ТОВ "Васт-Транс" до Державної податкової інспекції у Києво-Святошинському районі ГУ ДФС у Київській області, Головного управління державної казначейської служби України у Київській області про визнання дій протиправними та стягнення пені, залишеної без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 20 квітня 2016 року, адміністративний позов задоволено, визнано протиправними дії Державної податкової інспекції у Києво-Святошинському районі ГУ ДФС у Київській області щодо порушення термінів відшкодування Товариству з обмеженою відповідальністю "Васт-Транс" бюджетної заборгованості за декларацією з податку на додану вартість за квітень 2015 року у розмірі 36 906 (тридцять шість тисяч дев'ятсот шість) грн. 00 коп.; стягнуто з Державного бюджету України на користь Товариства з обмеженою відповідальністю "Васт-Транс" пеню на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України у розмірі 4 489 (чотири тисячі чотириста вісімдесят дев'ять) грн. 39 коп.

Згідно наведених судових рішень позивач мав право на отримання заборгованості з бюджету у сумі 36 906,00 грн. за квітень 2015 року з 17 червня 2015 року.

Поряд з цим відповідачем-1 всупереч встановленого пп. 200.18.1 п. 200.18 ст. 200 ПК України трьохденного строку, протягом якого контролюючий орган зобов'язаний після перевірки надати органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, висновок із зазначенням суми, що підлягає автоматичному відшкодуванню з бюджету, такого висновку подано не було.

Неподання висновку до органів казначейського обслуговування підтвердив також і представник відповідача-1 в судовому засіданні, проте причини неподання на питання суду пояснити не зміг.

Постановляючи рішення про часткове задоволення адміністративного позову суд першої інстанції виходив з того, що порядок визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або відшкодуванню з Державного бюджету України (бюджетному відшкодуванню), та строки проведення розрахунків визначені ст.200 ПК.

Пунктами 200.1 та 200.4 даної статті визначено, що сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду та сумою податкового кредиту такого звітного податкового періоду.

При від'ємному значенні суми, розрахованої згідно з пунктом 200.1 цієї статті, така сума:

а) враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до цього Кодексу) в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200-1.3 статті 200-1 цього Кодексу на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, а в разі відсутності податкового боргу -

б) або підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченої отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, в

частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200-1.3 статті 200-1 цього Кодексу на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, в) та/або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

Згідно вимог п.200.7 зазначеної статті 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 у податковій декларації.

Відповідно до п. 200.8 ст. 200 ПК до податкової декларації платником податків додаються розрахунок суми бюджетного відшкодування та оригінали митних декларацій. У разі якщо митне оформлення товарів, вивезених за межі митної території України, здійснювалося з використанням електронної митної декларації, така електронна митна декларація надається контролюючим органом за місцем митного оформлення контролюючому органу за місцем обліку такого платника податків в порядку, затвердженому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису відповідно до закону.

Протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації, контролюючий орган проводить камеральну перевірку заявлених у ній даних (п.200.10 ст.200 ПК).

Відповідно до п. 200.11 ст. 200 ПК (дія якого зупинена з липня 2015 року) за наявності достатніх підстав, які свідчать, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням норм податкового законодавства, контролюючий орган має право провести документальну позапланову виїзну перевірку платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном проведення камеральної перевірки.

Згідно з нормами п.п. 200.12 та 200.13 ст.200 ПК України контролюючий орган зобов'язаний у п'ятиденний строк після закінчення перевірки подати органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету. На підставі отриманого висновку відповідного контролюючого органу орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, видає платнику податку зазначену в ньому суму бюджетного відшкодування шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунка на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку протягом п'яти операційних днів після отримання висновку контролюючого органу.

Механізм взаємодії органів державної податкової служби та органів державної казначейської служби в процесі відшкодування податку на додану вартість визначений Порядком взаємодії органів державної податкової служби та органів державної казначейської служби в процесі відшкодування податку на додану вартість, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 17.01.2011 № 39 (далі – Порядок №39).

Відповідно до п. 6 Порядку №39 у разі коли за результатами проведення перевірок платника податку з урахуванням вимог статей 73 і 83 ПК України підтверджено достовірність нарахованої суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, орган державної податкової служби складає висновок про суми відшкодування податку на додану вартість, в якому зазначає суму, що підлягає відшкодуванню з державного бюджету.

Зміст пунктів 7 та 9 Порядку №39 кореспондується з положеннями п. 200.12 ст.200 ПК та визначає, що орган державної податкової служби за місцем реєстрації платника податку зобов'язаний подати органів державної казначейської служби висновок протягом п'яти робочих днів після закінчення перевірки платника податку, який не має права на автоматичне відшкодування податку на додану вартість. На підставі висновку та узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, визначені у висновках, орган державної казначейської служби перераховує платникові податку зазначену у висновку суму бюджетного відшкодування податку на

додану вартість з бюджетного рахунка на поточний банківський рахунок платника податку, відкритий в обслуговуючому банку, протягом п'яти операційних днів після отримання висновку в разі, коли платник податку не має права на автоматичне відшкодування податку на додану вартість.

Судом встановлено, що право позивача на отримання бюджетного відшкодування ПДВ та достовірність розрахунку заявленої ним до відшкодування суми підтверджено постановою Київського окружного адміністративного суду від 14.01.2016 року по справі №810/5221/15, яка залишена без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 20.04.2016 року. Проте, відповідач-1 у визначений законодавством строк не подав до органу Державного казначейства України висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету.

З огляду на викладене, суд дійшов висновку про відсутність підстав для задоволення позовних вимог в частині стягнення з Державного бюджету України на користь Товариства з обмеженою відповідальністю "Васт-Транс" (08113, Київська область, Києво-Святошинський районі, село Петрушки, вулиця Лісна, будинок, 1, код ЄДРПО 30367782) заборгованості з відшкодування податку на додану вартість за квітень 2015 року у розмірі 36 906,00 грн. (тридцять шість тисяч дев'ятсот шість гривень 00 копійок).

Поряд з цим, відповідно до п. 200.23 ст. 200 ПК 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% облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення.

Отже, виходячи з аналізу вказаної норми, суд зазначив, що нарахування пені здійснюється на суму бюджетної заборгованості, погашення якої відбулося. При цьому, пеня виникає починаючи з шостого дня від дати акту/довідки за результатами перевірки платника з урахуванням п'яти операційних днів, встановлених законодавством на перерахування коштів. Останнім днем, який враховується при обчисленні пені, є день погашення заборгованості.

Оскільки суму податку на додану вартість за квітень 2015 року не відшкодовано позивачу у визначені ПК строки, позивач мав право на стягнення сум пені відповідно до п. 200.23 ст.200 ПК.

Відповідно до пп. 14.1.162 п. 14.1. ст. 14 ПК пеня – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки.

Тобто, за своєю суттю пеня є штрафною економічною санкцією, яка встановлюється у відсотковому відношенні до простроченої суми за кожний день прострочення сплати зобов'язання (в даному випадку – бюджетної заборгованості), доки воно не буде виконане.

Отже правова природа пені та бюджетної заборгованості з податку на додану вартість є різними.

Суд також вказав, що ані нормами ПК, ані Порядком №39 не передбачено надання контролюючим органом до органу Держказначейства України висновку про відшкодування сум пені на несвоєчасно відшкодовану бюджетну заборгованість в ПДВ.

У зв'язку з чим, суд дійшов висновку, що позивачем обрано вірний спосіб захисту порушеного права шляхом стягнення пені, нарахованої на суму несвоєчасно сплаченої бюджетної заборгованості з ПДВ, а тому вимоги позивача щодо стягнення на його користь суми пені, нарахованої на суму бюджетної заборгованості по відшкодуванню ПДВ у розумінні приписів п. 200.23 ст.200 ПК України є доведеними, обґрунтованими та підлягають частковому задоволенню.

На день розгляду справи позивач не отримав бюджетну заборгованість з податку на додану вартість за квітень 2015 року у розмірі 36 906,00 грн.

Облікова ставка Національного банку України встановлена з 21.10.2014 по 21.04.2016 – 22%, з 22.04.2016 по 10.05.2015 – 19%. Строки дії облікової ставки НБУ – з 21.10.2015 по 21.04.2016 – 184 дні, з 22.04.2016 по 10.05.2016 – 18 днів. Таким чином, розрахунок пені є

таким: $36906,00 \times 22/100 \times 120/100 \times 184/366 + 36906,00 \times 19/100 \times 120/100 \times 18/366 = 5291,42$ грн.

Таким чином, перевіривши наданий позивачем розрахунок, суд прийшов до висновку, що стягненню на користь ТОВ "Васт-Транс" підлягає пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України за період з 21.10.2015 по 10.05.2016 у сумі 5 291,42грн.

У задоволенні решти позовних вимог судом першої інстанції відмовлено.

За наслідками розгляду апеляційних скарг позивача та податкового органу на вказане рішення суд апеляційної інстанції зазначив, що відповідно до п. 200.1 статті 200 Податкового кодексу України сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до Державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду.

Відповідно до п. 200.4 статті 200 Податкового кодексу України при від'ємному значенні суми, розрахованої згідно з пунктом 200.1 цієї статті, така сума:

а) враховується у зменшення суми податкового боргу з податку, що виник за попередні звітні (податкові) періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до цього Кодексу) в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200 1.3 статті 200 1 цього Кодексу на момент отримання контролюючим органом податкової декларації, а в разі відсутності податкового боргу –

б) або підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою платника у сумі податку, фактично сплаченої отримувачем товарів/послуг у попередніх та звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України, в частині, що не перевищує суму, обчислену відповідно до пункту 200-1.3 статті 200-1 цього Кодексу на момент отримання контролюючим органом податкової декларації на поточний рахунок платника податку та/або у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачуються до державного бюджету,

в) та/або зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду.

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 у податковій декларації. У такій заяві платник податку зазначає про його відповідність або невідповідність критеріям, визначеним пунктом 200.19 цієї статті (п. 200.7 статті 200 ПК України).

До податкової декларації платником податків додаються розрахунок суми бюджетного відшкодування та оригінали митних декларацій. У разі якщо митне оформлення товарів, вивезених за межі митної території України, здійснювалося з використанням електронної митної декларації, така електронна митна декларація надається контролюючим органом за місцем митного оформлення контролюючому органу за місцем обліку такого платника податків в порядку, затвердженому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису відповідно до закону (п. 200.8 статті 200 ПК України).

Як підтверджується матеріалами справи, позивачем виконано вищенаведені умови пунктів 200.7 - 200.8 статті 200 ПК України.

Згідно із п. 200.10 статті 200 ПК України протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації, контролюючий орган проводить камеральну перевірку заявлених у ній даних.

При цьому, згідно п. 200.11. статті 200 ПК України, за наявності достатніх підстав, які свідчать, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням норм податкового законодавства, контролюючий орган має право провести документальну позапланову виїзну перевірку платника для визначення достовірності нарахування такого

бюджетного відшкодування протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном проведення камеральної перевірки.

Відповідно до п. 200.12 п. 200.13 статті 200 ПК України, контролюючий орган зобов'язаний у п'ятиденний строк після закінчення перевірки подати органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету.

На підставі отриманого висновку відповідного контролюючого органу орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, видає платнику податку зазначену в ньому суму бюджетного відшкодування шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунка на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку протягом п'яти операційних днів після отримання висновку контролюючого органу.

Згідно із п.п. 6, 7, 9 Порядку №39 від 17 січня 2011 року, у разі коли за результатами проведення перевірок платника податку з урахуванням вимог статей 73 і 83 ПК України підтверджено достовірність нарахованої суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, орган державної податкової служби складає висновок про суми відшкодування податку на додану вартість (далі - висновок), в якому зазначає суму, що підлягає відшкодуванню з державного бюджету.

Орган державної податкової служби за місцем реєстрації платника податку зобов'язаний подати органу державної казначейської служби висновок протягом: трьох робочих днів після закінчення камеральної перевірки податкової декларації платника податку, який має право на автоматичне бюджетне відшкодування податку на додану вартість; п'яти робочих днів після закінчення перевірки платника податку, який не має права на автоматичне відшкодування податку на додану вартість.

На підставі висновку та узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, визначені у висновках, орган державної казначейської служби перераховує платникові податку зазначену у висновку суму бюджетного відшкодування податку на додану вартість з бюджетного рахунка на поточний банківський рахунок платника податку, відкритий в обслуговуючому банку, протягом: трьох операційних днів після отримання висновку в разі, коли платник податку має право на автоматичне бюджетне відшкодування податку на додану вартість; п'яти операційних днів після отримання висновку в разі, коли платник податку не має права на автоматичне відшкодування податку на додану вартість.

Право позивача на отримання бюджетного відшкодування ПДВ та достовірність розрахунку заявленої ним до відшкодування суми підтверджено постановою Київського окружного адміністративного суду від 14.01.2016 у справі №810/5221/15, що набула законної сили.

У той же час, судом першої інстанції встановлено, що ДПІ у Києво-Святошинському районі ГУ ДФС у Київській області не виконала обов'язку щодо подання до Головного управління Державної казначейської служби України у Київській області висновку із зазначенням узгодженої (підтвердженої) суми бюджетного відшкодування в розмірі 36 906 грн. у встановлені п. 200.12 статті 200 ПК України строки, що призвело до неперерахування (невідшкодування) позивачу відповідної суми бюджетного відшкодування протягом строку встановленого п. 200.13. статті 200 ПК України.

Наведене свідчить про допущення податковим органом протиправної бездіяльності щодо ненадання до органу, який здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, висновку із зазначенням суми бюджетного відшкодування з ПДВ за квітень 2015 року та підлягає відшкодуванню на користь позивача.

Протягом п'яти операційних днів після отримання зазначеного висновку орган Державного казначейства України повинен видати платнику податку зазначену в ньому суму бюджетного відшкодування шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунка на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку.

Враховуючи викладене вище, колегія суддів апеляційної інстанції зазначила, що відповідачем-1 протиправно не подано до відповідача-2 висновку для бюджетного

відшкодування з податку на додану вартість в розмірі 36 906,00 грн. за квітень 2015 року, яка підлягає відшкодуванню на користь позивача.

Крім того, відповідно до п. 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.

Отже, не відшкодовані протягом визначених статтею 200 ПК строків, які вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування ПДВ, нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення. Неподання органом державної податкової служби після закінчення перевірки до органу Державного казначейства України висновку із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету, та непогашення у зв'язку з цим заборгованості бюджету з ПДВ, не позбавляє платника податку права пред'явити вимоги про стягнення зазначеної пені.

Оскільки на момент звернення позивача до суду з даним адміністративним позовом, йому не було відшкодовано суму підтвердженого бюджетного відшкодування ПДВ в сумі 36 906,00 грн., така сума є заборгованістю бюджету перед позивачем, отже він має право нарахування на неї пені.

Облікова ставка Національного банку України встановлена з 21 жовтня 2014 року по 21 квітня 2016 року - 22%, з 22 квітня 2016 року по 10 травня 2015 року - 19%. Таким чином, розрахунок пені є таким: $36906,00 \times 22/100 \times 120/100 \times 184/366 + 36906,00 \times 19/100 \times 120/100 \times 18/366 = 5\,291,42$ грн.

Таким чином, позовна вимога про стягнення з Державного бюджету України на користь позивача пені в сумі 5 291,42 грн. є обґрунтованою та такою, що підлягає задоволенню.

Однак, колегія суддів не погодилась з вимогою позивача про задоволення позову в частині стягнення з Державного бюджету України через Головне управління Державної казначейської служби України у Київській області на користь Товариства з обмеженою відповідальністю "Васт-Транс" суму бюджетного відшкодування з податку на додану вартість в розмірі 36 906,00 грн. за квітень 2015 року, виходячи з наступного.

Алгоритм дій державних органів та їх взаємовідносини в процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань регламентовано статтею 43 ПК, а також Порядком взаємодії органів державної податкової служби, місцевих фінансових органів та органів Державного казначейства України в процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань, затверджений, зокрема, відповідно до статті 43 ПК, спільним наказом Державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 21 грудня 2010 року № 974/1597/499 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 29 грудня 2010 року за № 1386/18681; був чинний на час виникнення спірних відносин; далі - Порядок взаємодії).

Відповідно до пункту 43.3 статті 43 ПК України обов'язковою умовою для здійснення повернення сум грошового зобов'язання є подання платником податків заяви про таке повернення протягом 1095 днів від дня виникнення помилково та/або надміру сплаченої суми.

За приписами пункту 43.5 статті 43 ПК та пункту 7 Порядку взаємодії, положення яких перекликаються між собою, контролюючий орган готує висновок про повернення відповідних сум коштів з відповідного бюджету та подає його для виконання відповідному органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів.

Колегія суддів звернула увагу, що повернення з Державного бюджету України помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань у випадках, передбачених податковим законодавством, є виключними повноваженнями податкових органів та органів

державного казначейства, а, відтак, суд не може підміняти державний орган і вирішувати питання про стягнення таких платежів.

За наведеного, висновок суду першої інстанції про задоволення позовних вимог в частині стягнення з Державного бюджету України бюджетного відшкодування з податку на додану вартість в розмірі 36 906,00 грн., є помилковим, адже така вимога позивача не є належним способом захисту порушених прав платника податків. В цьому випадку належним способом захисту права позивача є вимога про зобов'язання відповідача виконати покладений на нього Законом обов'язок щодо надання органу казначейства висновку про повернення відповідних сум коштів із відповідного бюджету.

Водночас колегія суддів зазначала, що спосіб відновлення порушеного права має бути ефективним і таким, який виключає подальші протиправні рішення, дії чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень, а, у випадку невиконання або неналежного виконання рішення, не виникала б необхідність повторного звернення до суду, а здійснювалося примусове виконання рішення.

За наведеного, колегія суддів дійшла висновку про порушення судом першої інстанції норм матеріального права в частині відмови в задоволенні позову, що призвело до неправильного вирішення справи в цій частині, а тому постановою суду першої інстанції в частині відмови підлягала скасуванню, з постановленням в цій частині нової постанови, якою зобов'язано ДПІ у Києво-Святошинському районі ГУ ДФС у Київській області підготувати та подати Головному управлінню Державної казначейської служби України у Київській області висновок про повернення Товариству з обмеженою відповідальністю "Васт-Транс" суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість в розмірі 36 906,00 грн. за квітень 2015 року.

Щодо аналізу судової практики з розгляду даної категорії спорів у частині строків звернення до суду з позовом та наслідків їх порушення, слід звернути увагу на таке.

До Київського окружного адміністративного суду звернулось Товариство з обмеженою відповідальністю "Васт-Транс" (справа № 810/1932/16) з позовом до Державної податкової інспекції у Києво-Святошинському районі Головного управління ДФС у Київській області, Головного управління Державної казначейської служби у Київській області, в якому позивач просить суд (з урахуванням заяви про уточнення позовних вимог від 07.09.2016):

- зобов'язати Києво-Святошинську об'єднану державну податкову інспекцію ГУ ДФС у Київській області подати органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, висновок про відшкодування ТОВ "Васт-Транс" суми податку на додану вартість у розмірі 43244, 00 грн. за жовтень 2012 року;

- стягнути з Державного бюджету України на користь ТОВ "Васт-Транс" пеню на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України за період з 10.06.2013 по 31.08.2016 у розмірі 27103,12 грн.

Позивач неодноразово звертався до податкових органів із заявами щодо питання про відшкодування сум бюджетного відшкодування з урахуванням пені за жовтень 2012 року, однак отримані листи не містять чітких відповідей на питання про проведення камеральної перевірки податкової декларації за відповідний період та причин невідшкодування суми податку з бюджету.

Згідно із постановою КОАС від 07.09.2016 адміністративний позов задоволено.

Київський апеляційний адміністративний суд ухвалою від 05.07.2017 скасував вказане рішення суду першої інстанції та залишив позовну заяву ТОВ «Васт-Транс» без розгляду з огляду на наступне.

Так, позивач мав право на звернення до суду з даним позовом протягом 1095 днів з дати виникнення права на бюджетне відшкодування суми ПДВ за жовтень 2012 року, тобто у період з 01.01.2013 по 01.01.2016.

Строком є певний період у часі, зі спливом якого пов'язана дія чи подія, яка має юридичне значення (ст. 251 ЦК України). Основний акцент робиться на юридичному факті, тобто дії чи події, які набувають юридичного значення зі спливом строку.

Строк звернення до адміністративного суду – це строк, в межах якого особа, яка має право на позов, повинна звернутися до адміністративного суду для захисту своїх прав у публічно-правових відносинах або для реалізації владних повноважень.

Строк звернення до суду є матеріально-правовим, а не процесуальним. Правова природа цього строку є аналогічною до строку позовної давності у цивільних правовідносинах.

В силу вимог ч. 1 ст. 99 КАС України адміністративний позов може бути подано в межах строку звернення до адміністративного суду, встановленого цим Кодексом або іншими законами.

Таким чином, правовий припис “в межах строку звернення до адміністративного суду, встановленого законом” означає, що позов має подаватися лише в тих межах часу, які встановлені законом. Крім того, можливість захисту прав та інтересів залежить від дотримання строків, встановлених на цей випадок законом.

Строк звернення до суду може бути загальним або спеціальним. Спеціальні строки звернення до суду встановлюються КАС або іншими законами.

Строк звернення до адміністративного суду – це строк, протягом якого особа, яка вважає, що рішення, дії чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень порушують її права чи інтереси, може звернутися до суду за захистом.

Таким чином, строк звернення до суду – це прийом юридичної техніки, який функціонально пов'язаний із реалізацією права на судовий захист і визначає його часові межі.

Відповідно до ч. 2 ст. 99 КАС України для звернення до адміністративного суду за захистом прав, свобод та інтересів особи встановлюється **шестимісячний строк**, який, якщо не встановлено інше, обчислюється з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

Дана 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. Цим днем може бути, зокрема, - день, коли мало бути прийняте рішення (вчинено дію), якщо таке рішення (дія) не було прийняте (не була вчинена).

Доказами, які свідчать про день, коли особа дізналася про порушення своїх прав, є розписка про одержання рішення, докази відправки та отримання кореспонденції, акт про відмову одержати документ (надати пояснення), довідки, складені особами, у випадках, передбачених законом.

Тобто, в даному випадку, строк звернення до суду з позовом є загальним і він складає шість місяців з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів строки звернення до суду.

Як встановлено з матеріалів справи, наголошено відповідачем та не спростовано позивачем, **20.11.2012** ТОВ “Васт-Транс” до ДПІ у Києво-Святошинському районі було подано податкову декларацію з ПДВ за жовтень 2012 року. Сума, що підлягає бюджетному відшкодуванню становить 43 244,00 грн.

20.11.2012 податковим органом отримано зазначену податкову декларацію, що підтверджується наявною в матеріалах справи квитанцією № 2.

З вказаною податковою декларацією позивачем було також подано розрахунок суми бюджетного відшкодування (додаток 3 до податкової декларації з ПДВ за жовтень 2012

року) та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування (додаток 4 до податкової декларації з ПДВ).

Відповідно до п. 200.10. ст. 200 Податкового кодексу України (далі по тексту – ПК України) протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації, податковий орган проводить камеральну перевірку заявлених у ній даних.

Перелік достатніх підстав, які надають право податковим органам на позапланову виїзну документальну перевірку платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку, встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Згідно із п. 200.12. ст. 200 ПК України орган державної податкової служби зобов'язаний у п'ятиденний строк після закінчення перевірки подати органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету.

Правовими положеннями п. 200.13. ст. 200 ПК України визначено, що на підставі отриманого висновку відповідного органу державної податкової служби орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, видає платнику податку зазначену в ньому суму бюджетного відшкодування шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунка на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку протягом п'яти операційних днів після отримання висновку органу державної податкової служби.

Пунктом 200.14. ст. 200 ПК України встановлено, що якщо за результатами камеральної або документальної позапланової виїзної перевірки орган державної податкової служби виявляє невідповідність суми бюджетного відшкодування сумі, заявленій у податковій декларації, то такий орган:

а) у разі заниження заявленої платником податку суми бюджетного відшкодування щодо суми, визначеної органом державної податкової служби за результатами перевірок, надсилає платнику податку податкове повідомлення, в якому зазначаються сума такого заниження та підстави для її вирахування. У цьому випадку вважається, що платник податку добровільно відмовляється від отримання такої суми заниження як бюджетного відшкодування та враховує її згідно з пунктом 200.6 цієї статті у зменшення податкових зобов'язань з цього податку в наступних податкових періодах.

Як встановлено судом апеляційної інстанції та зазначено позивачем, контролюючим органом податкове повідомлення, із зазначенням суми заниження ПДВ, або підстави для її вирахування, на адресу ТОВ “Васт-Транс” не надходило, а тому сума бюджетного відшкодування ПДВ за жовтень 2012 року у розмірі 43 244,00 грн. є узгодженою і вважається заборгованістю бюджету з відшкодування ПДВ.

Відповідно до п. 200.23. ст. 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.

Таким чином, колегія суддів апеляційної інстанції прийшла до висновку, що позивач мав право на відшкодування ПДВ за жовтень 2012 року у розмірі 43 244,00 грн. та нарахуванню пені на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України у розмірі 27 103,12 грн. починаючи з 01.01.2013 по 01.01.2016, виходячи з наступного.

Податковий кодекс України не дає загального визначення поняття “строк давності”, проте передбачає три види строки давності та наслідки їх спливу, серед яких зокрема, строк давності повернення надміру сплачених грошей.

Відповідно до п. 102.5 ст. 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.

Колегія суддів апеляційної інстанції звертає увагу, що строк давності, який наведений в ст. 102 ПК України, не стосується строку звернення до суду.

В даному випадку, цей строки встановлює часові межі здійснення звернення платника податку із заявою про бюджетне відшкодування ПДВ. Загального поняття “строк давності” закон не містить.

Відтак, колегія суддів апеляційної інстанції прийшла до висновку, що відсутні правові підстави для ототожнення строку давності і строку звернення до суду.

Слід акцентувати, що ст. 99 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.

Між тим, ст. 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.

Як встановлено з матеріалів справи, з даним адміністративним позовом позивач звернувся до суду 08 червня 2016, тобто більш як через 3 роки з дати виникнення права на таке звернення.

Питання поновлення та продовження процесуальних строків врегульовано ст. 102 КАС України.

Зокрема, згідно з цією нормою пропущений з поважних причин процесуальний строк, встановлений законом, може бути поновлений, а процесуальний строк, встановлений судом, - продовжений судом за клопотанням особи, яка бере участь у справі.

Проте, згідно із вимогами ч. 4 ст. 102 КАС України, правила даної статті не поширюються на строки звернення до адміністративного суду.

При вирішенні справи судом враховано, що початок строку визначено альтернативно - це день, коли особа або дізналася, або повинна була дізнатися про порушення свого права.

Тобто, при визначенні початку цього строку суд з'ясовує дату, коли особа фактично дізналася або мала реальну можливість дізнатися про наявність відповідного порушення (рішення, дії, бездіяльність), а не коли вона з'ясувала для себе, що певні рішення, дії чи бездіяльність стосовно неї є порушенням.

Наведене свідчить, що позивач звернувся з даним позовом поза межами строку, визначеного п.102.1 ст. 102 ПК України.

Колегія суддів апеляційної інстанції не взяла до уваги спроби позивача врегулювати спірне питання, а саме: відшкодувати суму ПДВ у розмірі 43 244, 00 грн., досудовим порядком вирішення спору шляхом листування з відповідачами, оскільки зазначений процес не відноситься до процедури адміністративного оскарження, яка визначена податковим законодавством.

Зазначені обставини не можуть бути визнані поважними причинами пропуску позивачем строку звернення до суду з даним позовом, оскільки свідчать, що позивачу до закінчення цього строку (01.01.2016) достеменно було відомо про те, що податковим органом не було надано висновок стосовно відшкодування суми бюджетного відшкодування останньому у розмірі 43 244,00 грн.

Крім того, позивачем не надано належних та допустимих доказів на підтвердження наявності обставин, які б непереборно перешкождали йому звернутися до суду або надавали б суду підстави обчислювати строк звернення до суду з даним адміністративним позовом від іншої дати.

Аналіз наведених правових положень дав підстави колегії суддів апеляційної інстанції для висновку, що ТОВ “Васт-Транс” мало законне право на відшкодування ПДВ за жовтень 2012 року у розмірі 43 244,00 грн. та стягнення пені на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України у розмірі 27 103,12 грн. починаючи з 01.01.2013, проте не скористалося своїм правом звернення з позовом до адміністративного суду в межах строку (1095 днів), який передбачено нормами податкового судочинства.

Аналізуючи судову практику розгляду даної категорії спорів слід зазначити, що суди повинні вірно встановлювати всі фактичні обставини справи у їх сукупності, давати вірну оцінку досліджуваним доказам, звертати особливу увагу на дослідження обставин, що

зумовлюють виникнення спору беручи до уваги лише достовірні документи, які є єдиною підставою для формування податкової звітності та надають право на бюджетне відшкодування ПДВ.

У будь-якому випадку, незважаючи на наявну судову практику, кожна судова справа щодо адміністрування податків потребує індивідуального підходу. Відтак, вирішальне значення у цих категоріях справ, у тому числі щодо підтвердження правомірності формування податкового кредиту з ПДВ, має належне формування доказової бази.

Заходами, які необхідно вжити, щоб уникнути порушення норм законодавства з відносин, пов'язаних з адмініструванням ПДВ – є протидія ухиленню від сплати податків та зменшення податкових зобов'язань, побудова ефективних відносин між платниками податків та контролюючими органами. Вирішення зазначених проблем сприятиме збільшенню обсягів власних коштів підприємств, які можуть бути спрямовані на інвестиційні цілі, та дасть змогу збільшити надходження до бюджету без посилення фіскального навантаження.

Створення нової законодавчої бази в сфері адміністрування податків повинно відзеркалювати традиції існуючої податкової системи та відповідати світовим тенденціям розвитку податкових систем. В Україні необхідно формувати податкову політику, спрямовану на побудову стабільної та зрозумілої системи оподаткування, зменшення податкового тягаря і забезпечення збалансованості інтересів держави та інтересів суб'єктів господарювання.

При цьому податкова політика держави повинна базуватися на єдиних принципах: податки мають бути стабільними та не надто обтяжливими, але сплачувати їх зобов'язані всі без винятку, податкове законодавство має бути простим і зрозумілим, а витрати органів державної влади на адміністрування податків — мінімальними.

Досягнення будь-якою державою головної мети — стійкого економічного зростання та забезпечення рівня соціальної справедливості — можливе лише за умови формування в країні ефективної податкової політики, створення надійної фінансової бази, забезпечення стабільного, вчасного та повного надходження платежів до бюджетів усіх рівнів.

Отже, узагальнення судової практики в цілому показало, що КОАС в більшості у своїй правозастосовчій діяльності дотримується принципів адміністративного судочинства, серед яких одним із провідних є принцип законності.

Вказане підтверджується статистичними даними, зокрема кількістю оскаржених в апеляційному порядку та скасованих рішень Київським апеляційним адміністративним судом.

Найбільш дієвим способом оперативного усунення виявлених під час аналізу судової практики помилок і недопущення їх в подальшому є надання роз'яснень та рекомендацій судами вищих інстанцій, а також виправлення помилок у правозастосуванні та тлумаченні норм матеріального й процесуального права, формування єдиної судової практики.

На підставі вищенаведеного, з метою покращення якості роботи суду в цьому напрямку вбачається за доцільне обговорити вказаний аналіз на нараді суддів, провести з судьями нараду щодо формування єдиної судової практики при розгляді справ щодо державної реєстрації речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень (у тому числі прав на земельні ділянки).

Реалізація вказаного є особливо актуальною з огляду на чинність в Україні принципу загальнообов'язковості судових рішень, які набрали законної сили для виконання всіма державними органами, юридичними та фізичними особами.

Суддя



В.І. Лисенко