



Верховний
Суд

Розвиток практики в податкових спорах: знакові рішення КАС ВС у 2023-2024 роках

Ірина Желтобрюх
суддя Верховного Суду
доктор юридичних наук

Постанова ВП ВС від 1 березня 2023 року у справі № 925/556/21

ВП ВС відступила від висновків Верховного Суду (викладених у постанові від 16.09.2020 у справі № 916/978/19) про те, що у спірних правовідносинах податковий орган здійснює публічно-владні управлінські функції, а вимога про стягнення збитків є за своєю суттю вимогою вирішити публічно-правовий спір, що належить до юрисдикції адміністративних судів, та сформулювала висновок, що вимога про відшкодування шкоди може мати різну правову природу.

В одних випадках вона є ефективним способом відновлення права платника (тобто є способом захисту в публічно-правових відносинах), як наприклад, зазначено у висновку Великої Палати, викладеному в пунктах 71 та 74 постанови від 19.01.2023 у справі № 140/1770/19, де йшлося про такий спосіб захисту права платника податків, як отримання заборгованості з бюджетного відшкодування ПДВ. В інших випадках стягнення коштів з державного бюджету є результатом судового захисту позивача в деліктному зобов'язанні, коли порушене право вже не відновлюється та/або позивач одержує компенсацію наслідків порушення (як і в цій справі, де не йдеться про відновлення таким способом права позивача на отримання коштів з бюджету, оскільки він не має права на отримання цих коштів у межах податкових відносин в умовах, якби контролюючий орган не вчинив порушення).

ВП ВС відхиляє викладені у підпункті 4.1 цієї постанови доводи Скаржника про те, що заявлена у справі вимога про стягнення збитків за своєю суттю є вимогою вирішити публічно-правовий спір щодо зобов'язання ГУ ДПС вчинити дії з реєстрації Податкової накладної, та з урахуванням суб'єктного складу сторін вважає, що спір у цій справі має вирішуватися за правилами господарського судочинства.

висновки з постанови від 1 березня 2023 року у справі № 925/556/21:

Установлення сторонами такого правочину розміру штрафних санкцій, який перевищує дійсні втрати, пов'язані з утратою майнового інтересу покупця в отриманні права на податковий кредит з ПДВ, може мати зобов'язуючу дію для сторін правочину, однак не становить підстави для збільшення розміру відповідальності держави, коли втрата майнового інтересу була наслідком неправомірних рішень, дій чи бездіяльності контролюючого органу.

Причинно-наслідковий зв'язок як умова відповідальності держави за наслідки неправомірних рішень, дій чи бездіяльності контролюючого органу простежується в розмірі дійсних втрат, пов'язаних з утратою майнового інтересу покупця на отримання права на податковий кредит з ПДВ. Натомість установлення сторонами господарського договору обсягу відповідальності, який перевищує ці втрати, залежить від їх волі, а притягнення продавця до відповідальності в обсязі, що перевищує дійсні втрати, не перебуває у причинно-наслідковому зв'язку з неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючого органу.

При цьому не заперечується, що розмір шкоди, спричиненої втратою майнового інтересу покупця в отриманні права на податковий кредит з ПДВ, може перевищувати суму податкового кредиту на положення пункту 114.3 статті 114 ПК України, який визначає, які втрати і витрати можуть становити шкоду, заподіяну протиправними рішеннями, діями чи бездіяльністю контролюючих органів, їх посадових (службових) осіб, однак дійсний обсяг шкоди підлягає доведенню позивачем.

Оскільки саме від продавця, який має законом визначений обов'язок вчинити дії, необхідні для реєстрації податкової накладної в ЄРПН (а також може у необхідних випадках ефективно оскаржити рішення, дії чи бездіяльність контролюючого органу, які перешкодили виконати цей обов'язок), залежить реалізація покупцем означеного вище майнового інтересу, пов'язаного з одержанням права на податковий кредит з ПДВ за наслідками господарської операції, він (продавець) залишається відповідальним перед своїм контрагентом у господарській операції за наслідки невчинення цих дій

Якщо перешкодою для вчинення продавцем дій, необхідних для реєстрації податкової накладної у ЄРПН, було незаконне рішення, дія чи бездіяльність контролюючого органу, то держава може бути притягнута до відповідальності перед постачальником за спричинену цим шкоду, зокрема в результаті притягнення продавця до відповідальності його контрагентом

Істотні відмінності:

обсяг і склад шкоди

суб'єкт заподіяння і джерела відшкодування

тягар доведення

обсяг доказування

окремий механізм, визначений спеціальним законом (ст. 3, ст. 7 ч. 3 ПКУ)

Постанова ВП ВС від 01 листопада 2023 року по справі №908/129/22

ВП ВС підтвердила свої висновки, викладені у постанові від 13 квітня 2023 року у справі №320/12137/20.

Вказавши, що висновки щодо визначення адміністративної юрисдикції при розгляді спорів, що виникають з податкових правовідносин, ґрунтуються, зокрема, на тому, що вимоги платника податку (у тому числі й після відкриття провадження у справі про банкрутство та визнання його банкрутом з відкриттям щодо нього ліквідаційної процедури) щодо правомірності рішень, дій чи бездіяльності контролюючого органу стосуються насамперед перевірки законності дій суб`єкта владних повноважень, що свідчить про публічно-правовий характер такого спору, в якому суб`єкт владних повноважень реалізує свої владноуправлінські функції, а тому цей спір віднесено до розгляду саме за правилами адміністративного судочинства.

Особливості порядку та процедури розгляду справ про банкрутство в межах господарської юрисдикції, визначеної ГПК України, регламентуються КУзПБ. При цьому КУзПБ не можна розглядати з точки зору розширення господарської юрисдикції на певні категорії спорів, щодо яких встановлено виняток пунктом 8 частини першої статті 20 ГПК України, що розглядаються у межах справ про банкрутство, оскільки саме ГПК України визначається юрисдикція господарських справ, КУзПБ встановлюється не юрисдикція справ, а особливості порядку та процедури розгляду лише певної категорії спорів у межах господарської юрисдикції, визначеної статтею 20 ГПК України.

Застосування Постанови ВП ВС від 01 листопада 2023 року по справі №908/129/22 на рівні КАС ВС

Текстуальна конструкція статті 7 КУзПБ свідчить на користь того, що законодавець, маючи на меті віднести до юрисдикції господарських судів певні категорії спорів, як-то стягнення заробітної плати, поновлення на роботі, окремо про це детально зазначив та виокремив такі спори, при цьому у статті жодним чином не виокремлено податкових спорів, що виникають з податкових відносин та врегульовані ПК України.

Зазначення у статті 7 КУзПБ «всі майнові спори» є широким поняттям та жодним чином не свідчить, що цей Кодекс розширює господарську юрисдикцію за межі юрисдикції, визначеної ГПК України.

Відсутність у КУзПБ застереження про невиключення з розгляду в межах процедури банкрутства спорів з майновими вимогами до боржника, стосовно якого відкрито провадження у справі про банкрутство, що виникають з податкових правовідносин, не визначає їх підсудність господарським судам, оскільки такі застереження містяться в пункті 8 частини першої статті 20 ГПК України, яка визначає юрисдикцію господарських судів, у тому числі щодо справ про банкрутство.

Зазначену правову позицію викладено Великою Палатою Верховного Суду у постанові від 01.11.2023 у справі №980/129/22 (908/1333/22). Крім того, у згаданій справі Суд вказав, що аналогічний висновок, викладений у постанові Великої Палати Верховного Суду від 13.04.2023 у справі №320/12137/20, від висновку щодо якого Велика Палата Верховного Суду не вбачає підстав відступати.

(постанова КАС ВС від 19 березня 2024 року по справі №640/12988/20)

Постанова ВП ВС від 19 січня 2023 року по справі №140/1770/19

У разі несвоечасного відшкодування заборгованості з ПДВ та/або пені, нарахованої на таку заборгованість, платник, звертаючись до суду, фактично просить захистити його право на отримання зазначених коштів, які залишаються невиконаними у зв'язку з невиконанням суб'єктом владних повноважень комплексу покладених на нього обов'язків. Відтак предметом оскарження у такому випадку є відповідна бездіяльність суб'єкта владних повноважень, а отже, положення статті 102 ПК України, до яких відсилає пункт 56.18 статті 56 цього Кодексу, застосовуватись не можуть.

Стаття 102 (пункт 102.5) ПК України не є тим «іншим законом», яким установлені спеціальні строки звернення до суду з вимогами, спрямованими на захист та відновлення порушених прав платників податків у відносинах, що виникають у зв'язку з несвоечасним відшкодуванням бюджетної заборгованості ПДВ та/або пені, нарахованої на таку заборгованість, а тому до спірних правовідносин *підлягають застосуванню положення частини другої статті 122 КАС України, у якій передбачено загальний шестимісячний строк звернення до адміністративного суду.*

Отже, платник ПДВ може звернутися до адміністративного суду з вимогами про визнання протиправною бездіяльності суб'єкта владних повноважень з погашення заборгованості з відшкодування ПДВ та/або пені, нарахованої на таку заборгованість, протягом шести місяців з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів

Постановка правової проблеми

Палатою при передачі справи №140/1770/19 на розгляд ВП ВС було встановлено відсутність належного правового регулювання строків щодо стягнення узгодженого БВ як способу відновлення права, різна судова практика на рівні судів різних інстанцій та юрисдикцій щодо дати початку відліку строків, а також констатовано наявність трьох різних правових підходів суддів КАС ВС до цього питання, а саме:

- 1) застосування загального строку, визначеного статтею 122 Кодексу адміністративного судочинства України - 6 місяців з дня, коли платник дізнався або міг дізнатися про порушення своїх прав і визначення такого дня;
- 2) застосування концепції «справедливого балансу» між платниками податків та контролюючими органами, що полягає в застосуванні до стягнення узгодженого бюджетного відшкодування строків, протягом яких контролюючий орган має право стягувати з платників податків податковий борг - строки давності за положеннями ст. 102 Податкового кодексу України, тобто 1095 днів з дати узгодження;
- 3) поєднання принципу «одне порушене право – один позов» та концепції «триваючого правопорушення», за якими оскільки усі необхідні дії на виконання обов'язку держави перебувають у її віданні та в межах її відповідальності, то, в разі допущення СВП триваючої протиправної бездіяльності не існує прісичного строку, з настанням якого держава може вважатися вільною від виконання таких зобов'язань, а датою початку відліку процесуальних строків є кожен наступний день продовження такої протиправної бездіяльності. По суті, такий підхід зводиться до того, що платник податків може звернутися до суду щодо стягнення узгодженого БВ без обмежень в процесуальних строках.

Ухвала Верховного Суду від 27 липня 2022 року по справі №140/1770/19

Застосування постанови ВП ВС від 19 січня 2023 року по справі №140/1770/19 на рівні КАС ВС

1) з ухваленням Верховним Судом постанови від 19.01.2023 у справі №140/1770/19 відбулася зміна підходів до питання тривалості строків звернення до суду в таких податкових спорах; відповідно під час вирішення питання про відкриття провадження у справі №160/13068/20 та розгляду її по суті суди попередніх інстанцій керувалися попередньо сформованою судовою практикою з цього питання; до того ж питання щодо пропуску позивачем строку звернення до суду із позовом податковим органом на вирішення судів попередніх інстанцій не виносилось, що у сукупності не може бути підставою для скасування судових рішень (постанова КАС ВС від 31 березня 2023 року по справі №160/13068/20);

2) зміна судової практики, що відбулася після ухвалення судами остаточного рішення, не повинна порушувати принцип правової визначеності та стабільності правового регулювання, чинного на час розгляду справи судами попередніх інстанцій. Зазначена правова позиція викладена судовою палатою з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду у постанові від 27.01.22 по справі №160/11673/20 (постанова КАС ВС від 12 липня 2023 року по справі №640/14076/21);

Застосування постанови ВП ВС від 19 січня 2023 року по справі №140/1770/19 на рівні КАС ВС

3) Велика Палата Верховного Суду у постанові від 19.01.2023 у справі №140/1770/19 зауважила, що частинами другою та третьою статті 122 КАС України чітко визначено момент, з яким пов'язано початок відліку строку звернення до адміністративного суду, а саме з дня, коли особа дізналась або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів. Порівняльний аналіз слів «дізналася» та «повинна була дізнатися» дає підстави для висновку про презумпцію можливості та обов'язку особи знати про стан своїх прав. Незнання про порушення через байдужість до своїх прав або небажання дізнатися не є поважною причиною пропуску строку звернення до суду (постанова КАС ВС від 16 серпня 2023 року по справі №200/9648/21);

4) Крім того, у зазначеному судовому рішенні Велика Палата Верховного Суду вказала, що зміна правового регулювання, зміна Верховним Судом способу захисту порушеного права та підтверджені у встановленому порядку фактичні обставини щодо неможливості реалізації права особою, перелік спрямованих нею на досягнення цієї мети заходів підлягають оцінці судом за заявою позивача про поновлення пропущеного строку звернення до адміністративного суду в кожному конкретному випадку при з'ясуванні поважності причин пропуску цього строку (постанова КАС ВС від 11 жовтня 2023 року по справі №200/9653/21).

Постанова ВП ВС від 16 лютого 2023 року по справі №803/1149/18

ПК не містить прямої норми, яка б визначала строки звернення до суду з вимогами, спрямованими на захист та відновлення порушених прав платників податків у відносинах, що виникають у зв'язку з несвоечасним відшкодуванням ПДВ державою.

У разі несвоечасного відшкодування заборгованості з ПДВ та/або пені, нарахованої на таку заборгованість, платник, звертаючись до суду, фактично просить захистити його право на отримання зазначених коштів, які залишаються невиплаченими у зв'язку з невиконанням СВП комплексу покладених на нього обов'язків. Відтак предметом оскарження у такому випадку є відповідна бездіяльність СВП, а отже, положення статті 102 ПК, до яких відсилає пункт 56.18 статті 56 цього Кодексу, застосовуватись не можуть.

Стаття 102 (пункту 102.5) ПК, не є тим «іншим законом», яким установлені спеціальні строки звернення до суду у зв'язку з несвоечасним відшкодуванням бюджетної заборгованості з ПДВ та/або пені, нарахованої на таку заборгованість, а тому підлягають застосуванню положення частини другої статті 122 КАС, яка встановлює загальний шестимісячний строк звернення до адміністративного суду.

ВП ВС позбавлена можливості прийняти рішення по суті заявлених позовних вимог, оскільки позивач не звертався до суду першої інстанції із заявою про поновлення строку звернення до адміністративного суду, а цей суд у порядку статті 123 КАС не надав можливості позивачу скористатися правом подати відповідну заяву, в якій вказати причини поважності пропуску строку звернення до суду. Суд апеляційної інстанції вказаних процесуальних порушень суду першої інстанції не виправив. Крім того, скасовані всі судові рішення в справі про стягнення на користь ФОП заборгованості з відшкодування ПДВ та справу направлено на новий розгляд до суду першої інстанції, а вимоги про стягнення пені прямо залежать від розгляду його первинних вимог з відшкодування ПДВ.

Окрема думка суддів ВП ВС від 16 лютого 2023 року по справі №803/1149/18

...слід було б визначити останній день повноважень, наданих законом кожному з переліку уповноважених державою органів, на вчинення відповідних дій у сфері його відповідальності й контролю, проте, як було зазначено вище, такого не встановлено. Отже, *присічного строку, з настанням якого держава може вважатися вільною від виконання відповідного обов`язку, не існує*, адже в цьому випадку триваюче правопорушення у вигляді протиправної бездіяльності податкового органу щодо повернення суми бюджетного відшкодування припиняється з моменту виконання обов`язку щодо сплати бюджетного відшкодування, право на яке є у платника податків.

У справі про визнання бездіяльності протиправною та стягнення пені наявна триваюча бездіяльність податкового органу і кожен її наступний день є новим днем початку відліку строку ініціювання її припинення через суд.

Таким чином, факт нарахування пені нерозривно пов`язується з фактом існування заборгованості бюджету з відшкодування ПДВ, що дозволяє стверджувати про пеню як про міру відповідальності держави перед платником податків за порушення нею свого обов`язку вчасно відшкодувати від`ємне значення з ПДВ. При цьому, така пеня нараховується рівно стільки часу, скільки триває наведене вище порушення держави у вигляді нездійснення державними органами необхідного комплексу дій з відшкодування ПДВ. А відтак нарахування і виплата зазначеної вище пені є похідним зобов`язанням держави від основного зобов`язання - погасити суму заборгованості з відшкодування ПДВ. Тому на дату погашення заборгованості з бюджету державою має бути сплачена і пеня, нарахована на таку заборгованість.

Постанова ВП ВС від 7 липня 2022 року у справі № 160/3364/19

ВП ВС зауважила, що вирок щодо посадової особи контрагента за ст. 205 КК України, а також ухвала про звільнення особи від кримінальної відповідальності за цією статтею 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 позивача. Такі вирок або ухвала суду за результатами розгляду кримінального провадження **мають оцінюватися** адміністративним судом **разом із наданими первинними документами й обставинами** щодо наявності первинних документів, правильності їх оформлення, можливості виконання (здійснення) спірних господарських операцій, їхнього зв'язку з господарською діяльністю позивача та можливого використання придбаного товару (робіт, послуг) у подальшій діяльності.

Якщо інша особа внесла до документа відомості щодо учасника господарської операції, який має дефекти правового статусу, то **добросовісний платник** податків, який скористався відповідним документом для підтвердження даних свого податкового обліку, **не може зазнавати жодних негативних наслідків** у тому разі, якщо інші обставини, зазначені в первинному документі, зокрема рух відповідних активів, мали місце. При цьому має враховуватися реальна можливість платника податків **пересвідчитися** в тому, чи були **достовірними** відомості, внесені до первинного документа його контрагентом.

Застосування постанови ВП ВС від 7 липня 2022 року у справі № 160/3364/19 (щодо вироків) на рівні КАС ВС

1) ВП ВС у постанові від 07 липня 2022 року (справа №160/3364/19) відступила від висновку ВСУ (справа № 21-3788а15), про безумовні й наскрізні наслідки фіктивного підприємництва (його несумісність з легальною підприємницькою діяльністю), й запровадила диференційований підхід до аналізу господарських операцій між суб`єктами господарювання. ВП ВС зазначила, що самий собою факт використання первинних документів з недостовірними даними для підтвердження обставин здійснення господарської операції не повинен автоматично вказувати на безпідставність даних податкового обліку. Натомість, контролюючий орган має довести, що платник податків, приймаючи від контрагентів та використовуючи певні документи для цілей податкового обліку, діяв нерозумно, недобросовісно або без належної обачності. Це також пов`язано з фактичною можливістю й економічною доцільністю перевірки самим платником податків достовірності відомостей, які були включені до первинних документів. Мають бути наявні докази того, що розумними заходами добросовісний платник податків міг перевірити правдивість відповідних документів, а також мав достатні підстави, діючи з належною обачністю, для обґрунтованих сумнівів у їх змісті (постанова КАС ВС від 14 вересня 2023 року по справі №140/2419/19).

2) Відступивши від висновку ВСУ що статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю, ВП ВС не зробила висновку, що обставини щодо діяльності контрагента платника податків, на які посилається контролюючий орган як на доказ нереальності господарської операції, не входять до предмета доказування (постанова КАС ВС від 24 квітня 2023 року по справі №802/83/18-а);

Продовження (щодо вироків)

3) У згаданій постанові ВП ВС вкотре підтвердила, що 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. Саме по собі:

лише наявність вироку щодо контрагента платника податків;

лише факт порушення кримінального провадження відносно контрагента та отримання під час таких свідчень особи щодо неучасті у створенні і діяльності підприємства;

лише податкова інформація щодо контрагентів по ланцюгу постачання;

лише незначні помилки в оформленні первинних документів (окремо)

- не є самостійними та достатніми підставами для висновку про нереальність господарських операцій.

Водночас, у сукупності з іншими обставинами справи наявність або відсутність таких документів чи обставин можуть свідчити на спростування або підтвердження позиції контролюючого органу (постанова КАС ВС від 28 червня 2023 року по справі №160/17647/21);

Продовження (щодо вироків)

4) Такий висновок Велика Палата зробила, застосувавши норму частини восьмої статті 9 Закону № 996-XIV, згідно з якою відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи. Цю норму Велика Палата тлумачила як таку, в якій відображено принцип індивідуальної відповідальності платника податків за внесення недостовірних відомостей до первинних документів (постанова КАС ВС від 07 лютого 2023 року по справі №2а-10234/09/0470);

5) Суд звертає увагу, що у постанові від 7 липня 2022 року у справі №160/3364/19 Велика Палата Верховного Суду визнала обґрунтованим висновок про те, що суд може обґрунтувати свої висновки лише на показаннях, які він безпосередньо сприймав під час судового засідання або отриманих у порядку, передбаченому статтею 255 цього Кодексу; суд не вправі обґрунтовувати судові рішення показаннями, наданими слідчому, прокурору, або посилатися на них (постанова КАС ВС від 15 березня 2023 року по справі №640/9161/20).

Постанова ВП ВС від 08 вересня 2021 року у справі № 816/228/17

Велика Палата Верховного Суду відступила від правового висновку Верховного Суду України щодо можливості оскарження наказу про призначення перевірки з питань дотримання податкового законодавства після її проведення, визначивши, що в разі якщо контролюючий орган був допущений до проведення перевірки на підставі наказу про її проведення, то цей наказ як акт індивідуальної дії реалізовано його застосуванням, а тому його оскарження не є належним та ефективним способом захисту права платника податків, оскільки скасування наказу не може призвести до відновлення порушеного права. Неправомірність дій контролюючого органу при призначенні і проведенні перевірки не може бути предметом окремого позову, але може бути підставою позову про визнання протиправними рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки. Водночас підставами для скасування таких рішень є не будь-які порушення, допущені під час призначення і проведення такої перевірки, а лише ті, що вплинули або об'єктивно могли вплинути на правильність висновків контролюючого органу за результатами такої перевірки та, відповідно, на обґрунтованість і законність прийнятого за результатами перевірки рішення.

Застосування постанови ВП ВС від 8 вересня 2021 року у справі № 816/228/17 (щодо процедурних порушень) на рівні КАС ВС

1) постанова ВП ВС не містить визначення конкретних критеріїв, за яких допущені контролюючим органом процедурні порушення є такими, що впливають або об'єктивно можуть впливати на висновки, здійснені за наслідками перевірки. Відповідно, їх оцінка здійснюється судом в кожній конкретній справі (постанова КАС ВС від 23 лютого 2023 року по справі №160/20112/21);

2) ВП ВС у постанові від 8 вересня 2021 року у справі №816/228/17 виходила з того, що неправомірність дій контролюючого органу при призначенні та проведенні перевірки не може бути предметом окремого позову, але може бути підставою позову про визнання протиправними рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки. При цьому підставами для скасування таких рішень є не будь-які порушення, допущені під час призначення і проведення такої перевірки, а лише ті, що вплинули або об'єктивно могли вплинути на правильність висновків контролюючого органу за результатами такої перевірки та, відповідно, на обґрунтованість і законність прийнятого за результатами перевірки рішення.

Таким чином, головним критерієм, покладеним в основу визнання правових актів органу державної влади незаконними з процесуальних підстав, є порушення адміністративних процедур, покликаних забезпечувати платникам податків реалізацію й захист їх прав (постанова КАС ВС від 21 лютого 2023 року по справі №560/4420/18);

Продовження (щодо процедурних порушень)

3) Наведені позивачем доводи відносно вручення направлення на проведення перевірки та проведення такої перевірки в присутності особи, яка не є посадовою особою чи представником суб`єкта господарювання, а також надання такою особою пояснень до акту перевірки є порушеннями, які об`єктивно вплинули на правильність висновків контролюючого органу за результатами такої перевірки та відповідно на обґрунтованість і законність прийнятих за результатами перевірки оскаржуваних у цій справі податкових повідомлень-рішень (постанова КАС ВС від 10 жовтня 2023 року по справі №360/4740/20);

4) у разі якщо підставами позову, щодо протиправності податкових повідомлень-рішень, є порушення контролюючим органом вимог законодавства щодо призначення та проведення перевірки, то суди повинні надавати правову оцінку таким підставам (доводам), в незалежності від того, що контролюючий орган був допущений до перевірки. Допуск до перевірки не може свідчити про те, що при призначенні чи проведенні перевірки контролюючим органом не було допущено процедурних порушень. Тобто Суд зобов`язаний в першу чергу надати оцінку підставам (доводам) щодо порушення контролюючим органом вимог законодавства щодо призначення та проведення перевірки, у разі їх наявності, а у разі, якщо вони не визнані судом такими, що тягнуть протиправність рішень (податкових повідомлень - рішень), прийнятих за наслідками такої перевірки, - переходити до перевірки підстав позову щодо наявності порушень податкового та/або іншого законодавства (Постанова КАС ВС від 05 вересня 2023 року по справі № 380/7760/20)

Постанова Палати КАС ВС від 23 лютого 2023 року у справі № 640/17091/21

Під час розгляду заяв про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника адміністративний суд здійснює оцінку обґрунтованості рішення контролюючого органу щодо адміністративного арешту майна платника шляхом перевірки наявності підстав для прийняття відповідного рішення та правильності юридичної кваліфікації дій платника, які стали підставою для прийняття такого рішення. Оскарження платником наказу про проведення перевірки є запереченням обставин, що зумовили звернення податкового органу з відповідною заявою, але не є спором про право в розумінні пункту 2 частини четвертої статті 283 КАСУ і не перешкоджає розгляду заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника.

Обґрунтованість причин відмови у допуску посадових осіб податкового органу до проведення податкової перевірки з боку платника *входить до предмета доказування у справах, визначених пунктом 2 частини першої статті 283 цього Кодексу*

Застосування постанови Палати КАС ВС 23 лютого 2023 року у справі № 640/17091/21 (щодо змісту «спору про право» у розумінні статті 283 КАС України)

КАС України не виокремив конкретних заяв з переліку, який міститься у частині першій статті 283 КАС України, у яких може виникати спір про право, як і не встановив розуміння такого поняття. Однак це поняття не може розглядатися як оспорювання права податкового органу на проведення перевірки платника податків, яке до того ж унормовано Податковим кодексом України і є способом реалізації ним своєї компетенції. Можливість вжиття цього способу не може ставитися в пряму залежність від оцінки самим платником податків законності підстав для проведення податкової перевірки, відмова у допуску до проведення якої або відмова від проведення якої з боку цього платника податків і передбачені як одна із підстав для застосування адміністративного арешту майна.

Оцінку обґрунтованості заперечень платника податків щодо правомірності проведення перевірки має надавати суд в межах здійснення превентивного контролю при реалізації податковими органами певних видів його повноважень, шляхом розгляду заяв податкових органів, передбачених частиною першою статті 283 КАС України. У таких справах адміністративний суд фактично є незалежним суб`єктом, який здійснює перевірку об`єктивності прийнятого контролюючим органом рішення, та одночасно, виконує завдання захисту прав платників податків від потенційно можливих зловживань з боку суб`єктів владних повноважень. (Постанова КАС ВС від 12 квітня 2023 року по справі № 380/6993/22)

Постанова Палати КАС ВС від 28 березня 2023 року у справі №440/11471/21

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 Палати КАС ВС від 24 жовтня 2023 року у справі №380/10416/21

Будь-яке покликання у підпункті 215.3.1 пункту 215.3 статті 215 ПК України на повний код товару згідно з УКТ ЗЕД, який складається з десяти знаків, має перевагу над будь-яким іншим покликанням на код товару, який містить меншу кількість знаків цифрового коду, оскільки він більш точно і детально визначає відповідний вид товару. Виключно у випадку, якщо в окремому рядку таблиці підпунктом 215.3.1 пункту 215.3 статті 215 ПК України товар за своїм десятизначним кодом та за своїми описовими характеристиками не відповідає наведеним в ньому ознакам, до такого товару застосовується загальна ставка акцизного податку, передбачена для товару з кодом, який містить меншу кількість знаків цифрового коду.

Під час ввезення на митну територію України товару акцизний податок сплачується за ставкою, визначеною нормою підпункту 215.3.1 пункту 215.3 статті 215 ПК України відповідно до коду товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД (перша колонка таблиці), який зазначений у митній декларації і підтверджений митницею, та опису товару (продукції) згідно з УКТ ЗЕД (додатковими описовими характеристиками товару [продукції], зазначеними у другій колонці таблиці цієї норми). Водночас системний аналіз Пояснень до УКТ ЗЕД групи 22 та підпункту 215.3.1 пункту 215.3 статті 215 ПК України вказує на те, що з метою оподаткування акцизним податком в рядках третьому та четвертому таблиці законодавець не розрізняє «зброджені напої» та «суміші із зброджених напоїв», «суміші на основі зброджених напоїв» тощо, а об'єднує ці поняття однією назвою – «зброджені напої».

Підпункт 215.3.1 пункту 215.3 статті 215 ПК України сформульований чітко та зрозуміло, не допускає множинного трактування, а відтак немає підстав для застосування до спірних правовідносин норм підпункту 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 та пункту 56.21 статті 56 ПК України.

Постанова Палати КАС ВС від 24 липня 2023 року у справі №821/850/18

Датою, з якої обчислюється 1095-денний строк, визначений пунктом 102.1 статті 102 ПК 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 ПК України за несвоєчасну сплату платником податків узгодженого грошового зобов'язання, – є дата фактичної сплати узгодженої суми податкового зобов'язання.

Беручи до уваги вищенаведене, колегія суддів судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду відступила від висновку Верховного Суду, викладеного в постановах від 10.05.2018 у справі №820/3544/17, від 05.06.2018 у справі №824/760/17-а, від 02.10.2018 у справі №820/3543/17, від 05.07.2019 у справі №820/11541/13-а, від 29.01.2019 у справі №820/495/18, від 24.05.2022 у справі №280/928/20 про те, що нарахування штрафних санкцій має відбуватись з урахуванням строків давності, встановлених статтею 102 ПК України, й відлік такого строку пов'язується не з днем фактичної сплати позивачем узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання, а саме із останнім днем граничного строку подання податкової декларації та/або граничного строку сплати грошових зобов'язань.

Постанова Палати КАС ВС від 19 квітня 2022 року у справі № 816/687/16

Судова палата вказала, що норми підпункту 4.1.9 п. 4.1 ст. 4, п. 56.21 ст. 56 ПК України, ст. 27 БК України, які застосували суди першої та апеляційної інстанцій, задовольняючи позов підприємства, не можуть самі собою бути підставами для незастосування інших норм ПК України, в тому числі норми п. 252.20 ст. 252 цього Кодексу (де закріплено ставки рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин), яка діяла з 1 січня 2015 року.

Щодо наявності легітимної мети відступу Верховної Ради України від принципу стабільності в оподаткуванні при прийнятті Закону № 71-VIII судова палата виходила з того, що цей принцип був застосований у балансі з принципами загальності оподаткування, фіскальної достатності та соціальної справедливості з огляду на таке.

Так, порівняння наслідків підвищення ставок рентної плати за користування надрами для відповідних суб'єктів господарювання, зокрема для позивача (додаткове податкове навантаження як чинник, що призводить до зменшення активів), із фіскальним та соціальним ефектом, на досягнення якого це було спрямовано, а саме в частині реального забезпечення виконання функцій держави (збалансування бюджету і забезпечення видатків на оборону, соціальний захист населення в складних економічних умовах фактичної військової агресії), свідчить на користь висновку, що підвищення ставок рентної плати не порушило норми Конституції України, було пропорційним у відповідній ситуації щодо втручання держави у право власності платників податків, для яких був установлений обов'язок сплатити до бюджету додаткові кошти, а також забезпечило баланс між публічними та приватними інтересами.

Верховний Суд сформулював висновок, що норми підпункту 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України не скасовують дію норми, якою встановлено (змінено) податок (збір) та/або будь-який елемент податку (збору) і яка запроваджена законом, що прийнятий пізніше ніж за шість місяців до початку бюджетного періоду, в якому запроваджується податок (збір) та/або зміни будь-якого елементу податку (збору). Колізії між такою нормою та принципом стабільності немає, оскільки принцип стабільності застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства. Така норма не застосовується лише тоді, коли вона суперечить принципу верховенства права в контексті права платника податку на мирне володіння майном.

Постанова Палати КАС ВС від 26 вересня 2023 року у справі №640/7520/21

Підтверджено висновок Палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду Верховного Суду у постанові від 19 квітня 2022 року у справі №816/687/16, відповідно до якої норми підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК України не скасовують дію норми, якою встановлено (змінено) податок (збір) та/або будь-який елемент податку (збору) і яка запроваджена законом, що прийнятий пізніше, ніж за шість місяців до початку бюджетного періоду, в якому запроваджується податок (збір) та/або зміни будь-якого елементу податку (збору).

Колізії між такою нормою та принципом стабільності немає, оскільки принцип стабільності застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства. Така норма не застосовується лише тоді, коли вона суперечить принципу верховенства права в контексті права платника податку на мирне володіння майном

Постанова Палати КАС ВС від 17 січня 2024 року у справі №520/2239/21

Установлення законодавцем у вторинному підпункті «є» первинного підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України пільг зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, спрямоване на збалансування суспільних відносин у податковій сфері, стимулювання розвитку бізнесу та зменшення податкового навантаження на платників, які є власниками об'єктів промислової нерухомості та використовують їх за функціональним призначенням.

Відсутнє право на фінансове сприяння з боку держави у вигляді звільнення від сплати податку на промислові будівлі, якщо платник не здійснював промислового виробництва з використанням належних на праві власності промислових будівель, а передав їх у безоплатне тимчасове користування іншій особі.

Постанова Палати КАС ВС від 27 лютого 2024 року у справі № 360/4568/20

З 13 лютого 2020 року пункт 9-4 розділу VIII Закону № 2464-VI втратив чинність на підставі абзацу п'ятого підпункту «у» пункту 83 розділу II Закону № 440-IX. Починаючи з 13 лютого 2020 року, платники єдиного внеску зобов'язані виконувати всі обов'язки, встановлені Законом № 2464-VI, зокрема статтею 6, що стосуються сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а контролюючі органи мають діяти в межах встановлених законом норм, зокрема вимагати сплатити недоїмки в разі її існування.

Наявність боргу (недоїмки) зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що виник у період з 14 квітня 2014 року по 12 лютого 2020 року (включно), після набрання чинності абзацом п'ятим підпункту «у» пункту 83 розділу II Закону № 440-IX, надає право контролюючому органу формувати та направляти вимогу про сплату цього боргу відповідно до положень статті 25 Закону №2464-VI.

Постанова КАС ВС від 06 лютого 2024 року у справі № 160/10740/23

Законом №2118-IX підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України доповнений пунктом 69, яким встановлено, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у цьому пункті.

У зв'язку із набранням чинності 27 травня 2022 року Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» від 12 травня 2022 року № 2260-IX (далі - Закон № 2260-IX) підпункт 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України викладено у такій редакції:

«У разі відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, у тому числі звітності, передбаченої пунктом 46.2 статті 46 цього Кодексу, реєстрації у відповідних реєстрах податкових або акцизних накладних, розрахунків коригування, подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового тощо, платники податків звільняються від передбаченої цим Кодексом відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом шести місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні. Платники податків, які мають можливість своєчасно виконувати податкові обов'язки щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, у тому числі звітності, передбаченої пунктом 46.2 статті 46 цього Кодексу, реєстрації у відповідних реєстрах податкових накладних, розрахунків коригування, звільняються від відповідальності за несвоєчасне виконання таких обов'язків, граничний термін виконання яких припадає на період починаючи з 24 лютого 2022 року до дня набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» за умови реєстрації такими платниками податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних до 15 липня 2022 року, подання податкової звітності до 20 липня 2022 року та сплати податків та зборів у строк не пізніше 31 липня 2022 року. Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов'язків, визначених у цьому підпункті, та перелік документів на підтвердження затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику».

Продовження

Закон № 2260-IX підпункт 69.2 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України доповнив положеннями, відповідно до яких у разі виявлення порушень законодавства за результатами проведення перевірок до платників податків застосовується відповідальність згідно з цим Кодексом, законами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, з урахуванням обставин, передбачених підпунктом 112.8.9 пункту 112.8 статті 112 цього Кодексу, що звільняють від фінансової відповідальності. При цьому вимоги законодавства щодо мораторію (зупинення) застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) на період дії воєнного, надзвичайного стану та/або на період дії карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19), не застосовуються.

Отже, з 27 травня 2022 року припинили застосовуватися положення законодавства щодо мораторію (зупинення) застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) на період дії воєнного, надзвичайного стану та/або на період дії карантину, які поширювалися на правовідносини, що врегульовувались пунктом 52-1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України.

З огляду на наведене вище правове регулювання спірних правовідносин, *платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних в період дії мораторію, запровадженого пунктом 52-1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України, а саме з 01 березня 2020 року по 26 травня 2022 року.*

Постанова КАС ВС від 07 лютого 2024 року у справі № 380/7070/23

З набуттям чинності Законом від 12 травня 2022 року № 2260-ІХ встановлене підпунктом 69.1 пункту 69 Перехідних положень ПК України звільнення від відповідальності стало залежним від доведення, у визначеному законодавством порядку, можливості або неможливості платником виконання свого обов'язку, зокрема, щодо реєстрації у відповідному реєстрі податкових накладних. Закон від 12 травня 2022 року № 2260-ІХ відновив з 27 травня 2022 року зупинені з 7 березня 2022 року строки реєстрації податкових накладних.

Закон від 12 травня 2022 року № 2260-ІХ не визначив жодних нових окремих правил щодо реєстрації тих податкових накладних, граничний термін реєстрації яких настав до 23 лютого 2022 року.

Закон України від 12 травня 2022 року № 2260-ІХ не зупиняв і дію пункту 52-1 підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» ПК України щодо звільнення від відповідальності, як і не виключав таку з ПК України. Так, Закон від 12 травня 2022 року № 2260-ІХ офіційно опублікований 26 травня 2022 року. Відтак, саме з 26 травня 2022 року платники податків змогли ознайомитися з дійсним змістом цього Закону та зрозуміти наслідки відповідного правового регулювання.

Законодавець, запроваджуючи відповідне правове регулювання, щодо незареєстрованих податкових накладних, які складені по 31 січня 2022 року, на відміну від тих податкових накладних, що складені від 1 лютого до 26 травня 2022 року (а відповідно до змін, внесених Законом від 13 грудня 2022 року № 2836-ІХ – до 31 травня 2022 року), не надав перехідного періоду, навіть мінімально достатнього для їх реєстрації, без застосування штрафних санкцій.

Законні очікування платника податків щодо незастосування відповідальності за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних складених в період дії «ковідного захисту» охоплюються дією пункту 52-1 Перехідних положень ПК України. Однак, різне тлумачення в ході правозастосування викликає підпункт 69.1 пункту 69 Перехідних положень ПК України.

Через відсутність передбаченого законом розумного строку для належного виконання податкового обов'язку на платників податків було покладено майновий тягар, якого в цій ситуації фактично не можна було уникнути. Це не відповідає легітимній меті запровадження фінансової відповідальності як додаткового обов'язку, що має застосовуватися виключно в разі порушення основного.

Продовження

Умови юридичної відповідальності визначаються характером діяння, за яке така відповідальність устанавлюється. Відмінність у заходах відповідальності не може зумовлюватися «випадковими» чинниками, зокрема, недосконалістю законодавчої техніки, коли однакові за характером діяння мають різні умови покарання за них.

За подібних обставин, принцип верховенства права та заборона на дискримінацію платників податків, передбачена підпунктом 4.1.2 пункту 4.1 статті 4 ПК України, вимагають застосування однакових умов притягнення до відповідальності за несвоєчасну реєстрацію всіх податкових накладних, на які до 27 травня 2022 року поширювалася дія мораторію - як «ковідного», так і «воєнного».

Постанова КАС ВС від 7 лютого 2024 року у справі № 420/15857/22

Відповідальність суб'єкта господарювання у вигляді анулювання ліцензії можлива, коли порушені умови ліцензії, зокрема, недотримання правил виробництва, зберігання чи реалізації алкогольних напоїв.

Орган, який видав ліцензію, приймає відповідне рішення у формі розпорядження про анулювання ліцензії на підставі акта про виявлення недостовірних даних у документах, поданих суб'єктом господарювання разом із заявою про отримання ліцензії.

Контролюючий орган має достовірно встановити, що документ, наявний з-поміж інших, які подавали разом із заявою для отримання ліцензії, не було видано відповідним органом, а отже, такий документ є підробленим або містить недостовірну інформацію.

Видавши ліцензію на виробництво алкогольних напоїв на підставі відповідних документів та визнавши їх достатніми для її отримання, суб'єкт владних повноважень не має право вказувати на їхню неповноту або недостовірність як підставу для анулювання раніше виданої ліцензії.

Постанова КАС ВС від 15 лютого 2024 року у справі № 420/1538/23

Пеня, нарахована за порушення резидентами строку розрахунків в іноземній валюті, з 01.01.2021 (дата набрання чинності Законом України «Про внесення змін до ПК України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 № 466-IX) є одним із різновидів пені в розумінні приписів підпункту 14.1.162. пункту 14.1. ст. 14 ПК України, та, відповідно, на неї розповсюджується дія положень абз. 11 п. 52-1 підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» ПК України, який передбачає, що протягом періоду з 1 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), платникам податків не нараховується пеня, а нарахована, але не сплачена за цей період пеня підлягає списанню.

Дякую за увагу!
Разом до перемоги!