



Верховний
Суд

Актуальна практика Верховного Суду у податкових правовідносинах

І.Л.Желтобрюх
суддя КАС ВС, д.ю.н.

Справи, що розглядалися Великою палатою:

- 1) щодо можливості оскарження та скасування наказу контролюючого органу на проведення документальної позапланової виїзної перевірки, виданого на підставі ухвали слідчого судді (№826/9464/18);
 - 2) щодо визнання протиправним і скасування наказу про проведення позапланової невиїзної перевірки як самостійного предмета позову (з відступленням від попередньої практики ВСУ №816/228/17);
 - 3) щодо можливості касаційного перегляду рішень, прийнятих апеляційним судом за наслідками перегляду справ у провадженнях за ст 283 КАСУ (№200/8357/19-а);
 - 4) щодо визначення юрисдикції спору про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення за результатами перевірки особи, щодо якої порушено справу про банкрутство (№ 905/2030/19(905/1159/20));
 - 5) щодо прийняття та виставлення контролюючим органом позивачу, який здійснює діяльність в зоні проведення АТО, податкової вимоги з ЄСВ (№ 805/3362/17-а);
 - 6) анонс: щодо преюдиційної сили вироку, яким встановлено факт фіктивності контрагента (№160/3364/19)
- та інші

I. Постанова ВП ВС від 3 лютого 2021 року по справі №826/9464/18 :

Ухвала слідчого судді та наказ контролюючого органу на проведення перевірки мають різну правову природу та різні правові наслідки.

Порядок проведення перевірок визначається спеціальним податковим законодавством, що зумовлює виокремлення суб`єктів таких правовідносин, зміст правовідносин, а також можливість оскаржити відповідний наказ контролюючого органу в порядку адміністративного судочинства.

Метою проведення позапланової документальної перевірки є встановлення можливих порушень податкового законодавства для забезпечення досудового розслідування.

Оскаржуваний у справі наказ видано з метою збору доказів у межах кримінального провадження, а не для виконання контролюючим органом визначених ПК

України повноважень, - а тому не може бути предметом самостійного оскарження в суді

II. Постанова ВП ВС від 8 вересня 2021 року по справі №816/228/17:

Здійснено відступ від висновків ВСУ (постанова від 27 січня 2015 року у справі № 21-425а14) про те, що суб`єкт господарювання має право не погодитися з рішенням про призначення перевірки й оспорити його у суді; при цьому, платник податків має право оскаржити наказ податкового (контролюючого) органу про проведення перевірки платника податків незалежно від її виду та від того, чи проведена така перевірка.

Висновки ВП ВС натомість: 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 підставами 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

...а спір про протиправність наказу щодо призначення перевірки не підлягає розгляду судом за правилами адміністративного судочинства, - що має наслідком *закриття провадження* у справі

Побіжно ВП ВС дійшла таких висновків:

...приписи ПК установлюють правила поведінки при здійсненні перевірки як для суб`єкта владних повноважень, так і для платника податків, чітко дотримання яких вимагається задля забезпечення балансу між публічними і приватними інтересами.

...право платника оскаржувати рішення контролюючого органу про проведення перевірки стосовно нього не залежить від виду перевірки. Реалізація такого права за відсутності обов`язку в контролюючого органу повідомляти про перевірку до її проведення була б неможливою. Незважаючи на необов`язковість присутності платника податків під час проведення документальних невіїзних перевірок, останній все ж має право бути присутнім.

Отже, у посадових осіб контролюючого органу виникає право на проведення документальної позапланової невіїзної перевірки за *сукупності двох умов*: наявності визначених законом підстав для її проведення (*правова підстава*) та надіслання платнику податків рекомендованим листом із повідомленням про вручення або вручення йому чи його уповноваженому представнику під розписку копії наказу про проведення документальної позапланової невіїзної перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки (*формальна підстава*).

Виконання умов цієї статті надає посадовим особам контролюючого органу *право розпочати* проведення документальної невіїзної перевірки

III. “Обґрунтовуючи наявність виключної правової проблеми, Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду послався на те, що виходячи зі змісту положень статті 283 та частини третьої статті 272 КАС України касаційний перегляд рішень, прийнятих апеляційним судом за наслідками перегляду справи у провадженнях за зверненням контролюючого органу щодо надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок майна, що перебуває в податковій заставі, чинним процесуальним законом не передбачений.

Саме до повноважень Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду належить вирішення процесуальних питань, пов’язаних із відкриттям та закриттям касаційного провадження у справі”.

Під час розгляду справи № 810/2406/18 (постанова Палати від 28 вересня 2021 року), пропозиція про закриття касаційного провадження у справі, предметом якої було стягнення коштів за податковим боргом, не набрала більшості голосів

IV. Постанова ВП ВС від 21.09.2021 у справі №905/2030/19(905/1159/20)

“...вимога особи, щодо якої порушено справу про банкрутство, про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення як майновий спір боржника, підлягає розгляду в межах провадження у справі про банкрутство з визначенням юрисдикційності розгляду такого спору господарському суду...

Ініціювання поза справою про банкрутство, у межах якої суд розглядає спори про розмір грошових вимог до боржника, ще однієї справи в суді іншої юрисдикції стосовно наявності (відсутності) податкового боргу (?!), визначеного у податковому повідомленні-рішенні, є неефективним як для захисту прав кредитора, так і для захисту прав боржника”

V. Постанова ВП ВС від 10 лютого 2021 року у справі №805/3362/17-а

Положення підпункту 8 пункту 4 статті 11 Закону № 1669-VII після набрання ними чинності стали невід`ємною складовою Закону № 2464-VI, а підпункт 8 пункту 4 статті 11 Закону № 1669-VII вичерпав свою функцію. Аналогічний підхід застосовано Конституційним Судом України в ухвалі від 5 лютого 2008 року (справа № 2-1/2008). Оскільки на момент прийняття спірної вимоги пункт 94 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI не був скасований та зміни до нього не були внесені, він продовжував свою дію.

Отже, факт перебування платників єдиного внеску на обліку в органах доходів і зборів, розташованих на території населених пунктів, *де проводиться АТО*, був підставою для незастосування до таких платників заходів впливу та стягнення за невиконання обов`язків платника єдиного внеску в силу прямої дії пункту 94 розділу VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464-VI, який забороняв притягнення до відповідальності за невиконання обов`язків платника єдиного внеску

Водночас фізичні особи (працівники позивача) не повинні відповідати за неналежне виконання підприємством-страхувальником свого обов`язку щодо належної сплати страхових внесків, а тому наявність заборгованості підприємства по страхових внесках *не може бути підставою для незарахування до страхового стажу при призначенні пенсії позивачу періоду його роботи.*

VI. Вироки (угоди про визнання винуватості) за ст. 205 ККУ VS принципу “in dubio pro tributario”

Розгляд справи 160/3364/19 щодо обов’язковості врахування судами вироку, яким встановлено факт фіктивності господарської діяльності контрагента, з яким позивач мав господарські відносини, та невизнання податкових наслідків операцій із такими підприємствами - неодноразово відкладається Великою Палатою Верховного Суду, внаслідок чого колегіями КАС ВС зупинено розгляд справ з подібними правовідносинами

Постанова Великої Палати Верховного Суду від 01.07.2020 у справі №804/4602/16

У разі несвоєчасного або неповного перерахування суми податку з вини банку, платник податку звільняється лише від штрафу та/або пені, але не звільняється від обов'язку сплати податкового зобов'язання у повному обсязі.

Справи, що розглядалися Податковою палатою КАС ВС:

- 1) щодо окремих аспектів нарахування штрафних санкцій та відмежування відповідальності за ст. 126 та ст. 127 ПК України (820/11382/15);
 - 2) щодо процедурних порушень як підстави до визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень (№826/17123/18) (з відступом від попередньої практики);
 - 3) щодо наслідків відсутності в акті перевірки підпису посадових осіб, що її проводили (№140/388/19);
 - 4) щодо строків звернення до суду після досудового врегулювання спору за грошовими і негрошовими зобов'язаннями (№500/2486/19 і 640/20468/18);
 - 5) щодо строків звернення до суду за оскарженням ППР без процедури досудового врегулювання (№ 160/11673/20);
 - 6) щодо строків звернення до суду після досудового врегулювання спорів щодо ЄСВ (№ 580/3469/19);
- анонс: на розгляд Палати передано питання строків бюджетного відшкодування ПДВ (і пені), а також щодо застосування принципу стабільності при зміні ставок рентної плати

I. Постанова судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 21.01.2020 у справі №820/11382/15

«...несплата (неперерахування) податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків є підставою для накладення штрафу згідно з ст. 127 ПК України. Розмір штрафних санкцій визначається з урахуванням кількості разів допущених податкових правопорушень, незалежно від того, чи виявлено такі порушення контролюючим органом в межах однієї перевірки...»

податковим правопорушенням відповідно до статті 126 ПК України є *вчинення дії* (платником податку) щодо фактичної сплати узгодженої суми грошового зобов'язання, *але з затримкою* (несвоечасно).

Відповідно до статті 127 ПК України порушенням є бездіяльність податкового агента, тобто ненарахування, неутримання, несплата, неперерахування податку на доходи фізичних осіб до або під час виплати доходу.

Кваліфікуючою ознакою для застосування відповідальності відповідно до ст. 127 ПК України в даному спорі є порушення саме податковим агентом встановлених правил щодо утримання податку у джерела виплати доходу.

Джерелом виплати доходу є заробітна плата, з якої податковим агентом утримано податок на доходи фізичних осіб, але не перераховано у встановлені терміни до бюджету.

Висновок щодо застосування норми права у подібних правовідносинах, також викладено в рішенні Верховного Суду України від 22.03.2016 по справі (813/6774/13-а), в якому зазначено, що положення статті 126 ПК щодо застосування штрафної санкції застосовується у випадку, коли має місце несвоечасність сплати платником податків узгодженої суми грошового зобов'язання. При цьому розмір такої санкції прямо залежить від часу затримки такої сплати.

Статтею 127 ПК встановлено міру відповідальності, яка покладається на платника податків, у тому числі і на податкового агента, саме за несплату (неперерахування) податків, до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків, при цьому розмір штрафних санкцій за вчинення такого порушення визначається (обчислюється) не відповідно до часу затримки такої несплати (як передбачено статтею 126 ПК), а залежно від кількості допущених порушень протягом певного періоду часу. Тобто склад порушення передбачає, що нарахування, сплата чи утримання податку *не відбулися до чи на момент виплати доходу*

II. Постанова Палати від 21.02.2020 у справі №826/17123/18

«...Незалежно від прийнятого платником податків рішення про допуск (недопуск) посадових осіб до перевірки, оскаржуючи в подальшому наслідки проведеної контролюючим органом перевірки у вигляді податкових повідомлень-рішень та інших рішень, платник податків *не позбавлений можливості посилатись на порушення контролюючим органом вимог законодавства щодо проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність таких податкових повідомлень-рішень.*

Суди повинні надавати правову оцінку таким аргументам *в першу чергу*, а у разі, якщо вони не визнані судом такими, що тягнуть протиправність рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки, - *переходити до перевірки підстав позову щодо наявності порушень податкового та/або іншого законодавства...»*

III. Постанова Палати від 19.06.2020 у справі №140/388/19

«...Відсутність у акті перевірки підпису однієї з посадових осіб контролюючого органу, яка її проводила, стосується оформлення результатів перевірки та не може бути самостійною підставою для визнання недійсними рішень контролюючого органу, прийнятих на підставі такого акта, при відсутності порушень правил проведення перевірки...»

Строки звернення до суду після досудового оскарження рішень, які не пов'язані із донарахуванням зобов'язань

Різниця природи рішень контролюючого органу (щодо нарахування грошових зобов'язань або інші рішення) об'єктивно здатна впливати та зумовлювати різницю в підходах щодо встановлення строків звернення до суду про їх оскарження

Із прийняттям чинної редакції КАС України та відмінним правовим регулюванням, визначеним ч. 4 ст. 122 КАС України, інші рішення контролюючих органів, які не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків, за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору, оскаржуються в судовому порядку в такі строки:

- а) *тримісячний строк* - якщо рішення контролюючого органу за результатами розгляду скарги було прийнято та вручено платнику податків (скаржнику) у строки, встановлені ПК України (обчислюється з дня вручення скаржнику рішення);
- б) *шестимісячний строк* - якщо рішення контролюючого органу за результатами розгляду скарги не було прийнято та/або вручено платнику податків (скаржнику) у строки, встановлені ПКУ (обчислюється з дня звернення скаржника до контролюючого органу із відповідною скаргою).

Постанова Палати КАС ВС від 11.10.2019 по справі №640/20468/18

Строки звернення до суду після процедури досудового врегулювання щодо рішень про нарахування грошових зобов'язань

...норма пункту 56.19 статті 56 ПК України *є спеціальною* щодо норми частини четвертої статті 122 КАС України, має перевагу в застосуванні у податкових спорах і регулює визначену її предметом групу правовідносин – оскарження в судовому порядку податкових повідомлень-рішень та інших рішень контролюючих органів про нарахування грошових зобов'язань за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору (застосування процедури адміністративного оскарження – абзац третій пункту 56.18 статті 56 ПК України). Вона встановлює строк для їх оскарження *протягом місяця, що настає за днем закінчення процедури адміністративного оскарження.*

Постанова Палати КАС ВС від 26.11.2020 по справі №500/2486/19

Строки звернення до суду, у спорах, у яких позивачами не використовувалась процедура досудового врегулювання, щодо рішень про нарахування грошових зобов'язань

постановою Палати від 27.01.2022 у справі №160/11673/20 здійснено відступ від існуючого правозастосування (щодо тривалості строку у 1095 днів) та сформульовано висновок про те, що:

процесуальний строк звернення до суду з позовом про скасування податкового повідомлення-рішення у випадку, якщо платником не використовувалась процедура досудового вирішення, *визначається статтею 122 КАСУ* і становить *шість місяців* з дня, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення своїх прав, свобод чи інтересів.

Водночас задля додержання принципу правової визначеності та забезпечення права на справедливий суд зміна судової практики в бік скорочення строків може розглядатися судами як поважна причина їх пропуску у правовідносинах, які виникли і набули характеру спірних до зміни практики.

Оскарження вимоги по ЄСВ після процедури досудового врегулювання

Закон № 2464-VI не визначив детального та послідовного алгоритму дій платника податків у разі незадоволення результатами досудового оскарження та, як наслідок, не визначив строків звернення до суду в такому випадку.

Строк, протягом якого особа може звернутися до суду після застосування процедури досудового оскарження вимоги фіскального органу про сплату єдиного внеску, визначений частиною четвертою статті 122 КАС України, і складає *три місяці з дня отримання платником рішення органу доходів і зборів вищого рівня, прийнятого за наслідками розгляду відповідної скарги*

Постанова Палати КАС ВС від 25.02.2021 по справі №580/3469/19

Особливості застосування положень п. 73 підрозділу 2 Розділу XX «Перехідні положення» щодо зменшення розміру штрафних санкцій за ст. 120-1 ПК України у період з 01.01.2017 по 31.12.2019:

- п. 73 підрозділу 2 Розділу XX «Перехідні положення» має *ретроспективну* (зворотну) дію в часі для платників податку на додану вартість;
- для цілей застосування цього пункту податкове повідомлення-рішення вважається неузгодженим якщо станом на 23.05.2020 таке перебувало на стадії адміністративного оскарження або судового оскарження (БЕЗ обмеження інстанційності);
- податкове повідомлення-рішення вважається скасованим у силу прямої норми закону - п.73 підрозділу 2 Розділу XX «Перехідні положення» ПК України - якщо відповідає умовам, передбаченим у нормі.

Постанови КАС ВС від 17.07.2020 у справі №640/5138/19, від 22.07.2020 у справі № 826/15459/18, від 29.07.2020 у справі № 2040/7658/18

“...платник податків не може посилатися в судовому процесі на підтвердження показників, які відображені ним у податковій звітності, на документи, які не були надані під час перевірки або впродовж п`яти робочих днів з дня, наступного за днем отримання акта перевірки.

Винятком є випадки виїмки документів або іншого їх вилучення правоохоронними органами та іншими компетентними органами”

Постанова КАС ВС від 14.06.2021 по справі №140/893/19



...норми податкового законодавства не обмежують період подання платником необхідних первинних документів лише часом проведення податкової перевірки, оскільки положення пункту 44.6 статті 44 ПК України визначають статус показників податкової звітності, які не підтверджені необхідними документами під час перевірки, однак не обмежують право платника довести у судовому процесі обставини, на яких ґрунтуються його вимоги, поданням виключно тих доказів, що надавались ним під час проведення податкової перевірки. Право надавати заперечення щодо висновків податкового органу та долучати до матеріалів справи докази на підтвердження таких заперечень надається платнику як на усіх стадіях податкового контролю, так і на стадіях судового процесу, на яких допускається подання учасником процесу нових доказів. В іншому випадку, обмеження судом предмету дослідження призвело би до неповноти дослідження та порушення справедливого судового розгляду.

Постанова КАС ВС від 20.04.2021 по справі №560/1158/20



...Судами попередніх інстанцій не досліджувались докази щодо наявності чи відсутності в розпорядженні позивача *первинних документів*, неможливості їх надання контролюючому органу з *причин*, які в силу приписів статті 44 ПКУ вважаються поважними, як не встановлено і обставин щодо неможливості надання документів *на стадії адміністративного оскарження*, що зобов'язувало б контролюючий орган взяти такі документи до уваги при прийнятті оскаржуваних податкових повідомлень - рішень. Тобто судами не встановлено та не досліджено доказів щодо надання позивачем первинних документів на стадії перевірки та адміністративного оскарження, *ВІДМОВИ* контролюючого органу врахувати такі під час перевірки чи взагалі *неврахування* таких, на чому наголошував відповідач.

Судами також не досліджено і докази щодо *переліку документів*, які були надані позивачем під час перевірки, чи відповідають такі документи вимогам щодо їх *відповідності визначенню первинного документу* в розумінні Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Постанова КАС ВС від 09.02.2021 по справі №826/813/15



“...судами попередніх інстанцій було встановлено надіслання платнику податків запиту контролюючого органу щодо надання документів у зв`язку з проведенням позапланової документальної перевірки, у відповідь на який платником *повідомлено* про неможливість надання таких з незалежних від платника податків обставин (зберігання бухгалтерсько-облікової документації в захопленому невідомими особами приміщенні та викраденням документів).

Однак, незважаючи на повідомлення позивача про неможливе надання первинних документів з поважних та незалежних від позивача причин, відповідач *не вчинив* передбачених статтею 44 ПК України дій щодо *перенесення термінів проведення перевірки* та здійснив перевірку без дослідження первинних документів позивача, а відтак акт документальної перевірки, яким встановлені податкові правопорушення, без дослідження первинних документів податкового та бухгалтерського обліку платника податків, не може бути належним та допустимим доказом складу таких порушень в розумінні статті 70 КАС України”.

Постанова КАС ВС від 09.06.2021 по справі №420/3067/20



«...Податковим кодексом України не передбачено право контролюючого органу після проведення документальної перевірки та прийняття податкового повідомлення-рішення впродовж необмеженого часу складати доповнення до рішення, складеного акта перевірки та приймати на цій підставі нове податкове повідомлення-рішення. Такі дії контролюючого органу суперечать визначеним Податковим кодексом України процедурним механізмам щодо порядку проведення документальних перевірок та прийняття податкових повідомлень-рішень...».

Постанова КАС ВС від 23.09.2020 у справі № 804/3368/16

...Право на оскарження в судовому порядку Рішення про відповідність/невідповідність платника податку на додану вартість критеріям ризиковості платника *впливає з норм пункту 6 Порядку №1165*, за якими у разі надходження до контролюючого органу відповідного рішення суду, яке набрало законної сили, комісія регіонального рівня *виключає* платника податку *з переліку* платників податку, які відповідають критеріям ризиковості платника податку. Право на звернення до суду в цьому разі також прямо передбачено в затвердженій формі Рішення (додаток 4 до Порядку № 1165), а саме «Рішення про відповідність/невідповідність платника податку критеріям ризиковості платника податку *може бути оскаржено* в адміністративному або *судовому порядку*



Верховний
Суд

Дякую за увагу!