



Верховний  
Суд

ОГЛЯД  
судової практики  
Касаційного адміністративного суду  
у складі Верховного Суду  
щодо фінансової відповідальності

Рішення, внесені до ЄДРСР,  
за період із 2018 року по лютий 2023 року

## Зміст

<b>РОЗДІЛ 1. Концепція вини</b>	<b>5</b>
1. Сутність і природа податкового правопорушення	5
1.1. Про правовий статус і повноваження податкового органу	5
1.2. Про визначення поняття податкового правопорушення	7
2. Установлення вини	8
2.1. Про встановлення вини	8
2.2. Про врахування вини під час кваліфікації правочину	9
2.3. Про встановлення умислу під час вчинення винного, протиправного діяння	11
2.4. Про наявність умислу на безпідставне одержання податкової вигоди	12
2.5. Про визначення поняття вини	14
3. Принцип розумної обачності	15
3.1. Про підтвердження принципу належної обачності у процесі обрання надійного контрагента	15
4. Презумпція добросовісності платника податків	17
4.1. Про презумпцію добросовісності платника під час вирішення податкових спорів	17
5. Необґрунтованість податкової вигоди	18
5.1. Про підтвердження необґрунтованості податкової вигоди	18
<b>РОЗДІЛ 2. Відповідальність платника податків</b>	<b>21</b>
1. Відповідальність юридичної особи та її відокремлених підрозділів	21
1.1. Про відповідальність учасників податкових відносин	21
1.2. Про відповідальність платника за сплату єдиного внеску стосовно свого відокремленого підрозділу	22
1.3. Про отримання / надання фінансової допомоги між платником податку та його відокремленими підрозділами	24
1.4. Про відповідальність платника за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку	25
1.5. Про порядок оприбуткування готівкових коштів	27
1.6. Про відповідальність платника податків за реалізацію алкогольного напою особі, яка не досягла 18 років	28
1.7. Про відповідальність платника податків за відсутність дозволу на виконання окремих операцій з переробки або повного циклу переробки іншим підприємством	30
1.8. Про об'єктивну та суб'єктивну сторони правопорушення	32
2. Відповідальність фізичних осіб – підприємців	34
2.1. Про неможливість одночасного притягнення фізичної особи – підприємця, яка використовує найману працю, до відповідальності за частиною другою статті 265 Кодексу законів про працю України та	

частиною третьою статті 41 Кодексу України про адміністративне правопорушення	34
2.2. Про підтвердження складу правопорушення належними та допустимими доказами	36
3. Підстави для звільнення від фінансової відповідальності платника податків	37
3.1. Про відповідальність боржника, щодо якого порушено провадження про визнання банкрутом і введено мораторій на задоволення вимог кредиторів	37
3.2. Про заборону на стягнення з платника податків економічних санкцій протягом дії мораторію на задоволення вимог кредиторів	40
3.3. Про звільнення від відповідальності платника, якщо фактичним місцезнаходженням філії, представництва, відокремленого чи іншого структурного підрозділу юридичної особи є тимчасово окупована територія	42
3.4. Про звільнення від відповідальності в разі завищеної суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість	43
3.5. Про звільнення від відповідальності платника податків у зв'язку з відсутністю законодавчо визначеного порядку отримання ліцензії на право оптової торгівлі паливом	45
3.6. Про звільнення від відповідальності платника в разі порушення строку перерахунку податкового зобов'язання з вини банку	46
3.7. Про обов'язки платника податків у період дії мораторію на задоволення вимог кредиторів	48
<b>РОЗДІЛ 3. Відповідальність держави</b>	49
3.1. Про звільнення від відповідальності за порушення платником граничних термінів реєстрації податкових накладних, яке відбулося не з вини платника	49
3.2. Про звільнення від відповідальності за неналежне виконання зобов'язань щодо сплати штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних	50
3.3. Про встановлення підстав, що призвели до порушення граничних строків реєстрації податкових накладних	52
3.4. Про відповідальність за помилкову реєстрацію податкової накладної	53
3.5. Про усунення контролюючим органом допущеного ним порушення права платника податків	54
3.6. Про встановлення суб'єктного складу учасників справи у спорах про відшкодування шкоди, заподіяної діями / бездіяльністю органів доходів і зборів	56
<b>РОЗДІЛ 4. Застосування штрафних (фінансових) санкцій</b>	57
1. Податкові штрафи	57

1.1. Про накладення штрафу згідно зі статтею 127 Податкового кодексу України	57
1.2. Про накладення штрафу за несплату суми узгодженого податкового зобов'язання в установлені законом строки	60
1.3. Про правомірність нарахування пені в разі самостійної сплати платником штрафних санкцій	61
1.4. Про поширення дії пункту 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України до штрафних санкцій, застосованих після 23 травня 2020 року (після набрання чинності Законом № 466)	63
1.5. Про застосування штрафу за порушення строку сплати узгодженого грошового зобов'язання	65
1.6. Про порядок визначення обставин реалізації необлікованого товару	67
1.7. Про правомірність застосування фінансових санкцій у разі відсутності первинних документів платника за місцем реалізації чи зберігання товарів	69
1.8. Про відповідальність за проведення розрахункових операцій без використання режиму програмування найменування кожного підакцизного товару	70
2. Нарахування пені	72
2.1. Про момент початку нарахування пені в податкових зобов'язаннях	72
2.2. Про правомірність нарахування пені, якщо в судовому порядку встановлено факт відсутності основного боргу, на який вона була нарахована	74

## РОЗДІЛ 1. Концепція вини

### 1. Сутність і природа податкового правопорушення

#### 1.1. Про правовий статус і повноваження податкового органу

В акті перевірки мають бути деталізовані обставини податкового правопорушення, зокрема первинні документи, що підтверджують показники, які відображені платником у податковій звітності та використовуються в бухгалтерському обліку, реєстри, фінансова, статистична та інша звітність, пов'язана з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за додержанням якого покладений на контролюючі органи

30 червня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «Торгово-промислова компанія „Опора“» на постанову Другого апеляційного адміністративного суду від 10 жовтня 2019 року та касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Харківській області на рішення Харківського окружного адміністративного суду від 06 червня 2019 року та постанову Другого апеляційного адміністративного суду від 10 жовтня 2019 року у справі № 520/3141/19 за адміністративним позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Торгово-промислова компанія „Опора“» до Головного управління Державної фіскальної служби у Харківській області про визнання протиправним і скасування податкових повідомлень-рішень.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

На підставі відповідного наказу, у зв'язку з виробничою необхідністю, бухгалтера платника було відкликано з відпустки, тому всі касові ордери підписувала саме вона і на підприємстві не було неоприбуткованої готівки. Під час проведення податкової перевірки контролюючий орган не дослідив первинні документи платника щодо взаємовідносин із контрагентами в контексті підтвердження факту правильності формування податкової звітності.

Харківський окружний адміністративний суд задовольнив позов. Другий апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції в частині задоволення позовних вимог про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення щодо донарахування податку на прибуток, у цій частині, прийнявши нову постанову про відмову в задоволенні позовних вимог. В іншій частині рішення суду першої інстанції було залишено без змін. Суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що ненадання податковому органу первинних документів щодо господарських операцій за встановлений період ані до перевірки, ані після її завершення (до прийняття рішення контролюючим органом), ані разом із запереченнями на акт перевірки – вказує на обґрунтованість висновків контролюючого органу про документальне непідтвердження витрат

за вказаний період і на відсутність підстав для формування таких витрат у податковому обліку.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу платника, скасувавши оскаржуване судові рішення в частині скасування рішення суду першої інстанції щодо вимог про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення про донарахування податку на прибуток і залишивши чинним рішення суду першої інстанції в цій частині. В іншій частині рішення судів попередніх інстанцій було залишено без змін. Касаційна скарга контролюючого органу була залишена без задоволення.

### ОЦІНКА СУДУ

Платники зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із 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 та зборів, ведення яких передбачено законодавством. Формування доходів та витрат обумовлене фактичним придбанням товарів / робіт / послуг для їх використання в межах господарської діяльності та реалізується за наявності в платника належно оформлених первинних документів, що підтверджують здійснення господарських операцій.

Контролюючі органи мають право запитувати та вивчати під час проведення перевірок первинні документи, що використовуються в бухгалтерському обліку, реєстри, фінансову, статистичну та іншу звітність, пов'язану з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, виконанням вимог законодавства, контроль за додержанням якого покладений на контролюючі органи.

Якщо до закінчення перевірки або у терміни, визначені в абзаці другому пункту 44.7 статті 44 Податкового кодексу України платник не надає посадовим особам органу державної податкової служби, які проводять перевірку, документи (незалежно від причин такого ненадання, крім випадків виїмки документів або іншого вилучення правоохоронними органами), що підтверджують показники, відображені таким платником у податковій звітності, вважається, що означені документи були відсутні в такого платника на час складення звітності.

Відсутність в акті перевірки деталізації обставин податкового правопорушення суперечить приписам пункту 5 розділу II Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 20 серпня 2015 року № 727.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 30 червня 2020 року у справі № 520/3141/19 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90090473>



## 1.2. Про визначення поняття податкового правопорушення

Відповідно до приписів статті 109 Податкового кодексу України (в редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин) податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників, податкових агентів та/або їхніх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи

03 грудня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Держаної фіскальної служби у Херсонській області на постанову Херсонського окружного адміністративного суду від 16 лютого 2017 року й ухвалу Одеського апеляційного адміністративного суду від 05 жовтня 2017 року у справі № 821/2154/16 (провадження № К/9901/31419/18) за позовом Фізичної особи – підприємця до Головного управління Державної фіскальної служби у Херсонській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

За місцем виявлення контролюючим органом порушення приписів вимог продажу алкогольних напоїв не здійснювалася господарська діяльність з роздрібного продажу алкогольних напоїв за адресою знаходження магазину, який був предметом перевірки. Доказом став відповідний лист органу місцевого самоврядування. Були відсутні будь-які дані в акті перевірки, які свідчили про те, що алкогольний напій був реалізований саме платником.

Херсонський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Одеського апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що не було правових підстав застосувати до платника штрафні санкції за порушення вимог законодавства, яким врегульовані правила роздрібного продажу підакцизного товару (алкоголю), оскільки господарська діяльність не провадилася за місцем виявлення таких правопорушень.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Відповідно до приписів статті 109 Податкового кодексу України (в редакції чинній на час виникнення спірних правовідносин) податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників, податкових агентів та/або їхніх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Ураховуючи приписи щодо правил здійснення суб'єктами господарювання роздрібного продажу алкоголю виробів, наявність відповідних ліцензій та заборони на продаж цього товару без реєстраторів розрахункових операцій та не у відведеному місці, до відповідальності може бути притягнутий суб'єкт господарювання, який вчинив порушення таких правил, тобто протиправні винні діяння.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 03 грудня 2020 року у справі № 821/2154/16 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93437689>



## 2. Установлення вини

### 2.1. Про встановлення вини

Наявність вини юридичної особи доводиться недбалістю посадових осіб платника, яка полягає у відсутності контролю щодо збереження та чинності особистих ключів посадових осіб платника, що унеможливило своєчасне виконання обов'язку з реєстрації акцизних накладних. Доведеність складу податкового правопорушення тягне для платника встановлену законодавством відповідальність у вигляді штрафу

27 квітня 2018 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «Марфін-Інвест» на постанову Харківського окружного адміністративного суду від 23 листопада 2017 року та постанову Харківського апеляційного адміністративного суду від 21 грудня 2017 року у справі № 820/4064/17 (провадження № К/9901/12257/18) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Марфін-Інвест» до Головного управління Державної фіскальної служби у Харківській області про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки встановив порушення платником термінів реєстрації акцизних накладних. Платник указав, що своєчасно подав в електронній формі для реєстрації акцизні накладні, але зазначені документи не були прийняті контролюючим органом на підставі, зазначеній у квитанціях «Сертифікат для зашифрування/розшифрування відкликано», хоча платник не відкликав указані сертифікати. Спірним є питання наявності суб'єктивної сторони (вини) у діях платника як одного з елементів складу податкового правопорушення, відсутність якої платник податків доводить злочинними діями сторонніх осіб.

Харківський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін постановою Харківського апеляційного адміністративного суду, відмовив у задоволенні позову. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що склад податкового правопорушення є доведеним, а підставою для відмови в прийнятті



акцизних накладних стала невідповідність останніх вимогам пункту 231.1 статті 231 Податкового кодексу України щодо електронного підпису уповноваженої платником особи.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

## ОЦІНКА СУДУ

Підставою для відмови у прийнятті акцизних накладних може бути невідповідність останніх вимогам пункту 231.1 статті 231 Податкового кодексу України щодо електронного підпису уповноваженої платником особи.

Наявність вини юридичної особи доводиться недбалістю посадових осіб платника, яка полягає у відсутності контролю щодо збереження та чинності особистих ключів посадових осіб платника, що унеможливило своєчасне виконання обов'язку з реєстрації акцизних накладних. Доведеність складу податкового правопорушення тягне для платника встановлену законодавством відповідальність у вигляді штрафу.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 27 квітня 2018 року у справі № 820/4064/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/73700692>.



## 2.2. Про врахування вини під час кваліфікації правочину

Законодавство відокремлює порушення публічного порядку від інших підстав нікчемності правочинів та встановлює наявність умислу сторін / сторони на незаконний результат, який суперечить публічно-правовим актам держави. Під час кваліфікації правочину згідно зі статтею 228 Цивільного кодексу України має враховуватися вина, яка виражається в намірі порушити публічний порядок (щодо знищення, пошкодження майна чи незаконного заволодіння ним тощо) сторонами правочину або однією зі сторін і має бути встановлена лише вироком суду, постановленим у кримінальній справі на підставі частини першої статті 62 Конституції України

08 серпня 2019 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Державної податкової інспекції у Печерському районі Головного управління Міндоходів у м. Києві на постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 02 квітня 2013 року й ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 09 липня 2013 року у справі № 2а-12868/12/2670 (провадження № К/9901/1167/18) за позовом Державної податкової інспекції у Печерському районі м. Києва Державної податкової служби до Товариства з обмеженою відповідальністю «Ант Япи», Товариства з обмеженою відповідальністю «Ньюмодуль 2011» про визнання договору недійсним та стягнення коштів.

## ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган під час перевірки встановив, що договір, укладений між платниками податків, не був спрямований на реальне настання правових наслідків, вчинявся з метою, що завідомо суперечить інтересам держави і суспільства, порушує публічний порядок. У акті перевірки контролюючий орган указав на відсутність отримання товарів та послуг за договором, а також протокол допиту підозрюваного, який значився як засновник, директор і головний бухгалтер та дав свідчення про свою непричетність до ведення фінансово-господарської діяльності підприємства щодо підписання первинних документів, податкової звітності тощо. Не погоджуючись з указаними висновками, платники надали копії актів прийому-передачі будівельної техніки, актів здачі-прийняття робіт / надання послуг, податкових накладних, докази здійснення оплати за надані послуги оренди техніки.

Окружний адміністративний суд м. Києва постановою, залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду, відмовив у задоволенні позову. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що доводи контролюючого органу не дають підстав для висновку про вчинення сторонами правочину з метою, завідомо суперечною інтересам держави та суспільства. Контролюючий орган не довів наявності у платників під час вчинення правочину умислу щодо настання протиправних наслідків, що порушують публічний порядок. Протокол допиту підозрюваного, отриманий під час проведення досудового слідства у кримінальній справі, не є достатньою підставою для визнання правочину недійсним та застосування санкцій, встановлених статтею 208 Господарського кодексу України.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Законодавство відокремлює порушення публічного порядку від інших підстав нікчемності правочинів та встановлює наявність умислу сторін / сторони на незаконний результат, який суперечить публічно-правовим актам держави. Під час кваліфікації правочину згідно зі статтею 228 Цивільного кодексу України має враховуватися вина, яка виражається в намірі порушити публічний порядок (щодо знищення, пошкодження майна чи незаконного заволодіння ним тощо) сторонами правочину або однією зі сторін і має бути встановлена лише вироком суду, постановленим у кримінальній справі на підставі частини першої статті 62 Конституції України.

Ухилення від сплати податків, втілене у формі безпідставного формування валових витрат і сум податкового кредиту та зобов'язань з податку на додану вартість, є злочином, відповідальність за який встановлена Кримінальним кодексом України. Визначенню правочину як такого, що порушує публічний порядок, має передувати вирок суду, який набрав законної сили, про притягнення учасника / учасників / виконавців такого правочину до кримінальної відповідальності.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 08 серпня 2019 року у справі № 2а-12868/12/2670 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/83552488>



## 2.3. Про встановлення умислу під час вчинення винного, протиправного діяння

У межах складу правопорушення, встановленого статтею 485 Митного кодексу України, особа, яка його вчинила, діяла умисно, тобто усвідомлено, цілеспрямовано чинила так, щоб уникнути сплати митних платежів (зокрема, шляхом сплати їх у меншому розмірі). Зовнішній прояв винного, протиправного діяння обов'язково має поєднуватися з умислом суб'єкта вчинення щодо посягання на охоронювані законом суспільні відносини (встановлений законом порядок сплати податків і зборів)

18 червня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Харківської митниці Державної фіскальної служби України на постанову Харківського апеляційного адміністративного суду від 06 грудня 2016 року у справі № 638/10546/16-а (провадження № К/9901/32013/18) за позовом платника до Харківської митниці Державної фіскальної служби України, Заступника начальника митниці – начальника управління боротьби з митними правопорушеннями Харківської митниці Державної фіскальної служби України про визнання незаконною та скасування постанови у справі про порушення митних правил.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Платник податку подав до контролюючого органу відомості про декларування товару з преференцією, що підтверджувалося сертифікатом про походження товару, який містив недостовірні відомості про кількість та вагу придбаного товару згідно з інвойсом та товаросупровідними документами. Контролюючий орган указав доказом вини платника обставину подання нової митної декларації без визначення преференції. Платник указав, що не вчиняв умисного порушення під час декларування товару із застосуванням преференції, а виявлений недолік був усунутий шляхом невідкладного подання нової електронної митної декларації без застосування преференцій та сплатою всіх митних платежів, до моменту отримання протоколу про порушення митних правил, у зв'язку з чим в його діях відсутні ознаки порушення митних правил.

Дзержинський районний суд м. Харкова відмовив у задоволенні позову. Суд першої інстанції дійшов висновку, що платник допустив помилку в оформленні митної декларації в частині надання достовірних відомостей в товаросупровідних документах (розбіжність стосовно кількості місць і вагових характеристик товарів), у зв'язку з чим був правомірно притягнутий до адміністративної відповідальності.

Харківський апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції, задовольнивши позов. Провадження у справі було закрито в частині про притягнення до адміністративної відповідальності. Суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що оскільки відсутні умисні дії платника, то відсутній і склад

правопорушення. Дії платника не спричинили збитків бюджету країни, оскільки виявлена неточність під час заповнення платником митної декларації була невідкладно виправлена шляхом подання нової митної декларації, згідно з відомостями якої були сплачені всі необхідні митні платежі та податки.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, скасувавши оскаржуване судові рішення в частині закриття провадження у справі про притягнення до адміністративної відповідальності. В іншій частині судові рішення апеляційної інстанції було залишено без змін.

## ОЦІНКА СУДУ

У межах складу правопорушення, встановленого статтею 485 Митного кодексу України, особа, яка його вчинила, діяла умисно, тобто усвідомлено, цілеспрямовано чинила так, щоб уникнути сплати митних платежів (зокрема, шляхом сплати їх у меншому розмірі). Зовнішній прояв винного, протиправного діяння обов'язково має поєднуватися з умислом суб'єкта вчинення щодо посягання на охоронювані законом суспільні відносини (встановлений законом порядок сплати податків і зборів).

Об'єктивна сторона такого правопорушення полягає в поданні неправдивих відомостей щодо істотних умов зовнішньоекономічного договору / контракту, ваги (з урахуванням допустимих втрат за належних умов зберігання і транспортування) або кількості, країни походження, відправника та/або одержувача товару, неправдивих відомостей, необхідних для визначення коду товару згідно з УКТ ЗЕД та його митної вартості, та/або надання з цією ж метою органу доходів і зборів документів, що містять такі відомості.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 18 червня 2020 року у справі № 638/10546/16-а можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89896669>.



## 2.4. Про наявність умислу на безпідставне одержання податкової вигоди

У разі нез'ясування платником наявності повноважень у представника контрагента щодо укладення угоди у здійсненні господарської операції та оформленні первинних документів така поведінка може свідчити про наявність умислу на безпідставне одержання податкової вигоди та спричиняти ризик настання негативних наслідків для такого платника, зокрема неврахування для цілей податкового обліку господарських операцій, підтверджених документами, оформленими з порушенням приписів чинного законодавства

20 травня 2021 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «Київтехцентр» на постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 11 лютого 2020 року у справі № 826/16627/18 (провадження № К/9901/4280/20) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Київтехцентр» до Головного управління Державної фіскальної

служби у м. Києві, Державної фіскальної служби України про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки встановив, що надані платником первинні документи містять істотні недоліки змісту та форми, а отже, не можуть вважатись такими, що підтверджують реальність господарських операцій платника з контрагентами. Платник не погодився з указаними висновками контролюючого органу та вказав, що в межах господарських операцій з контрагентами було досягнуто економічного ефекту, що підтверджується відповідними первинними документами. На час укладення угод з контрагентами у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань його контрагенти були зареєстровані як платники.

Окружний адміністративний суд м. Києва частково задовольнив позов. Суд першої інстанції дійшов висновку, що контролюючий орган безпідставно вказував на відсутність настання реальних наслідків за правочинами, укладеними між позивачем і контрагентами.

Шостий апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції, відмовивши в задоволенні позову. Суд апеляційної інстанції зазначив, що за спірними операціями з контрагентами лише оформлялися окремі первинні документи та податкові накладні без фактичного виконання обумовлених операцій, чим створювалася видимість (зовнішні ознаки) реального здійснення операцій та правомірності формування спірних сум податкових вигод, наслідком чого є отримання платником необґрунтованої податкової вигоди.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржуване судове рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

У разі нез'ясування платником наявності повноважень у представника контрагента щодо укладення угоди, у здійсненні господарської операції та оформленні первинних документів, така поведінка може свідчити про наявність умислу на безпідставне одержання податкової вигоди та спричиняти ризик настання негативних наслідків для такого платника, зокрема, неврахування для цілей податкового обліку господарських операцій, підтверджених документами, оформленими з порушенням приписів чинного законодавства.

Формально оформлені первинні документи та/або сплата грошових коштів не можуть бути підставою для формування даних податкового обліку за відсутності факту придбання відповідних товарів / робіт / послуг.

Надання податковому органу належним чином оформлених документів, установлених законодавством про податки та збори, з метою одержання податкової вигоди є підставою для її одержання, якщо податковий орган не встановив та не довів, що відомості, які містяться в цих документах, неповні, недостовірні та/або суперечливі.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 20 травня 2021 року у справі № 826/16627/18 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97054905>



## 2.5. Про визначення поняття вини

Положення чинного податкового законодавства визначають вину як об'єктивну сторону податкових правопорушень. Для встановлення факту вини контролюючий орган має довести не лише наявність відповідного ставлення платника до своїх протиправних дій / бездіяльності (усвідомлення своїх дій, розуміння наслідків тощо), а й те, що платник, вчиняючи дії або допускаючи бездіяльність, за які встановлена відповідальність, діяв нерозумно, недобросовісно та необачно

08 грудня 2022 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної податкової служби у Харківській області, утвореного на правах відокремленого підрозділу Державної податкової служби України, на постанову Другого апеляційного адміністративного суду від 02 лютого 2022 року у справі № 520/9294/21 (провадження № К/990/23903/22) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Енліль» до Головного управління Державної податкової служби у Харківській області, утвореного на правах відокремленого підрозділу Державної податкової служби України, про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Головний бухгалтер платника помилково двічі сформував бюджетне відшкодування, включивши в податкову декларацію за листопад 2020 року суму за періодом виникнення в червні 2020 року. Контролюючий орган указав на наявність умислу в діях платника щодо повторного заявлення бюджетного відшкодування з податку на додану вартість.

Харківський окружний адміністративний суд рішенням від 18 серпня 2021 року відмовив у задоволенні позову. Суд першої інстанції дійшов висновку, що платник двічі сформував бюджетне відшкодування на підставі від'ємного значення за червень 2020 року, а така помилка впливає на сутність податкових відносин з бюджетного відшкодування та може бути підставою для позбавлення платника права на податкове відшкодування та нарахування штрафної санкції.

Другий апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції, закриття провадження у справі в частині суми визначеного податкового зобов'язання з податку на додану вартість, яким платник визначив завищення бюджетного відшкодування з податку на додану вартість. В іншій частині позовних вимог суд ухвалив нову постанову, якою задовольнив позов. Суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що в акті перевірки контролюючий орган не зазначив обставини та не довів фактів, які свідчили б про умисне завищення суми

бюджетного відшкодування платником, що також не було підтверджено належними, достатніми та допустимими доказами, наданими до суду.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасувавши постанову суду апеляційної інстанції в частині визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення у вигляді розрахунку суми бюджетного відшкодування, суми визначеного податкового зобов'язання та штрафних (фінансових) санкцій з податку на додану вартість, яким було визначено завищення бюджетного відшкодування з податку на додану вартість. У цій частині рішення суду першої інстанції було залишено чинним. У решті постанову суду апеляційної інстанції було залишено без змін.

## ОЦІНКА СУДУ

Положення чинного податкового законодавства визначають вину як об'єктивну сторону податкових правопорушень. Для встановлення факту вини, контролюючий орган має довести не лише наявність відповідного ставлення платника до своїх протиправних дій / бездіяльності (усвідомлення своїх дій, розуміння наслідків тощо), але також і те, що платник, вчиняючи дії або допускаючи бездіяльність, за які встановлена відповідальність, діяв нерозумно, недобросовісно та необачно.

Якщо умисел платника підтверджується обізнаністю щодо повторного заявлення бюджетного відшкодування за від'ємним значенням, яке вже було заявлено в іншому періоді, що не заперечується, то в контролюючого органу наявні правові підстави для застосування до платника штрафних (фінансових) санкцій відповідно до положень пункту 123.2 статті 123 Податкового кодексу України.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 08 грудня 2022 року у справі № 520/9294/21 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107759911>.



## 3. Принцип розумної обачності

### 3.1. Про підтвердження принципу належної обачності у процесі обрання надійного контрагента

Оскільки підприємницька діяльність провадиться суб'єктом господарювання на власний ризик, у господарських правовідносинах учасники господарського обороту мають проявляти розумну обачність, тому що наслідки вибору недобросовісного контрагента покладаються на таких учасників. Належна податкова обачність є законною передумовою отримання податкової вигоди, з якої випливає, що сумлінним платникам податку необхідно подбати про підготовку доказової бази, яка б підтверджувала прояв належної обачності при виборі контрагента

17 грудня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув заяву Державної податкової інспекції

у Дніпровському районі Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві про перегляд Верховним Судом України ухвали Вищого адміністративного суду України від 21 жовтня 2015 року у справі № 826/6821/13-а (провадження № К/9901/19540/18) за позовом Приватного підприємства «Валтар» до Державної податкової інспекції у Дніпровському районі Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві про скасування наказу та податкових повідомлень-рішень.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки встановив порушення платником вимог податкового законодавства під час формування складу валових витрат і податкового кредиту за відповідний період, а також указав на наявність вироків судів щодо фіктивного ведення господарської діяльності контрагентів платника з постачання товарів, надання послуг та виконання відповідних робіт. Платник зазначив, що господарські операції з контрагентами мали реальний характер, що підтверджується належно оформленими первинними документами.

Окружний адміністративний суд м Києва постановою від 25 червня 2013 року відмовив у задоволенні позову. Суд першої інстанції дійшов висновку, що обставини та документальні докази є достатніми для висновку про те, що господарські операції з виконання робіт і поставки товарів фактично не мали реального характеру, були оформлені лише документально та не спрямовані на реальне настання правових наслідків, що обумовлені укладеними договорами.

Київський апеляційний адміністративний суд постановою від 12 грудня 2013 року, частково задовольнив позов. Суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що реальність господарських операцій платника з відповідними контрагентами підтверджується належно оформленими первинними документами, які контролюючий орган не спростував належними та достатніми доказами.

Вищий адміністративний суд України ухвалою від 21 жовтня 2015 року залишив касаційну скаргу без задоволення, а постанову суду апеляційної інстанції – без змін.

Контролюючий орган, не погоджуючись з висновками суду, подав до Верховного Суду України заяву про перегляд судового рішення на підставах, встановлених пунктом 1 частини першої статті 237 Кодексу адміністративного судочинства України (у редакції на момент подання вказаної заяви).

Верховний Суд задовольнив заяву, скасувавши рішення суду апеляційної інстанції та ухвалу Вищого адміністративного суду України і залишивши чинною постанову суду першої інстанції.

### ОЦІНКА СУДУ

Хоча чинне законодавство закріплює свободу вибору напрямків та форми реалізації господарської діяльності, але підприємницька діяльність побудована насамперед на добросовісному виконанні суб'єктом господарювання своїх обов'язків, взятих на себе зобов'язань та дотриманні встановлених державою правил поведінки.



Одним із проявів дотримання суб'єктом господарювання принципу добросовісності є розумна обачність, яка реалізується, зокрема, контрагентів у випадку належного та раціонального вибору контрагентів. Оскільки підприємницька діяльність провадиться суб'єктом господарювання на власний ризик, у господарських правовідносинах учасники господарського обороту мають проявляти розумну обачність, бо наслідки вибору недобросовісного контрагента покладаються на таких учасників. Належна податкова обачність є законною передумовою отримання податкової вигоди, з якої випливає, що сумлінним платникам податку необхідно подбати про підготовку доказової бази, яка б підтверджувала прояв належної обачності у процесі обирання надійного контрагента.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 17 грудня 2020 року у справі № 826/6821/13-а можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93630530>.



## 4. Презумпція добросовісності платника податків

### 4.1. Про презумпцію добросовісності платника під час вирішення податкових спорів

Вирішуючи податкові спори, суд керується презумпцією добросовісності платника, яка резюмує економічну виправданість дій, що мають своїм наслідком отримання податкової вигоди, а також достовірність відомостей у бухгалтерській та податковій звітності

27 квітня 2022 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної податкової служби у Донецькій області на рішення Донецького окружного адміністративного суду від 25 серпня 2020 року та постанову Першого апеляційного адміністративного суду від 07 грудня 2020 року у справі № 200/5932/19-а (провадження № К/9901/1002/21) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Електросталь-Курахово» до Головного управління Державної податкової служби у Донецькій області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки встановив завищення платником податкового кредиту, сформованого за господарськими операціями з придбанням товарів, робіт, послуг з контрагентами. Не погоджуючись з висновками контролюючого органу, платник указав на наявність підтверджувальних первинних документів щодо операцій з контрагентами.

Донецький окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Першого апеляційного адміністративного суду, частково задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що матеріалами справи

підтверджується реальність здійснення господарських операцій з придбання товарів / послуг у межах господарської діяльності суб'єктів господарювання, оплата їхньої вартості, правомірність формування даних податкового обліку на підставі первинних та інших документів бухгалтерського та податкового обліку, які відповідають вимогам закону.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Вирішуючи податкові спори, суд керується презумпцією добросовісності платника, яка резюмує економічну виправданість дій платника, що мають своїм наслідком отримання податкової вигоди, та достовірність відомостей у бухгалтерській та податковій звітності платника. Подання платником до контролюючого органу усіх належним чином оформлених первинних документів, установлених податковим законодавством, з метою отримання податкової вигоди, є підставою для її отримання, якщо податковий орган не доведе неправдивість, недостовірність або суперечливість відомостей, що містяться в таких документах.

Недобросовісність платника має бути встановлена безумовними та однозначно розтлумаченими доказами. Чинне законодавство не узалежнює виникнення податкових зобов'язань платника від стану податкового обліку його контрагентів, наявності чи відсутності основних фондів, працівників у штаті, подання або неподання податкової звітності.

Платник не може нести відповідальність за невиконання його контрагентами своїх зобов'язань, оскільки поняття «добросовісний платник», яке вживається у сфері податкових правовідносин, не зумовлює виникнення у платника додаткового обов'язку з контролю за дотриманням його постачальниками правил оподаткування. Платник не наділений повноваженнями податкового контролю для виконання функцій, покладених на податкові органи, а тому не може володіти інформацією щодо виконання контрагентом податкових зобов'язань. За умови невстановлення податковим органом наявності замкнутої схеми руху коштів, яка б могла свідчити про узгодженість дій платника та його постачальників для одержання товариством незаконної податкової вигоди, останнє не може зазнавати негативних наслідків внаслідок діянь інших осіб, що перебувають поза межами його впливу.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 27 квітня 2022 року у справі № 200/5932/19-а можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104094827>.



## 5. Необґрунтованість податкової вигоди

### 5.1. Про підтвердження необґрунтованості податкової вигоди

На необґрунтованість податкової вигоди можуть вказувати підтверджені доказами доводи податкового органу, зокрема, про наявність таких обставин: неможливість реального здійснення платником зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг; нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності; відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності у зв'язку з відсутністю управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів; облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для такого виду діяльності також потрібне здійснення й облік інших господарських операцій; здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником у документах обліку; відсутність первинних документів обліку тощо

20 лютого 2018 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Державної податкової інспекції у Косівському районі Головного управління Міндоходів у Івано-Франківській області на постанову Львівського апеляційного адміністративного суду від 18 червня 2014 року у справі № 809/117/13-а (провадження № К/9901/4617/18) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Квант-Агро ЛТД» до Державної податкової інспекції у Косівському районі Івано-Франківської області про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган дійшов висновків про порушення платником вимог чинного законодавства під час визначення суми податків на додану вартість та на прибуток за результатами фінансово-господарських взаємовідносин з іншим господарським товариством. Контролюючий орган свої висновки мотивував тим, що господарські операції платника та його контрагента не мали реального характеру та мали фіктивний характер, а надані документи не підтверджують фактичного виконання укладених угод; оскільки контрагент платника не мав можливості провадити господарську діяльність щодо продажу товарно-матеріальних цінностей та надання послуг.

Івано-Франківський окружний адміністративний суд постановою від 07 червня 2013 року відмовив у задоволенні позову. Суд першої інстанції дійшов висновку, що матеріали справи не містять доказів, які б підтверджували факт придбання товарів, робіт і послуг у контрагента та використання платником придбаних будівельних матеріалів, підрядних робіт і послуг в своїй господарській діяльності.

Львівський апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції та задовольнив позов. Суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що реальність укладення, фактичне виконання та настання правових наслідків виконання угод, укладених між платником податків та контрагентом,

підтверджується матеріалами справи, а саме: первинними документами бухгалтерського обліку, наданими платником податків.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасувавши постанову суду апеляційної інстанції та залишивши чинним судове рішення суду першої інстанції.

### ОЦІНКА СУДУ

На необґрунтованість податкової вигоди можуть вказувати підтверджені доказами доводи податкового органу, зокрема, про наявність таких обставин:

- неможливість реального здійснення платником зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності;

- відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності у зв'язку з відсутністю управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів;

- облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для такого виду діяльності також потрібне здійснення й облік інших господарських операцій;

- здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником у документах обліку;

- відсутність первинних документів обліку тощо.

Недоведеність фактичного здійснення господарської операції (нездійснення операції) позбавляє первинні документи юридичної значущості для цілей формування податкової вигоди навіть за наявності правильно оформлених за зовнішніми ознаками та формою, але недостовірних, а тому юридично дефектних первинних документів, якщо рух коштів не забезпечений зв'язком з господарською діяльністю учасників цих операцій. Відсутність ділової мети також є підставою для відмови в наданні податкової вигоди.

Надання податковому органу належним чином оформлених документів, установлених законодавством про податки та збори, з метою одержання податкової вигоди, є підставою для її одержання, якщо податковий орган не встановив та не довів, що відомості, які містяться в цих документах, неповні, недостовірні та/або суперечливі, є наслідком укладення нікчемних правочинів.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 20 лютого 2018 року у справі № 809/117/13-а можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72367142>.



## РОЗДІЛ 2. Відповідальність платника податків

### 1. Відповідальність юридичної особи та її відокремлених підрозділів

#### 1.1. Про відповідальність учасників податкових відносин

Учасники податкових правовідносин спільно несуть обов'язок та відповідальність за погашення податкового боргу. Спільне виконання податкових зобов'язань всіма учасниками договору про спільну діяльність є подібним до принципу солідарної відповідальності, але мета такого забезпечення – виконання податкових зобов'язань, а не відповідальність за їх порушення

28 вересня 2021 року Верховний Суд у складі колегії суддів судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Полтавській області на рішення Київського окружного адміністративного суду від 05 листопада 2019 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 04 березня 2020 року у справі № 810/2406/18 (провадження № К/9901/8579/20) за позовом Головного управління Державної фіскальної служби у Полтавській області до Товариства з обмеженою відповідальністю «Фірма „ХАС“» і Публічного акціонерного товариства «Укргазвидобування» про солідарне стягнення коштів у розмірі податкового боргу з рентної плати за користування надрами для видобування природного газу.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

У відповідачів виник податковий борг у зв'язку зі здійсненням підприємницької діяльності на умовах договору про спільну інвестиційну та виробничу діяльність. Джерелом погашення боргу, що виник за операціями в межах спільної діяльності, було майно платників податків, що є учасниками такого договору, зокрема кошти на рахунках у банках та інших фінансових установах, цінні папери, внески до статутного (складеного) капіталу. Відповідачі не сплачували борг добровільно, тому контролюючий орган визначив це підставою для солідарного стягнення сплати в судовому порядку.

Спірним у справі є питання можливості застосування в податкових правовідносинах приписів цивільного законодавства щодо солідарної відповідальності учасників договору про спільну діяльність і, як наслідок, солідарне стягнення з них податкового боргу.

Київський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду, частково задовольнив адміністративний позов, стягнув борг з рахунків у банках, в яких обслуговується особа, уповноважена за договором про спільну інвестиційну та виробничу діяльність. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що право на судовий позов про стягнення коштів із платника податків виникає у контролюючого органу лише

щодо податкового боржника, якому вручено податкову вимогу (за умови непогашення ним податкової заборгованості протягом 60 календарних днів з дня отримання податкової вимоги). Надаючи оцінку доводам контролюючого органу про те, що податковий борг підлягає стягненню солідарно, суди попередніх інстанцій зазначили, що учасники спільної діяльності солідарно відповідають за зобов'язаннями, які виникли з господарських і цивільних правовідносин.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, скасувавши рішення судів попередніх інстанцій в частині відмови в задоволенні позову про стягнення коштів у розмірі податкового боргу з рентної плати за користування надрами для видобування природного газу, а також ухвалив нове рішення про задоволення позовних вимог у цій частині.

### ОЦІНКА СУДУ

Законодавець, визначаючи будь-яке майно платника податків джерелом погашення податкового боргу (в пункті 87.2 статті 87 Податкового кодексу України, в переліку об'єктів, які не можуть бути використані як джерела погашення в пункті 87.3 статті 87 цього Кодексу), прямо зазначає про різні види грошових коштів у складі майна платника, які не можуть бути джерелами такого погашення (підпункти 87.3.4, 87.3.8 пункту 87.3 статті 87). Отже, для цілей оподаткування, поняття «майно» включає грошові кошти.

На окремого учасника, як на уповноважену особу, лише покладається додатковий рівень податкових обов'язків і відповідальності за утримання та сплату податків до бюджету під час виконання договору, зокрема отримання вимоги про сплату боргу. Відповідальність перед державою за результати такої діяльності установлена і щодо решти учасників процесу. Водночас у податкових правовідносинах така відповідальність не є солідарною.

Учасники податкових правовідносин спільно несуть обов'язок та відповідальність за погашення податкового боргу. Спільне виконання податкових зобов'язань всіма учасниками договору про спільну діяльність є подібним до принципу солідарної відповідальності, але метою такого забезпечення є виконання податкових зобов'язань, а не відповідальність за їх порушення.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду у складі колегії суддів судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів від 28 вересня 2021 року у справі № 810/2406/18 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/100079272>.



## 1.2. Про відповідальність платника за сплату єдиного внеску стосовно свого відокремленого підрозділу

Внесення платником єдиного внеску за свій структурний підрозділ, який не має статусу юридичної особи, не суперечить положенням Закону України від 08 липня 2010 року № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»

21 лютого 2018 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Дніпропетровського управління Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби на постанову Запорізького окружного адміністративного суду від 30 серпня 2017 року й ухвалу Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 16 листопада 2017 року у справі № 808/1092/17 (провадження № К/9901/3550/17) за позовом Публічного акціонерного товариства «ДТЕК Дніпроенерго» в особі Відокремленого підрозділу «Запорізька тепла електрична станція» до Дніпропетровського управління Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби про скасування рішень про застосування штрафних санкцій та нарахування пені та зобов'язання вчинити дії в частині зарахування платежів згідно з платіжними дорученнями в рахунок сплати єдиного внеску відповідно до призначення платежу.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Платник сплачував єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування за свій відокремлений підрозділ, але контролюючий орган указав на протиправність такої сплати, тому застосував до платника штрафні санкції.

Запорізький окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що досліджені документи засвідчують своєчасне перерахування платником єдиного внеску для загальнообов'язкового державного соціального страхування на відповідний казначейський рахунок. Контролюючий орган не надав належних доказів того, що відокремлений підрозділ платника має окремий баланс і самостійно веде розрахунки із застрахованими особами. Під час прийняття оскаржуваних рішень не було з'ясовано, хто саме є податковим агентом в цьому випадку.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

За несплату, неповну сплату або несвоєчасну сплату суми єдиного внеску одночасно з видачею сум виплат, на які нараховується єдиний внесок (авансових платежів), накладається штраф у розмірі 10 відсотків таких несплачених або несвоєчасно сплачених сум. На суму недоїмки нараховується пеня з розрахунку 0,1 відсотка суми недоплати за кожний день прострочення платежу.

Наведене кореспондується з Інструкцією про порядок нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженою наказом Міністерства фінансів України № 449 від 20 квітня 2015 року, У пункті 1 розділу VII цього акту закріплено, що за порушення норм законодавства про єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до платників, на яких згідно із Законом України від 08 липня 2010 року № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» покладено обов'язок нараховувати, обчислювати

та сплачувати єдиний внесок, застосовуються фінансові санкції (штрафи та пеня) відповідно до закону.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 21 лютого 2018 року у справі № 808/1092/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72404832>.



## 1.3. Про отримання / надання фінансової допомоги між платником податку та його відокремленими підрозділами

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

13 червня 2019 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Державної податкової інспекції у Голосіївському районі м. Києва Державної податкової служби на постанову Окружного адміністративного суду міста Києва від 11 листопада 2013 року й ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 15 травня 2014 року у справі № 826/3192/13-а (провадження № К/9901/2624/18) за позовом Фармацевтичного заводу «Полфарма» С.А. в особі представництва ЗФ «Полфарма» до Державної податкової інспекції у Голосіївському районі м. Києва Державної податкової служби про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки платника встановив перевищення ліміту каси внаслідок нездачі готівки до банку для зарахування на банківські рахунки, а також видачі з каси оплати за надання інформаційно-консультаційних послуг, не підтверджених підписами одержувачів. Єдиним джерелом доходів платника були кошти, одержані від головної компанії. Факт одержання доходів від господарської діяльності та інших доходів з джерелом їх походження з України не було виявлено. Перевіркою не було встановлено факт виробництва або продажу платником на території України фармацевтичних товарів. Платник указав, що не одержує доходів від господарської діяльності, оскільки є представництвом компанії, основною діяльністю якої є організація процесу створення та виробництва кінцевого продукту, який потім підлягає реалізації, зокрема, на території України.

Окружний адміністративний суд м. Києва постановою, залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що факт виробництва або продажу платником на території України фармацевтичних товарів не встановлений. Дублювання платником функцій та видів діяльності основної компанії



не встановлене, що спростовує доводи контролюючого органу про здійснення платником звичайної діяльності головної компанії.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Якщо підприємство однієї Договірної Держави (Польщі) здійснює комерційну діяльність в іншій Договірній Державі (Україні) через розташоване там постійне представництво, то в кожній Договірній Державі (Польщі та Україні відповідно) до такого постійного представництва належить прибуток, який воно могло б одержати, якби було окремим та самостійним підприємством, зайнятим такою самою або аналогічною діяльністю в таких самих або аналогічних умовах і яке діяло в повній незалежності щодо підприємства, постійним представництвом якого воно є.

Контролюючий орган, визначаючи об'єкт оподаткування на підставі обсягу фінансування, діє всупереч нормативним вимогам, якщо кошти були перераховані платнику податків не в межах господарських відносин і за своїм змістом залишаються коштами головної компанії, які вже були оподатковані за межами України. У процесі їх повторного включення до складу оподатковуваних доходів виникає подвійне оподаткування.

Операції з отримання / надання фінансової допомоги між платником податку та його відокремленими підрозділами, що не мають статусу юридичної особи, не призводять до зміни їхніх витрат або доходів, а, отже, не підпадають під визначення категорії «господарська діяльність».

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 13 червня 2019 року № 826/3192/13-а можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82384034>.



### 1.4. Про відповідальність платника за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку

Податковий обов'язок є безумовним і першочерговим. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку законодавчо покладено на платника. Водночас для розв'язання питання про наявність / відсутність підстав для застосування до платника відповідальності за несвоєчасну сплату узгодженого грошового зобов'язання необхідно встановити причини, що зумовили такий пропуск, та перевірити, чи вчинив платник усі залежні від нього дії з метою належного та своєчасного виконання податкового обов'язку

05 листопада 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві на постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 01 жовтня 2019 року у справі № 640/6526/19 (провадження № К/9901/30727/19) за позовом Товариства з обмеженою

відповідальністю «Кредитна установа „Європейська кредитна група“» до Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві, правонаступником якого є Головне управління Державної податкової служби у м. Києві, про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

У зв'язку з несвоечасною сплатою узгодженої суми грошового зобов'язання діяльність платника, зокрема, в частині розпорядження наявними на рахунках коштами, у період з 13 листопада 2018 року по 28 січня 2019 року була заблокована з незалежних від платника причин. Платник вказав на відсутність своєї вини у порушенні граничних строків сплати грошового зобов'язання. Контролюючий орган зазначив, що обставини, які зумовлюють застосування штрафу, встановленого пунктом 126.1 статті 126 Податкового кодексу України, виникають на підставі самого факту погашення грошового зобов'язання з простроченням строку. Тому до платника мають бути застосовані штрафні санкції незалежно від обставин, які зумовили несвоечасну сплату узгодженого грошового зобов'язання.

Окружний адміністративний суд м. Києва рішенням від 22 липня 2019 року відмовив у задоволенні позову. Суд першої інстанції дійшов висновку, що арешт рахунків платника відбувся 21 листопада 2018 року вже після спливу граничного терміну сплати узгодженого грошового зобов'язання, тобто після 19 листопада 2018 року. Незалежно від того, з яких причин платник своєчасно не погасив узгоджену суму грошового зобов'язання, такий платник після фактичного погашення боргу має сплатити суму штрафу у розмірі, який залежить від терміну прострочення.

Шостий апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції та задовольнив позов. Суд апеляційної інстанції постановив, що діяльність платника була заблокована 13 листопада 2018 року, тобто до настання граничного строку сплати узгодженого податкового зобов'язання. Застосування до платника податків штрафних санкцій, встановлених пунктом 126.1 статті 126 Податкового кодексу України, можливе лише за наявності вини останнього.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасувавши постанову суду апеляційної інстанції та залишивши чинним рішення суду першої інстанції.

### ОЦІНКА СУДУ

Податковий обов'язок є безумовним і першочерговим. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку законодавчо покладено на платника. Для вирішення питання про наявність / відсутність підстав для застосування до платника відповідальності за несвоечасну сплату узгодженого грошового зобов'язання необхідно встановити причини, що зумовили такий пропуск, та перевірити, чи вчинив платник усі залежні від нього дії з метою належного та своєчасного виконання податкового обов'язку.

Для платника не настає відповідальність за несвоечасне виконання податкового обов'язку, якщо це сталося через протиправну поведінку третіх осіб (контролюючих органів чи банківських установ), за умови, що сам платник учинив

всі залежні від нього дії для його належного виконання. Такі випадки необхідно відрізняти від ситуацій, коли з вини третіх осіб виникли обставини, через які платник не зміг своєчасно вчинити залежних від нього дій для належного виконання податкового обов'язку, зокрема виникнення корпоративних спорів. У таких випадках підстави для звільнення від відповідальності за податкове правопорушення відсутні, але ці обставини можуть бути підставою для стягнення з винних третіх осіб збитків у розмірі сплачених штрафних санкцій.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 05 листопада 2020 року у справі № 640/6526/19 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92661386>.



## 1.5. Про порядок оприбуткування готівкових коштів

Оформлення платником операцій з готівковими коштами (розмінною монетою) не може бути свідченням порушення порядку оприбуткування готівкових коштів, оскільки заповнення касових книжок є саме відображенням вже здійснених операцій у цих книгах, а не процесом оприбуткування, що здійснюється з оформленням їх прибутковими або видатковими ордерами

17 листопада 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Дочірнього підприємства «Нафтогазобслуговування» Національної акціонерної компанії «Нафтогаз України» на постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 20 грудня 2015 року й ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 24 лютого 2016 року у справі № 826/21904/15 за позовом Дочірнього підприємства «Нафтогазобслуговування» Національної акціонерної компанії «Нафтогаз України» до Державної податкової інспекції у Дніпровському районі Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві про скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки застосував до платника штрафні (фінансові) санкції у зв'язку з тим, що сума, вилучена з реєстраторів розрахункових операцій на підставі фіскальних звітних чеків за окремі дні, не відповідала сумі коштів, оприбуткованих у касовій книзі підприємства в ці дні. Платник указав, що не порушував норми з регулювання обігу готівки в національній валюті, оскільки готівкові кошти у касі підприємства на кінець робочого дня, які було визначено як неоприбутковані, насправді були «розмінною монетою». Такі готівкові кошти, отримані з каси підприємства чи залишені в скриньці реєстратора розрахункових операцій з попереднього дня, касир проводить через реєстратор розрахункових операцій за допомогою операції «Службове внесення».

Окружний адміністративний суд міста Києва постановою, залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду, у задоволенні позову

відмовив. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що платник податків не надав підтверджувальних документів про те, що до каси підприємства були внесені відповідні «службові внесення», тобто «розмінна монета» у дні, коли контролюючий орган виявив порушення.

Верховний Суд касаційну скаргу задовольнив частково, скасував рішення попередніх інстанцій, ухваливши нове рішення, яким повністю задовольнив позов.

### ОЦІНКА СУДУ

Висновки рішень судів попередніх інстанцій щодо наявності порушень, які були виявлені під час дослідження доказів під час розгляду справи, а саме: відсутність підтверджувальних документів про те, що до каси підприємства вносилися готівкові кошти як «службові внесення», відображення в касовій книзі за 2012–2013 роки лише передачу коштів від касира до бухгалтера та навпаки, – не були встановлені під час проведення перевірки платника податків та згадки про них немає у матеріалах акту цієї перевірки.

Оформлення вказаний судовими рішеннями спосіб посадовими особами підприємства операцій з готівковими коштами (розмінною монетою) може бути свідченням порушення порядку ведення касової книги на підприємстві, а не порядку оприбуткування готівкових коштів, оскільки заповнення книжок є саме відображенням вже здійснених операцій у цих книгах, а не процесом оприбуткування, яке здійснюється з оформленням їх прибутковими або видатковими ордерами.

Під час розгляду справи колегія суддів Верховного Суду також прийшла до висновку щодо неправомірності застосування контролюючим органом положень Указу Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12 червня 1995 року № 436/95 для здійснення розрахунку штрафних (фінансових) санкцій у податковому повідомленні-рішенні.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 17 листопада 2020 року у справі № 826/21904/15 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92930594>.



### 1.6. Про відповідальність платника податків за реалізацію алкогольного напою особі, яка не досягла 18 років

Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» не пов'язує відповідальність суб'єкта господарювання з тим, хто саме здійснив продаж алкогольних напоїв неповнолітній особі. Необхідною умовою для відповідальності суб'єктів господарювання є факт реалізації алкогольного напою особі, яка не досягла 18 років, без наявності відповідної ліцензії

09 березня 2021 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Дніпропетровській області на постанову Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 18 квітня 2018 року у справі № 804/8054/17 (провадження № К/9901/50704/18) за позовом фізичної особи – підприємця до Головного управління Державної фіскальної служби у Дніпропетровській області про визнання протиправним і скасування рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Протоколом про адміністративне правопорушення встановлено факт продажу продавцем алкогольних напоїв неповнолітньому. Контролюючий орган на підставі адміністративних матеріалів прийняв рішення про застосування до фізичної особи – підприємця фінансових санкцій у вигляді штрафу за фактом продажу алкогольних напоїв особі, яка не досягла 18 років і за роздрібну торгівлю алкогольними напоями без ліцензії. Платник указав на відсутність належних доказів, які підтверджують факт адміністративного правопорушення, зокрема касового чека, а також зазначив, що не перебуває в трудових відносинах із продавцем, яка здійснила реалізацію алкогольних напоїв неповнолітньому.

Дніпропетровський окружний адміністративний суд постановою відмовив у задоволенні позову. Суд першої інстанції дійшов висновку, що факт продажу неповнолітньому алкогольного напою підтверджується письмовими поясненнями свідків і зафіксовано в протоколі про адміністративне правопорушення.

Дніпропетровський апеляційний адміністративний суд скасував судові рішення суду першої інстанції та прийняв нову постанову, якою задовольнив позовні вимоги. Суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що матеріали справи та встановлені обставини не підтверджують факт продажу платником алкогольного напою неповнолітній особі, як і торгівлю алкогольними напоями без наявності ліцензії.

Верховний суд задовольнив касаційну скаргу, скасував оскаржувану постанову суду апеляційної інстанції та залишив чинним судові рішення суду першої інстанції.

### ОЦІНКА СУДУ

Закон України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, рідин, що використовуються в електронних сигаретах, та пального» не пов'язує відповідальність суб'єкта господарювання з тим, хто саме здійснив правопорушення, зокрема продаж алкогольних напоїв неповнолітній особі (офіціант, бармен, продавець чи інший працівник господарської одиниці). Необхідною умовою для відповідальності суб'єктів господарювання, передбаченої частиною другою статті 17 цього Закону, є факт реалізації алкогольного напою особі, яка не досягла 18 років, без наявності відповідної ліцензії.

Факт непереребування в трудових відносинах із суб'єктом господарювання особи, яка здійснила реалізацію алкогольних напоїв неповнолітній особі без наявності відповідної ліцензії, не може бути підставою для звільнення такого

суб'єкта господарювання від встановленої законом відповідальності за вказані правопорушення та застосування штрафної санкції.

Покликання на недоведеність продажу алкогольних напоїв неповнолітньому у зв'язку з відсутністю розрахункового документа, що підтверджує реалізацію, не взято до уваги, оскільки обов'язком продавця є видача споживачеві розрахункового документа встановленої форми, який засвідчує факт купівлі товару з відповідною позначкою про дату здійснення такої операції. Недотримання цієї вимоги та відсутність розрахункового документа не є однозначним підтвердженням не проведення відповідної касової операції з продажу товару, а може свідчити про інші обставини: недотримання суб'єктом господарювання положень статті 3 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», намір уникнути відповідальності за реалізацію алкогольних / слабоалкогольних напоїв тощо.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 09 березня 2021 року у справі № 804/8054/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95382413>.



1.7. Про відповідальність платника податків за відсутність дозволу на виконання окремих операцій з переробки або повного циклу переробки іншим підприємством

Норма пункту 206.12 статті 206 Податкового кодексу України щодо обов'язку платника сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надане звільнення або умовне звільнення від оподаткування, не передбачає відповідальності за відсутність у платника дозволу на виконання окремих операцій з переробки або повного циклу переробки іншим підприємством

14 червня 2021 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Приватного акціонерного товариства «Горинь» на рішення Хмельницького окружного адміністративного суду від 5 вересня 2019 року та постанову Сьомого апеляційного адміністративного суду від 30 січня 2020 року у справі № 560/1050/19 (провадження № К/9901/3869/20) за позовом Приватного акціонерного товариства «Горинь» до Головного управління Державної фіскальної служби у Хмельницькій області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган визначив суму грошового зобов'язання, зважаючи на порушення платником податків митного режиму переробки іноземних товарів на митній території України. Платник доводив, що правомірно отримав митну преференцію у вигляді умовного повного звільнення від оподаткування митної вартості ввезеної давальницької сировини, оскільки після переробки товари було вивезено з митної території України в повному обсязі та в установленій для переробки строк.

Хмельницький окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Сьомого апеляційного адміністративного суду, відмовив у задоволенні позову. Суди попередніх інстанцій виходили з того, що товариство порушило умови режиму переробки на митній території України, оскільки доручило виконання робіт без отримання на це дозволу контролюючого органу, а господарськоцінні міжлекальні текстильні відходи, утворені внаслідок переробки давальницької сировини (тканини), платник податків мав помістити в режим імпорту та сплатити ПДВ з їхньої митної вартості.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, скасувавши рішення попередніх інстанцій у частині відмови в позові про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення про визначення грошового зобов'язання з податку на додану вартість. В цій частині вимог позов був задоволений. В іншій частині рішення були залишені без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Товари, поміщені у митний режим переробки на митній території України, зберігають статус іноземних. Такі товари звільняються від оподаткування митними платежами за умови дотримання вимог митного режиму.

Пункт 206.12 статті 206 Податкового кодексу України встановлює особливості оподаткування податком на додану вартість операцій під час переміщення товарів через митний кордон України залежно від обраного митного режиму. До операцій із ввезення товарів на митну територію України в режимі переробки застосовується умовне повне звільнення від оподаткування за умови дотримання вимог і обмежень, установлених главою 23 Митного кодексу України. Йдеться про вимоги й обмеження, які визначають сутність зазначеного митного режиму та забезпечують тимчасове знаходження іноземних товарів на митній території України, їх видозміну (переробку) на визначених при їх ввезенні умовах і вивезення (реекспорт) готової продукції в установлений строк. Саме завдяки цим вимогам і обмеженням забезпечується відсутність об'єкта сплати митних платежів.

Стаття 469 Митного кодексу України передбачає відповідальність за неправомірні операції з товарами, митне оформлення яких не закінчено, або з товарами, що перебувають на тимчасовому зберіганні під митним контролем: проведення з такими товарами операцій, не передбачених статтями 203, 325 Митного кодексу України, або проведення операцій, передбачених цими статтями без дозволу органу доходів і зборів; зміна стану таких товарів; користування та розпорядження ними, їх видача без дозволу органу доходів і зборів; втрата таких товарів.

Водночас пункт 206.16 статті 206 Податкового кодексу України передбачає обов'язок платника ПДВ сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надане звільнення або умовне звільнення від оподаткування, а також пеню, нараховану відповідно до статті 129 цього Кодексу. Така пеня має бути розрахована з дня надання звільнення або умовного звільнення від оподаткування в разі втрати товарів, що перебувають під митним контролем у митних режимах, у яких було надане таке звільнення або умовне звільнення, нецільового

використання цих товарів або в разі невиконання заходів щодо завершення таких митних режимів у встановлені Митним кодексом України строки.

Наведені норми встановлюють різні правові наслідки для платника залежно від складу правопорушення. Не будь-яке порушення митного режиму, який передбачає звільнення або умовне звільнення від оподаткування, зумовлює обов'язок сплатити суму податкового зобов'язання. Зокрема, норма пункту 206.12 статті 206 Податкового кодексу України щодо обов'язку платника сплатити суму податкового зобов'язання, на яку було надане звільнення або умовне звільнення від оподаткування, не передбачає відповідальності за відсутність у платника дозволу на виконання окремих операцій з переробки або повного циклу переробки іншим підприємством.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 14 червня 2021 року у справі № 560/1050/19 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97771408>.



### 1.8. Про об'єктивну та суб'єктивну сторони правопорушення

Для оцінки наявності в діях суб'єкта господарювання складу правопорушення у вигляді реалізації діяльності зі зберігання пального без отримання відповідної ліцензії з'ясуванню підлягають місце та спосіб його зберігання, мета придбання, технічні характеристики використаних для цього споруд (обладнання, ємностей), обсяги споживання, закупівлі та умови використання пального. Ці обставини становлять об'єктивну та суб'єктивну сторони правопорушення. Сам собою факт наявності «на балансі» в суб'єкта господарювання невикористаного пального не є достатньою підставою, щоб кваліфікувати його існування як «зберігання пального без отримання відповідної ліцензії»

15 червня 2022 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «Агро-Свобода» на рішення Закарпатського окружного адміністративного суду від 14 травня 2021 року та постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 28 вересня 2021 року у справі № 260/3859/20 (провадження № К/9901/39846/21) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Агро-Свобода» до Головного управління Державної податкової служби у Закарпатській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення щодо застосування штрафних (фінансових) санкцій за зберігання пального без відповідної ліцензії.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки встановив зберігання дизельного пального в резервуарі спеціалізованого вантажного автомобіля (паливоцистерна), без одержання відповідної ліцензії на зберігання пального. Не погоджуючись з висновками контролюючого органу, платник указав, що зберігання пального не потребувало ліцензії, оскільки об'єктом зберігання



пального не було нерухоме майно, а навпаки – рухомий об'єкт, зокрема транспортний засіб.

Закарпатський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду відмовив у задоволенні позову. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що контролюючий орган дотримав процедуру проведення фактичної перевірки, якою був достовірно встановлений факт зберігання дизельного пального без отримання відповідної ліцензії.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасував судові рішення судів попередніх інстанцій та ухвалив нове рішення про задоволення позову.

### ОЦІНКА СУДУ

Зберігання пального нерозривно пов'язане з наявністю в суб'єкта господарювання споруд та/або обладнання, та/або ємностей, що використовуються для зберігання пального на праві власності або користування (місця зберігання пального). Якщо наявне у суб'єкта господарювання місце зберігання пального відповідає ознакам, які Податковий кодекс України встановлює як виключення з визначення «акцизного складу» та/або «акцизного складу пересувного», такий суб'єкт не має обов'язку отримувати ліцензію на право зберігання пального в такому місці.

Сам по собі факт наявності «на балансі» у суб'єкта господарювання невикористаного пального – не є достатньою підставою, щоб кваліфікувати його існування як «зберігання пального без отримання відповідної ліцензії». Наявність у суб'єкта господарювання обов'язку з отримання ліцензії на право зберігання пального, яка опосередковується придбанням і використанням суб'єктом господарювання пального для задоволення своїх власних виробничих потреб при провадженні його господарської діяльності (не пов'язаної з метою отримання доходу від зберігання пального як виду економічної діяльності) залежить саме від наявності у суб'єкта господарювання місця для зберігання пального, яке за своїми ознаками (характеристиками) відповідає визначенню «акцизного складу» та/або «акцизного складу пересувного», попри те, чи зареєстрований такий суб'єкт платником акцизного податку, розпорядником акцизного складу та/або наявністю підстав для реєстрації такого місця як акцизного складу.

Для оцінки наявності в діях суб'єкта господарювання складу правопорушення у вигляді реалізації діяльності зі зберігання пального без отримання відповідної ліцензії, з'ясуванню підлягають місце та спосіб його зберігання, мета придбання, технічні характеристики використаних для цього споруд (обладнання, ємностей), обсяги споживання, закупівлі та обставини використання пального. Ці обставини складають об'єктивну та суб'єктивну сторони правопорушення.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 15 червня 2022 року у справі № 260/3859/20 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104778702>.



## 2. Відповідальність фізичних осіб – підприємців

2.1. Про неможливість одночасного притягнення фізичної особи – підприємця, яка використовує найману працю, до відповідальності за частиною другою статті 265 Кодексу законів про працю України та частиною третьою статті 41 Кодексу України про адміністративне правопорушення

Фізична особа – підприємець, яка використовує найману працю, не може бути одночасно притягнута до відповідальності за частиною другою статті 265 Кодексу законів про працю України та частиною третьою статті 41 Кодексу України про адміністративне правопорушення в частині допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору у зв'язку з порушенням принципу «non bis in idem» як складового елемента принципу верховенства права. Штрафи, передбачені статтею 265 Кодексу законів про працю України, є заходами фінансової відповідальності

22 грудня 2020 року Верховний Суд у складі суддів об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Управління Держпраці у Закарпатській області на рішення Закарпатського окружного адміністративного суду від 23 березня 2020 року та постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 25 червня 2020 року у справі № 260/1743/19 (провадження № К/9901/18177/20) за позовом фізичної особи – підприємця до Управління Держпраці у Закарпатській області про визнання протиправними та скасування припису про усунення виявлених порушень і постанови про накладення штрафу відповідно до частини другої статті 265 Кодексу законів про працю України.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган притягнув платника до юридичної відповідальності за вчинене діяння згідно з нормами частини другої статті 265 Кодексу законів про працю України та за частиною третьою статті 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення. На переконання платника, висновки інспектора про залучення до роботи фізичних осіб без укладення з ними трудового чи цивільно-правового договору були помилковими, а перебування осіб на території, на якій знаходиться належне платнику кафе, у день проведення інспекційного відвідування не може свідчити про існування трудових відносин.

Тячівський районний суд Закарпатської області постановою у справі № 307/3602/19 від 04 грудня 2019 року, яка набрала законної сили 16 грудня 2019 року, визнав вказаного підприємця винним у вчиненні адміністративного правопорушення, передбаченого частиною третьою статті 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення, за що на нього було накладене адміністративне стягнення у вигляді штрафу.

Закарпатський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду, задовольнив позовні

вимоги частково. Визнав протиправною та скасував постанову про накладення штрафу відповідно до частини другої статті 265 Кодексу законів про працю України. Суди попередніх інстанцій виходили з того, що накладення на платника штрафу за те ж правопорушення є притягненням фізичної особи – підприємця до того ж виду відповідальності за одне й те ж порушення вдруге.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, змінив рішення попередніх інстанцій в їх мотивувальній частині з викладенням її в редакції, наведеній у прийнятій постанові, а в іншій частині – залишив без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Нормативне номінування штрафів за статтею 265 Кодексу законів про працю України як фінансових санкцій та формальне відмежування їх законодавцем від адміністративно-господарських свідчить про здійснення формальної правової кваліфікації відповідно до національного законодавства в межах автономного виду відповідальності з тяжінням до означення фінансової відповідальності. За цих умов, нормативних і фактичних підстав відносити штрафи за статтею 265 Кодексу законів про працю України до заходів адміністративної відповідальності немає.

Частина друга статті 265 Кодексу законів про працю України та частина третя статті 41 Кодексу про адміністративні правопорушення України передбачають відповідальність для фізичних осіб – підприємців, які використовують найману працю, у вигляді штрафу за фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту). Можуть збігатися суб'єкт відповідальності та вид порушення.

В умовах одночасного застосування санкцій до фізичної особи – підприємця за вказаними вище статтями провадження не є пов'язаними за своєю суттю, оскільки за цілями та застосовуваними санкціями не є взаємодоповнюючими, а передбачають подвійне застосування щодо однієї та тієї ж особи двох штрафних каральних заходів. Це є не лише непропорційним і надмірним обтяженням щодо такої особи, але й ставить у нерівне правове становище при вчиненні аналогічного правопорушення в діяльності юридичної особи та фізичної особи – підприємця не на користь останнього.

Правовий статус підприємця фізична особа з повною цивільною дієздатністю набуває в порядку реалізації свого права на здійснення підприємницької діяльності, яка не заборонена законом (згідно з частиною першою статті 42 Конституції України, частиною першою статті 50 Цивільного кодексу України, частиною першою статті 128 Господарського кодексу України). Тому розмежування статусу фізичної особи та фізичної особи – підприємця не зумовлює можливостей відходу від цих висновків, оскільки в обидвох випадках каральна мета відповідальності реалізується щодо єдиного суб'єкта права – фізичної особи, яка з метою законного здійснення господарської діяльності отримує додатковий правовий статус.

Отже, фізична особа – підприємець, яка використовує найману працю, не може бути одночасно притягнута до відповідальності за частиною другою

статті 265 Кодексу законів про працю України та частиною третьою статті 41 Кодексу України про адміністративне правопорушення в частині допуску працівника до роботи без оформлення трудового договору у зв'язку з порушенням принципу «non bis in idem» як складового елементу принципу верховенства права.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду у складі суддів об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду від 22 грудня 2020 року у справі № 260/1743/19 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93708687>



## 2.2. Про підтвердження складу правопорушення належними та допустимими доказами

Відсутність належних, допустимих і неспростовних доказів реалізації платником податків алкогольних напоїв за цінами, нижчими від встановлених мінімальних роздрібних цін на такі напої, неможливість ідентифікувати продані напої за кодом УКТ ЗЕД унеможливорює застосування штрафу до підприємця

24 січня 2019 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Волинській області на постанову Львівського апеляційного адміністративного суду від 12 червня 2017 року у справі № 803/1789/16 (провадження № К/9901/40604/18) за позовом фізичної особи – підприємця до Головного управління Державної фіскальної служби у Волинській області про визнання протиправним і скасування рішення про застосування фінансових санкцій у вигляді штрафу за роздрібну торгівлю алкогольними напоями за цінами, нижчими за встановлені мінімальні роздрібні ціни на такі напої.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки платника встановив факт реалізації алкогольних напоїв за цінами, нижчими від встановлених мінімальних роздрібних цін на такі напої. Зазначені висновки ґрунтувалися на підставі даних, отриманих з контрольних стрічок Z-звітів без перевірки реалізованих алкогольних напоїв на відповідність кодам УКТ ЗЕД. Експертиза щодо автентичності проданих алкогольних напоїв не могла проводитись з об'єктивних причин – відсутності експертного взірця. Платник указав, що алкогольні напої було реалізовано з урахуванням ціни постачання та торговельної надбавки, а операція з їх продажу була проведена з дотриманням порядку застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі. Проблемним питанням є різна класифікація сторонами за кодом УКТ ЗЕД алкогольних напоїв, реалізованих платником, що впливає на визначення мінімальної роздрібною ціни за 1 літр та встановлення складу правопорушення.

Волинський окружний адміністративний суд постановою від 26 січня 2017 року відмовив у задоволенні позову. Суд першої інстанції дійшов висновку, що платник не спростував факту порушення вимог постанови Кабінету Міністрів

України від 30 жовтня 2008 року № 957 «Про встановлення розміру мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на окремі види алкогольних напоїв».

Львівський апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції та задовольнив позов. Суд апеляційної інстанції зазначив, що в діях платника відсутній склад правопорушення, а контролюючий орган не довів належними та допустимими доказами на виконання обов'язку щодо доказування правомірності свого рішення факту реалізації платником як суб'єктом господарювання алкогольних напоїв за цінами, нижчими від встановлених мінімальних роздрібних цін на такі напої.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржуване судове рішення – без змін.

## ОЦІНКА СУДУ

Відповідно до абзацу 13 частини другої статті 17 Закону України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» безпосереднім об'єктом правопорушення (предметом) є конкретний алкогольний напій, який відповідно до положень статті 1 цього Закону та постанови Кабінету Міністрів України від 30 жовтня 2008 року № 957 «Про встановлення розміру мінімальних оптово-відпускних і роздрібних цін на окремі види алкогольних напоїв» визначається за кодом УКТ ЗЕД, а не за назвою в документах суб'єкта господарювання.

Відсутність належних, допустимих і неспростовних доказів реалізації платником алкогольних напоїв за цінами, нижчими від встановлених мінімальних роздрібних цін на такі напої, неможливість ідентифікувати продані напої за кодом УКТ ЗЕД – унеможливорює застосування до підприємця штрафу.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 24 січня 2019 року у справі № 803/1789/16 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79408952>.



## 3. Підстави для звільнення від фінансової відповідальності платника податків

### 3.1. Про відповідальність боржника, щодо якого порушено провадження про визнання банкрутом і введено мораторій на задоволення вимог кредиторів

Боржник, стосовно якого порушено провадження про визнання банкрутом і введено мораторій на задоволення вимог кредиторів, звільняється від відповідальності лише за невиконання зобов'язань, щодо яких запроваджено мораторій. За поточними зобов'язаннями боржник відповідає на загальних підставах до прийняття господарським судом постанови про визнання його банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури

23 жовтня 2019 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного

адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Черкаській області на рішення Черкаського окружного адміністративного суду від 17 грудня 2018 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 22 квітня 2019 року у справі № 2340/4157/18 (провадження № К/9901/14992/19) за позовом Публічного акціонерного товариства «Черкасиобленерго» до Головного управління Державної фіскальної служби у Черкаській області про визнання протиправним і скасування рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Платник податків вважав, що Нацкомісія прийняла рішення після відкриття провадження у справі про банкрутство підприємства та введення мораторію на задоволення вимог кредиторів. Відповідно до положень Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14 травня 1992 року № 2342-XII (далі – Закон України № 2343-XII) у редакції, яка діяла до 19 січня 2013 року, застосування санкцій під час дії мораторію було заборонене безвідносно до часу вчинення порушення. Платник податків, зокрема, посилався на правову позицію Верховного Суду в постанові від 11 вересня 2018 року у справі № 823/2240/17, правовідносини в якій подібні з правовідносинами, стосовно прав і обов'язків сторін у яких виник спір.

Черкаський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду, позов задовольнив. Суди дійшли висновку, що протягом дії мораторію застосування всіх санкцій за невиконання чи неналежне виконання грошових зобов'язань і зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) безвідносно до часу настання зобов'язання заборонене Законом України № 2343-XII. Отже, штрафні санкції та пеня за неналежне виконання зобов'язань щодо сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до платника податків були застосовані (нараховані) неправомірно.

Велика Палата Верховного Суду в постанові від 20 листопада 2018 року у справі № 5023/10655/11 за заявою Державного підприємства «Львівський бронетанковий завод» до Державного підприємства «Завод ім. В.О. Малишева» про визнання банкрутом щодо застосування норм абзацу двадцять четвертого статті 1, частини четвертої статті 12 Закону України № 2343-XII (у редакції, чинній до 19 січня 2013 року) не відступила від цієї правової позиції. Суд вказав, що мораторій поширює свою дію на конкурсну заборгованість та не поширює на поточну. Поточні вимоги кредиторів боржника знаходяться у вільному правовому режимі до визнання боржника банкрутом. Підстав для відступу від цієї правової позиції Верховний Суд не знайшов.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасувавши оскаржувані судові рішення та відмовивши в задоволенні позову.

### ОЦІНКА СУДУ

Питання щодо запровадження мораторію та його правового режиму в Законі № 2343-XII в редакції, чинній до 19 січня 2013 року, регулювалися нормами

статей 1, 12. Не змінилося правове регулювання правового режиму мораторію на задоволення вимог кредиторів Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 22 грудня 2011 року № 4212-VI (далі – Закон України № 4212-VI), чинним із 19 січня 2013 року. Системний та порівняльний аналіз наведених норм свідчить, що правове регулювання застосування до боржника, стосовно якого порушено провадження про визнання банкрутом, штрафних (фінансових) санкцій за невиконання чи неналежне виконання грошових зобов'язань і зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) під час мораторію на задоволення вимог кредиторів із набранням чинності Законом України № 2343-XII не змінилося. Установлена цими правовими нормами заборона щодо застосування штрафних (фінансових) санкцій стосується грошових зобов'язань і зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), на які поширюється мораторій.

Термін виконання має настати до дня введення мораторію, який збігається з днем порушення судом справи про банкрутство боржника. Підтвердженням цього є законодавче визначення поняття мораторію, яке містить: 1) зупинення виконання боржником, стосовно якого порушено справу про банкрутство зобов'язань, термін виконання яких настав до дня введення мораторію; 2) припинення заходів, спрямованих на забезпечення виконання цих зобов'язань. До таких заходів належить неустойка (штраф, пеня), інші штрафні (фінансові) санкції, стосовно нарахування (застосування) яких і встановлено заборону.

Таке тлумачення норм, що встановлює правий режим мораторію на задоволення вимог кредиторів, відповідає суті мораторію. Останній вводиться господарським судом одночасно з порушенням справи про банкрутство, а отже, стосується тих вимог, які відбувалися на дату прийняття судом відповідного рішення.

Оскільки мораторій не зупиняє виконання боржником грошових зобов'язань і зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), які виникли (термін виконання яких настав) після введення мораторію, то і не припиняє заходів, спрямованих на їх забезпечення. Підставою для припинення нарахування неустойки (штрафу, пені), процентів та інших видів санкцій за всіма видами заборгованості боржника є прийняття господарським судом постанови про визнання боржника банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури. Правовою підставою є норма абзацу п'ятого частини першої статті 38 Закону України № 2343-XII в редакції Закону України № 4212-VI (абзац четвертий частини першої статті 23 Закону України № 2343-XII, чинній до 19 січня 2013 року).

Про послідовність та незмінність позиції законодавця в регулюванні питання відповідальності боржника, який перебуває в судовій процедурі банкрутства, свідчать і норми статей 41, 59 Кодексу України з процедур банкрутства від 18 жовтня 2018 року № 2597-VIII, з набранням чинності яким з 21 жовтня 2019 року втратив чинність Закон України № 2343-XII. Ці юридичні норми за змістом аналогічні нормам статей 19, 38 Закону України № 2343-XII.

Установлена нормою абзацу четвертого частини четвертої статті 12 Закону України № 2343-XII (у редакції, чинній до 19 січня 2013 року) заборона щодо нарахування неустойки (штрафу, пені), застосування санкцій протягом дії мораторію на задоволення вимог кредиторів стосується невиконання чи неналежного виконання грошових зобов'язань і зобов'язань щодо сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, податків і зборів (обов'язкових платежів), термін виконання яких настав до дати введення мораторію. Зазначені положення не поширюються на поточні зобов'язання (зобов'язання, які виникли після цієї дати) боржника. Боржник, стосовно якого порушено провадження про визнання банкрутом і введено мораторій на задоволення вимог кредиторів, звільняється від відповідальності лише за невиконання зобов'язань, щодо яких запроваджено мораторій. За поточними зобов'язаннями боржник відповідає на загальних підставах до прийняття господарським судом постанови про визнання його банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури.

Норма абзацу четвертого частини четвертої статті 12 Закону України № 2343-XII (у редакції, чинній до 19 січня 2013 року) була застосована судовою палатою в адміністративних справах до подібних правовідносин, зокрема, у постанові від 02 грудня 2014 року у справі № 21-543а14.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду у складі колегії суддів судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів від 23 жовтня 2019 року у справі № 2340/4157/18 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/85521093>.



Детальніше з текстом постанови Великої Палати Верховного Суду від 16 вересня 2021 року у справі № 826/3106/18 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91702661>.

### 3.2. Про заборону на стягнення з платника податків економічних санкцій протягом дії мораторію на задоволення вимог кредиторів

Нарахування неустойки / штрафу / пені, процентів та інших економічних санкцій за всіма видами заборгованості щодо зобов'язань (зокрема, податкових), строк виконання яких настав після порушення справи про банкрутство та введення мораторію, припиняється з дня прийняття господарським судом постанови про визнання боржника банкрутом і відкриття ліквідаційної процедури

21 серпня 2018 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Відкритого акціонерного товариства «Тернопільське об'єднання „Текстерно“» на постанову Тернопільського окружного адміністративного суду від 05 грудня 2013 року й ухвалу Львівського апеляційного адміністративного суду від 07 жовтня 2014 року у справі № 819/2484/13-а (провадження № К/9901/4095/18) за позовом Відкритого



акціонерного товариства «Тернопільське об'єднання „Текстерно“» до Тернопільської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Міндоходів у Тернопільській області про скасування рішення про опис майна у податкову заставу.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган вирішив здійснити опис майна платника у зв'язку з несплатою у встановлені строки сум податкового боргу. Таке рішення про опис майна в податкову заставу було прийнято щодо заборгованості, яка виникла після введення мораторію на задоволення вимог кредиторів, тобто є поточною. Платник указав, що під час прийняття рішення про опис майна в податкову при заставу було порушено процедурні норми, які встановлюють механізм застосування податкової застави.

Тернопільський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Львівського апеляційного адміністративного суду, відмовив у задоволенні позову. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що рішення керівника органу державної податкової служби про опис майна в податкову заставу є підставою для проведення такого опису майна у податкову заставу, але оформляється саме актом опису майна, до якого включається ліквідне майно, що можна використати як джерело погашення податкового боргу. Не було встановлено неузгодженості частини податкового боргу платника, а лише наявність процедурних порушень з боку контролюючого органу, що стало підставою для відмови в стягненні такого боргу.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Протягом дії мораторію на задоволення вимог кредиторів забороняється стягнення на підставі виконавчих документів та інших документів, за якими здійснюється стягнення відповідно до законодавства; не нараховуються неустойка / штраф / пеня, не застосовуються інші санкції за невиконання чи неналежне виконання грошових зобов'язань і зобов'язань щодо сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та інші види загальнообов'язкового державного соціального страхування, податків і зборів (обов'язкових платежів).

Дія мораторію поширюється лише на задоволення вимог конкурсних кредиторів. За зобов'язаннями поточних кредиторів згідно із загальними правилами нараховується неустойка / штраф / пеня, застосовуються інші санкції за невиконання чи неналежне виконання грошових зобов'язань та зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду 21 серпня 2018 року у справі № 819/2484/13-а можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76113925>.



3.3. Про звільнення від відповідальності платника, якщо фактичним місцезнаходженням філії, представництва, відокремленого чи іншого структурного підрозділу юридичної особи є тимчасово окупована територія

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

11 грудня 2018 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Луганській області на рішення Донецького окружного адміністративного суду від 3 липня 2018 року та постанову Донецького апеляційного адміністративного суду від 18 вересня 2018 року у справі № 805/2354/18-а (провадження № К/9901/64631/18) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «ДТЕК Східенерго» до Головного управління Державної фіскальної служби у Луганській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган провів перевірку, за результатами якої за порушення строку сплати суми грошового зобов'язання зі збору за спеціальне використання води зобов'язав платника сплатити штраф у розмірі 20% за затримку сплати грошового зобов'язання відокремленим підрозділом платника, тривалістю понад 100 днів. Позивач уважав застосування штрафу неправомірним, оскільки контролюючому органу було надано сертифікат (висновок) Торгово-промислової палати, яким засвідчено настання обставин непереборної сили з 14 квітня 2014 року під час провадження господарської діяльності на території Донецької та Луганської областей щодо виконання законодавчих актів України, які стосуються справляння і сплати податків та обов'язкових платежів.

Донецький окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Донецького апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій висновувалися з протиправності спірного податкового повідомлення-рішення, внаслідок прийняття його податковим органом всупереч положенням підпункту 38.4.1 пункту 38.4 статті 38 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, а також неможливості проведення камеральної перевірки з питань своєчасності сплати узгодженого податкового зобов'язання.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, скасувавши оскаржувані судові рішення та направивши справу на новий розгляд до суду першої інстанції.

## ОЦІНКА СУДУ

Законодавець визначив передумови застосування положень пункту 38 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України та поширив їх на категорії платників, місцезнаходження (місце проживання) яких станом на 14 квітня 2014 року було на (1) тимчасово окупованій території, що визнана такою відповідно до Постанови Верховної Ради України «Про визнання окремих районів, міст, селищ і сіл Донецької та Луганської областей тимчасово окупованими територіями», або (2) в населених пунктах на лінії зіткнення, та/або (3) платників, які мають об'єкти оподаткування місцевими податками, зборами на цих територіях. Такі категорії є альтернативними, на що вказує вживання сполучника «та/або». Вимоги цього пункту розповсюджуються лише на порядок справляння місцевих податків і зборів.

Звільнення платника від відповідальності на підставі підпункту 38.4 пункту 38 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України є безумовним обов'язком податкових органів, зокрема, якщо фактичним місцезнаходженням філії, представництва, відокремленого чи іншого структурного підрозділу юридичної особи є тимчасово окупована територія, а місцезнаходженням відповідної юридичної особи є інша територія України або територія населених пунктів на лінії зіткнення. Звільнення від відповідальності здійснюється лише в межах діяльності, що провадиться через такі філії, представництва, відокремлені чи інші структурні підрозділи, за весь період проведення антитерористичної операції.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 11 грудня 2018 року у справі № 805/2354/18-а можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/78468511>.



### 3.4. Про звільнення від відповідальності в разі завищеної суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість

Якщо судовим рішенням, яке набрало законної сили, встановлена незаконність зменшення платнику суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість за податковим повідомленням-рішенням, то немає факту повторності зменшення суми вказаного бюджетного відшкодування, що виключає можливість застосування до такого платника штрафних санкцій в розмірі 50 відсотків зменшеної суми бюджетного відшкодування

08 вересня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників у м. Одесі Міжрегіонального Головного управління Державної фіскальної служби на постанову Одеського окружного адміністративного суду від 08 лютого 2017 року й ухвалу Одеського апеляційного адміністративного суду від 11 квітня 2017 року у справі № 815/477/16 (провадження № К/9901/35514/18) за позовом

Товариства з обмеженою відповідальністю «Торговий Дім „Дельта Вілмар”» до Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників у м. Одесі Міжрегіонального Головного управління Державної фіскальної служби про скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки встановив, що платник неправомірно включив до складу податкового кредиту суму податку на додану вартість, внаслідок чого було завищено суму від'ємного значення різниці між сумами податкових зобов'язань і податкового кредиту. Контролюючий орган застосував до платника штрафні (фінансові) санкції згідно з податковим повідомленням-рішенням у розмірі 50 % завищеної суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість. На час проведення перевірки платника податкове повідомлення-рішення було неузгодженим, його правомірність була предметом розгляду судом у справі № 815/3965/15. За результатами розгляду цієї справи позов платника було задоволено, податкове повідомлення-рішення скасовано.

Одеський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Одеського апеляційного адміністративного суду, частково задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що в разі відсутності повторності, встановленої положеннями пункту 123.1 статті 123 Податкового кодексу України, до платника мають бути застосовані штрафні (фінансові) санкції в розмірі 25% завищеної суми бюджетного відшкодування.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Підставою для застосування до платника штрафних (фінансових) санкцій в розмірі 50% завищеної суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість є повторність зменшення суми вказаного бюджетного відшкодування, ураховуючи попередню перевірку платника, за результатами якої прийнято податкове повідомлення-рішення про зменшення суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість.

При повторному визначенні контролюючим органом протягом 1095 днів суми податкового зобов'язання з цього податку, зменшення суми бюджетного відшкодування зумовлює накладення на платника штрафу у розмірі 50 відсотків суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

Якщо судовим рішенням, яке набрало законної сили, встановлена неправомірність зменшення платнику суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість податковим органом за податковим повідомленням-рішенням, яке скасовано судом, то відсутній факт повторності зменшення суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість платнику, що виключає можливість застосування штрафних санкцій в розмірі 50% зменшеної суми бюджетного відшкодування.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 08 вересня 2020 року у справі № 815/477/16 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91414793>.



3.5. Про звільнення від відповідальності платника податків у зв'язку з відсутністю законодавчо визначеного порядку отримання ліцензії на право оптової торгівлі паливом

У разі відсутності правового регулювання та фактичних умов, за яких господарська діяльність платника податків могла б бути законною, зокрема відсутності перехідного періоду введення такого регулювання, необґрунтованим є накладення штрафних санкцій

01 грудня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної податкової служби у Черкаській області на рішення Черкаського окружного адміністративного суду від 20 липня 2020 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 30 вересня 2020 року у справі № 580/1550/20 (провадження № К/9901/28492/20) за позовом приватного підприємства «Фірма «Тендем-Плюс» до Головного управління Державної податкової служби у Черкаській області, про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки встановив, що платник здійснював господарську діяльність з оптової торгівлі паливом без ліцензії, внаслідок чого до платника було застосовано штрафні (фінансові) санкції. Платник указав, що проведення перевірки господарської діяльності відбулося без наявності на те законних підстав, а притягнення його до відповідальності за роздрібну торгівлю паливом без ліцензії є протиправним. З урахуванням вимог Закону України «Про ліцензування видів господарської діяльності», запровадження ліцензування нового виду господарської діяльності (роздрібна торгівля паливом) мало бути здійснено не раніше як з 01 вересня 2019 року (не менш як через два місяці з моменту ліцензування [01 липня 2019 року] таких видів господарської діяльності, як торгівля паливом).

Черкаський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду, позов задовольнив. Суди попередніх інстанцій презюмували нечіткість врегульованих відносин, оскільки початок видачі ліцензії органом ліцензування та відповідальність за провадження оптової торгівлі паливом без ліцензії припадають на один день, що є штучно створеною перешкодою в господарюванні для добросовісних платників.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

## ОЦІНКА СУДУ

Зволікання з боку держави в особі її органів виконавчої влади (Кабінету Міністрів України, Державної фіскальної служби України) щодо визначення органу ліцензування та зменшення суб'єкту господарювання строку для реалізації права на отримання ліцензії до набрання чинності норм Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» від 23 листопада 2018 року № 2628 (далі – Закон № 2628) щодо ліцензування призвело б до необхідності зупинення діяльності суб'єкта господарювання. Зокрема, платники мали 18 днів для подання відповідної заяви, тоді як органу ліцензування законом надано 20 днів на розгляд заяви про отримання ліцензії.

Зазначені дії органів виконавчої влади є прикладом порушення принципу «належного урядування», які призвели до перешкод в господарюванні для добросовісних платників.

Затримка в отриманні ліцензій на право оптової торгівлі паливом була зумовлена виключно відсутністю законодавчо визначеного порядку отримання таких ліцензій станом на день набрання чинності Законом № 2628-VIII.

Держава не створила правового регулювання та фактичних умов, за яких господарська діяльність платника податків в спірний період могла би бути законною. Необхідний перехідний період був уведений в дію, але ретроспективної дії таким положенням законодавець не надав. Отже, притягнення до відповідальності за таких умов не може бути визнане таким, що має законну мету та є пропорційним.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 01 грудня 2020 року у справі № 580/1550/20 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93217506>.



### 3.6. Про звільнення від відповідальності платника в разі порушення строку перерахунку податкового зобов'язання з вини банку

У разі несвоєчасного перерахування або перерахування не в повному обсязі суми податкового зобов'язання з вини банку платника такий платник звільняється від фінансової відповідальності у вигляді штрафу та/або пені, але не звільняється від обов'язку сплатити в повному обсязі основне податкове зобов'язання

20 травня 2021 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної податкової служби у м. Києві на рішення Окружного адміністративного суду м. Києва від 31 липня 2020 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 12 листопада 2020 року у справі № 640/10296/20 (провадження № К/9901/35797/20) за позовом Приватного акціонерного товариства «Разнобитпродукт» до Головного управління Державної податкової служби у м. Києві про зобов'язання визнати протиправною бездіяльність щодо

невилучення з інтегрованої картки обліку платника відомостей про податковий борг з податку на прибуток приватних підприємств та пені, а також зобов'язати контролюючий орган скасувати (вилучити) в інтегрованій картці відомості про податковий борг.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

В інтегрованій картці особового рахунку платника були відображені борг з податку на прибуток приватних підприємств та пеня. Платник указав на факт своєчасної сплати узгодженого грошового зобов'язання згідно з поданою декларацією з податку на прибуток приватних підприємств, але контролюючий орган не задовольнив прохання про узгодження відомостей в інтегрованій картці особового рахунку з вимогами податкового законодавства.

Окружний адміністративний суд м. Києва рішенням, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що платник дотримав вимоги статті 57 Податкового кодексу України та своєчасно сплатив суму грошового зобов'язання, визначену податковим органом у встановлений строк. Обставини щодо відсутності податкового боргу у платника також були підтверджені рішеннями судів, які набрали законної сили у справах № 826/9310/16, № 826/14798/16.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, скасувавши рішення судів попередніх інстанцій в частині зобов'язання скасувати (вилучити) в інтегрованій картці платника відомості про податковий борг з податку на прибуток приватних підприємств і ухвалив у цій частині нове рішення про відмову в задоволенні позову.

### ОЦІНКА СУДУ

Норма статті 30 Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» вказує, що належним виконанням податкового зобов'язання шляхом ініціювання платником переказу є надходження коштів від платника на відповідний казначейський рахунок.

Звільнення платника від відповідальності за порушення строків погашення податкового зобов'язання не свідчить про звільнення від обов'язку виконати основне податкове зобов'язання. У разі несвоєчасного або перерахування не в повному обсязі суми податкового зобов'язання з вини банку платника, такий платник звільняється від фінансової відповідальності у вигляді штрафу та/або пені, але не звільняється від обов'язку сплатити в повному обсязі основне податкове зобов'язання.

Схожа позиція викладена в постанові Великої Палати Верховного Суду від 01 липня 2020 року у справі № 804/4602/16.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 20 травня 2021 року у справі № 640/10296/20 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/97043978>.



### 3.7. Про обов'язки платника податків у період дії мораторію на задоволення вимог кредиторів

Після порушення справи про банкрутство та введення мораторію на задоволення вимог кредиторів у підприємства не припиняється обов'язок сплачувати податки і збори у встановленому порядку та розмірах, визначених за результатами здійснення господарської діяльності після введення мораторію і протягом його дії. Нарахування штрафних санкцій під час дії мораторію є незаконним

16 листопада 2021 року Верховний Суд у складі колегії суддів розглянув касаційну скаргу Ковельської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Волинській області на постанову Львівського апеляційного адміністративного суду від 2 березня 2017 року у справі № 803/1835/16 (провадження № К/9901/40267/18) за позовом Приватного акціонерного товариства «Шацьке ремонтно-транспортне підприємство» до Ковельської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Волинській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Податковий орган провів перевірку дотримання граничних строків сплати узгодженого податкового зобов'язання, за результатами якої встановив порушення платником вимог пункту 57.1 статті 57 Податкового кодексу України щодо незабезпечення своєчасної сплати узгодженого податкового зобов'язання протягом граничного строку. Контролюючий орган указав, що оскільки дію мораторію на задоволення вимог кредиторів припинено, виникло право на стягнення з платника штрафних санкцій за несвоєчасну сплату узгодженого податкового зобов'язання. Платник указав на неправомірність застосування штрафних санкцій за несвоєчасну сплату єдиного податку з юридичних осіб, оскільки вони були нараховані в період, коли підприємство перебувало на етапі банкрутства.

Волинський окружний адміністративний суд відмовив у задоволенні позову. Суд першої інстанції дійшов висновку, що оскаржуване податкове повідомлення-рішення було винесене в період, коли провадження у справі про банкрутство платника податків було припинено, як і дію мораторію на задоволення вимог кредиторів, включаючи штрафні санкції, нараховані за період, коли мораторій не діяв.

Львівський апеляційний адміністративний суд скасував постанову суду першої інстанції та задовольнив позов. Суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що навіть після припинення дії мораторію, контролюючий орган не мав права нараховувати штрафні санкції, оскільки такі санкції не є самостійним зобов'язанням, а є заходом, спрямованим на виконання зобов'язань, які виникли до порушення провадження у справі про банкрутство, є конкурсними та не можуть вважатися поточними.



Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасував постанову суду апеляційної інстанції та залишив чинним рішення суду першої інстанції.

## ОЦІНКА СУДУ

Мораторій не зупиняє виконання боржником грошових зобов'язань, а також зобов'язань зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Мораторій на задоволення вимог кредиторів є одним із заходів, що запроваджуються з метою відновлення платоспроможності боржника. Цей захід за своїм змістом є лише зупиненням виконання грошових зобов'язань перед кредиторами та зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), але не звільненням від останніх.

Після порушення справи про банкрутство та введення мораторію на задоволення вимог кредиторів у підприємства не припиняється обов'язок сплачувати податки і збори у встановленому порядку та розмірах, визначених за результатами здійснення господарської діяльності після введення мораторію і протягом його дії. Нарахування штрафних санкцій під час дії мораторію не відповідає вимогам законодавства, тобто є незаконним.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 16 листопада 2021 року у справі № 803/1835/16 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/101297319>.



## РОЗДІЛ 3. Відповідальність держави

3.1. Про звільнення від відповідальності за порушення платником граничних термінів реєстрації податкових накладних, яке відбулося не з вини платника

Неналежне виконання вимог податкового законодавства щодо своєчасної реєстрації накладних, яке відбулося не з вини платника, виключає протиправність таких діянь і, як наслідок, притягнення до відповідальності

09 жовтня 2018 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Сумській області на постанову Сумського окружного адміністративного суду від 16 серпня 2017 року й ухвалу Харківського апеляційного адміністративного суду від 13 листопада 2017 року у справі № 818/1073/17 (провадження № К/9901/31361/18) за позовом Комунального підприємства «Виробниче управління водопровідного-каналізаційного господарства» до Головного управління Державної фіскальної служби у Сумській області про скасування податкових повідомлень-рішень.

## ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган провів перевірку, за результатами якої встановив порушення платником граничних термінів реєстрації накладних. Платник указав,

що вчиняв дії щодо реєстрації накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, у реєстрації яких було безпідставно відмовлено.

Сумський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Харківського апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що платник вчиняв дії щодо реєстрації накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, у реєстрації яких було безпідставно відмовлено. Контролюючий орган не довів обґрунтованість застосування штрафу до платника за затримку реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Неналежне виконання вимог податкового законодавства щодо своєчасної реєстрації накладних, яке відбулося не з вини платника, виключає протиправність таких діянь і, як наслідок, притягнення до відповідальності.

Відсутність вини платника, як необхідної складової податкового правопорушення, обумовлює протиправність застосування штрафних (фінансових) санкцій.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 09 жовтня 2018 року у справі № 818/1073/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76989221>.



3.2. Про звільнення від відповідальності за неналежне виконання зобов'язань щодо сплати штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних

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

14 листопада 2018 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників у м. Дніпропетровську Міжрегіонального Головного управління Державної фіскальної служби на постанову Донецького окружного адміністративного суду від 20 березня 2017 року й ухвалу Донецького апеляційного адміністративного суду від 13 червня 2017 року у справі № 805/365/17-а (провадження № К/9901/31531/18) за позовом Приватного акціонерного товариства «ДТЕК Шахта Комсомолець Донбасу» до Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників у місті

Дніпропетровську Міжрегіонального Головного управління Державної фіскальної служби про визнання нечинним і скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Через затримку реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування до податкових накладних контролюючий орган застосував штраф до платника. Останній не заперечував факту несвоєчасної реєстрації податкових накладних, але вказав, що порушення строку відбулося з огляду на обставини непереборної сили.

Платник перереєструвався з неконтрольованої території (м. Кіровське) до контрольованої території України (м. Добропілля). Зазначені населені пункти належать до території проведення антитерористичної операції. Згідно з наданими копіями документів вбачається, що всі виробничі потужності підприємства, яке видобувало вугілля, залишилися на території бойових дій у зоні антитерористичної операції під впливом форс-мажорних обставин, що унеможливило провадження діяльності у безпечному режимі та перешкоджає отриманню прибутку.

Платник надав сертифікат (висновок) Торгово-промислової палати, яким було засвідчено настання обставин непереборної сили з 14 квітня 2014 року під час здійснення господарської діяльності на території Донецької області щодо виконання законодавчих актів України, які стосуються справляння та сплати податків та обов'язкових платежів.

Донецький окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Донецького апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що платник є звільненим з 14 квітня 2014 року від відповідальності за неналежне виконання своїх зобов'язань, зокрема, щодо сплати штрафних санкцій за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

До обставин непереборної сили належить ситуація, що склалася у Східному регіоні України, урахувавши введення в дію рішення Ради національної безпеки та оборони України від 13 квітня 2014 року Указом Президента України від 14 квітня 2014 року № 405/2014 «Про невідкладні заходи щодо боротьби з терористичною загрозою і збереження територіальної цілісності України», а також початок проведення антитерористичної операції на території Донецької та Луганської областей.

З 14 квітня 2014 року платник є звільненим від відповідальності за неналежне виконання своїх зобов'язань щодо сплати штрафних санкцій, зокрема, за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 14 листопада 2018 року у справі № 805/365/17-а можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77860286>.



### 3.3. Про встановлення підстав, що призвели до порушення граничних строків реєстрації податкових накладних

Розірвання договору про визнання електронних документів в односторонньому порядку без належних правових підстав, що стало наслідком порушення граничних строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, свідчить про неправомірність застосування штрафних санкцій до платника, оскільки порушення сталося з вини контролюючого органу

12 лютого 2019 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Вінницької об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Вінницькій області на постанову Вінницького окружного адміністративного суду від 22 лютого 2017 року й ухвалу Вінницького апеляційного адміністративного суду від 30 травня 2017 року у справі № 802/2253/16-а (провадження № К/9901/40173/18) за позовом Приватного малого підприємства «А.С.В.» до Державної фіскальної служби України та Вінницької об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Вінницькій області про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Платнику було відмовлено в реєстрації податкової накладної з причини можливого розірвання договору про визнання електронної звітності. Контролюючий орган під час здійснення перевірки встановив порушення платником терміну реєстрації накладної та застосував штрафні санкції. Не погодившись з цими висновками, платник указав, що при повторному запиті на отримання витягу з Єдиного реєстру податкових накладних було отримано підтвердження від контролюючого органу, що не доводить розірвання договору про визнання електронних документів.

Вінницький окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Вінницького апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що єдиною підставою для прийняття оскаржуваного податкового повідомлення-рішення були висновки контролюючого органу щодо несвоєчасної реєстрації платником накладної, які не знайшли підтвердження під час судового розгляду, оскільки контролюючий орган не довів їхньої обґрунтованості.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

#### ОЦІНКА СУДУ

Розірвання договору про визнання електронних документів в односторонньому порядку контролюючим органом, на підставі зміни місця

реєстрації платника податків, – має підтверджуватися належними та допустимими доказами.

Розірвання договору про визнання електронних документів в односторонньому порядку без належних правових підстав, унаслідок чого платник податків не зміг зареєструвати накладну, хоча вживав усіх залежних від нього заходів для недопущення порушення законодавства при своєчасній реєстрації в Єдиному реєстрі податкової накладної, свідчить про настання порушення з вини контролюючого органу. Тому неправомірним є застосування штрафних санкцій за порушення граничного строку реєстрації такої накладної.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 12 лютого 2019 року у справі № 802/2253/16 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79758639>.



### 3.4. Про відповідальність за помилкову реєстрацію податкової накладної

Помилкове виписування податкової накладної не зумовлює відповідальності за порушення граничного строку реєстрації в разі помилкової реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних або ж відсутності обов'язку скласти та реєструвати таку накладну, а також указує на безпідставність застосування штрафу до платника за порушення строку реєстрації накладної

28 березня 2019 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби в Івано-Франківській області на постанову Івано-Франківського окружного адміністративного суду у складі головуючого судді від 13 листопада 2017 року та постанову Львівського апеляційного адміністративного суду від 13 лютого 2018 року у справі № 809/1420/17 (провадження № К/9901/41111/18) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Віта Констракшн» до Головного управління Державної фіскальної служби в Івано-Франківській області про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган указав на зловживання платника правом на реєстрацію податкової накладної, яке було здійснене в останні хвилини операційного дня, а також що помилкова виписка накладної не може бути підставою для звільнення від відповідальності за порушення строку її реєстрації. Платник не погодився з висновками про порушення строків реєстрації накладної, оскільки реєстрація була здійснена в останній, закріплений законом, операційний день. Господарська операція з контрагентом не відбулася та не була відображена в податковій звітності, тому платник надіслав розрахунок, який цього ж дня було внесено до Єдиного реєстру податкових накладних.

Івано-Франківський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін постановою Львівського апеляційного адміністративного суду,

задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що міркування контролюючого органу про порушення платником законодавства щодо строків реєстрації накладних не підтвердилися під час судового розгляду, а накладна була помилково зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Помилкове виписування податкової накладної не тягне за собою відповідальність за порушення граничного строку реєстрації в разі помилкової реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних або ж відсутності обов'язку скласти та реєструвати таку накладну.

Безпідставним є застосування штрафу до платника податків за порушення строку реєстрації зазначеної накладної в разі помилкової реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних, коли відповідні суми податку не включені до податкової декларації з податку на додану вартість, а також за відсутності наданих контролюючим органом доказів на спростування факту непроведення господарських операцій згідно з податковою накладною.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 28 березня 2019 року у справі № 809/1420/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80804905>.



### 3.5. Про усунення контролюючим органом допущеного ним порушення права платника податків

Факт добровільного усунення контролюючим органом допущеного ним порушення права платника податків не є безумовним свідченням відсутності підстав для задоволення позовних вимог про визнання протиправними таких дій, якщо останні призвели до негативних наслідків для платника

25 березня 2021 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «Технохімреагент» на рішення Запорізького окружного адміністративного суду від 27 березня 2019 року та постанову Третього апеляційного адміністративного суду від 26 листопада 2019 року у справі № 280/4506/18 (провадження № К/9901/36218/19) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Технохімреагент» до Головного управління Державної фіскальної служби у Запорізькій області про визнання протиправними дій щодо зарахування коштів та переплати з інших податків у рахунок погашення податкового боргу та зобов'язання визначити порядок і спосіб виконання судового рішення шляхом внесення до картки особового рахунку зміни з приводу здійсненого зарахування і спрямування коштів та переплати з інших податків, а також визначити строк виконання судового рішення та судовий контроль за його виконанням.

## ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган зарахував кошти в рахунок погашення податкового боргу, відсутність якого була встановлена судовим рішенням. Платник не заявляв вимог про відшкодування майнової чи немайнової шкоди, спричиненої безпосередньо оскаржуваними діями контролюючим органом. Доказів на підтвердження продовження існування порушення прав у контексті визначених платником підстав позову та способу захисту не було надано після усунення контролюючим органом порушення.

Запорізький окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Третього апеляційного адміністративного суду, відмовив у задоволенні позову. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що контролюючий орган узгодив відомості в інтегрованій картці платника з приписами рішення суду у справі № 808/2464/17. Станом на час розгляду справи заборгованість з податків на додану вартість та на прибуток була відсутня. Тому не підлягає задоволенню вимога щодо визнання протиправним зарахування коштів, сплачених за платіжними дорученнями в рахунок погашення податкового боргу, відсутність якого встановлена судовим рішенням у справі № 808/2464/17.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, скасувавши оскаржувані судові рішення та заклавши провадження у справі.

## ОЦІНКА СУДУ

Звернення до суду є способом захисту порушених суб'єктивних прав, а не способом відновлення законності та правопорядку у публічних правовідносинах. Вимога про визнання протиправними дій контролюючого органу, без вимоги про зобов'язання вчинити дії або утриматись від їхнього вчинення, не відповідає способам захисту порушеного права, визначеним у статті 5 Кодексу адміністративного суду України.

Факт добровільного усунення контролюючим органом допущеного ним порушення права платника податків не є безумовним свідченням відсутності підстав для задоволення позовних вимог про визнання протиправними таких дій, якщо останні призвели до негативних наслідків для платника. У разі виправлення суб'єктом владних повноважень оскаржуваних порушень, суд заклав провадження у справі, якщо відсутні підстави вважати, що повне відновлення законних прав та інтересів платника неможливе без визнання рішень, дій або бездіяльності суб'єкта владних повноважень протиправними після такого виправлення.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 25 березня 2021 року у справі № 280/4506/18 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95815525>.



3.6. Про встановлення суб'єктного складу учасників справи у спорах про відшкодування шкоди, заподіяної діями / бездіяльністю органів доходів і зборів

Управління наявними коштами Державного бюджету України, зокрема безспірне списання коштів державного та місцевих бюджетів на підставі рішення суду, входить до компетенції Державної казначейської служби України. Під час розгляду справ за позовами про відшкодування шкоди, заподіяної діями / бездіяльністю органів доходів і зборів, співвідповідачами є відповідні органи Державної казначейської служби України, до компетенції яких належить казначейське обслуговування бюджетних коштів. Не вимагається наявність порушення вказаними органами прав та охоронюваних законом інтересів платника

10 лютого 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «Вуд Палеттен Експрес Сервіс» на постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 17 грудня 2019 року у справі № 260/576/19 (провадження № К/9901/2764/20) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Вуд Палеттен Експрес Сервіс» до Закарпатської митниці Державної фіскальної служби про визнання протиправними дій митниці щодо застосування вимог про пред'явлення товарів і транспортних засобів комерційного призначення для проведення їх митного контролю в зоні митного контролю у випадках здійснення митного оформлення товарів за відповідними деклараціями.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Платник подав декларації щодо митного оформлення товарів комерційного призначення відповідно до митного режиму експорту. Транспортні засоби з товарами на вимогу митного органу піддавались митному контролю, що призвело до суттєвої затримки митного оформлення та додаткових фінансових втрат для платника, які полягали в безпідставній оплаті процедур митного контролю. Система управління ризиками не генерувала наявність ризику за будь-яким критерієм, а вимога про пред'явлення товару була застосована до платника на власний розсуд працівників митного поста. Платник уважав, що за умов відсутності спрацювання системи управління ризиками, застосування митного контролю та митних формальностей в ручному режимі, свавільно, без будь-яких підстав є незаконним і порушує його права.

Закарпатський окружний адміністративний суд рішенням від 03 жовтня 2019 року, частково задовольнив позов. Суд першої інстанції зазначив, що дії контролюючого органу не відповідали меті, з якою такі повноваження були надані, оскільки поведінка платника була правомірною, не давала жодних причин припустити можливість порушення митних правил, а отже, не було підстав для систематичного, свавільного застосування заходів митного контролю.

Восьмий апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції та відмовив у задоволенні позову. Суд апеляційної інстанції дійшов такого



висновку з огляду на те, що суд першої інстанції розглянув справу без залучення до участі у справі як співвідповідача Державної казначейської служби України, а також помилково стягнув з рахунків митниці збитки, завдані неправомірними діями суб'єкта владних повноважень.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржуване судове рішення – без змін.

## ОЦІНКА СУДУ

Управління наявними коштами Державного бюджету України, зокрема безспірне списання коштів державного та місцевих бюджетів на підставі рішення суду, входить до компетенції Державної казначейської служби України. Під час розгляду справ за позовами про відшкодування шкоди, заподіяної діями / бездіяльністю органів доходів і зборів, співвідповідачами є відповідні органи Державної казначейської служби України, до компетенції яких належить казначейське обслуговування бюджетних коштів. Не вимагається наявність порушення вказаними органами прав та охоронюваних законом інтересів платника.

Статтею 30 Митного кодексу України як спеціальною нормою встановлено відшкодування збитків, заподіяних органами митної служби громадянам чи юридичним особам під час виконання ними своїх повноважень. Статтею 56 Конституції України, статтями 1173, 1174 Цивільного кодексу України визначені спеціальні підстави відповідальності за шкоду, завдану незаконними рішеннями, дією чи бездіяльністю органу державної влади, органу влади Автономної Республіки Крим або органу місцевого самоврядування та посадової або службової особи зазначених органів при здійсненні ними своїх повноважень. Ці підстави характеризуються особливостями суб'єктного складу заподіювачів шкоди, серед яких законодавець виокремлює як вказані органи, так і їхніх посадових чи службових осіб, а також особливим способом заподіяння шкоди. Сукупність цих умов є підставою покладення цивільної відповідальності за завдану шкоду саме на державу, Автономну Республіку Крим або орган місцевого самоврядування.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 10 лютого 2023 року у справі № 260/576/19 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108915374>.



## РОЗДІЛ 4. Застосування штрафних (фінансових) санкцій

### 1. Податкові штрафи

#### 1.1. Про накладення штрафу згідно зі статтею 127 Податкового кодексу України

Несплата (неперерахування) податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків є підставою для накладення штрафу згідно

зі статтею 127 Податкового кодексу України. Розмір штрафних санкцій визначається з урахуванням кількості разів допущених податкових правопорушень, незалежно від того, чи виявив такі порушення контролюючий орган у межах однієї перевірки

21 січня 2020 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби України на постанову Харківського апеляційного адміністративного суду від 16 травня 2016 року у справі № 820/11382/15 (провадження № К/9901/19437/18) за позовом Комунального підприємства «Харківводоканал» до Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби України про скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Позовні вимоги обґрунтовано безпідставністю прийняття контролюючим органом оскаржуваного податкового повідомлення-рішення, яким нараховано штраф в розмірі 50% та 75 %, як за повторне порушення вчинене протягом 1095 днів. Платник податків вказує, що кожний факт несплати податку на доходи фізичних осіб до або під час виплати заробітної плати, встановлений в межах однієї перевірки, не може розцінюватись окремим порушенням, а наступний факт – повторність такого порушення. Повторність може мати місце лише у випадку, якщо після проведеної перевірки прийнято податкове повідомлення-рішення, а після цього знову за інший період в межах 1095 днів буде проведена перевірка та встановлено аналогічне порушення, яке розцінюється як повторність.

Харківський окружний адміністративний суд постановою від 04 лютого 2016 року задовольнив позов. Суд першої інстанції дійшов висновку про протиправність оскаржуваного податкового повідомлення-рішення у зв'язку з помилковим притягненням платника до відповідальності на підставі статті 127 Податкового кодексу України, оскільки відповідальність мала визначатися на підставі статті 126 Податкового кодексу України як несвоєчасне перерахування платником податків до бюджету нарахованих сум податку на доходи фізичних осіб.

Харківській апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції та частково задовольнив позов. Суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що в перевіреному періоді платник виплачував доходи працівникам у вигляді заробітної плати, утримував податок на доходи фізичних осіб, але не перераховував їх до бюджету в строки, установлені Податковим кодексом України. Тому контролюючий орган правомірно застосував статтю 127 Податкового кодексу України за таке порушення. Суд також зазначив, що контролюючий орган безпідставно застосував до платника штраф у розмірі 75% суми податку, оскільки протягом 1095 днів не застосовував до платника штрафних санкцій відповідно до абзацу другого пункту 127.1 статті 127 Податкового кодексу України, що виключає можливість вважати порушення,

встановлені одним актом перевірки, такими, що були вчинені послідовно вдруге та втретє.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасувавши оскаржуване рішення суду апеляційної інстанції в частині задоволенні позовних вимог та відмовив у задоволенні позову.

### ОЦІНКА СУДУ

Приписи статті 127 Податкового кодексу України встановлюють відповідальність платника податків та, зокрема, податкового агента, саме за несплату (неперерахування) податків до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків. Відповідність розміру штрафних санкцій за вчинення такого порушення визначається (обчислюється) з кількості разів допущених таких порушень протягом встановленого періоду часу.

Кожний встановлений контролюючим органом факт несплати податку до або під час виплати доходу є податковим правопорушенням.

Кваліфікуючою ознакою податкового правопорушення є повторність вчинення відповідного діяння, яке встановлюється в разі вчинення особою кількох правопорушень.

Податковим правопорушенням відповідно до статті 126 Податкового кодексу України є вчинення дії (платником податку) щодо фактичної сплати узгодженої суми грошового зобов'язання, але зі затримкою (несвоєчасно).

Відповідно до статті 127 Податкового кодексу України таким 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 статті 127 Податкового кодексу України в цьому спорі є порушення саме податковим агентом встановлених правил щодо утримання податку в джерела виплати доходу. Джерелом виплати доходу є заробітна плата, з якої податковий агент утримав податок на доходи фізичних осіб, але не перерахував у встановлені терміни до бюджету.

Висновок щодо застосування норми права в подібних правовідносинах був викладений у рішенні Верховного Суду України від 22 березня 2016 року у справі № 813/6774/13-а, у якому зазначено, що положення статті 126 Податкового кодексу України щодо застосування штрафної санкції застосовується в разі, коли відбувається несвоєчасність сплати платником податків узгодженої суми грошового зобов'язання. Розмір такої санкції прямо залежить від часу затримки такої сплати.

Тобто, якщо платник податків не сплачує суми самостійно визначеного грошового зобов'язання протягом строків, передбачених Податковим кодексом України, такий платник податків притягується до відповідальності відповідно до статті 126 Податкового кодексу України.

Стаття 127 Податкового кодексу України встановлює міру відповідальності, яка покладається на платника податків, зокрема на податкового агента, саме за несплату (неперерахування) податків до або під час виплати доходу на користь

іншого платника податків. Розмір штрафних санкцій за вчинення такого порушення визначається (обчислюється) не відповідно до часу затримки такої несплати (як передбачено статтею 126 Податкового кодексу України), а залежно від кількості допущених порушень протягом визначеного періоду часу. Тобто склад порушення передбачає, що нарахування, сплата чи утримання податку не відбулися до чи на момент виплати доходу.

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

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду у складі колегії суддів судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів від 21 січня 2020 року у справі № 820/11382/15 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87478109>.



### 1.2. Про накладення штрафу за несплату суми узгодженого податкового зобов'язання в установлені законом строки

Якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання протягом установлених законом строків, то він притягується до відповідальності у вигляді штрафу в розмірах, що залежать від строку затримки сплати суми грошового зобов'язання

03 листопада 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу фізичної особи – підприємця на постанову Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 25 липня 2016 року й ухвалу Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 30 травня 2017 року у справі № 804/1548/16 (провадження № К/9901/35755/18) за адміністративним позовом фізичної особи – підприємця до Криворізької південної об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Дніпропетровській області про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Позов був обґрунтований безпідставністю прийняття оскаржуваного податкового повідомлення-рішення з огляду на те, що контролюючий орган неодноразово допускав порушення календарної черговості зарахування коштів у порядку, визначеному пункту 87.9 статті 87 Податкового кодексу України. Кошти направлялися на погашення пені як сплата основного боргу, а сума основного боргу зростала. Контролюючий орган неправильно розрахував штраф за порушення термінів сплати податку на додану вартість, скерувавши лише частину сплачених платником коштів на рахунок погашення пені, а не основну суму

самостійно визначеного грошового зобов'язання. Платник зазначив, що контролюючий орган не має права застосовувати штрафні санкції у разі несвоєчасного перерахування коштів не з вини суб'єкта господарювання.

Дніпропетровський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду, позов задовольнив частково. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що розрахунок суми штрафу за несвоєчасно сплачені суми узгоджених грошових зобов'язань був проведений без урахування точної кількості днів затримки сплати сум за податковими деклараціями з податку на додану вартість за кожний період; оскільки погашення платником самостійно задекларованих сум податку на додану вартість здійснювалося із затримкою, з урахуванням розрахованої судом суми штрафу за несвоєчасно сплачені суми узгоджених грошових зобов'язань.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Унаслідок порушення порядку погашення суми податкового боргу сума податкового боргу була неточно обрахована, що призвело до неправильного розрахунку контролюючим органом розміру штрафу за порушення термінів сплати податку на додану вартість.

На платника податків покладений обов'язок в установлені строки сплатити узгоджене податкове зобов'язання зобов'язання.

Несплачене в установленій законом строк узгоджене грошове зобов'язання визначається сумою податкового боргу платника податків.

У разі, якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання протягом строків, визначених Податковим кодексом України, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу в розмірах, визначених Податковим кодексом України залежно від строку затримки сплати суми грошового зобов'язання.

Передумовою нарахування штрафних санкцій з підстав, визначених пунктом 126.1 статті 126 Податкового кодексу України, є несплата платником податків суми узгодженого податкового зобов'язання в установлені законом строки.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 03 листопада 2020 року у справі № 804/1548/16 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/92661047>.



### 1.3. Про правомірність нарахування пені в разі самостійної сплати платником штрафних санкцій

Самостійна сплата штрафної санкції платником до прийняття податкового повідомлення-рішення не позбавляє контролюючий орган обов'язку винесення

податкового повідомлення-рішення в разі встановлення порушення податкового законодавства

18 лютого 2021 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Харківського управління Офісу великих платників Державної фіскальної служби на постанову Харківського апеляційного адміністративного суду від 22 листопада 2017 року у справі № 820/4000/17 (провадження № К/9901/4811/17) за позовом Комунального підприємства «Харківські теплові мережі» до Харківського управління Офісу великих платників Державної фіскальної служби про скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Позов був обґрунтований протиправністю нарахованої контролюючим органом пені, оскільки платник самостійно сплатив суму штрафних санкцій.

Харківський окружний адміністративний суд постановою від 04 жовтня 2017 року відмовив у задоволенні позову. Суд першої інстанції дійшов висновку, що самостійна сплата суми штрафних санкцій до прийняття контролюючим органом податкового повідомлення-рішення не звільняє контролюючий орган від обов'язку прийняття податкового повідомлення-рішення в разі встановлення порушення податкового законодавства.

Харківський апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції, частково задовольнивши позов. Суд апеляційної інстанції зазначив, що оскільки строк погашення заборгованості зі сплати податку на доходи фізичних осіб не перевищив 90 календарних днів, контролюючий орган дійшов до неправомірного висновку про можливість нарахування платнику пені. Тому є незаконним та підлягає скасуванню податкове повідомлення-рішення в частині нарахування пені в сумі за визначений період.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржуване судове рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Якщо платник не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання (крім випадків, установлених пунктом 126.2 цієї статті 126 Податкового кодексу України) протягом строків, визначених цим Кодексом, такий платник податків притягується до відповідальності у вигляді штрафу: у випадку затримки до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 відсотків погашеної суми податкового боргу; у випадку затримки понад 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 20 відсотків погашеної суми податкового боргу.

Згідно з приписами статті 116 Податкового кодексу України в разі застосування до платника штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль

за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, такому платнику податків надсилаються / вручаються податкові повідомлення-рішення.

Самостійна сплата штрафної санкції платником до винесення податкового повідомлення-рішення не позбавляє контролюючий орган обов'язку винесення податкового повідомлення-рішення в разі встановлення порушення податкового законодавства.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 18 лютого 2021 року у справі № 820/4000/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/95010041>.



1.4. Про поширення дії пункту 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України до штрафних санкцій, застосованих після 23 травня 2020 року (після набрання чинності Законом № 466)

Застосування штрафних санкцій після набрання чинності Законом України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» виключає можливість застосування пункту 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, який стосується перерахунку вже застосованих станом на 23 травня 2020 року штрафних санкцій. Правомірним є застосування штрафних санкцій за nereєстрацію податкових накладних за операціями без надання накладної отримувачу (покупцю), які не підпадають під винятки, встановлені пунктом 120-1.2 статті 120-1 Податкового кодексу України в редакціях як до, так і після 23 травня 2020 року, в розмірі 50 відсотків від суми податку на додану вартість

19 жовтня 2022 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної податкової служби у Чернівецькій області на рішення Чернівецького окружного адміністративного суду від 12 жовтня 2021 року та постанову Сьомого апеляційного адміністративного суду від 25 січня 2022 року у справі № 600/2658/20-а (провадження № К/990/15013/22) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Інвест Альянс» до Головного управління Державної податкової служби у Чернівецькій області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Податкові накладні, за nereєстрацію яких платника було притягнуто до відповідальності, стосувалися постачання послуг неплатникам податків. Здійснені операції оподатковувалися податком на додану вартість, відображеним у звітності платника. Податкові накладні не надавалися покупцю, не були складені за операціями, звільненими від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою, а також не були зареєстровані в Єдиному реєстрі

податкових накладних за операціями, які були здійснені в липні, серпні, вересні 2017 року, і станом на час розгляду справи судами попередніх інстанцій. Податкове повідомлення-рішення було прийнято 09 липня 2020 року, тобто штрафні санкції були застосовані після набрання чинності Законом України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» (далі – Закон № 466-IX).

Чернівецький окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Сьомого апеляційного адміністративного суду, позов задовольнив. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що для звільнення від відповідальності, встановленої пунктом 120-1.2 статті 120-1 Податкового кодексу України, необхідна наявність двох обов'язкових складових: (1) податкова накладна не повинна надаватись отримувачу (покупцю) (2) та має бути складена на постачання товарів / послуг для операцій, які звільнені від оподаткування або які оподатковуються за нульовою ставкою. З моменту набрання чинності Законом № 466-IX та станом на час ухвалення судового рішення, контролюючий орган не виконав вимог абзацу другого пункту 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, оскільки не відкликав податкове повідомлення-рішення та не прийняв нове про застосування штрафу у розмірі, визначеному згідно з абзацом першим пункту 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України.

Застосовуючи висновок Верховного Суду щодо застосування пункту 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України до спірних у цій справі правовідносин (у постанові від 29 липня 2020 року у справі № 440/813/19), суди попередніх інстанцій не звернули увагу на те, що такий висновок висловлено у справах, предметом спору у яких були податкові повідомлення-рішення, прийняті до моменту набрання чинності Законом № 466-IX.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасувавши оскаржувані судові рішення та ухваливши нове рішення, яким відмовив у задоволенні позовних вимог.

### ОЦІНКА СУДУ

Дата прийняття податкових повідомлень-рішень є істотною обставиною, яка впливає на умови застосування пункту 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України та здійснення перерахунку вже застосованих штрафних санкцій. Пунктом 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України законодавець запровадив ретроспективні положення (у період з 01 січня 2017 року до 23 травня 2020 року – дати набрання чинності Законом № 466-IX), за наведених у цій же нормі умов, щодо перерахування вже застосованих штрафних санкцій за nereєстрацію податкових накладних за операціями без надання накладної отримувачу (покупцю). У внесених змінах до пункту 120-1.2 статті 120-1 Податкового кодексу України такий вид накладної не знайшов своє відображення з-поміж тих накладних, за nereєстрацію яких штрафні санкції застосовуються в меншому розмірі та/або не застосовуються взагалі.



Застосування штрафних санкцій після набрання чинності Закону № 466-IX виключає можливість застосування пункту 73 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, який стосується перерахунку вже застосованих станом на 23 травня 2020 року штрафних санкцій.

Пункт 120-1.2 статті 120-1 Податкового кодексу України в редакції, чинній до 23 травня 2020 року, а також після цієї дати, встановлює відповідальність за nereєстрацію податкової накладної (крім тих, які визначені цією нормою) у вигляді застосування штрафних санкцій в розмірі 50 відсотків суми податкових зобов'язань з податку на додану вартість, зазначеної у такій податковій накладній та/або розрахунку коригування до податкової накладної, або від суми податку на додану вартість, нарахованого за операцією з постачання товарів / послуг, якщо податкову накладну на таку операцію не складено. Правомірним є застосування штрафних санкцій за nereєстрацію податкових накладних за операціями без надання накладної отримувачу (покупцю), які не підпадають під винятки, встановлені пунктом 120-1.2 статті 120-1 Податкового кодексу України в редакціях як до, так і після 23 травня 2020 року, в розмірі 50 відсотків від суми податку на додану вартість.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 19 жовтня 2022 року у справі № 600/2658/20-а можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106867726>.



### 1.5. Про застосування штрафу за порушення строку сплати узгодженого грошового зобов'язання

Датою, з якої обчислюється 1095-денний строк, упродовж якого може бути накладений штраф, є дата сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, а не дата, на яку припадає закінчення встановленого законом строку сплати узгодженого грошового зобов'язання. З останньої обчислюється тривалість прострочення, яка не повинна перевищувати 1095 днів до накладення штрафу. Якщо пеня нараховується на погашену суму заборгованості, що виникла в результаті самостійно нарахованого платником податків узгодженого грошового зобов'язання, то контролюючий орган у будь-якому разі позбавлений права нараховувати таку пеню до спливу 90-денного строку з дня наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання

11 листопада 2022 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Північного міжрегіонального управління Державної податкової служби по роботі з великими платниками податків, утвореного на правах відокремленого підрозділу Державної податкової служби України, на рішення Донецького окружного адміністративного суду від 07 липня 2021 року та постанову Першого апеляційного адміністративного суду від 20 грудня 2021 року у справі № 200/6441/20-а (провадження № К/990/2710/22) за позовом Публічного акціонерного товариства «По газопостачанню

та газифікації „Донецькоблгаз“» до Північного міжрегіонального управління Державної податкової служби по роботі з великими платниками податків про визнання протиправними дій щодо нарахування пені за платежем ПДВ і розподілу сплачених грошових коштів в інтегрованій картці платника, визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення, зобов'язання здійснити коригування в інтегрованій картці.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган провів камеральну перевірку на предмет своєчасності сплати узгодженої суми грошового зобов'язання, застосувавши штрафні санкції на підставі податкового повідомлення-рішення від 19 березня 2020 року. На переконання платника, підпункт 75.1.1 пункту 17.1 статті 17 Податкового кодексу України в редакції, яка діє з 01 січня 2017 року, поширюється на відносини, строк сплати за якими припадає на дату після 01 січня 2017 року, а тому контролюючий орган не мав права проводити таку перевірку у зв'язку з пропуском строку давності тривалістю 1095 днів. Під час перевірки, окрім документів податкової звітності, судових рішень та графіків, контролюючий орган перевищив свої повноваження неправомірністю нарахування штрафу та пені, за наявності своєчасно сплаченого, розстроченого судовим рішенням, податкового боргу та протиправністю нарахування пені за несвоєчасну сплату самостійно задекларованого податкового зобов'язання, без врахування «правила 90 днів».

Донецький окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Першого апеляційного адміністративного суду, позов задовольнив частково. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що граничний строк проведення камеральної перевірки та застосування штрафів припадає на 31 травня 2019 року, що свідчить про проведення контролюючим органом камеральної перевірки та прийняття оскаржуваного податкового повідомлення-рішення поза межами 1095-денного строку.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, скасував оскаржувані судові рішення в частині визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення про застосування штрафних санкцій та відмовив у задоволенні позову у цій частині. В іншій частині ці судові рішення залишив без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

З огляду на аналіз положень пункту 126.1 статті 126 Податкового кодексу України, юридичним фактом, з яким пов'язується відповідальність у вигляді штрафу, є сплата узгодженої суми грошового зобов'язання з простроченням, а розмір відповідальності залежить лише від строку прострочення. Датою, з якої обчислюється 1095-денний строк, упродовж якого може бути накладений штраф, є дата сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, а не дата, на яку припадає закінчення встановленого законом строку сплати узгодженого грошового зобов'язання. З останньої обчислюється тривалість прострочення, яка не повинна перевищувати 1095 днів до накладення штрафу.

Якщо пеня нараховується на погашену суму заборгованості, що виникла в результаті самостійно нарахованого платником податків узгодженого грошового зобов'язання, то контролюючий орган у будь-якому разі позбавлений права нараховувати таку пеню до спливу 90-денного строку з дня наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 11 листопада 2022 року у справі № 200/6441/20-а можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/107277427>.



## 1.6. Про порядок визначення обставин реалізації необлікованого товару

Для визначення обставин реалізації необлікованого товару контролюючий орган має встановити розбіжність між даними обліку платника і фактичними залишками товару на АЗС. Непроведення вимірювань чи обрахунків фактичних залишків нафтопродуктів контролюючим органом на АЗС і, як наслідок, невиявлення жодних відхилень фактично наявних на АЗС нафтопродуктів від даних обліку дає підстави вважати, що висновок контролюючого органу про порушення платником пункту 12 статті 3 Закону України від 06 липня 1995 року № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» не є підтвердженим належними доказами, а тому є безпідставним

21 травня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «Джі-Ойл» на постанову Львівського апеляційного адміністративного суду від 29 березня 2017 року у справі № 809/597/16 (провадження № К/9901/35386/18) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Джі-Ойл» до Долинської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби в Івано-Франківській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган, виявивши відсутність змінних звітів оператора та зробивши на цій підставі висновок про порушення порядку ведення обліку товарів за місцем їх продажу і зберігання, застосував до платника штрафні санкції за здійснення реалізації товарів в розмірі подвійної вартості необлікованих товарів, обрхованої, з огляду на дані Z-звіту реєстратора розрахункових операцій. Перевірка здійснювалася за даними обліку, без вимірювань у резервуарах і технологічних трубопроводах. Застосовуючи штрафні санкції, контролюючий орган виходив з того, що фактичні залишки нафтопродуктів на АЗС мають відповідати обліковим залишкам надходження нафтопродуктів за відповідний проміжок часу, що підтверджені змінними звітами, які не були надані. Не погоджуючись з цими висновками, платник указав, що не існувало об'єктивних підстав для висновку про продаж необлікованих товарів та встановлення

їх вартості, бо перевіркою не встановлено продажу необлікованих товарів. Сама лише відсутність на АЗС змінних звітів не є свідченням продажу таких товарів, оскільки вони є одним з елементів звітності та відображають інформацію, наведену в первинних документах.

Івано-Франківський окружний адміністративний суд постановою від 27 грудня 2016 року частково задовольнив позов. Суд першої інстанції дійшов висновку, що для встановлення факту реалізації необлікованого товару має бути виявлена розбіжність між даними обліку платника та фактичними залишками товару на АЗС, чого контролюючий орган не зробив, оскільки на АЗС не проводилось жодних вимірювань чи обрахунків фактичних залишків нафтопродуктів і скраплених газів.

Львівський апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції в частині задоволення позовних вимог, відмовивши в задоволенні позову в цій частині. Суд апеляційної інстанції зазначив, що змінні звіти АЗС є обліковими документами, які фіксують і підтверджують надходження та реалізацію нафтопродуктів і скрапленого газу на АЗС. Другі примірники цих звітів мають залишатися на АЗС / АГЗС. Тому їх незберігання є порушенням встановленого порядку ведення обліку нафто- й газопродуктів, а такі продукти вважаються необлікованими у встановленому порядку.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасувавши постанову суду апеляційної інстанції та залишивши чинним рішення суду першої інстанції.

### ОЦІНКА СУДУ

Єдиним можливим способом перевірки наявності необлікованих нафтопродуктів є зіставлення даних обліку звітів АЗС та даних РРО з фактичними вимірюваннями залишків пального в резервуарах, тобто визначення різниці між кількістю нафтопродуктів, які надійшли на АЗС, та кількістю реалізованих нафтопродуктів.

Для визначення обставини реалізації необлікованого товару контролюючий орган має встановити розбіжність між даними обліку платника і фактичними залишками товару на АЗС. Непроведення вимірювань чи обрахунків фактичних залишків нафтопродуктів контролюючим органом на АЗС і, як наслідок, невиявлення жодних відхилень фактично наявних на АЗС нафтопродуктів від даних обліку дає підстави вважати, що висновок контролюючого органу про порушення платником пункту 12 статті 3 Закону України від 06 липня 1995 року № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» не є підтвердженим належними доказами, а тому є безпідставним.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 21 травня 2020 року у справі № 809/597/16 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89394469>.



1.7. Про правомірність застосування фінансових санкцій у разі відсутності первинних документів платника за місцем реалізації чи зберігання товарів

Фінансова санкція, встановлена статтею 20 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», може бути застосована до юридичної особи, лише коли ця особа реалізує товари, не обліковані в установленому порядку, тобто не веде обліку товарів або веде його з порушенням порядку, визначеного Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за № 751/4044

04 вересня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби на постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 12 грудня 2011 року й ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 08 вересня 2016 року у справі № 2а-12445/11/2670 (провадження № К/9901/25135/18) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Альянс Холдинг» до Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби про скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки платника встановив порушення, яке полягало в реалізації товарів, не облікованих у встановленому порядку. Платник указав, що здійснював облік товарних запасів, що знаходяться на реалізації, з дотриманням порядку, встановленого чинним законодавством. Документація зберігалася в кабінеті бухгалтерії підприємства, який знаходиться в іншому приміщенні.

Окружний адміністративний суд м. Києва постановою, залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що відсутність за місцем реалізації товарів первинних документів на товари, що реалізуються, не вказує на те, що товари не обліковані або порушений порядок їхнього обліку. За умови наявності відповідних документів у суб'єкта господарювання та ведення обліку товарних запасів у встановленому законом порядку, немає підстав для застосування до цього суб'єкта фінансової санкції.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Облік руху нафтопродуктів за марками та видами ведуть матеріально відповідальні особи АЗС. Первинні документи знаходяться на зберіганні в таких осіб, а також у бухгалтерських службах, що не обов'язково знаходяться на АЗС.

Фінансова санкція, встановлена статтею 20 Закону України від 06 липня 1995 року № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», може бути застосована до

юридичної особи лише, коли ця особа реалізує товари, не обліковані в установленому порядку, тобто не веде обліку товарів або веде його з порушенням порядку, визначеного Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за № 751/4044.

Відсутність на момент перевірки контролюючим органом первинних документів за місцем реалізації чи зберігання товарів, за умови, що ці товари належним чином обліковані відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», – не є підставою для застосування до платника фінансової санкції, встановленої статтею 20 цього Закону.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 04 вересня 2020 року у справі № 2а-12445/11/2670 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91337698>.



1.8. Про відповідальність за проведення розрахункових операцій без використання режиму програмування найменування кожного підакцизного товару

Пункт 7 статті 17 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» установлює відповідальність за проведення розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій та/або програмні реєстратори розрахункових операцій без використання режиму програмування найменування кожного підакцизного товару із зазначенням коду товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД, ціни товару та обліку його кількості. Зазначене порушення є самостійним і не пов'язане з відсутністю у фіскальних чеках обов'язкових реквізитів, визначених Положенням про форму та зміст розрахункових документів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 21 січня 2016 року № 13

02 лютого 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу фізичної особи – підприємця на рішення Тернопільського окружного адміністративного суду від 21 грудня 2021 року та постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 12 квітня 2022 року у справі № 500/6845/21 (провадження № К/990/17582/22) за позовом фізичної особи – підприємця до Головного управління Державної податкової служби у Тернопільській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки встановив порушення платником порядку проведення розрахункових операцій, оскільки документ, що начебто підтверджував проведення таких операцій, насправді не відповідав

установленій формі та змісту розрахункових документів і не приймався як розрахунковий. У фіскальних чеках не було зазначено код товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД для підакцизних товарів. Не погоджуючись з висновками контролюючого органу, платник указав, що у фіскальному чеку містилося літерне позначення акцизного податку, а також розмір ставки такого податку за всіма зазначеними в чеку товарами.

Тернопільський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду, відмовив у задоволенні позову. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку про невідповідність фіскальних чеків установленій формі та змісту розрахункових документів, визначених пунктом 2 розділу II Положення про форму та зміст розрахункових документів, затвердженого наказом Міністерством фінансів України від 21 січня 2016 року № 13. У фіскальних чеках не було відображено обов'язкові реквізити: літерне позначення, розмір ставки акцизного податку, загальну суму акцизного податку за всіма зазначеними в чеку товарами. Було встановлено проведення розрахункових операцій через РРО з видруккуванням фіскальних чеків під час продажу підакцизних товарів без використання режиму програмування коду товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД для підакцизних товарів.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, змінивши оскаржувані судові рішення в частині обґрунтування висновків суду.

### ОЦІНКА СУДУ

Пункт 7 статті 17 Закону України від 06 липня 1995 року № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» установлює відповідальність за проведення розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій та/або програмні реєстратори розрахункових операцій без використання режиму програмування найменування кожного підакцизного товару із зазначенням коду товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД, ціни товару та обліку його кількості. Зазначене порушення є самостійним і не пов'язане з відсутністю у фіскальних чеках обов'язкових реквізитів, визначених Положенням про форму та зміст розрахункових документів, затвердженим наказом Міністерством фінансів України від 21 січня 2016 року № 13.

Якщо штрафні санкції застосовані і за порушення платником вимог пункту 2 статті 3 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», а їхній загальний розмір розраховувався відповідно до вимог пункту 11 Прикінцевих положень цього Закону, то безпідставність покликання на пункт 1 статті 3 цього Закону не зумовлює протиправність податкового повідомлення-рішення.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 02 лютого 2023 року у справі № 500/6845/21 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108752254>.



## 2. Нарахування пені

### 2.1. Про момент початку нарахування пені в податкових зобов'язаннях

Початок нарахування пені, встановлений у підпункті 129.1.1 пункту 129.1 статті 129 Податкового кодексу України в редакції, чинній з 01 січня 2017 року, пов'язаний зі спливом граничного строку сплати платником податків податкового зобов'язання, яке мало бути виконане, якби платник податків не порушив норми податкового законодавства і не занижив його у відповідний період. Тобто нарахування пені розпочинається з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником цього зобов'язання за відповідний податковий (звітний) період, щодо якого виявлено заниження, а також за весь період заниження (зокрема, за період адміністративного та/або судового оскарження)

27 вересня 2022 року Верховний Суд у складі колегії суддів судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної податкової служби у Львівській області на рішення Львівського окружного адміністративного суду від 22 грудня 2020 року та постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 15 березня 2022 року у справі № 380/7694/20 (провадження № К/990/9577/22) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Ярофрут» до Головного управління Державної податкової служби у Львівській області про визнання протиправною і скасування податкової вимоги, зобов'язання здійснити коригування даних інтегрованої картки платника та визнати протиправними рішення та дії щодо зарахування грошових коштів на рахунок погашення пені з податку на прибуток приватних підприємств.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

За результатом судового оскарження, контролюючий орган прийняв податкове повідомлення-рішення, яким збільшив суму грошового зобов'язання з податку на прибуток приватних підприємств. Згідно з даними інтегрованої картки платника з податку на прибуток 05 червня 2020 року була нарахована пеня. Станом на 30 червня 2020 року залишок непогашеної пені становив 331 482,07 грн, у зв'язку з чим 06 липня 2020 року було сформовано і направлено податкову вимогу про сплату податкового боргу в сумі 331 482,07 грн. 19 серпня 2020 року платник сплатив податок на прибуток за другий квартал 2020 року в сумі 63 000,00 грн згідно з платіжним дорученням від 19 серпня 2020 року. Водночас відповідно до пункту 87.9 статті 87 Податкового кодексу України контролюючий орган зарахував поточні платежі на рахунок погашення податкового боргу з пені.

Суть спору полягала в застосуванні пунктів 129.1, 129.2 статті 129 Податкового кодексу України щодо моменту початку нарахування пені. Ключовим питанням у справі є правомірність нарахування пені за весь період заниження



грошового зобов'язання, нарахованого податковим органом за результатами податкової перевірки та узгодженого в судовому порядку, якщо таке зобов'язання було сплачено протягом десяти днів з дня його узгодження.

Львівський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду, позов задовольнив. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що сплата грошових зобов'язань протягом десяти днів з дня отримання нового податкового повідомлення рішення, прийнятого після судового оскарження на зменшену суму грошового зобов'язання, звільняє платника від відповідальності у вигляді пені.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасувавши оскаржувані судові рішення судів та ухваливши нове рішення, яким відмовлено в задоволенні позовних вимог.

### ОЦІНКА СУДУ

Податкове зобов'язання є грошовим виразом наявного у платника, зокрема податкового агента, податкового обов'язку зі сплати податку, виникнення, а також порядок та строки сплати якого, обумовлені нормами податкового законодавства. До складу суми грошового зобов'язання включається як сума податкового зобов'язання, так і сума штрафної (фінансової) санкції, якщо податкове законодавство закріплює її застосування.

Виникнення у платника обов'язку зі сплати грошового зобов'язання зумовлене встановленням податковим органом порушення платником вимог податкового законодавства, що призвело до заниження податкових зобов'язань. Наслідком встановлення такого порушення є донарахування на підставі рішення податкового органу сум відповідного податкового зобов'язання та/або застосування штрафної (фінансової) санкції. Якщо податкове зобов'язання виникає на підставі податкового законодавства, яким встановлено розмір, порядок і строк його сплати, то на підставі прийнятого податковим органом відповідного рішення про нарахування у зв'язку із встановленням факту несплати податку, у платника виникає грошове зобов'язання, яке підлягає сплаті у встановлений пунктом 57.3 статті 57 Податкового кодексу України строк після його узгодження. Грошові зобов'язання підлягають сплаті протягом десяти днів саме з дня їх узгодження, а не отримання нового податкового повідомлення-рішення, яким за результатами судового оскарження фактично фіксується сума узгодженого грошового зобов'язання, правомірність нарахування якого підтверджена судом.

До 01 січня 2017 року підпункт 129.1.2 статті 129 Податкового кодексу України встановлює застосування фінансової санкції до платників податків у вигляді нарахування пені від дня настання строку погашення податкового зобов'язання та за весь період заниження податкового зобов'язання на суму такого заниження, оскільки платник весь період, коли не декларував та не сплачував податки, користувався коштами, які мав сплатити до бюджету.

Початок нарахування пені, встановлений у підпункті 129.1.1 пункту 129.1 статті 129 Податкового кодексу України в редакції, чинній з 01 січня 2017 року, пов'язаний зі спливом граничного строку сплати платником податків податкового

зобов'язання, яке мало бути виконане, якби платник податків не порушив норми податкового законодавства і не занижив його у відповідний період. Тобто нарахування пені розпочинається з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником цього зобов'язання за відповідний податковий (звітний) період, щодо якого виявлено заниження, а також за весь період заниження (зокрема, за період адміністративного та/або судового оскарження). Інше тлумачення вказаної норми позбавляє логічного змісту наведеного у ній в дужках словосполучення «у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження», яке вказує на те, що цей темпоральний проміжок є частиною іншого (більшого) періоду, ніж після узгодження грошових зобов'язань, визначених податковим повідомленням-рішенням. Узгодження грошових зобов'язань відбувається після закінчення процедури адміністративного та/або судового оскарження.

Момент виникнення обов'язку платника зі сплати пені нерозривно пов'язаний з моментом виникнення обов'язку зі сплати визначеного контролюючим органом грошового зобов'язання (зокрема, його узгодження), розмір якого і є базою для розрахунку пені. Тому, аби врегулювати підстави для скасування автоматично нарахованої пені за період заниження у разі повного або часткового скасування податкового повідомлення-рішення, законодавець сформулював норму пункту 129.2 статті 129 Податкового кодексу України. Предметом регулювання цієї норми є скасування пені, нарахованої за період заниження грошового зобов'язання (його частини), коли за наслідками адміністративного або судового оскарження скасовано нараховане грошове зобов'язання (його частина). Тобто якби законодавство не встановлювало, що пеня має нараховуватися за весь період заниження податкового зобов'язання, виявленого контролюючим органом та донарахованого податковим повідомленням-рішенням (що обумовило кваліфікацію такої суми як «грошове зобов'язання»), то не було б сенсу скасовувати її повністю або в частині у разі скасування самого податкового повідомлення-рішення повністю або в частині.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду у складі колегії суддів судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів від 27 вересня 2022 року у справі № 380/7694/20 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106515961>.



### 2.2. Про правомірність нарахування пені, якщо в судовому порядку встановлено факт відсутності основного боргу, на який вона була нарахована

Нарахування пені пов'язане із сумою погашеного боргу та кількістю днів затримки сплати узгодженої суми податкового зобов'язання. Зменшення абсолютного значення податкового зобов'язання не доводить факт сплати авансових платежів із податку на прибуток, що вказує на відсутність об'єкта нарахування пені та доводить безпідставність заявлених до стягнення сум пені за спірною податковою вимогою

03 березня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Офісу великих платників податків Державної податкової служби на рішення Харківського окружного адміністративного суду від 21 березня 2019 року та постанову Другого апеляційного адміністративного суду від 20 вересня 2019 року у справі № 520/11625/18 (провадження № 520/11625/18) за позовом Офісу великих платників податків Державної податкової служби до Комунального підприємства «Харківські теплові мережі» про стягнення коштів за боргом з рахунків платника податків.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

За платником числився податковий борг у вигляді пені, який на час звернення до суду не було сплачено. Платник зазначив, що факт відсутності основного боргу, на який нарахована пеня, встановлений рішеннями судів двох інстанцій у справі № 820/268/17, які розглядали питання наявності в платника боргу.

Харківський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Другого апеляційного адміністративного суду, відмовив у задоволенні позову. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що сума, яка підлягає стягненню, є пенею з податку на прибуток, нарахованою податковим органом за несвоєчасну сплату зобов'язання з податку на прибуток згідно з податковою вимогою, яку було скасовано в судовому порядку у справі № 820/4076/17. Тому податкова заборгованість платника є неузгодженою, а отже, стягнення пені є безпідставним.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Нарахування пені пов'язане з сумою погашеного боргу та кількістю днів затримки сплати узгодженої суми податкового зобов'язання та не вимагає попереднього погашення суми податкового боргу, подання уточнюючої податкової декларації, якою зменшується податкове зобов'язання з податку.

Об'єкт нарахування пені відсутній в разі подання уточнюючої декларації зі зменшеним податковим зобов'язанням, що не є сплатою узгодженої суми податкового зобов'язання. Зменшення абсолютного значення податкового зобов'язання не доводить факт сплати авансових платежів з податку на прибуток, що доводить безпідставність сум пені, заявлених до стягнення.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 03 березня 2020 року № 520/11625/18 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87963353>.



Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо фінансової відповідальності (рішення, внесені до ЄДРСР, за період із 2018 року по лютий 2023 року) / Упоряд.: відділ забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду; відділ аналітичної та правової роботи Касаційного адміністративного суду департаменту аналітичної та правової роботи апарату Верховного Суду / Відпов. за вип.: секретар судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів канд. юрид. наук Р. Ф. Ханова; науковий консультант відділу забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду канд. юрид. наук А. А. Барікова. Київ, 2023. – 75 с.

**Застереження:** видання містить короткий огляд деяких судових рішень. У кожному з них викладено лише основний висновок щодо правового питання, яке виникло у справі. Для правильного розуміння висловленої в судовому рішенні правової позиції необхідно ознайомитися з його повним текстом, розміщеним у Єдиному державному реєстрі судових рішень.

Стежте за нами онлайн:

 [fb.com/supremecourt.ua](https://fb.com/supremecourt.ua)

 [t.me/supremecourtua](https://t.me/supremecourtua)

 [supremecourt\\_ua](https://supremecourt_ua)