



—
Верховний
Суд

ОГЛЯД
ключових правових позицій
Верховного Суду
у сфері оподаткування
та митної справи

2020

ЗМІСТ

1. Зразкові справи	3
1.1. Скасування рішення щодо застосування штрафних санкцій та застосування пені за несплату або несвоечасну сплату єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	3
1.2. Сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування фізичною особою – підприємцем, яка здійснює незалежну професійну діяльність	4
2. Правові позиції Великої Палати	8
2.1. Юрисдикційні спори	8
2.1.1. Адміністративна юрисдикція	8
2.1.2. Загальна судова юрисдикція	16
2.1.3. Приватноправова юрисдикція	17
2.1.4. Цивільна юрисдикція	19
2.1.5. Господарська юрисдикція	21
2.1.6. Вимоги, які не підлягають судовому розгляду	25
2.2. Справи, предметом яких стали порушення норм матеріального та процесуального права	28
2.2.1. Ефективний спосіб захисту	28
2.2.2. Сплата земельного податку	30
2.2.3. Єдиний соціальний внесок	31
2.2.4. Наслідки несвоечасного або не в повному обсязі перерахування суми податкового зобов'язання з вини банку платника. Застосування податкової застави	33
2.2.5. Припинення дії Указу Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» після набрання чинності 06 липня 1995 року Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» як у частині визначення складу такого правопорушення як неоприбуткування (неповне та/або несвоечасне) оприбуткування у касах готівки, так і в частині встановлених за таке правопорушення санкцій	34
3. Судові рішення, прийняті колегією суддів судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів	36
3.1. Судові рішення, прийняті у 2018 році	36
3.2. Судові рішення, прийняті у 2019 році	42
3.3. Судові рішення, прийняті у 2020 році	68

1. Зразкові справи

1.1. Скасування рішення щодо застосування штрафних санкцій та застосування пені за несплату або несвоєчасну сплату єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду розглянув зразкову справу № 812/292/18 щодо скасування рішення про застосування штрафних санкцій та застосування пені за несплату або несвоєчасну сплату єдиного внеску.

Суть спору полягала в тому, що рішенням територіального органу Державної фіскальної служби України до комунальної установи, розташованої та зареєстрованої у податкових органах у зоні антитерористичної операції, були застосовані штрафні санкції та нарахування пені за невиконання обов'язків платника єдиного внеску в період з 14 квітня 2014 року до закінчення антитерористичної операції на підставі частини десятої та пункту 2 частини одинадцятої статті 25 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон № 2464-VI) від 08 липня 2010 року № 2464-VI.

30 березня 2018 року у справі було ухвалене зразкове рішення Верховним Судом у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду щодо задоволення позовних вимог. Це зразкове рішення було залишене без змін постановою Великої Палати Верховного Суду від 06 листопада 2018 року.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Велика Палата Верховного Суду врахувала правову позицію Європейського суду з прав людини, викладену, зокрема, в рішенні від 14 жовтня 2010 року у справі «Щокін проти України» (заяви № 23759/03 та № 37943/06), щодо концепції якості закону, зокрема, доступності для зацікавлених осіб, чіткості та передбачуваності в застосуванні. У разі неоднозначного або множинного тлумачення прав та обов'язків осіб у національному законодавстві органи зобов'язані застосувати найбільш сприятливий для осіб підхід.

Надаючи правову оцінку обставинам цієї справи, Верховний Суд виходив із того, що перебування платників єдиного внеску на обліку в органах доходів і зборів, розташованих на території населених пунктів, де проводилася антитерористична операція, є підставою для зупинення застосування до таких платників заходів впливу та стягнення і відповідальності за порушення Закону № 2464-VI.

Органи доходів і зборів, а також платники єдиного внеску під час здійснення своїх повноважень та обов'язків застосовують приписи зазначеного Закону, оскільки правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови та порядок його нарахування і сплати та повноваження органу, що здійснює його збір та ведення обліку, передбачені саме цим Законом, норми якого є спеціальними в порівнянні з нормами Закону України від 2 вересня 2014 року № 1669-VII «Про тимчасові заходи на період проведення антитерористичної операції».

Факт перебування платників єдиного внеску на обліку в органах доходів і зборів, розташованих на території населених пунктів, де проводиться антитерористична операція, є підставою для незастосування до таких платників заходів впливу та стягнення за невиконання обов'язків платника єдиного внеску.

Закон № 2464-VI не скасовує обов'язків платника єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а надає можливість на період антитерористичної операції не виконувати їх у встановлені строки (своєчасно) та в повному обсязі.

Безпідставними є посилання податкового органу на неподання позивачем у порядку Закону № 2464-VI заяви про звільнення від обов'язків, передбачених цим Законом, з огляду на те, що антитерористична операція, розпочата відповідно до Указу Президента України від 14 квітня 2014 року № 405/2014, триває, спірне рішення прийняте в період проведення цієї операції. Крім того, відповідальність урегульована окремою нормою пункту 9-4 розділу VIII зазначеного Закону. Вимоги щодо заяви платника єдиного внеску як підстави для звільнення від виконання своїх обов'язків, визначених частиною другою статті 6 цього Закону, на період з 14 квітня 2014 року до закінчення антитерористичної операції, не можна виривати з контексту норми, яка вимагає системного аналізу положень у сукупності статей 6, 25 і пункту 9-4 розділу VIII Закону № 2464-VI. Необхідність подання заяви обумовлена низкою підстав, зокрема визнання безнадійною недоїмки, яка підлягає списанню в порядку, передбаченому Податковим кодексом України (далі – ПК України) для списання безнадійного податкового боргу. Таку заяву можна подати виключно після закінчення антитерористичної операції. Звільнення від відповідальності передбачене безпосередньо в Законі, на підставі його прямої дії та не потребує додаткового звернення, оскільки норма встановлює «незастосування відповідальності, штрафних та фінансових санкцій» та вона адресована насамперед до осіб, наділених компетенцією застосовувати штрафні та фінансові санкції.

Детальніше з текстом рішення, ухваленого Верховним Судом у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду 30 березня 2018 року у справі № 812/292/18, можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/73108956>.

З текстом постанови Великої Палати Верховного Суду від 06 листопада 2018 року можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77911136>.

1.2. Сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування фізичною особою – підприємцем, яка здійснює незалежну професійну діяльність

Касаційний адміністративний суд у складі Верховного Суду розглянув зразкову справу № 520/3939/19 щодо сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування фізичною особою – підприємцем, яка здійснює незалежну професійну діяльність.

Суть спору полягала в тому, що фізична особа – підприємець заявила позовні вимоги до Головного управління ДФС у Харківській області, зокрема, щодо визнання

протиправними та скасування вимоги про сплату боргу (недоїмки) з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, вважаючи, що особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність та одночасно є фізичними особами – підприємцями, не мають сплачувати єдиний внесок як фізичні особи – підприємці та як особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність.

02 вересня 2019 року у справі було ухвалене зразкове рішення Верховним Судом у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду щодо задоволення позовних вимог і визнання протиправною та скасування вимоги Головного управління ДФС про сплату боргу (недоїмки). Це зразкове рішення було залишене без змін постановою Великої Палати Верховного Суду від 04 грудня 2019 року.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Законодавець розмежовує платників єдиного внеску на фізичних осіб – підприємців та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. За наявного чинного правового регулювання взяття та перебування на обліку платника єдиного внеску фізичної особи – підприємця з ознакою провадження незалежної професійної діяльності не передбачено.

Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» не визначає такого платника єдиного внеску, як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності. Фізична особа – підприємець та особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, є різними платниками єдиного внеску.

Аналіз Порядку обліку платників єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 листопада 2014 року № 1162, свідчить про те, що взяття контролюючим органом на облік платників єдиного внеску осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, здійснюється винятково за заявою такої особи за формою № 1-ЄСВ. Взяття на облік платників єдиного внеску осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, контролюючим органом за власною ініціативою шляхом встановлення «ознаки незалежної професійної діяльності» цей Порядок не передбачає.

До відомостей, які містить цей витяг, віднесені й відомості щодо статусу застрахованої особи, серед типів якого нормотворець визначає фізичну особу – підприємця та самозайняту особу, під якою мається на увазі особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, що обумовлює висновок про те, що такого статусу застрахованої особи, як фізична особа – підприємець з ознакою провадження незалежної професійної діяльності, законодавство не визначає.

Системний аналіз зазначених норм дає підстави для висновку про відсутність повноважень у контролюючого органу за власною ініціативою без наявності звітності платника єдиного внеску (особи, яка провадить незалежну професійну діяльність / фізичної особи – підприємця), в якій містяться відомості про суми нарахованого доходу та єдиного внеску фізичних осіб – підприємців, осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, вносити зміни (подавати інформацію до Пенсійного фонду України щодо змін) до облікової картки платника єдиного внеску встановленням «ознаки незалежної професійної діяльності» та відповідно нараховувати єдиний внесок

у розмірі мінімального страхового внеску на місяць, визначеного Законом як граничний мінімальний внесок для осіб, які провадять незалежну професійну діяльність.

Ураховуючи те, що позивач не перебуває на обліку платника єдиного внеску як особа, яка здійснює незалежну професійну діяльність, та відповідно не подає звітність як такий платник, безпідставним є встановлення відповідачем позивачу як платнику єдиного внеску фізичній особі – підприємцю ознаки незалежної професійної діяльності та нарахування на цій підставі єдиного внеску.

Приписи пункту 16 Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 14 квітня 2015 року № 435, зі змінами від 15 травня 2018 року, про обов'язок формування та подання звіту фізичною особою – підприємцем, яка має ознаку незалежної професійної діяльності, не відповідають положенням пунктів 4 та 5 частини першої статті 4 зазначеного Закону. Особи, визначені цими пунктами, є окремими платниками єдиного внеску з певними особливостями їх обліку, різною базою нарахування єдиного внеску та порядком його сплати, а тому поєднання нормотворцем двох різних статусів платників єдиного внеску на рівні підзаконного нормативно-правового акта призводить до невідповідності норм згаданого Порядку положенням цього Закону.

За практикою Європейського суду з прав людини, яка сформувалася з питань імперативності правил про прийняття рішення на користь платників податків, у разі існування неоднозначності у тлумаченні прав та/чи обов'язків платника податків слід віддавати перевагу найбільш сприятливому тлумаченню національного законодавства та приймати рішення на користь платника податків (справа «Серков проти України», заява № 39766/05, § 43).

Хоча процедура щодо обліку платників єдиного внеску й була встановлена підзаконним нормативно-правовим актом, але в частині визначення видів платників єдиного соціального внеску вона суперечить указаному Закону. Тому немає підстав вважати, що дії органу, який використовував таку процедуру, узгоджуються з принципом належного врядування, оскільки надано перевагу приписам нормативно-правового акта, нижчого за ієрархією від указаного Закону.

Таким чином, за наявного чинного правового регулювання взяття та перебування на обліку платника єдиного внеску фізичної особи – підприємця з ознакою провадження незалежної професійної діяльності не передбачене.

Взяття контролюючим органом на облік особи як платника єдиного внеску – фізичної особи – підприємця (пункт 4 частини першої статті 4 згаданого Закону) і внесення відомостей до реєстру застрахованих осіб унеможлиблює нарахування єдиного внеску за іншим типом платника без прийняття відповідних рішень і внесення змін щодо попереднього обліку особи у спосіб, визначений Законом і підзаконними нормативно-правовими актами.

Підзаконний нормативно-правовий акт спеціальної облікової політики в частині визначення такої категорії платників єдиного внеску, як фізична особа – підприємець з ознакою здійснення незалежної професійної діяльності, не відповідає статті 4 цього Закону.

Зміна контролюючим органом обліку особи платника єдиного внеску в спосіб, не встановлений Законом або встановлений підзаконним нормативно-правовим актом, який не відповідає Закону в цій частині, та нарахування на підставі таких дій єдиного внеску суперечить принципам законності та належного врядування.

Детальніше з текстом рішення, ухваленого Верховним Судом у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду 02 вересня 2019 року у справі № 520/3939/19, можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84077152>.

З текстом постанови Великої Палати Верховного Суду від 04 грудня 2019 року можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/86401183>.

2. Правові позиції Великої Палати

2.1. Юрисдикційні спори

2.1.1. Адміністративна юрисдикція

Реалізація компетенції органу державного фінансового контролю при стягненні збитків з підконтрольної установи

12 березня 2018 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 826/9672/17, якою задовольнила касаційну скаргу Північного офісу Державної аудиторської служби України за його позовом до Комітету з фізичного виховання та спорту Міністерства освіти і науки України про стягнення збитків.

Суть спору полягала в тому, що при відмові у відкритті провадження в адміністративній справі на підставі пункту 1 частини першої статті 109 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України) у редакції, чинній на момент постановлення цих ухвал, суди попередніх інстанцій керувалися тим, що вимоги про відшкодування шкоди відповідно до частини другої статті 21 КАС України мають бути поєднані з вимогою вирішити публічно-правовий спір. Інакше такі вимоги вирішуються судами в порядку цивільного або господарського судочинства.

Окружний адміністративний суд м. Києва ухвалою від 08 серпня 2017 року, залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 26 жовтня 2017 року, відмовив у відкритті провадження у справі, оскільки справу не належить розглядати в порядку адміністративного судочинства.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Спір за позовом органу державного фінансового контролю про стягнення збитків з підконтрольного органу (установи) на користь обласного бюджету підлягає розгляду в порядку адміністративного судочинства.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 12 березня 2018 року у справі № 826/9672/17 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72727868>.

Зобов'язання платника податків сплачувати ПДФО до місцевого бюджету

19 травня 2020 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 922/4206/19, якою залишила без задоволення касаційну скаргу Нововодолазької селищної ради за її позовом до товариства з обмеженою відповідальністю «Агроком Нова Водолага» про визнання протиправними дій та зобов'язання вчинити дії.

Суть спору полягала в тому, що суд апеляційної інстанції погодився з висновками місцевого господарського суду, який при відмові у відкритті провадження зазначив, що спір у справі має публічний, а не приватний характер, оскільки стосується порядку справляння податків.

Господарський суд Харківської області ухвалою від 24 грудня 2019 року, залишеною без змін постановою Східного апеляційного господарського суду від 04 лютого 2020 року, відмовив у відкритті провадження у справі на підставі пункту 1 частини першої статті 175 Господарського процесуального кодексу України (далі – ГПК України).

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Спір за позовом органу місцевого самоврядування про визнання протиправними дій юридичної особи щодо несплати ПДФО та зобов'язання такого платника сплачувати ПДФО до місцевого бюджету належить до юрисдикції адміністративного суду.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 19 травня 2020 року у справі № 922/4206/19 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/89822240>.

Правомірність письмових вимог органів державного фінансового контролю, звернених до підконтрольних суб'єктів

21 листопада 2018 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 820/3534/16, якою частково задовольнила касаційну скаргу комунального підприємства «Харківський метрополітен» за його позовом до ДФІ про визнання протиправним та скасування пункту вимоги.

Суть спору полягала в тому, що комунальне підприємство «Харківський метрополітен» звернулося до Вищого адміністративного суду України з касаційною скаргою про скасування ухвали Харківського апеляційного адміністративного суду від 20 січня 2017 року та залишення чинним рішення суду першої інстанції, оскільки вважає, що цей спір є публічно-правовим і підлягає розгляду адміністративними судами в порядку, передбаченому КАС України.

Харківський окружний адміністративний суд постановою від 20 жовтня 2016 року позов задовольнив. Харківський апеляційний адміністративний суд скасував постанову суду першої інстанції та закриття провадження в цій справі на підставі пункту 1 частини першої статті 157 КАС України в редакції, чинній на момент постановлення вказаної ухвали), оскільки спір у справі не є публічно-правовим і не належить до юрисдикції адміністративних судів.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Правова природа письмової вимоги контролюючого органу породжує правові наслідки (зокрема, обов'язки) для свого адресата, тому має риси правового акта індивідуальної дії (з урахуванням її змістовної складової, незалежно від форми документа, у якому вона міститься). Такий акт може бути предметом судового контролю в порядку адміністративного судочинства у разі звернення із відповідним позовом.

Спір про правомірність вимог контролюючих органів, скерованих на адресу підконтрольних суб'єктів, є публічно-правовим та підпадає під визначення справи адміністративної юрисдикції.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 21 листопада 2018 року у справі № 820/3534/16 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/78129855>.

Стягнення з бюджету інфляційних та річних процентів, нарахованих на прострочену суму заборгованості бюджету з відшкодування ПДВ

07 квітня 2020 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 910/4590/19, якою частково задовольнила касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби України у місті Києві за позовом товариства з обмеженою відповідальністю «Аскоп-Україна» до Головного управління Державної казначейської служби України у місті Києві, Державної податкової інспекції у Дніпровському районі Головного управління Державної фіскальної служби у місті Києві, за участю третьої особи, яка не заявляє самостійних вимог щодо предмета спору, на стороні відповідача (Головного управління Державної фіскальної служби України у місті Києві), про стягнення грошових коштів.

Суть спору полягала в тому, що Головне управління Державної фіскальної служби України у місті Києві на обґрунтування касаційної скарги, зокрема, зазначило, що спір у цій справі не належить до юрисдикції господарського суду, а має вирішуватися в порядку адміністративного судочинства, оскільки позивач оскаржує дії/бездіяльність суб'єкта владних повноважень.

Господарський суд міста Києва ухвалою від 05 червня 2019 року провадження у справі закрити на підставі пункту 1 частини першої статті 231 ГПК України, оскільки дійшов висновку про те, що справа спір у справі виник у зв'язку з відшкодуванням шкоди, заподіяної протиправними рішеннями, дією або бездіяльністю суб'єкта владних повноважень. Північний апеляційний господарський суд постановою від 07 серпня 2019 року скасував ухвалу Господарського суду міста Києва, а справу передав на розгляд до Господарського суду міста Києва, бо за своїм змістом та суттю правовідносини щодо стягнення 3% річних та інфляційних втрат у зв'язку з простроченням відшкодування суми ПДВ на підставі статті 625 Цивільного кодексу України (далі – ЦК України) з урахуванням суб'єктного складу сторін у цій справі, до якого не входять фізичні особи, мають характер приватноправових відносин, а тому цей спір підлягає розгляду за правилами господарського судочинства.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Спір щодо вимоги про стягнення з бюджету інфляційних та річних процентів, нарахованих на прострочену суму заборгованості бюджету з відшкодування ПДВ, належить розглядати за правилами адміністративного судочинства незалежно від того, чи поєднана така вимога з вимогою вирішити публічно-правовий спір, чи поєднана вона з вимогою про стягнення заборгованості бюджету з відшкодування ПДВ та чи розглянуті такі вимоги в іншій справі.

У справі, що розглядається, вимога про сплату інфляційних та річних процентів є додатковою, а основною – вимога про сплату заборгованості бюджету з відшкодування ПДВ. При вирішенні спору про стягнення з бюджету інфляційних та річних процентів перед судом обов'язково постане питання про наявність заборгованості бюджету з відшкодування ПДВ, суму такої заборгованості, строк сплати такої заборгованості та тривалість прострочення, тобто питання, спір щодо яких підлягає розгляду за правилами адміністративного судочинства.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 07 квітня 2020 року у справі № 910/4590/19 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/89252068>.

Стягнення податкового боргу з платника податків, зокрема пені за несвоєчасно погашену заборгованість за державною фінансовою допомогою

18 вересня 2019 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 2а-3974/10/0770, якою частково задовольнила касаційну скаргу Хустської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Закарпатській області за її позовом до Сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю «Нива», за участю третьої особи (Головного управління Державної казначейської служби України у Закарпатській області), про стягнення заборгованості.

Суть спору полягала в тому, що в касаційній скарзі було зазначено про порушення апеляційним судом норм процесуального права при визначенні підсудності спору.

Закарпатський окружний адміністративний суд постановою від 21 червня 2011 року позовні вимоги задовольнив. Львівський апеляційний адміністративний суд ухвалою від 31 березня 2015 року постанову суду першої інстанції скасував та закриття провадження у справі на підставі пункту 1 частини першої статті 157 КАС України в редакції, чинній на момент ухвалення оскаржуваного рішення.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Заборгованість за кредитом, бюджетною позичкою/фінансовою допомогою – зобов'язання перед державою, що виникають у суб'єкта господарювання, який отримав кредит, залучений державою або під державні гарантії, бюджетну позичку/фінансову допомогу на умовах, визначених кредитною (субкредитною) угодою, угодою про надання бюджетної позички/фінансової допомоги.

Заборгованість з відсотків за користування позиками, наданими коштами, залученими державою, та з плати за надання гарантій та позик, отриманих з коштів, залучених державою та/або під державні гарантії вважається податковим боргом і стягується відповідно до Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Законодавець поширив процедуру погашення податкового боргу на порядок стягнення заборгованості за бюджетними позичками (фінансовими допомогам), наділивши у такий спосіб правовідносини позики, що виникли між державою як позикодавцем та господарюючим суб'єктом як позичальником, ознаками публічно-правових.

Органами стягнення є органи доходів та зборів, які під час вжиття заходів, спрямованих на погашення відповідної заборгованості, діють на виконання своїх владних повноважень щодо погашення податкового боргу, визначених ПК України.

З огляду на тотожність порядку погашення податкового боргу та погашення простроченої заборгованості суб'єкта господарювання перед державою (АРК чи територіальною громадою міста) за кредитом (позикою), залученим державою (АРК чи територіальною громадою міста) або під державну (місцеву) гарантію, а також за кредитом з бюджету (включаючи плату за користування такими кредитами (позиками) та пеню), справи за позовами щодо стягнення заборгованості перед державою, зазначеної в пункті 1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України, підлягають розгляду адміністративними судами.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 18 вересня 2019 року у справі № 2а-3974/10/0770 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/84375801>.

Протест податкових векселів

26 червня 2019 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 591/4543/16-ц, якою частково задовольнила касаційну скаргу Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби за його позовом до приватного нотаріуса про скасування постанови про відмову у вчиненні нотаріальної дії, зобов'язання вчинити дії.

Касаційну скаргу було мотивовано тим, що суди попередніх інстанцій не врахували, що між податковим органом та векселедавцем відсутній спір про суми, які підлягають погашенню за векселями. Нотаріус зобов'язаний був вчинити нотаріальну дію – протест векселів.

Зарічний районний суд міста Суми рішенням від 12 червня 2017 року, залишеним без змін ухвалою Апеляційного суду Сумської області від 19 жовтня 2017 року, відмовив у задоволенні позовних вимог.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Офіс великих платників податків Державної фіскальної служби звернувся до суду з позовом до приватного нотаріуса про скасування постанови про відмову у вчиненні нотаріальної дії та зобов'язання приватного нотаріуса вчинити протест податкових векселів з метою реалізації передбачених вказаними нормами матеріального права повноважень щодо здійснення державного контролю за дотриманням податкового законодавства. Здійснення такого державного контролю означає обов'язковість прийнятих за його результатами рішень для підконтрольного суб'єкта, що свідчить про владно-управлінський характер, а отже, публічно-правову природу таких правовідносин.

Підставою позовних вимог податкового органу про зобов'язання скасувати постанову приватного нотаріуса про відмову у вчиненні нотаріальної дії стало невиконання платником податків податкових векселів, а позивач з метою виконання своїх повноважень як орган виконавчої влади відповідно до вимог пункту 225.7 статті 225 ПК України звернувся до нотаріуса із заявою про вчинення протесту податкових векселів, оскільки контролює своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів, а також здійснює контроль у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів, здійснює контроль за їх цільовим використанням.

Податковий вексель є податковою розпискою, яка підтверджує податкове зобов'язання векселедавця сплатити акцизний збір. Податковий вексель вважається погашеним векселедавцем у разі сплати суми податку в повному обсязі та в зазначений у податковому векселі строк. За своєю правовою природою погашення податкового векселя є виконанням обов'язку зі сплати податку, одним із видів якого є акцизний збір.

Отже, між сторонами виник публічно-правовий спір, пов'язаний зі здійсненням суб'єктом владних повноважень владних управлінських функцій, а саме з приводу сплати акцизного збору, який підлягає розгляду у порядку адміністративного судочинства. Такий висновок відповідає і вимогам пункту 5 частини першої статті 283

КАС України щодо особливостей провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів щодо стягнення коштів за податковим боргом.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 26 червня 2019 року у справі № 591/4543/16-ц можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/82997490>.

Повернення до бюджету зайво отриманих коштів субвенцій

03 жовтня 2018 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 804/8443/16, якою задовольнила касаційні скарги першого заступника прокурора Дніпропетровської області та Східного офісу Державної аудиторської служби України за позовом першого заступника прокурора Дніпропетровської області в інтересах держави в особі Східного офісу Державної аудиторської служби України до Комунального підприємства «Кривбасводоканал» про стягнення збитків.

Касаційні скарги було мотивовано тим, що спір є публічно-правовим і підлягає розгляду адміністративними судами в порядку, передбаченому КАС України.

Дніпропетровський окружний адміністративний суд постановою від 27 липня 2017 року позов задовольнив. Дніпропетровський апеляційний адміністративний суд ухвалою від 21 листопада 2017 року скасував постанову суду першої інстанції та закрив провадження в цій справі на підставі пункту 1 частини першої статті 157 КАС України в редакції, чинній на момент постановлення вказаної ухвали.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Спір за позовом органу державного фінансового контролю про стягнення з підконтрольного органу (установи) на користь бюджету збитків, завданих внаслідок зайво отриманих таким суб'єктом коштів субвенції підлягає розгляду в порядку адміністративного судочинства.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 03 жовтня 2018 року у справі № 804/8443/16 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77089722>.

Стягнення надміру сплаченого митного збору

04 грудня 2018 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 910/23482/17, якою задовольнила касаційну скаргу Львівської митниці Державної фіскальної служби за позовом товариства з обмеженою відповідальністю «Нестле Україна» до Міжрегіонального головного управління Державної фіскальної служби – Центрального офісу з обслуговування великих платників, Львівської митниці ДФС, Головного управління Державної казначейської служби України у місті Києві, Державної казначейської служби України про стягнення з держави 4 915 447,82 грн.

Суть спору полягала в тому, що кошти, сплачені на підставі податкових повідомлень у розмірі 4 915 447,82 грн, позивачу повернуті не були, тому внаслідок виконання рішення Львівської митниці ДФС позивач зазнав майнової шкоди (збитків),

яку просить стягнути з держави на підставі статей 147, 224, 225 Господарського кодексу України (далі – ГК України), статей 1173, 1192 ЦК України.

Господарський суд міста Києва ухвалою від 06 лютого 2018 року закрив провадження у справі на підставі пункту 1 частини першої статті 231 ГПК України. Київський апеляційний господарський суд постановою від 12 квітня 2018 року ухвалу Господарського суду міста Києва скасував, а справу передав на розгляд до суду першої інстанції.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Спори про стягнення сум надмірно сплаченого митного збору є пов'язаними з виконанням уповноваженим державним органом своїх владних управлінських функцій, а тому належать до юрисдикції адміністративних судів.

Зміст (суть) спірних правовідносин полягає у поверненні позивачу надміру сплачених ним до бюджету сум обов'язкових платежів, а тому відносини між сторонами є такими, що виникли із бюджетного та митного законодавства та не можуть регулюватися нормами ЦК України, які встановлюють, що до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до податкових, бюджетних відносин цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлене законом (частина друга статті 1 цього Кодексу). Вказівка в позовній заяві на положення цивільного законодавства, якими регулюється відшкодування шкоди, не змінює суті та змісту спірних правовідносин.

Таким чином, цей спір виник у сфері публічно-правових відносин, що виключає розгляд цієї справи в порядку господарського судочинства.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 04 грудня 2018 року у справі № 910/23482/17 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/78750999>.

Стягнення виконавчого збору

06 червня 2018 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 921/16/14-г/15, якою частково задовольнила касаційну скаргу відділу примусового виконання рішень управління Державної виконавчої служби Головного територіального управління юстиції у Тернопільській області за позовом товариства з обмеженою відповідальністю «Агроком» до дочірнього підприємства «Тернопільський облавтодор» відкритого акціонерного товариства «Державна акціонерна компанія «Автомобільні дороги України» про стягнення заборгованості.

Касаційну скаргу було мотивовано тим, що спори у справах щодо оскарження постанов про стягнення виконавчого збору та витрат на проведення виконавчих дій, винесених державним виконавцем, є публічно-правовими та підлягають розгляду в порядку адміністративного судочинства.

Господарський суд Тернопільської області ухвалою від 28 липня 2017 року, залишеною без змін постановою Львівського апеляційного господарського суду від 25 вересня 2017 року, скаргу дочірнього підприємства задовольнив.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Закон України «Про виконавче провадження» установлює спеціальний порядок судового оскарження рішення, дії чи бездіяльності державного виконавця чи іншої посадової особи органу державної виконавчої служби або приватного виконавця щодо стягнення виконавчого збору та/або витрат на проведення виконавчих дій, згідно з яким відповідні спори належать до юрисдикції адміністративних судів та підлягають розгляду за правилами адміністративного судочинства.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 06 червня 2018 року у справі № 921/16/14-г/15 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74660021>.

Адміністративний договір

13 листопада 2019 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 927/152/19, якою задовольнила касаційну скаргу Новгород-Сіверської міської ради Чернігівської області за позовом Новгород-Сіверської районної ради Чернігівської області до Новгород-Сіверської міської ради Чернігівської області, за участю третьої особи, яка не заявляє самостійних вимог щодо предмета спору, на стороні позивача (Новгород-Сіверського територіального центру соціального обслуговування (надання соціальних послуг) Новгород-Сіверської районної ради Чернігівської області), про стягнення 301 266,88 грн, з яких: 299 654,00 грн основного боргу та 3% річних у розмірі 1 612,88 грн.

Суть спору полягала в тому, що оскільки правовідносини між сторонами врегульовані нормами бюджетного законодавства, на думку скаржника, спір у цій справі не належить до юрисдикції господарського суду, а має вирішуватися в порядку адміністративного судочинства як такий, що виник з приводу виконання адміністративного договору (підпункт 4 частини першої статті 19 КАС України).

Господарський суд Чернігівської області рішенням від 17 квітня 2019 року, залишеним без змін постановою Північного апеляційного господарського суду від 25 червня 2019 року, позов задовольнив частково.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Метою адміністративних договорів здебільшого є реалізація публічних інтересів. Метою більшості приватноправових договорів виступає індивідуальний інтерес для сторін адміністративного договору, свобода вступати чи не вступати в договірні відносини не має характеру абсолютного принципу, що властиво приватному праву. Укладення адміністративного договору з боку державного органу є одночасно правом і обов'язком (предметна компетенція). Можливість на власний розсуд під час укладення адміністративних договорів обирати певний варіант поведінки є обмеженішою, ніж при укладенні цивільних чи господарських договорів. Це обумовлене імперативним характером адміністративно-правових норм. Отже, зміст адміністративного договору відрізняє його від господарських угод, у яких відносини ґрунтуються на юридичній рівності сторін, вільному волевиявленні та майновій самостійності.

Договір про надання іншої субвенції є публічно-правовим договором, оскільки його укладення врегульовано нормами бюджетного законодавства та передбачає обов'язки

міськради надати іншу субвенцію загального фонду з міського бюджету міста Новгород-Сіверський Новгород-Сіверському районному бюджету на надання соціальних послуг особам, які їх потребують (отримують соціальні послуги), що проживають у місті Новгород-Сіверський Чернігівської області та обслуговуються Територіальним центром.

Ураховуючи, що позивач, який є органом місцевого самоврядування, виступає у спірних бюджетних правовідносинах за участю іншого органу місцевого самоврядування не як суб'єкт господарської діяльності, а як суб'єкт владних повноважень, і спір між цими органами виник з приводу реалізації ними своїх управлінських повноважень в бюджетній сфері, визначених статтями 93, 101 Бюджетного кодексу України, на підставі укладеного адміністративного договору для перерозподілу бюджетних коштів, відповідно до пункту 4 частини першої статті 19 КАС України такий спір належить до юрисдикції адміністративних судів.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 13 листопада 2019 року у справі № 927/152/19 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/86241652>.

2.1.2. Загальна судова юрисдикція

Вилучення в дохід держави предметів, що були безпосередньо об'єктом правопорушення у справі про адміністративне правопорушення (порушення митних правил)

15 квітня 2020 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 400/548/19, якою залишила без задоволення касаційну скаргу першого заступника прокурора Миколаївської області в інтересах держави в особі Миколаївської митниці Державної фіскальної служби України за його позовом про вилучення в дохід держави алкогольної продукції без марок акцизного податку.

Касаційну скаргу було мотивовано тим, що наявність у контролюючого органу повноважень на звернення до суду з поданням відповідних матеріалів для винесення постанови про їх вилучення в дохід держави (конфіскацію) не позбавляє його права на звернення до адміністративного суду з позовною заявою за загальними правилами КАС України.

Миколаївський окружний адміністративний суд ухвалою від 04 березня 2019 року, залишеною без змін постановою П'ятого апеляційного адміністративного суду від 16 травня 2019 року, на підставі пункту 1 частини першої статті 170 КАС України відмовив у відкритті провадження. Суди попередніх інстанцій керувалися тим, що вилучення в дохід держави (конфіскація) товарів, тобто застосування адміністративного стягнення, вирішується судом відповідно до вимог Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП) і не може бути розв'язане в позовному провадженні в порядку адміністративного судочинства.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Позов прокурора в інтересах держави в особі митниці щодо вилучення в дохід держави алкогольної продукції без марок акцизного податку не підлягає розгляду за правилами КАС України.

Вилучення в дохід держави (конфіскація) товарів, тобто застосування адміністративного стягнення, вирішується судом відповідно до вимог КУпАП і не може бути розв'язане в позовному провадженні в порядку адміністративного судочинства.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 15 квітня 2020 року у справі № 400/548/19 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/89251571>.

2.1.3. Приватноправова юрисдикція

Стягнення збитків, завданих внаслідок несплати земельного податку, за позовом органу місцевого самоврядування

20 вересня 2018 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 925/230/17, якою частково задовольнила касаційну скаргу товариства з обмеженою відповідальністю «Флер» за позовом Смілянської міської ради до товариства з обмеженою відповідальністю «Флер», за участю третьої особи, яка не заявляє самостійних вимог щодо предмета спору, на стороні позивача (Головного управління Державної фіскальної служби України у Черкаській області), про стягнення збитків.

Суть спору полягала в установленні порушення обов'язку щодо сплати обов'язкових платежів за земельну ділянку комунальної власності та неотриманням у зв'язку з цим доходу місцевим бюджетом.

Суди розглядали справу неодноразово. Постановою Вищого господарського суду України від 27 вересня 2017 року рішення судів попередніх інстанцій були скасовані, справа направлена на новий розгляд до Господарського суду Черкаської області. За результатами нового розгляду справи рішенням Господарського суду Черкаської області від 14 грудня 2017 року, залишеним без змін постановою Київського апеляційного господарського суду від 19 лютого 2018 року, позов був задоволений частково.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Заявляючи вимоги про стягнення збитків, позивач виходив з того, що спір між ним та відповідачем є приватноправовим та належить до юрисдикції господарських судів. З цих же міркувань виходили суди попередніх інстанцій, коли розглянули спір у межах господарської юрисдикції.

Спір має приватноправовий характер, якщо він обумовлений порушенням або загрозою порушення приватного права чи інтересу, як правило, майнового конкретного суб'єкта, що підлягає захисту в спосіб, передбачений законодавством для сфери приватноправових відносин.

Велика Палата Верховного Суду заперечила доводи скажника про порушення судами попередніх інстанцій правил юрисдикції та вважає, що суди, вирішуючи спір в порядку господарського судочинства, не порушили норм процесуального права

та відповідно дотримались правил предметної та суб'єктної юрисдикції. Так, предметом позову є стягнення збитків, що належить до сфери приватноправових відносин. За суб'єктом складом спір також є приватноправовим, оскільки сторонами спору є суб'єкт господарювання та орган місцевого самоврядування, який діє як представник власника у приватноправових земельних відносинах, а не як суб'єкт владних повноважень.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 20 вересня 2018 року у справі № 925/230/17 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77848741>.

Взяття на облік майна як безхазяйного. Скасування акта опису та попередньої оцінки безхазяйного майна

30 січня 2019 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 802/1188/18-а, якою залишила без задоволення касаційну скаргу за позовом до Головного управління ДФС у Вінницькій області, за участю третьої особи – фізичної особи – підприємця, про визнання протиправним та скасування акта, скасування результатів біржових торгів.

Касаційна скарга була мотивована тим, що спірні правовідносини виникли між позивачем і суб'єктом владних повноважень у зв'язку з виконанням останнім владних управлінських функцій, а суди попередніх інстанцій дійшли необґрунтованого висновку, що в цій справі між сторонами існує спір щодо користування майном.

Вінницький окружний адміністративний суд ухвалою від 20 липня 2018 року, залишеною без змін постановою Вінницького апеляційного адміністративного суду від 25 вересня 2018 року, закриття провадження в адміністративній справі на підставі пункту 1 частини першої статті 238 КАС України.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Виникнення спірних правовідносин обумовлене незгодою позивача з рішенням податкового органу, оформленим актом опису та попередньої оцінки безхазяйного майна, про визнання безхазяйним майном залізобетонних плит, які, як зазначає позивач, належать йому на праві приватної власності, та продажем цього майна фізичній особі – підприємцю на біржових торгах.

Таким чином, цей позов поданий на захист цивільного (речового) права позивача. Ураховуючи те, що позов поданий на захист порушеного, на думку позивача, права власності, а також те, що в цій справі фактично оскаржується правомірність набуття третьою особою права власності на залізобетонні плити, що може впливати на майнові права та інтереси цієї особи, Велика Палата Верховного Суду, попри участь у спорі суб'єкта владних повноважень, дійшла висновку про те, що цей спір не є публічно-правовим та не підлягає розгляду в порядку адміністративного судочинства.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 30 січня 2019 року у справі № 802/1188/18-а можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/79834972>.

2.1.4. Цивільна юрисдикція

Звільнення майна з-під податкової застави

19 травня 2020 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 263/17218/18, якою частково задовольнила касаційну скаргу за позовом до Головного управління Державної фіскальної служби у Донецькій області, Маріупольської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Міністерства доходів та зборів України у Донецькій області, Кальміуського відділу державної виконавчої служби м. Маріуполь Головного територіального управління юстиції у Донецькій області, приватного акціонерного товариства «Азовзагальмаш» про визнання права власності та скасування податкової застави.

Суть спору полягала в тому, чи він є корпоративним, тобто таким, що виник з господарських правовідносин, чи виник з цивільних правовідносин між фізичною особою та Маріупольською об'єднаною державною податковою інспекцією Головного управління Міністерства доходів та зборів України у Донецькій області.

Жовтневий районний суд м. Маріуполя ухвалою від 13 грудня 2018 року, залишеною без змін постановою Донецького апеляційного суду від 02 квітня 2019 року, відмовив у відкритті провадження у справі.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Спори за позовом фізичної особи, яка набула майно, що перебуває в податковій заставі та було реалізоване на аукціоні, до органів фіскальної служби та виконавчої служби про скасування податкової застави, розглядаються в порядку цивільного судочинства.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду 19 травня 2020 року у справі № 263/17218/18 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/90021620>.

Оскарження дій щодо складення органами податкової міліції протоколу про адміністративне правопорушення

19 червня 2019 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 638/3490/18, якою залишила без задоволення касаційну скаргу за позовом до оперуповноваженого управління Центральної ОДПІ м. Харкова Головного управління ДФС у Харківській області майора податкової поліції, старшого оперуповноваженого оперативного управління Центральної ОДПІ м. Харкова Головного управління ДФС в Харківській області про визнання дій протиправними та стягнення моральної шкоди.

Суть спору полягала в тому, чи в цьому випадку предметом оскарження є не протокол про притягнення до адміністративної відповідальності та протокол опису і вилучення майна, а саме дії суб'єктів владних повноважень щодо складання таких документів, що є публічно-правовим спором, який у розумінні пункту 1 частини першої статті 20 КАС України має вирішуватися в порядку адміністративного судочинства.

Дзержинський районний суд м. Харкова ухвалою від 26 березня 2018 року, залишеною без змін постановою Харківського апеляційного адміністративного суду від 16 травня 2018 року, відмовив у відкритті провадження в адміністративній справі на підставі пункту 1 частини першої статті 170 КАС України.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Спір у справі не є адміністративним, оскільки відповідачі при складанні протоколів про адміністративне правопорушення, огляд та вилучення майна здійснювали не публічно-владні управлінські функції, а процесуальні дії, оцінка яким надається під час розгляду справи про адміністративне правопорушення.

Оскільки позовні вимоги про визнання протиправними дій відповідачів не пов'язані з вирішенням публічно-правового спору, то висновки судів попередніх інстанцій про необхідність подання позову про відшкодування моральної шкоди в порядку цивільного судочинства є правильними.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 19 червня 2019 року у справі № 638/3490/18 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/82738728>.

Плата за проїзд дорогами

06 червня 2018 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 820/1203/17, якою залишила без задоволення касаційну скаргу Державної служби України з безпеки на транспорті за її позовом про стягнення плати за проїзд автомобільними дорогами.

При обґрунтуванні касаційної скарги Укртрансбезпека зазначила, що як суб'єкт владних повноважень має право звернутися до адміністративного суду з позовними вимогами про стягнення плати за проїзд великовагових та/або великогабаритних транспортних засобів автомобільними дорогами загального користування, а тому цей спір належить розглядати в порядку адміністративного судочинства.

Харківський окружний адміністративний суд постановою від 19 липня 2017 року позовні вимоги задовольнив. Харківський апеляційний адміністративний суд ухвалою від 20 вересня 2017 року скасував зазначену постанову суду першої інстанції та закрити провадження в цій справі на підставі пункту 1 частини першої статті 157 КАС України в редакції, чинній на момент постановлення цієї ухвали.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Спір про стягнення з фізичної особи плати за проїзд великовагового транспорту автомобільними дорогами загального користування в дохід Державного бюджету України підлягає розгляду в порядку цивільного судочинства.

Повноваження Укртрансбезпеки щодо плати за проїзд великовагових транспортних засобів обмежуються лише нарахуванням такої плати.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 06 червня 2018 року у справі № 820/1203/17 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74809448>.

2.1.5. Господарська юрисдикція

Стягнення збитків з невідконтрольного суб'єкта

29 серпня 2018 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 816/2394/16, якою залишила без задоволення касаційну скаргу Державної фінансової інспекції в Полтавській області (Північно-східний офіс Держаудитслужби) за її позовом до публічного акціонерного товариства «Полтавський домобудівний комбінат» про стягнення коштів.

Касаційна скарга була мотивована тим, що органи державного фінансового контролю під час здійснення своїх повноважень діють як суб'єкти владних повноважень, а спір про стягнення коштів стосується реалізації компетенції Держфінінспекції у сфері управління як суб'єкта владних повноважень.

Полтавський окружний адміністративний суд ухвалою від 28 грудня 2016 року, залишеною без змін ухвалою Харківського апеляційного адміністративного суду від 20 квітня 2017 року, відмовив у відкритті провадження у справі на підставі пункту 1 частини першої статті 109 КАС України в редакції, чинній на момент постановлення цих ухвал.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Спір про стягнення завданих збитків звернений до невідконтрольної установи не має ознак публічно-правового характеру та не належить до юрисдикції адміністративних судів, а стосується господарсько-правових відносин між Супрунівською сільською радою та ПАТ «Полтавський ДБК».

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 29 серпня 2018 року у справі № 816/2394/16 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/76166921>.

Повернення до бюджету зайво отриманих коштів субвенцій

20 листопада 2018 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 824/1088/16-а, якою залишила без задоволення касаційну скаргу Західного офісу Держаудитслужби за її позовом до публічного акціонерного товариства по газопостачанню та газифікації «Чернівцігаз», за участю третіх осіб (Управління праці та соціального захисту населення Кіцманської районної державної адміністрації, товариства з обмеженою відповідальністю «Чернівцігаз збут»), про стягнення збитків.

Західний офіс Держаудитслужби в касаційній скарзі зазначив, що спірні правовідносини між сторонами справи виникли у зв'язку з реалізацією позивачем як органом державної виконавчої влади своїх функцій у сфері державного фінансового контролю та у зв'язку з неусуненням відповідачем у добровільному порядку встановлених за результатами проведеної ревізії порушень бюджетного законодавства, а тому цей спір є публічно-правовим.

Чернівецький окружний адміністративний суд постановою від 19 квітня 2017 року адміністративний позов задовольнив повністю. Вінницький апеляційний

адміністративний суд ухвалою від 27 червня 2017 року апеляційну скаргу задовольнив, а провадження в адміністративній справі закрит на підставі пункту 1 частини першої статті 157 КАС України.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Спир про стягнення органом державного фінансового контролю з непідконтрольної установи завданих бюджету збитків, завданих внаслідок зайво отриманих таким суб'єктом коштів, зокрема у зв'язку з фактичним ненаданням ТОВ послуг з газопостачання, населенню, якому призначені субсидії, не має ознак публічно-правового характеру та не належить до юрисдикції адміністративних судів, а стосується господарсько-правових відносин.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 20 листопада 2018 року у справі № 824/1088/16-а можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/78589543>.

Звільнення майна з-під податкової застави

01 липня 2020 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 804/15129/15, якою залишила без задоволення касаційну скаргу товариства з обмеженою відповідальністю «Топ-100» за його позовом до Державної податкової інспекції у Амур-Нижньодніпровському районі м. Дніпропетровська Головного управління ДФС у Дніпропетровській області про визнання протиправними дій щодо включення нежитлового приміщення до акта опису майна та зобов'язання виключити з акта опису майна спірне приміщення.

Суть спору полягала в тому, чи спір у цій справі має саме публічно-правовий характер, тобто чи дії відповідача із включення спірного нежитлового приміщення до акта опису майна (у податкову заставу) та, відповідно, накладення обтяжень створюють позивачеві перешкоди для реалізації його прав, передбачених Законом України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень», а саме: прав на нерухоме майно, які підлягають державній реєстрації відповідно до цього Закону та виникають з моменту такої реєстрації.

Дніпропетровський окружний адміністративний суд постановою від 30 листопада 2015 року адміністративний позов задовольнив частково. Дніпропетровський апеляційний адміністративний суд ухвалою від 25 лютого 2016 року апеляційну скаргу задовольнив частково: постанову Дніпропетровського окружного адміністративного суду скасував, провадження в адміністративній справі закрит на підставі пункту 1 частини першої статті 157 КАС України в редакції, що діяла до 15 грудня 2017 року.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Спір щодо реєстрації новим власником права власності на нерухоме майно, на яке накладене обтяження у вигляді податкової застави як забезпечення сплати податкового зобов'язання іншої юридичної особи, яка згідно з даними Державного реєстру речових прав на нерухоме майно є власником спірного приміщення, має вирішуватися судами за правилами господарського судочинства.

Предметом судового розгляду в такій справі є не стільки дії та рішення податкового органу як суб'єкта, наділеного владно-управлінськими функціями, скільки усунення перешкод у реєстрації права власності позивача на спірне приміщення та засвідчення державою вже набутого особою права власності, що вказує на приватноправовий, а не публічно-правовий характер спірних правовідносин.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 01 липня 2020 року у справі № 804/15129/15 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/90458892>.

Стягнення витрат за зберігання товарів на митному складі

28 березня 2018 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 676/101/16, якою частково задовольнила касаційну скаргу Хмельницької митниці ДФС України за її позовом до Кам'янець-Подільської міської лікарні про зобов'язання вчинити дії та стягнення витрат.

Суть спору полягала в установленні судової юрисдикції щодо позовних вимог про зобов'язання виконати протокол засідання Комісії з питань гуманітарної допомоги при Кабінеті Міністрів України щодо знищення лікарських засобів, отриманих як гуманітарну допомогу; здійснити фінансування витрат, пов'язаних зі знищенням неякісних та непридатних до споживання товарів гуманітарної допомоги, розміщених на складі митниці відповідно до актів прийому-передачі товарно-матеріальних цінностей; про стягнення витрат за зберігання товарів гуманітарної допомоги, розміщених на складі митниці.

Кам'янець-Подільський міськрайонний суд Хмельницької області ухвалою від 14 січня 2016 року позов визнав неподаним і повернув позивачу. Апеляційний суд Хмельницької області ухвалою від 28 квітня 2016 року ухвалу Кам'янець-Подільського міськрайонного суду Хмельницької області скасував, справу передав на новий розгляд до суду першої інстанції для вирішення питання про відкриття провадження.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Позовні вимоги митного органу про зобов'язання юридичної особи сплатити витрати за зберігання товарів на митному складі підлягають розгляду в порядку господарського судочинства.

Правовідносини між митницею та зберігачем регулюються Митним кодексом України. Згідно зі статтею 425 цього Кодексу взаємовідносини утримувача митного складу відкритого типу з особами, які розміщують товари на цьому складі, визначаються відповідним договором. У статті 428 Митного кодексу України передбачена відповідальність утримувача митного складу.

Оскільки митниця як територіальний орган ДФС України, юридична особа публічного права, зазначає про існування між нею та відповідачем – юридичною особою правовідносин зі зберігання товару, переміщеного на митну територію України, це вказує на невиконаний цією особою обов'язок зі сплати витрат за зберігання товарів на складі митного органу. У цьому випадку між сторонами існують господарські

правовідносини, оскільки спір виник з приводу зберігання на складі митниці товару, переміщеного на митну територію України.

Ця справа не підлягає розгляду в адміністративному порядку з огляду на положення статті 46 КАС України, яка не передбачає звернення суб'єкта владних повноважень з позовною заявою до юридичної особи з вимогами про зобов'язання сплатити витрати на їх зберігання товарів на митному складі. У Митному кодексі України також не передбачене звернення в такому разі органів Державної фіскальної служби України з позовом до адміністративного суду.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 28 березня 2018 року у справі № 676/101/16 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73195166>.

Фінансова допомога на зворотній основі

22 травня 2018 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 915/533/15, якою частково задовольнила касаційну скаргу державного підприємства «Племрепродуктор "Степове"» за позовом прокурора Миколаївського району Миколаївської області в інтересах держави в особі Департаменту агропромислового розвитку Миколаївської обласної державної адміністрації до Державного підприємства «Племрепродуктор «Степове», за участю третьої особи, яка не заявляє самостійних вимог на предмет спору, на стороні позивача (Головного управління Державної фіскальної служби України у Миколаївській області), про стягнення 950 124,34 грн, з яких: 686 000,00 грн основного боргу, 72 819,37 грн 3% річних, 280 231,00 грн інфляційних втрат.

Суть спору полягала в можливості застосування статті 50 Бюджетного кодексу України на відносини сторін, які виникли з оплатної передачі відповідачу майна за договором про надання фінансової допомоги на зворотній основі.

Господарський суд Миколаївської області рішенням від 13 квітня 2017 року позов задовольнив частково. Одеський апеляційний господарський суд постановою від 13 вересня 2017 року рішення Господарського суду Миколаївської області скасував і задовольнив позов.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Доводи касаційної скарги про те, що господарські суди помилково вирішили спір, який не підлягав розгляду за правилами господарського судочинства, є помилковими та спростовуються матеріалами справи.

Та обставина, що грошові кошти за договором мають надійти до обласного бюджету, не виключає необхідності захисту таких коштів від знецінення та обов'язку відповідача як боржника у спірних правовідносинах компенсувати наслідки інфляційних процесів, які відбулися за час його прострочення відповідно до статті 625 ЦК України.

Суди помилково поширили застосування статті 50 Бюджетного кодексу України, за якою до вимог про погашення заборгованості перед бюджетом позичальниками, яким надавались кредити з бюджету, позовна давність не застосовується, на відносини

сторін, які виникли з оплатної передачі відповідачу майна за договором про надання фінансової допомоги на зворотній основі.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 22 травня 2018 року у справі № 915/533/15 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/74506126>.

Плата за проїзд дорогами

05 лютого 2020 Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 820/2475/18, якою задовольнила касаційну скаргу товариства з обмеженою відповідальністю «Трубний завод «Славсант» за позовом Харківської місцевої прокуратури до товариства з обмеженою відповідальністю «Трубний завод «Славсант», за участю третьої особи (Державної служби України з безпеки на транспорті), про стягнення плати за проїзд.

Суть спору полягала в тому, що чи підлягала справа розгляду в порядку адміністративного судочинства.

Харківський окружний адміністративний суд рішенням від 03 липня 2018 року, залишеним без змін постановою Харківського апеляційного адміністративного суду від 15 листопада 2018 року, задовольнив позов з посиланням на частину четверту статті 78 КАС України.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Справа за позовом прокурора в інтересах держави в особі Укртрансбезпеки до юридичної особи про стягнення плати за проїзд великовагового транспорту автомобільними дорогами загального користування в дохід Державного бюджету України підлягає розгляду в порядку господарського судочинства.

Повноваження Укртрансбезпеки щодо плати за проїзд великовагових транспортних засобів обмежуються лише нарахуванням такої плати. За своєю правовою природою плата за проїзд великоваговим транспортним засобом є не штрафною санкцією, а сумою відшкодування матеріальних збитків державі внаслідок руйнування автомобільних доріг загального користування.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 05 лютого 2020 року у справі № 820/2475/18 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/87857847>.

2.1.6. Вимоги, які не підлягають судовому розгляду

Спір між суб'єктами господарювання щодо обов'язку продавця зареєструвати податкову накладну

05 червня 2019 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 908/1568/18, якою задовольнила касаційну скаргу публічного акціонерного товариства «Запоріжжяобленерго» за позовом товариства з обмеженою відповідальністю «Пожтехніка» до публічного акціонерного товариства

«Запоріжжяобленерго» про зобов'язання останнього скласти та зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних податкові накладні від господарських операцій.

Суть спору полягала в тому, чи були порушені правила предметної юрисдикції.

Господарський суд Запорізької області ухвалою від 16 серпня 2018 року на підставі пункту 1 частини першої статті 175 ГПК України відмовив у відкритті провадження у справі. Центральний апеляційний господарський суд постановою від 21 листопада 2018 року скасував ухвалу Господарського суду Запорізької, а справу направив до цього ж суду для подальшого розгляду.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Відшкодування ПДВ здійснюється державою в податкових правовідносинах між особою і державою. Зобов'язання зареєструвати податкові накладні в Єдиному реєстрі податкових накладних для включення до податкового кредиту суми ПДВ виникає саме з податкового законодавства, а не з договірних відносин, тому є податковим, а не господарським зобов'язанням. Спори, які можуть виникнути між платниками ПДВ та державою в особі уповноваженого органу – суб'єкта владних повноважень щодо суми сплаченого податку, є адміністративними та мають розглядатися судами адміністративної юрисдикції.

Отже, такий спір не підлягає розгляду в судах господарської юрисдикції. Обов'язок продавця зареєструвати податкову накладну є обов'язком платника податку в публічно-правових відносинах, а не обов'язком перед покупцем, хоча невиконання цього обов'язку може завдати покупцю збитків. Тому позовна вимога покупця про зобов'язання продавця здійснити таку реєстрацію не є способом захисту в господарських правовідносинах, і не підлягає розгляду в суді жодної юрисдикції. Натомість належним способом захисту для позивача може бути звернення до контрагента з позовом про відшкодування збитків, завданих внаслідок порушення контрагентом за договором обов'язку щодо складення та реєстрації податкових накладних.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 05 червня 2019 року у справі № 908/1568/18 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82420676>.

Участь спеціаліста органу державного фінансового контролю в перевірці, яку проводять правоохоронні органи

20 березня 2019 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 808/3230/17, якою частково задовольнила касаційну скаргу Державної аудиторської служби України та заступника Генерального прокурора – керівника Спеціалізованої антикорупційної прокуратури за позовом комунальної установи «Запорізька обласна клінічна лікарня» Запорізької обласної ради до Державної аудиторської служби України, за участю третіх осіб (зокрема, головного державного фінансового інспектора Державної аудиторської служби України, Спеціалізованої антикорупційної прокуратури Генеральної прокуратури України), про визнання дій протиправними.

Суть спору полягала в тому, чи поширюється юрисдикція адміністративних судів на справи, які мають вирішуватися в порядку кримінального судочинства.

Запорізький окружний адміністративний суд рішенням від 05 квітня 2018 року, залишеним без змін постановою Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 16 серпня 2018 року, позов задовольнив.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Позов комунальної установи до Державної аудиторської служби про визнання протиправними дій щодо прийняття рішення про виділення працівника як спеціаліста за зверненням старшого групи прокурорів у кримінальному провадженні не може бути розглянутий за правилами жодного судочинства.

Незгода особи із залученням спеціаліста під час досудового розслідування в межах кримінального провадження може бути висловлена в цьому провадженні. Вимога про визнання протиправними дій Державної аудиторської служби щодо виділення її службової особи як спеціаліста для участі в перевірці з питань дотримання законодавства у кримінальному провадженні не може розглядатися за правилами адміністративного судочинства. Оскаржувані дії не створюють безпосередньо для нього будь-яких правових наслідків, а тому ці правовідносини не породжують виникнення публічно-правового спору, який віднесений до юрисдикції адміністративного суду.

Ураховуючи те, що позивач не є учасником кримінального провадження, оскаржувані дії не породжують права на захист, тобто права на звернення до суду з позовом. Поняття «спір, який не підлягає розгляду в порядку адміністративного судочинства» слід тлумачити в ширшому значенні, тобто як поняття, що стосується тих спорів, які не підлягають розгляду в порядку адміністративного судочинства, і тих, які взагалі не підлягають судовому розгляду.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 20 березня 2019 року у справі № 808/3230/17 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/80854808>.

Плата за проїзд дорогами

30 січня 2019 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 803/3/18, якою частково задовольнила касаційну скаргу за позовом керівника Кіцманської місцевої прокуратури Чернівецької області в інтересах держави в особі Державної служби України з безпеки на транспорті про стягнення коштів, зустрічним позовом до Державної служби України з безпеки на транспорті, Управління Державної служби України з безпеки на транспорті у Чернівецькій області про визнання протиправним та скасування розрахунку.

Суть спору полягала в тому, чи може бути розглянутий за правилами адміністративного судочинства спір, пов'язаний з відшкодуванням шкоди.

Волинський окружний адміністративний суд рішенням від 21 березня 2018 року, залишеним без змін постановою Львівського апеляційного адміністративного суду від 22 травня 2018 року, задовольнив позов, а в задоволенні зустрічного позову відмовив.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Вимоги про визнання протиправним та скасування розрахунку плати за проїзд великовагових та/або великогабаритних транспортних засобів автомобільними дорогами загального користування не підлягають судовому розгляду.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 30 січня 2019 року у справі № 803/3/18 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/79684990>.

[Вимоги комунального підприємства до міського голови про визнання протиправними дій з видання розпоряджень про проведення перевірки фінансово-господарської діяльності комунального підприємства](#)

26 лютого 2020 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 1240/1981/18, якою частково задовольнила касаційну скаргу за позовом Лисичанського комунального спеціалізованого підприємства по видобутку, обробці, реалізації води та очищенню строків «Лисичанськводоканал» до Лисичанського міського голови про визнання протиправними дій з видання розпоряджень.

Суть спору полягала в тому, чи суди попередніх інстанцій порушили правила предметної юрисдикції.

Луганський окружний адміністративний суд ухвалою від 14 серпня 2018 року закрити провадження у справі, оскільки спір необхідно розглядати за правилами господарського судочинства. Перший апеляційний адміністративний суд постановою від 30 жовтня 2018 року ухвалу суду першої інстанції залишив без змін. Мотивував цю ухвалу тим, що участь у спорі суб'єкта владних повноважень не дає підстав ототожнювати спір із публічно-правовим і відносити його до справ адміністративної юрисдикції.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Вимоги комунального підприємства до міського голови про визнання протиправними дій з видання розпоряджень про проведення перевірки фінансово-господарської діяльності комунального підприємства не може бути предметом окремого судового розгляду.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 26 лютого 2020 року у справі № 1240/1981/18 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/88605331>.

2.2. Справи, предметом яких стали порушення норм матеріального та процесуального права

2.2.1. Ефективний спосіб захисту

[Бюджетне відшкодування ПДВ. Стягнення з бюджету надміру сплаченого ПДВ як належний спосіб захисту права](#)

12 лютого 2019 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 826/7380/15, якою залишила без задоволення касаційну скаргу Державної

податкової інспекції у Дніпровському районі Головного управління ДФС у м. Києві за позовом товариства з обмеженою відповідальністю «Аскоп-Україна» до ДПІ та Головного управління Державної казначейської служби України у м. Києві про визнання протиправною бездіяльності та стягнення заборгованості бюджету з відшкодування податку на додану вартість.

Касаційна скарга була мотивована тим, що відшкодування з Державного бюджету України ПДВ є винятковими повноваженнями податкових органів та органів державного казначейства, а тому суд не може підмінити державний орган і вирішувати питання про стягнення такої заборгованості. Вимога про стягнення бюджетної заборгованості з ПДВ не є правильним способом захисту його прав.

Окружний адміністративний суд міста Києва постановою від 17 липня 2015 року в задоволенні адміністративного позову відмовив. Київський апеляційний адміністративний суд постановою від 25 листопада 2015 року задовольнив позовні вимоги.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Стягнення з Державного бюджету України на користь платника податків заборгованості з відшкодування ПДВ є належним та ефективним способом судового захисту.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 12 лютого 2019 року у справі № 826/7380/15 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80427413>.

Стягнення коштів платника податків

19 травня 2020 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 922/4206/19, якою залишила без задоволення касаційну скаргу Нововодолазької селищної ради за її позовом до товариства з обмеженою відповідальністю «Агроком Нова Водолага» про визнання протиправними дій та зобов'язання вчинити дії.

Суть спору полягала в установленні належного способу захисту при стягненні коштів платника податків.

Господарський суд Харківської області ухвалою від 24 грудня 2019 року, залишеною без змін постановою Східного апеляційного господарського суду від 04 лютого 2020 року, відмовив у відкритті провадження у справі на підставі пункту 1 частини першої статті 175 ГПК України.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Спосіб захисту прав поданням органом місцевого самоврядування позову про визнання протиправними дій платника податків щодо несплати ПДФО та про його зобов'язання сплачувати ПДФО до місцевого бюджету не призведе до ефективного відновлення порушеного права.

Належним способом захисту є звернення контролюючого органу до суду щодо стягнення коштів платника податків, який має податковий борг, з рахунків у банках, що обслуговують такого платника податків, на суму податкового боргу

або його частини. Таке право контролюючого органу закріплене підпунктом 20.1.34 пункту 20.1 статті 20 ПК України.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 19 травня 2020 року у справі № 922/4206/19 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/89822240>.

2.2.2. Сплата земельного податку

20 вересня 2018 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 925/230/17, якою частково задовольнила касаційну скаргу товариства з обмеженою відповідальністю «Флер» за позовом Смілянської міської ради до товариства з обмеженою відповідальністю «Флер», за участю третьої особи, яка не заявляє самостійних вимог щодо предмета спору, на стороні позивача (Головного управління Державної фіскальної служби України у Черкаській області), про стягнення збитків.

Суть спору полягала в установленні порушення обов'язку щодо сплати обов'язкових платежів за земельну ділянку комунальної власності та неотриманням у зв'язку з цим доходу місцевим бюджетом.

Суди розглядали справу неодноразово. Постановою Вищого господарського суду України від 27 вересня 2017 року рішення судів попередніх інстанцій були скасовані, справа направлена на новий розгляд до Господарського суду Черкаської області. За результатами нового розгляду справи рішенням Господарського суду Черкаської області від 14 грудня 2017 року, залишеним без змін постановою Київського апеляційного господарського суду від 19 лютого 2018 року, позов був задоволений частково.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Законодавство прямо передбачає суб'єктів владних повноважень, які мають виняткове право звертатися до суду про стягнення податків (зокрема, земельного податку). Водночас рада не є таким суб'єктом.

Земельний податок є формою плати за землю та входить до складу податку на майно. Відповідно до підпункту 10.1.1 пункту 10.1 статті 10 ПК України податок на майно належить до місцевих податків. Отже, зобов'язання відповідача сплачувати земельний податок є податковим зобов'язанням.

Збитки та земельний податок є різними за правовою природою зобов'язаннями. Обов'язок особи відшкодувати збитки виникає з деліктних правовідносин та є фактично заходом відповідальності за вчинене особою правопорушення. Земельний податок – це плата за землю у складі податку на майно, обов'язок сплатити який виникає не внаслідок вчиненого особою правопорушення, а поза межами деліктних правовідносин – у межах чинних податкових зобов'язань, які прямо передбачені законом та виникають унаслідок виникнення в особи права постійного користування земельною ділянкою.

У користувача земельної ділянки обов'язок сплатити земельний податок та відповідно податкові правовідносини виникають лише після реєстрації за такою

особою права користування земельною ділянкою. У такому разі належним способом захисту є стягнення земельного податку, а не збитків.

Виходячи з установленого судами попередніх інстанцій факту державної реєстрації відповідачем права постійного користування земельною ділянкою, належним способом захисту є стягнення земельного податку, а не збитків, а належним позивачем має бути орган доходів і зборів, а не міська рада як уповноважена власником землі особа.

Позивач міг би звернутися до суду з вимогою про повернення раді несплачених відповідачем коштів за користування землею, але лише за період безпідставного користування відповідачем земельною ділянкою – до часу належного оформлення ним права користування. Позивач міг би звернутися про стягнення безпідставно збережених грошових коштів (у порядку статті 1212 ЦК України), а не збитків (у порядку глав 82, 83 ЦК України), які є різними за своєю правовою природою грошовими зобов'язаннями.

У спорах про стягнення грошових коштів за користування земельною ділянкою до моменту оформлення особою права користування такою земельною ділянкою власник має право на отримання безпідставно збережених грошових коштів у порядку статті 1212 ЦК України, а не відшкодування збитків. У такому разі суд виходить з того, що фактичний користувач земельної ділянки без достатньої правової підстави коштом власника цієї ділянки зберіг у себе грошові кошти, які мав заплатити за користування нею. Отже, зобов'язаний повернути ці кошти власнику земельної ділянки на підставі частини першої статті 1212 ЦК України.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 20 вересня 2018 року у справі № 925/230/17 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77848741>.

2.2.3. Єдиний соціальний внесок

Звільнення фізичних осіб – підприємців на спрощеній системі оподаткування від сплати єдиного соціального внеску у зв'язку з наявністю права на пенсію за віком

10 квітня 2019 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 814/779/17, якою залишила без задоволення касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Миколаївській області за позовом до Головного управління Державної фіскальної служби у Миколаївській області про визнання протиправною та скасування вимоги про сплату боргу (недоїмки) зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Суть спору полягала в тому, чи поширюються положення частини четвертої статті 4 «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо звільнення від сплати єдиного внеску не на осіб, які отримують пенсію у зв'язку з втратою годувальника.

Миколаївський окружний адміністративний суд постановою від 29 травня 2017 року, залишеною без змін ухвалою Одеського апеляційного адміністративного суду від 26 липня 2017 року, позов задовольнив.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Частина четверта статті 4 Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» установлює пільги для всіх суб'єктів, які є пенсіонерами за віком, незалежно від того, на підставі якого закону особа набула статусу пенсіонера за віком, будь-то на пільгових умовах, чи набула вона визначеного віку відповідно до статті 26 Закону «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування». Ця норма не визначає обмежень щодо виду пенсії, яку має отримувати особа, яка звільняється від сплати єдиного внеску.

Фізична особа – підприємець, що має право на пенсію за віком, але вибрала пенсію у зв'язку з втратою годувальника, має право на звільнення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, оскільки вибір виду пенсії не позбавляє набутого права, що пов'язане з відповідним віком.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 10 квітня 2019 року у справі № 814/779/17 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/81573958>.

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

01 липня 2020 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 260/81/19, якою частково задовольнила касаційну скаргу за позовом до Головного управління ДПС у Закарпатській області (правонаступника Головного управління ДФС у Закарпатській області) про визнання протиправною та скасування вимоги про сплату боргу (недоїмки).

Суть спору полягала в тому, чи внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань відомостей про фізичну особу – підприємця з відміткою про те, що свідоцтво про його державну реєстрацію вважається недійсним, свідчить про припинення підприємницької діяльності.

Закарпатський окружний адміністративний суд рішенням від 23 травня 2019 року позов задовольнив повністю. Восьмий апеляційний адміністративний суд постановою від 31 липня 2019 року рішення суду першої інстанції скасував та ухвалив нове рішення, яким у задоволенні позову відмовив.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Статус фізичної особи – підприємця є формою реалізації конституційного права на підприємницьку діяльність, відсутність підтвердженого у визначеній державою формі реалізації цього права в нових умовах нормативно-правового регулювання після 2004 року виключає можливість автоматичного перенесення набутих до 01 липня 2004 року ознак суб'єкта господарювання, оскільки особа не може бути примушена до реалізації наданого їй права в цих умовах, а користується ним на власний розсуд.

Зміни в процедуру адміністрування системи державної реєстрації фізичних осіб – підприємців не спростовують висновків щодо природи визначення статусу фізичної особи – підприємця, а лише визначають регулювання діяльності уповноважених органів щодо фізичних осіб, які мають намір продовжувати здійснювати підприємницьку діяльність, розпочату ними до 01 липня 2004 року, що підтверджується виконанням ними обов'язку подати реєстраційну картку або ж констатації відмови особи від набуття статусу фізичної особи – підприємця у спосіб неподання реєстраційної картки, що за змістом нормативних приписів мало наслідком відмову в заміні свідоцтва про державну реєстрацію на бланки нового зразка та внесення відмітки до Єдиного державного реєстру про те, що свідоцтва про їх державну реєстрацію, оформлені з використанням бланків старого зразка та видані до 01 липня 2004 року, вважаються недійсними. Таким чином, виключалася можливість законного здійснення підприємницької діяльності, а отже, отримання доходу від такої діяльності.

Відсутність офіційного підтвердження в особи статусу фізичної особи – підприємця у спосіб проходження реєстраційних процедур у порядку, визначеному законом, що виключає можливість законного здійснення підприємницької діяльності та отримання відповідних доходів, за відсутності фактичних доказів протилежного виключає можливість формальної та фактичної участі позивача в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування за відповідним статусом.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 01 липня 2020 року у справі № 260/81/19 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/90458921>.

2.2.4. Наслідки несвоечасного або не в повному обсязі перерахування суми податкового зобов'язання з вини банку платника. Застосування податкової застави

01 липня 2020 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 804/4602/16, якою задовольнила касаційну скаргу Державної податкової інспекції у Соборному районі міста Дніпра Головного управління Державної фіскальної служби у Дніпропетровській області за позовом приватного акціонерного товариства «Страхова компанія «Саламандра» до Державної податкової інспекції у Жовтневому районі міста Дніпропетровська Головного управління Державної фіскальної служби у Дніпропетровській області про визнання протиправними та скасування рішення, податкової вимоги, зобов'язання внести до інформаційних систем органів доходів і зборів дані про сплату позивачем авансового внеску з податку на прибуток.

Суть спору полягала в тому, чи виконання платником зобов'язання щодо перерахування в бюджет суми податкового зобов'язання пов'язане з моментом подання в банк платіжного доручення на перерахування сум податку за умови належного оформлення таких документів та наявності необхідної суми на розрахунковому рахунку платника, а неперерахування податку, збору не є наслідком винних дій платника податку.

Дніпропетровський окружний адміністративний суд постановою від 30 липня 2014 року, залишеною без змін ухвалою Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 22 вересня 2015 року, позов задовольнив.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

З огляду на те, що оскаржувана податкова вимога не є формою чи видом притягнення платника до відповідальності (не є за своєю суттю фінансовою санкцією у вигляді штрафу та/або пені), а свідчить про необхідність погашення суми податкового зобов'язання, немає підстав і для її скасування, оскільки податкове зобов'язання, на момент її винесення податковим органом, належно виконане не було.

Саме в платника податків, а не у відповідного державного органу, існували договірні відносини із банком. Цей банк надавав платнику податків відповідні банківські послуги як контрагент за господарським договором про банківське обслуговування. Позивач був вільний у виборі відповідного контрагенту (банку) для здійснення зберігання та переказів його коштів. Тому невиконання своїх обов'язків банком-контрагентом належить до комерційних ризиків позивача та не може бути перекладене на державу.

З огляду на несплату в установлений строк позивачем самостійно визначеної суми грошового зобов'язання та, відповідно, утворення податкової заборгованості податковий орган правомірно застосував податкову заставу.

Виходячи з наявності позивача податкової заборгованості зі сплати самостійно визначеної суми грошового зобов'язання, у ДПІ немає підстав для внесення до інформаційних систем органів доходів і зборів даних про належне виконання позивачем податкового зобов'язання.

Отже, 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 податкове зобов'язання.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 01 липня 2020 року у справі № 804/4602/16 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/90228193>.

2.2.5. Припинення дії Указу Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» після набрання чинності 06 липня 1995 року Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» як у частині визначення складу такого правопорушення як неоприбуткування (неповне та/або несвоєчасне) оприбуткування у касах готівки, так і в частині встановлених за таке правопорушення санкцій

20 травня 2020 року Велика Палата Верховного Суду прийняла постанову у справі № 1340/3510/18, якою частково задовольнила касаційну скаргу за позовом фізичної особи – підприємця до Державної фіскальної служби про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

Суть спору полягала в правомірності повідомлень-рішень про застосування штрафних (фінансових) санкцій, установлених відповідно до абзацу третього статті 1 Указу Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12 червня 1995 року № 436/95 (далі – Указ № 436/95) та пункту 1 статті 17 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06 липня 1995 року № 265/95-ВР (далі – Закон № 265/95-ВР).

Львівський окружний адміністративний суд рішенням від 11 лютого 2019 року, залишеним без змін постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 04 червня 2019 року, у задоволенні позову відмовив.

Правовий висновок за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Об'єктивна сторона обох порушень, як визначеного абзацом третім статті 1 Указу № 436/95, так і визначеного пунктом 1 частини першої статті 17 Закону № 265/95-ВР, фактично полягає в одних і тих же діях.

Як убачається зі змісту статті 25 Конституційного Договору, метою постановлення Указу № 436/95 було врегулювання відносин щодо належного обліку готівкових операцій суб'єктами підприємницької діяльності, які до цього не були належним чином урегульовані іншими законодавчими актами, а термін його дії обмежувався прийняттям цього Закону.

Оскільки внаслідок прийняття Закону № 265/95-ВР ці правовідносини врегулював законодавчий орган, то Указ № 436/95 припинив дію як у частині визначення складу такого правопорушення як неоприбуткування (неповне та/або несвоєчасне) оприбуткування у касах готівки, так і в частині встановлених за таке правопорушення санкцій, його положення уже не могли застосовуватися.

Йдеться про незастосовність до спірних правовідносин положень абзацу третього статті 1 Указу № 436/95, а також неможливість їх застосування в правовідносинах, що виникли після набрання чинності Законом № 265/95-ВР.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 20 травня 2020 року у справі № 1340/3510/18 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/90021610>.

3. Судові рішення, прийняті колегією суддів судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів

3.1. Судові рішення, прийняті у 2018 році

На застосування штрафних (фінансових) санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки в національній валюті, зокрема порушення оприбуткуванням готівки в касах підприємств, не розповсюджуються строки застосування адміністративно-господарських санкцій, передбачені статтею 250 ГК України

05 листопада 2018 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову у справі № 803/780/17, якою задовольнив касаційну скаргу Головного управління ДФС у Волинській області (далі – ГУ ДФС, відповідач) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «КлеверСторс» (далі – позивач, ТОВ) про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення.

Суть спору полягала в тому, що до позивача на підставі абзацу третього статті 1 Указу Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12 червня 1995 року № 436/95 (далі – Указ № 436/95) були застосовані штрафні санкції, що, на його думку, є безпідставним, оскільки він не допустив порушень вимог постанови Правління Національного банку України «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» від 15 грудня 2004 року № 637 (далі – Постанова № 637).

Окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін апеляційним судом, позов задовольнив частково. Суди дійшли висновку, що позивач допустив порушення вимог Постанови № 637, а саме: неоприбуткування готівкової виручки в КОРО на підставі фіскальних звітних чеків. Ураховуючи, що штрафні санкції за вказане порушення в розумінні статей 238, 239 ГК України є адміністративно-господарськими санкціями, то їх застосування можливе лише в межах строків, установлених статтею 250 ГК України. Відповідач подав касаційну скаргу.

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Розгляд справи зумовлений необхідністю відступити від висновку щодо застосування норм права в подібних правовідносинах, викладеного в постанові Верховного Суду від 20 березня 2018 у справі № 803/1397/17, у якій Верховний Суд дійшов висновку, що строки застосування адміністративно-господарських санкцій встановлені статтею 250 ГК України, тобто передбачені Указом № 436/95 фінансові санкції в розумінні статей 238, 239 ГК України є адміністративно-господарськими санкціями. Їх застосування можливе лише в межах строків, встановлених статтею 250 ГК України.

Судова палата відступила від висновку щодо застосування статті 250 ГК України з огляду на таке.

Касаційний суд звернув увагу, що пункт перший статті 250 ГК України визначає, що адміністративно-господарські санкції можуть бути застосовані до суб'єкта господарювання протягом шести місяців з дня виявлення порушення, але не пізніше як через один рік з дня порушення цим суб'єктом встановлених законодавчими актами правил здійснення господарської діяльності, крім випадків, передбачених законом.

Проте пункт другий статті 250 ГК України передбачає, що дія цієї статті не поширюється на штрафні санкції, розмір і порядок стягнення яких визначені ПК України, Законом України «Про банки і банківську діяльність» та іншими законами, контроль за дотриманням яких покладено на органи доходів і зборів.

З набранням чинності Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям ПК України» від 02 грудня 2010 року № 2756-VI положення частини першої статті 250 ГК України щодо строків застосування адміністративно-господарських санкцій не розповсюджуються на застосування штрафних (фінансових) санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки у національній валюті, зокрема порушення оприбуткування готівки в касах підприємств.

Верховний Суд постановив, що застосування до суб'єктів господарювання штрафних (фінансових) санкцій на підставі абзацу третього статті 1 Указу № 436/95 є правомірним. Таке правозастосування відповідає правовій позиції Верховного Суду України, сформульованій у постанові від 02 квітня 2013 року у справі № 21-77а13.

Положення частини другої статті 250 ГК України необхідно розуміти таким чином, що дія частини першої вказаної статті не поширюється на штрафні санкції, розмір і порядок стягнення яких визначені, зокрема, Указом № 436/95. Останній має юридичну силу закону, контроль за дотриманням якого покладено на фіскальні органи.

Висновки судів попередніх інстанцій, що штрафні санкції в спірних правовідносинах за порушення вимог Постанови № 637 є адміністративно-господарськими санкціями, які мають застосовуватись з урахуванням передбачених статтею 250 ГК України строків, є помилковими. Порушення стосовно несвоечасного оприбуткування готівки позивач допустив вже після набрання чинності змін до статті 250 ГК України.

Судова палата дійшла висновку, що при ухваленні оскаржуваних судових рішень суди першої та апеляційної інстанцій допустили неправильне застосування норм матеріального права (неправильне тлумачення), що призвело до безпідставного скасування оскаржуваного податкового повідомлення-рішення в частині, яке контролюючий орган прийняв відповідно до норм чинного законодавства. Тому касаційна скарга відповідача підлягає задоволенню.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 05 листопада 2018 року у справі № 803/780/17 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77749439>.

Арешт на кошти платника податків накладається відповідно до встановлених законом підстав та не залежить від наявності рішення контролюючого органу про накладення арешту на майно платника податків

27 листопада 2018 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного

суду прийняв постанову у справі № 820/1929/17, якою частково задовольнив касаційну скаргу Головного управління ДФС у Харківській області (далі – ГУ ДФС, позивач) за позовом до Товариства з обмеженою відповідальністю «Метпромтех» (далі – відповідач, ТОВ) про накладення арешту на кошти.

Суть спору полягала в тому, що відповідач не допустив працівників податкового органу до проведення перевірки, що, на думку позивача, є безпідставним та є підставою для арешту коштів такого платника податків. У зв'язку з цим ГУ ДФС звернулося до суду з позовом, у якому просило накласти арешт на кошти, які перебувають на рахунках ТОВ, відкритих в банківських установах, зупиненням видаткових операцій на таких рахунках.

Окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою апеляційного суду, у задоволенні позовних вимог відмовив. Позивач подав касаційну скаргу.

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Розгляд справи зумовлений необхідністю відступити від висновку щодо застосування норм права в подібних правовідносинах, викладеного в постанові Верховного Суду від 27 березня 2018 у справі № 813/2316/17, у якій суд дійшов висновку, що арешт коштів на рахунках платника податків є спеціальною складовою загального арешту майна, який відрізняється винятковою процедурою його застосування та є можливим лише в разі існування арешту майна, застосованого відповідно до положень пунктів 94.2, 94.5 статті 94 ПК України. Не підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків в судовому порядку унеможлиблює право податкового органу на звернення до суду з позовом про застосування арешту коштів на рахунках відповідача. Таким чином, Верховний Суд висловив правову позицію, що адміністративний арешт коштів платника податків є похідним від арешту майна та може застосовуватися за рішенням суду на підставі звернення контролюючого органу тільки в разі прийняття таким органом рішення про накладення адміністративного арешту на майно платника податків.

Касаційний суд відступив від висновку щодо застосування абзацу другого підпункту 94.6.2 пункту 94.6 та пункту 94.4 статті 94 ПК України з огляду на таке.

Судова палата звернула увагу, що суди попередніх інстанцій, відмовляючи в задоволенні позовних вимог про застосування до ТОВ адміністративного арешту коштів, виходили з того, що підстави для його застосування відсутні, оскільки рішення ГУ ДФС від 12 травня 2017 року про застосування адміністративного арешту майна ТОВ не було підтверджено судом протягом 96 годин, тобто фактично припинило свою дію. За переконання судів попередніх інстанцій, наявність чинного підтвердженого судом арешту майна платника податків є передумовою застосування арешту коштів такого платника.

Водночас Верховний Суд не погодився з такими висновками та визнав їх помилковими з огляду на таке.

Підстави для застосування як адміністративного арешту майна, так і арешту коштів на рахунках платника податків є універсальними та визначені пунктом 94.2 статті 94 ПК

України. Обидва види арешту, за загальним правилом, застосовуються з однакових підстав і розрізняються лише процедурою застосування – або за рішенням керівника податкового органу (щодо майна, відмінного від коштів), або за рішенням суду (арешт коштів).

Із системного тлумачення положень статті 94 ПК України суд не встановив, що адміністративний арешт коштів платника податків є похідним від адміністративного арешту майна, відмінного від коштів, і може застосовуватися судом винятково в разі існування рішення контролюючого органу про накладення арешту на майно платника податків.

Положення статті 94 ПК України не визначає послідовності процедур застосування адміністративного арешту майна та адміністративного арешту коштів.

Натомість приписи статті 94 ПК України викладені в єдиному контексті. Відповідні правові норми регулюють як правовідносини, що виникають при накладенні адміністративного арешту майна, так і арешту коштів платника податків.

З аналізу наведеного правового регулювання судова палата прийшла до такого правового висновку. Арешт на кошти платника податків накладається за наявності підстав, визначених пунктом 94.2 статті 94 ПК України, та не залежить від наявності рішення контролюючого органу про накладення арешту на майно платника податків.

Не підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків в судовому порядку не обмежує право податкового органу на звернення до суду про застосування арешту коштів на рахунках відповідача, але за умови наявності відповідних підстав, визначених ПК України.

Таким чином, посилання судів як на підставу відмови в задоволенні позову на відсутність чинного рішення про застосування адміністративного арешту майна ТОВ є необґрунтованим.

З метою правильного вирішення цього спору та встановлення наявності чи відсутності підстав для застосування до відповідача адміністративного арешту коштів суди мали встановити наявність чи відсутність законних підстав для проведення перевірки відповідача, дотримання позивачем процедури її призначення та проведення, зробити висновок про наявність чи відсутність у ТОВ підстав відмовити посадовим особам контролюючого органу в допуску до перевірки. Суди попередніх інстанцій цього не зробили.

Таким чином, постановлені у справі судові рішення підлягають скасуванню, а справа – направленню на новий розгляд до суду першої інстанції.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 27 листопада 2018 року у справі № 820/1929/17 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/78192211>.

Суди мають повністю встановити обставини, які мають значення для правильного вирішення справи, та надати їм правову оцінку на підставі норм закону, що підлягали застосуванню до правовідносин, для формулювання висновку про те, що неможливість державної реєстрації транспортних засобів за фізичними особами – підприємцями не позбавляє права таких осіб на податковий кредит по операціях з придбання транспортних засобів, якщо були дотримані умови його формування

17 грудня 2018 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову у справі № 810/1726/16, якою частково задовольнив касаційну скаргу Білоцерківської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Київській області (далі – відповідач, ДПІ) за позовом фізичної особи – підприємця (далі – ФОП, позивач) про скасування податкового повідомлення-рішення про грошове зобов'язання з ПДВ та застосування штрафної санкції.

Суть спору полягала в тому, що позивач як фізична особа – підприємець вважав, що ДПІ порушила процедуру проведення перевірки та висновки акта камеральної перевірки

є безпідставними, оскільки він має право на формування податкового кредиту з огляду на отримання в користування автомобіля Chery Tiggo по договору лізингу.

Окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою апеляційного суду, позов задовольнив. Суди виходили з того, що придбання позивачем транспортного засобу внаслідок укладення договору фінансового лізингу було підтверджено первинними документами, які були видані та заповнені відповідно до вимог законодавства. Неможливість державної реєстрації транспортних засобів за фізичними особами-підприємцями не позбавляє права таких осіб на податковий кредит по операціях з придбання (отримання за договором лізингу) транспортних засобів, якщо були дотримані умови його формування, визначені статтею 198 ПК України. Це не позбавляє права такого платника податків на бюджетне відшкодування з податку на додану вартість.

Відповідач подав касаційну скаргу та в її обґрунтування зазначив, що придбаний автомобіль (внаслідок укладення договору фінансового лізингу) може бути приватною власністю лише фізичної або юридичної особи та використовуватися на власний розсуд у підприємницькій діяльності. Натомість законодавство України не передбачає, що майно, яке знаходиться в приватній власності фізичної особи, можна вважати основними фондами суб'єкта господарювання. Отже, у позивача відсутнє право на формування податкового кредиту, а податкові повідомлення-рішення є законними.

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Розгляд справи зумовлений необхідністю відступити від висновку щодо застосування норм права в подібних правовідносинах, викладеного в постанові Верховного Суду від 13 березня 2018 у справі № 819/710/17, у якій суд дійшов висновку, що у фізичної особи – підприємця

є право на включення сум до податкового кредиту з ПДВ та визначення бюджетного відшкодування. В іншій справі № 823/1648/16 Верховний Суд також висловив позицію про право позивача на віднесення до складу витрат та податкового кредиту сум з придбання сідлового тягача, який використовується позивачем у власній господарській діяльності.

Касаційний суд при розгляді касаційної скарги в межах її доводів визнав висновки судів про незаконність податкового повідомлення-рішення передчасними та такими, що зроблені без повного з'ясування обставин, які мають значення для вирішення справи.

Судова палата звернула увагу, що позивач має статус фізичної особи – підприємця, є платником ПДВ. Відповідач доводив суду, що «фізична особа-підприємець» та «фізична особа» мають різний податковий та правовий статус. Вказані доводи залишилися поза увагою судів, але їх дослідження має важливе значення для правильного вирішення справи.

Зокрема, суди не встановили, яку систему оподаткування обрав позивач. Без з'ясування обраної позивачем системи оподаткування суди не мали змоги застосувати відповідні норми матеріального права, які регулюють спірні правовідносини, а також установити, чи підлягають застосуванню вимоги статті 177 ПК України або приписи статей 291–300 ПК України щодо засад застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, справляння єдиного податку. Відповідна обставина має важливе значення для правильного вирішення справи, оскільки дає змогу дослідити порядок ведення обліку доходів та витрат, основних фондів; нарахування амортизації; наявності правильного документального оформлення та підтвердження відповідних витрат тощо.

Важливим фактором визначення правильності формування податкового кредиту для фізичної особи – підприємця, зареєстрованого як платника ПДВ, є подальше використання таких товарів (основних засобів) в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності.

Судами взагалі залишили поза увагою дослідження тих обставин, з якими податковий орган пов'язує недотримання податкового законодавства в цих правовідносинах. Потрібно було дослідити були, чи було предметом камеральної перевірки питання щодо прийняття спірного податкового повідомлення-рішення з огляду на порушення пункту 199.1 ПК України.

Оскільки відповідно до пункту 6 Порядку державної реєстрації та обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок моделей, причепів, напівпричепів та мотоколясок, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 07 вересня 1998 року № 1388, передбачено реєстрацію транспортних засобів лише за юридичними або фізичними особами, тому у свідоцтвах про реєстрацію транспортних засобів не може зазначатися як їх власник фізична особа-підприємець. Отже, як вбачається зі змісту наведеної норми, транспортні засоби реєструються за їхні власниками (фізичними чи юридичними особами), а реєстрація за фізичними особами-підприємцями не передбачена.

Тобто суди прийшли до передчасного висновку, що неможливість державної реєстрації транспортних засобів за фізичними особами-підприємцями не позбавляє права таких осіб на податковий кредит по операціях з придбання транспортних засобів, якщо були дотримані умови його формування, визначені статтею 198 ПК України.

Важливо звернути увагу, що відповідно до частини першої статті 51 ЦК України, – до підприємницької діяльності фізичних осіб застосовуються нормативно-правові акти, що регулюють підприємницьку діяльність юридичних осіб, якщо інше не встановлено законом або не впливає із суті відносин. Це положення в подібний спосіб поширюється на права й обов'язки фізичної особи – підприємця. Тому важливо встановити фактичні обставини справи та надати їм правильну правову оцінку з урахуванням наведених вимог податкового законодавства.

Судова палата визнала, що суди попередніх інстанцій допустили неправильне застосування норм матеріального та процесуального права при вирішенні справи та постановила, що суди неповно встановили обставини, які мають значення для правильного вирішення справи, не надали їм правову оцінку на підставі норм закону, що підлягали застосуванню до цих правовідносин.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 17 грудня 2018 року у справі № 810/1726/16 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/78626568>.

3.2. Судові рішення, прийняті у 2019 році

Інститути розстрочення / відстрочення податкового боргу платника податків та розстрочення / відстрочення виконання судового рішення не можуть ототожнюватися. Під час розгляду питання відстрочення виконання судового рішення суди мають застосовувати положення КАС України

Об березня 2019 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову у справі № 2а-25767/10/0570, якою залишив без задоволення касаційну скаргу Костянтинівської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Донецькій області (далі – ДПІ, позивач) за позовом до Державного підприємства «Дзержинськвугілля» (далі – ДП, відповідач) про стягнення податкового боргу.

Суть спору полягала в тому, що за позовом ДПІ, який суд першої інстанції задовольнив, з ДП було стягнуто на користь державного бюджету заборгованість із податку на прибуток та розстрочено виконання зазначеної постанови на 120 місяців за графіком.

Окружний та апеляційний суди ухвалами відстрочили відповідачу погашення податкового боргу з податку на прибуток. Постановляючи зазначені ухвали, суди прийшли до висновку про наявність у відповідача виняткових обставин (скрутного фінансового становища, у якому перебуває підприємство). Так, відповідач посилався що, підприємство здійснює свою діяльність в зоні проведення антитерористичної

операції та у зв'язку з проведенням бойових дій було зупинено виробництво вибухових речовин, необхідних підприємству для провадження вугледобувної діяльності на шахтах. Як наслідок, було оголошено про банкрутство підприємства. Отже, відсутність видобутку та реалізації вугілля, проведення бойових дій призвели до погіршення фінансового становища підприємства, відсутності коштів на рахунках, відпусток без збереження заробітної плати працівників, простою, а також заборгованостей зі сплати обов'язкових платежів. Це ускладнює виконання судового рішення у справі, що є підставою для його відстрочення. Тому позивач подав касаційну скаргу.

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Розгляд справи зумовлений необхідністю відступити від висновку щодо застосування норм права в подібних правовідносинах, викладеного в постанові Верховного Суду від 01 лютого 2018 року у справі № 805/1779/15-а, у якій суд дійшов висновку, що хоча питання розстрочення або відстрочення постанови суду знаходяться в площині процесуального права, його підстави – наявність обставин, що ускладнюють виконання судового рішення, залежать від предмета спору. Відповідно, норми статті 100 ПК України, які регулюють правила розстрочення та відстрочення податкового боргу платника податків, є спеціальними нормами щодо доказів як підстав для відстрочення податкового боргу. Аналогічний правовий висновок Верховний Суд висловив, зокрема, у постанові від 27 червня 2018 року у справі № 813/8842/13-а.

Судова палата звернула увагу, що норма частини першої статті 263 КАС України не містить конкретного переліку обставин для відстрочення та/або розстрочення виконання судового акта, а лише встановлює критерії для їх визначення, надаючи суду в кожному конкретному випадку вирішувати питання про їх наявність з урахуванням усіх обставин, що істотно ускладнюють виконання рішення або роблять його неможливим.

Під час розв'язання питання про відстрочення чи розстрочення виконання рішення суд має свободу розсуду при врахуванні майнових інтересів сторін, їхнього фінансового стану, ступеня вини кожної сторони у виникненні спору, наявності надзвичайних непереборних подій, інфляційних процесів у економіці держави та інших обставин, зокрема:

– ненадання (несвоєчасного надання) бюджетних асигнувань або бюджетних зобов'язань заявнику та/або не доведення (несвоєчасне доведення) фінансування видатків до заявника – отримувача бюджетних коштів в обсязі, достатньому для своєчасного виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу, а також неперерахування (несвоєчасного перерахування) заявнику з бюджету коштів в обсязі, достатньому для своєчасного виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу, зокрема, в рахунок оплати наданих заявником послуг (виконаних робіт, поставлених товарів);

– загрози виникнення неплатоспроможності (банкрутства) заявника в разі своєчасної та в повному обсязі сплати грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі;

– недостатності майна заявника – фізичної особи для своєчасної та в повному обсязі сплати грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі або відсутності такого майна;

– сезонного характеру виробництва та/або реалізації товарів (робіт, послуг) заявником;

– виконання заявником плану реорганізації власного виробництва та/або зміни його організаційної структури, що призводить (може призвести) до значного спаду виробництва протягом визначеного періоду.

Натомість інститут розстрочення та відстрочення податкового боргу платника податків, що регулюється статтею 100 ПК України, є елементом процедури погашення податкового боргу платників податків у межах адміністрування податків та зборів. Йдеться про сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом (підпункт 14.1.1-1 пункту 14.1 статті 14 ПК України), що узгоджується з визначеною у статті 1 сферою дії ПК України.

Розстрочення/відстрочення виконання судового рішення врегульоване КАС України та за своєю суттю відрізняється від розстрочення/відстрочення, передбаченого статтею 100 ПК України. Указані процедури відрізняються за нормативним регулюванням (положення КАС України та ПК України), реалізують різні суб'єкти (відповідні суди та контролюючі органи) та за ініціативою різних осіб. Розстрочення/відстрочення виконання судового рішення може відбуватися за заявою особи, яка бере участь у справі, сторони виконавчого провадження або за ініціативою суду. Питання відстрочення/розстрочення податкового боргу може порушувати винятково платник податків.

Верховний Суд вказав, що інститути розстрочення/відстрочення податкового боргу платника податків та розстрочення/відстрочення виконання судового рішення не можуть ототожнюватися. Таким чином, при розгляді питання відстрочення виконання судового рішення суди мають застосовувати положення КАС України.

Цієї ж позиції дотримались і суди попередніх інстанцій при розгляді заяви відповідача, яку вони задовольнили. Як зазначили суди, відповідач підтвердив повною мірою наявність об'єктивних та непереборних обставин, що ускладнюють виконання ним судового рішення у справі. Суди обґрунтовано виходили з того, що питання відстрочення виконання судового рішення у справі ніяким чином не нівелює статус заборгованості позивача як податкового боргу, не звільняє від обов'язку його сплати та настання наслідків в разі невиконання (несвоєчасного виконання) такого обов'язку.

Враховуючи викладене, Верховний Суд погодився з висновком судів попередніх інстанцій про наявність підстав для відстрочення виконання постанови суду.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 06 березня 2019 року у справі № 2а-25767/10/0570 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/80317430>.

Позовна вимога про стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість з Державного бюджету України може бути заявлена протягом 1095 днів

14 березня 2019 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову у справі № 822/553/17, якою задовольнив касаційну скаргу Публічного акціонерного товариства «Славутський комбінат «Будфарфор» (далі – ПАТ, позивач) за позовом до Славутської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Хмельницькій області, Славутського управління державної казначейської служби України Хмельницької області про стягнення коштів.

Суть спору полягала в тому, що у зв'язку з невідшкодуванням контролюючим органом сум податку на додану вартість (далі – ПДВ) протягом строку, визначеного статтею 200 ПК України, на суму такої заборгованості бюджету до моменту її погашення згідно з положеннями пункту 200.23 статті 200 ПК України нараховується пеня на рівні 120% облікової ставки Національного банку України, яка виплачена не була. Тому ПАТ звернулося до суду з позовом про стягнення з Державного бюджету України пені, нарахованої на суму заборгованості бюджету з відшкодування ПДВ.

Окружний адміністративний суд ухвалою, залишеною без змін ухвалою апеляційного суду, залишив позов без розгляду з підстав порушення позивачем шестимісячного строку на звернення до суду, встановленого частиною другою статті 99 КАС України (у редакції, чинній до 15 грудня 2017 року). Ухвалюючи такі рішення, суди виходили з того, що строк звернення до суду з позовними вимогами про стягнення пені, нарахованої на суму бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ, необхідно обчислювати з наступного дня після її фактичного погашення, тобто з 04 квітня 2015 року та 30 травня 2015 року (дати фактичного зарахування заборгованості з бюджетного відшкодування з ПДВ на рахунок позивача). Отже, за висновком судів, подання ПАТ позову до суду лише 03 лютого 2017 року свідчить про пропуск останнім шестимісячного строку на звернення до суду, встановленого частиною другою статті 99 КАС України.

Суди зазначили про відсутність підстав для застосування до спірних відносин положень статті 102 ПК України, оскільки вони не встановлюють строків давності для звернення до суду з позовною вимогою про стягнення пені, нарахованої відповідно до пункту 200.23 статті 200 ПК України.

ПАТ подало касаційну скаргу, обґрунтовуючи яку посилалося на неправильне застосування судами попередніх інстанцій статті 99 КАС України (у редакції, чинній до 15 грудня 2017 року), бо, на думку позивача, для звернення до суду з вимогою про стягнення пені за несвоєчасне перерахування бюджетного відшкодування застосовується строк у 1095 днів, визначений статтею 102 ПК України.

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Розгляд справи зумовлений необхідністю відступити від висновку щодо застосування норм права в подібних правовідносинах, викладеного в постанові Верховного Суду

від 17 квітня 2018 року у справі № 816/1369/17, у якій суд дійшов висновку, що позовні вимоги стосовно стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого ПДВ з Державного бюджету України можуть бути заявлені в межах строку, встановленого пунктом 102.5 статті 102 ПК України для подання заяви про відшкодування надміру сплачених грошових зобов'язань, тобто протягом 1095 днів. При вирішенні цієї справи касаційний суд визнав помилковою позицію судів попередніх інстанцій про можливість звернення до суду з такими позовними вимогами лише в межах строку, визначеного частиною другою статті 99 КАС України (у редакції, чинній до 15 грудня 2017 року). Аналогічний правовий висновок висловив і Верховний Суд, зокрема, у постанові від 11 вересня 2018 року у справі № 812/103/15.

Щодо обчислення строку звернення до адміністративного суду з вимогами, які є предметом розгляду цієї справи, Верховний Суд зазначив таке.

Зі змісту норм ПК України можна дійти висновку, що держава в особі відповідних державних органів, виконуючи відповідний комплекс дій, зобов'язана повернути платнику суму бюджетного відшкодування з ПДВ протягом законодавчо встановленого строку після дня набуття відповідною сумою статусу узгодженої. Якщо ж протягом згаданого строку необхідних дій для відшкодування податку здійснено не було, невідшкодовані суми перетворюються на бюджетну заборгованість, на яку з урахуванням положень пункту 200.23 статті 200 ПК України нараховується пеня.

Передумовою початку нарахування пені є невиконання контролюючим органом обов'язку з виплати заборгованості з відшкодування податку на додану вартість протягом строку, визначеного статтею 200 ПК України.

Нарахування пені пов'язане саме з недотриманням суб'єктами владних повноважень положень статті 200 ПК України, яка визначає, зокрема, комплекс дій, необхідних для своєчасного повернення сум бюджетної заборгованості з податку на додану вартість.

Наведений юридичний факт зумовлює виникнення фінансових правовідносин між боржником в особі держави та кредитором – платником податків, права якого порушені саме внаслідок несплати йому відповідної суми.

Підпункт 17.1.7 пункту 17.1 статті 17 ПК України передбачає право платника податків оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб).

Таким чином, законодавець надав платнику податків можливість захистити своє право у спосіб оскарження не тільки рішення контролюючого органу, а й дії чи бездіяльність контролюючого органу.

Аналогічне право закріплює й пункт 2 статті 2 КАС України (у редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин), згідно з яким до адміністративних судів можуть бути оскаржені будь-які рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень. Винятком є випадки, коли щодо таких рішень, дій чи бездіяльності Конституція чи закони України встановлюють інший порядок судового провадження.

Стаття 102 ПК України передбачає строк давності у 1095 днів, зокрема, на право контролюючого органу щодо проведення перевірки та самостійного визначення суми грошових зобов'язань (пункт 102.1); стягнення податкового боргу (пункт 102.4); право

платника податків на подання заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування (пункт 102.5).

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

Системний аналіз положень статті 43 та пункту 200.23 статті 200 ПК України дає підстави для висновку про те, що пеня нараховується на суму бюджетної заборгованості на підставі закону та не залежить від волевиявлення платника податку на додану вартість.

Визначений законодавцем строк у 1095 днів також свідчить про те, що ПК України надає можливість захистити своє право на стягнення пені у зв'язку з несвоєчасним відшкодування державою ПДВ протягом цього строку.

Таким чином, після закінчення установлених чинним законодавством строків для адміністративної процедури перевірки наявності в платника права на бюджетне відшкодування в результаті невчинення компетентними органами належних дій невідшкодовані суми перетворюються на бюджетну заборгованість.

Право платника податків на стягнення заборгованості з бюджетного відшкодування ПДВ та нарахованої пені має бути реальним і забезпечуватися практичною можливістю, зокрема, через звернення до суду.

Відповідно до пункту 5.2 статті 5 ПК України в разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПК України.

Отже, ПК України встановлює окремі правила та положення для регулювання відносин оподаткування та захисту прав учасників спірних відносин, зокрема, захисту порушеного права у судовому порядку. Вказане повною мірою кореспондується зі статтею 99 КАС України (у редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин) та статтею 122 КАС України (у редакції з 15 грудня 2017 року).

Щодо обчислення строку звернення до адміністративного суду потрібно врахувати й те, що з урахуванням положень пункту 102.4 статті 102 ПК України контролюючі органи мають право на стягнення податкового боргу протягом наступних 1095 календарних днів з дня виникнення такого податкового боргу.

Оскільки контролюючі органи наділені правом стягнення з платників податків податковий борг та пеню на нього протягом 1095 днів, то для цілей забезпечення принципів справедливості, рівності та балансу у відносинах між платниками та державою аналогічне право на стягнення пені протягом 1095 днів має бути забезпечене й для платників податків.

Враховуючи викладене, судова палата постановила, що позовна вимога про стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого податку на додану вартість з Державного бюджету України може бути заявлена в межах строку, встановленого пунктом 102.5 статті 102 ПК України для подання заяви про відшкодування надміру сплачених грошових зобов'язань, тобто протягом 1095 днів.

За наведених обставин, касаційний суд не знайшов підстав для відступу від висновку щодо застосування норми права в подібних правовідносинах, викладеного в постанові Верховного Суду від 17 квітня 2018 у справі № 816/1369/17.

Таким чином, при вирішенні спору суди попередніх інстанцій дійшли помилкового висновку, що позовні вимоги про стягнення пені за прострочення бюджетного відшкодування з податку на додану вартість можуть бути пред'явлені в межах строку, визначеного частиною другою статті 99 КАС України.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 14 березня 2019 року у справі № 822/553/17 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/80607116>.

Установлення місцевих податків і зборів входить до компетенції органів місцевого самоврядування. Податковий орган наділений повноваженнями щодо застосування в межах своєї компетенції вже прийнятих нормативно-правових актів, зокрема рішень органів місцевого самоврядування, норми яких є чинними на час їх застосування та обов'язковими

15 травня 2019 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову у справі № 825/1496/17, якою залишив без задоволення касаційну скаргу особи за позовом до Головного управління ДФС у Чернігівській області (далі – ГУ ДФС, відповідач) про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень, нарахування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Суть спору полягала в тому, що позивачу як власнику нерухомості було нараховано податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. На переконання позивача, це було безпідставним з урахуванням підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4, пункту 8.3 статті 8, статті 12 ПК України та часу прийняття Ніжинською міською радою Чернігівської області змін до рішення щодо ставок податків на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Зміни до рішення міської ради від 08 липня 2015 року були внесені 21–26 січня 2016 року, тобто з запізненням, для їх застосування у 2016 році. Позивач також вказав, що одним із принципів оподаткування є стабільність, визначений підпунктом 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК України. Зазначений принцип полягає в тому, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки.

Окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою апеляційного суду, у задоволенні позову відмовив. Суди мотивували рішення тим, що Закон України «Про внесення змін до ПК України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» був ухвалений 28 грудня 2014 року, тобто після 15 липня 2014 року, а податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки було встановлено на території Ніжинської міської ради у 2015 році Положенням про податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Отже, застосування контролюючим

органом положень ПК України з урахуванням внесених змін з метою оподаткування вказаним податком можливе не раніше 2016 року. Суди констатували, що змінами, внесеними рішенням від 21–26 січня 2016 року в рішення від 08 липня 2015 року, для позивача не встановлювався новий податок та не змінювалась його ставка, а лише змінювалась пільгова категорія платників. Отже, податкові повідомлення-рішення відповідача є правомірними. Позивач подав касаційну скаргу.

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Розгляд справи зумовлений необхідністю відступити від висновку щодо застосування норм права в подібних правовідносинах, викладеного в постанові Верховного Суду від 08 травня 2018 року у справі № 825/1403/17, у якій суд дійшов висновку про необґрунтованість доводів позивача щодо недотримання порядку застосування рішень органів місцевого самоврядування «Про запровадження місцевих податків» (зі змінами), які, на його думку, мають застосовуватися податковим органом у 2017 році, а сплачуватися платником податків у 2018 році. Відповідною підставою є пункт 4 розділу II «Прикінцеві положення» Закону України «Про внесення змін до ПК України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 року № 909-VIII (далі – Закон України № 909-VIII), який набув чинності з 01 січня 2016 року. Йдеться, що у 2016 році до прийнятих рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів на 2016 рік не застосовуються вимоги, встановлені підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 ПК України та Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Судова палата не знайшла підстав для задоволення касаційної скарги та не визнала за необхідне відступати від висновку, викладеного в постанові від 08 травня 2018 року щодо незастосування в правовідносинах положень, встановлених підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 ПК України.

Щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, Верховний Суд зауважив, що податковий період, порядок обчислення суми податку, його сплати та строки врегульовані положеннями пунктів 266.6, 266.7, 266.8, 266.9, 266.10 статті 266 ПК України, дотримання яких не є спірним в межах цієї справи.

Касаційний суд визнав, що при прийнятті спірних актів індивідуальної дії податковий орган як суб'єкт виконавчої влади застосував чинне рішення органу місцевого самоврядування (з урахуванням змін), прийняте на виконання положень Закону України № 909-VIII, норми якого були чинними, не визнані неконституційними та які рекомендували з метою забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році переглянути прийняті на 2016 рік рішення щодо встановлення місцевих податків і зборів.

Перевіряючи податкові повідомлення-рішення, які є предметом судового оскарження в цій справі, на їх відповідність критеріям (вимогам), визначеним частиною третьою статті 2 КАС України (у редакції, чинній на час ухвалення судових рішень), суди попередніх інстанцій зробили висновок, зокрема, про їх прийняття відповідачем

на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Необхідно звернути увагу на те, що предметом оскарження у цій справі є винятково податкові повідомлення-рішення відповідача від 13 червня 2017 року, прийняті на виконання функцій у спосіб реалізації повноважень, передбачених підпунктом 20.1.18 пункту 20.1 статті 20 та підпунктом 266.7.2 пункту 266.7 статті 266 ПК України щодо визначення податкового зобов'язання. Правомірність рішення органу місцевого самоврядування, яким змінився порядок застосування пільги зі сплати податку до об'єкта оподаткування, не є предметом оскарження в цій справі. Повноваження міських (селищних, сільських) рад щодо встановлення місцевих податків і зборів, хоча і визначені, зокрема, ПК України, проте є винятковою «правовстановлювальною» компетенцією цих органів, правомірність реалізації якої не має перевірятися в межах цієї справи.

У межах спірних правовідносин прийняте Ніжинською міською радою рішення «Про внесення змін до рішення 69 сесії Ніжинської міської ради 6 скликання «Про затвердження місцевих податків» від 08 липня 2015 року № 6-69/2015» від 21–26 січня 2016 року № 4-6/2016 є нормативно-правовим актом, приписи якого, зокрема, змінюють для позивача права та обов'язки, є способом реалізації владних управлінських функцій радою як суб'єктом владних повноважень відповідно до комплексного правового регулювання в межах розсуду цього органу, з урахуванням інтересів членів територіальної громади та кожного члена цієї громади, а також згідно з приписами підпункту 266.4.2 пункту 266.4 статті 266 ПК України. Це рішення не було скасоване в судовому або іншому порядку, внаслідок чого є обов'язковим як для позивача, так і для відповідача у справі.

Верховний Суд констатував, що позивач не скористався правом звернення до суду з позовом про оскарження рішення органу місцевого самоврядування, яким, зокрема, керувався відповідач приймаючи податкові повідомлення-рішення.

Касаційний суд визнав, що встановлення місцевих податків і зборів входить до компетенції органів місцевого самоврядування. Податковий орган, яким є відповідач у справі, наділений повноваженнями щодо застосування в межах своєї компетенції вже прийнятих нормативно-правових актів, зокрема, рішень органів місцевого самоврядування, норми яких є чинними на час їх застосування та обов'язковими. Отже, навіть за наявності порушення принципу стабільності через прийняття радою рішення на виконання норм Закону України № 909-VIII (оскарження якого на предмет правомірності, законності не здійснювалося) без участі контролюючого органу в процесі внесення змін до порядку застосування пільги зі сплати податку до об'єкта оподаткування, потрібно враховувати чинність такого рішення ради на час прийняття відповідачем податкових повідомлень-рішень. Верховний Суд погодився з висновком судів попередніх інстанцій, що відповідач діяв на підставі, в межах повноважень та у спосіб, визначені законами України.

Під час розв'язання спору необхідно зазначити й про принцип диспозитивності, встановлений частиною другою статті 11 КАС України в редакції до 15 грудня 2017 року та частиною другою статті 9 цього Кодексу в чинній редакції, який полягає в тому,

що суд має вирішувати лише ті питання, про розв'язання яких його просять сторони у справі (учасники спірних правовідносин). Отже, суд зв'язаний предметом і розміром заявлених вимог. Ураховуючи, що позивач позовом ставить під сумнів правомірність податкових повідомлень-рішень з огляду на порушення принципу стабільності, не ставить питання про скасування нормативно-правового акту, а також не визначає належний суб'єктивний склад відповідачів, суд позбавлений можливості відновити порушене право позивача (якщо це буде доведено) у межах цієї конкретної справи.

Касаційний суд розглянув у межах цієї конкретної справи питання правомірності застосування відповідачем рішення органу місцевого самоврядування, прийнятого на виконання Закону України № 909-VIII, з огляду на всі фактичні обставини справи, враховуючи положення, зокрема, статей 13, 67 Конституції України, а також дотримання відповідачем положень ПК України щодо його повноважень та функцій. Верховний Суд визнав, що відповідач прийняв спірні податкові повідомлення-рішення відповідно до чинного законодавства з дотриманням необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав та інтересів позивача та цілями, на досягнення яких спрямоване це рішення.

Баланс інтересів у спірних правовідносинах досягнутий через реалізацію відповідачем норм права при визначенні податкового зобов'язання позивачу без свавільного втручання та без покладення надмірного тягаря (враховуючи його майновий стан) з урахуванням публічних інтересів щодо надходжень до місцевого бюджету та того, що позивач скористався встановленою пільгою.

Підсумовуючи викладене, судова палата визнала, що відповідачу при реалізації владних управлінських функцій необхідно застосовувати норму права, яка була чинною на момент прийняття спірних рішень, чого дотримувався контролюючий орган у межах цих правовідносин.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 15 травня 2019 року у справі № 825/1496/17 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/82119034>.

Рішення контролюючих органів, які не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків, за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору оскаржуються в судовому порядку в тримісячний строк за умови, якщо рішення контролюючого органу за результатами розгляду скарги було прийняте та вручене платнику податків (скаржнику) у строки, установлені ПК України

11 жовтня 2019 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову у справі № 640/20468/18, якою залишив без задоволення касаційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «ТРЕЙД БУДАЛЬЯНС» (далі – ТОВ, позивач) до Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) про визнання протиправним та скасування рішення про відмову в реєстрації податкової накладної та зобов'язання вчинити дії.

Суть спору полягала в тому, що позивач звернувся до суду з позовом, у якому просив визнати протиправним та скасувати рішення комісії ДФС, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) або відмову в такій реєстрації, від 25 квітня 2018 року про відмову в реєстрації податкової накладної в ЄРПН та зобов'язати ДФС зареєструвати податкову накладну ТОВ від 08 листопада 2017 року № 90 датою її фактичного надходження – 24 листопада 2017 року.

Окружний адміністративний суд ухвалою, залишеною без змін постановою апеляційного суду, позовну заяву повернув позивачу у зв'язку з пропуском строку звернення до суду. Позивач посилався на те, що ДФС повідомила, що строк звернення до суду з цим позовом визначений статтею 102 ПК України (далі – ПК України) та становить 1095 днів. Водночас суд зазначив, що строк звернення до суду визначений статтею 122 КАС України та в цьому випадку становить три місяці з дня отримання рішення ДФС за результатами розгляду скарги позивача. Оскільки рішенням ДФС від 05 травня 2018 року було залишено скаргу позивача без задоволення, а з позовом до суду позивач звернувся лише 05 грудня 2018 року, тобто з пропуском тримісячного строку звернення до суду, суд залишив позовну заяву без руху з наданням ТОВ часу для подання клопотання про поновлення строку звернення до суду та сплати судового збору. Інших доводів на обґрунтування клопотання про поновлення строку звернення до суду позивач не навів, у зв'язку з чим суд дійшов висновку про неповажність причин пропуску строку та повернув позовну заяву на підставі частини другої статті 123 КАС України.

Апеляційний суд зазначив, що відповідно до абзацу третього пункту 56.18 статті 56 ПК України процедура адміністративного оскарження вважається досудовим порядком вирішення спору. Звернення до комісії ДФС з питань розгляду скарг зі скаргою на рішення комісії ДФС, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної та/або розрахунку коригування в ЄРПН або відмову в такій реєстрації, від 25 квітня 2018 є використанням досудового порядку вирішення спору. Тому відповідно до частини четвертої статті 122 КАС України строк звернення до суду з цим позовом становить три місяці з дня вручення ТОВ рішення комісії ДФС з питань розгляду скарг за результатами розгляду його скарги на рішення від 25 квітня 2018 року. Посилання позивача на статтю 102 ПК України як на норму права, яка встановлює інші строки звернення до суду, колегія суддів апеляційного суду визнала необґрунтованими з тих підстав, що зазначена норма права безпосередньо не визначає строк звернення платника податку до суду з позовом щодо оскарження рішення контролюючого органу. Рішення про відмову в реєстрації податкової накладної не є рішенням контролюючого органу про нарахування грошового зобов'язання, у зв'язку з чим може бути оскаржене до суду в строк, визначений статтею 122 КАС України, а не статтею 102 ПК України.

ТОВ подало касаційну скаргу, яку обґрунтувало тим, що в податкових спорах застосовуються положення пункту 56.18 статті 56 ПК України. Тому строк позовної давності щодо оскарження рішення контролюючого органу становить 1095 днів із дня отримання такого рішення, незалежно від того, чи скористалася особа своїм правом

на досудове розв'язання спору внаслідок застосування процедури адміністративного оскарження.

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Розгляд справи зумовлений необхідністю відступити від висновку щодо застосування норм права в подібних правовідносинах, викладеного в постановах Верховного Суду від 17 липня 2019 року у справі № 640/46/19 та від 14 лютого 2019 року у справі № 813/4921/17, у яких суд дійшов висновку, що згідно з положеннями пункту 56.18 статті 56 ПК України, які є спеціальними щодо приписів статті 122 КАС України, незалежно від використання платником податків права на адміністративне оскарження, строк звернення до суду з адміністративним позовом про оскарження рішення контролюючого органу про відмову в реєстрації податкової накладної в ЄРПН становить 1095 днів.

Верховний Суд зауважив, що спірним у цій справі є питання застосування строку звернення до суду з позовом про визнання протиправним і скасування рішення про відмову в реєстрації податкової накладної в ЄРПН та зобов'язання її зареєструвати після проведення процедури адміністративного оскарження та отримання рішення про залишення скарги без задоволення.

Судова палата вказала, що наявні підстави для відступлення від правової позиції Верховного Суду, викладеної в згаданих постановах у зазначеній частині. Касаційна скарга не підлягає задоволенню з огляду на таке.

Дослідження змісту аналізованих приписів статей 56, 102 ПК України та статті 122 КАС України вказує на те, що на сьогодні є підхід, відповідно до якого строки звернення до суду після застосування досудового порядку вирішення спору є коротшими, ніж звичайні строки. Є різні правові режими щодо оскарження податкових повідомлень-рішень і рішень контролюючих органів про нарахування грошових зобов'язань та інших рішень контролюючих органів, що не пов'язані з їх нарахуванням, саме щодо різної тривалості скорочених строків оскарження при попередньому використанні досудового порядку вирішення спору.

Потрібно звернути увагу, що Закон України «Про внесення змін до ПК України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень» від 24 жовтня 2013 року № 657-VII (далі – Закон України № 657-VII) вніс зміни до абзацу першого пункту 56.18 статті 56 ПК України щодо виключення в ньому положення про нарахування грошового зобов'язання та поширення застосування спеціального тривалішого строку на оскарження будь-яких рішень контролюючих органів з урахуванням строку давності, визначеного статтею 102 ПК України. Водночас до пункту 56.19 статті 56 ПК України аналогічні зміни не були внесені.

Комплексний аналіз чинного правового регулювання на момент прийняття Закону України № 657-VII дає підстави для висновку, що це не було технічною помилкою законодавця, оскільки частина четверта статті 99 КАС України, як і пункт 56.19 статті 56 ПК України визначали єдиний місячний строк звернення до суду в разі, якщо закон передбачав можливість досудового порядку вирішення спору і позивач скористався цим порядком. Водночас норма пункту 56.19 статті 56 ПК України була та залишається

спеціальною нормою, яка регулює визначену її предметом групу правовідносин – оскарження податкових повідомлень-рішень та інших рішень контролюючих органів про нарахування грошових зобов'язань.

Норми ПК України не визначають спеціальні строки для звернення до суду з позовом про скасування рішень контролюючих органів, що не пов'язані з нарахуванням грошових зобов'язань, зокрема рішення про відмову в реєстрації податкової накладної в ЄРПН та зобов'язання її зареєструвати, після проведення процедури адміністративного оскарження та отримання рішення про залишення скарги без задоволення.

Судова палата сформулювала такий правовий висновок.

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

Застосування скорочених строків звернення при використанні досудового порядку врегулювання спорів у податкових правовідносинах встановлене законом, зумовлене легітимною метою оперативного забезпечення настання правової визначеності для особи – платника податків та в діяльності суб'єктів владних повноважень – контролюючих органів, що кореспондується з встановленим алгоритмом і строками адміністрування податків для забезпечення належного виконання конституційного податкового обов'язку та має пропорційний характер. Скорочення строку звернення не впливає на реалізацію особою права на судовий захист у зв'язку з достатністю часу на підготовку й оформлення правової позиції, ознайомлення з позицією контролюючого органу, залучення за потреби правових і фінансових консультантів в межах процедури адміністративного оскарження. Скорочені строки забезпечують досягнення зазначеної мети та завдань функціонування податкової системи держави.

Більш скорочені строки звернення до суду в разі попередньої реалізації досудових процедур полягають у забезпеченні наступності юрисдикційних проваджень (адміністративних і судових) та пов'язанні з необхідністю мінімізувати темпоральний проміжок між досудовими процедурами та судовим провадженням.

Конституційний Суд України рішенням від 13 грудня 2011 року № 17-рп/2011 за результатами оцінки конституційності норми частини четвертої статті 99 КАС України в чинній на той час редакції (про скорочені строки звернення до адміністративного суду в разі попереднього використання можливостей досудового порядку вирішення спору) підтвердив її конституційність як такої, що забезпечує оперативність розгляду судової справи та жодною мірою не обмежує суб'єктів щодо права на судовий захист. По суті, було скорочено строки здійснення окремих процесуальних дій, а змісту й обсягу конституційного права на судовий захист і доступ до правосуддя не було звужено (абзаци шостий, чотирнадцятий пункту 6.1).

Цей висновок Конституційного Суду України судова палата визнала релевантним щодо нинішнього стану нормативно-правового регулювання.

З прийняттям чинної редакції КАС України та відмінним правовим регулюванням, визначеним частиною четвертою статті 122 КАС України, інші рішення контролюючих органів, які не стосуються нарахування грошових зобов'язань платника податків,

за умови попереднього використання позивачем досудового порядку вирішення спору (застосування процедури адміністративного оскарження) на підставі абзацу третього пункту 56.18 статті 56 ПК України оскаржуються в судовому порядку в такі строки:

– тримісячний строк для звернення до суду встановлюється за умови, якщо рішення контролюючого органу за результатами розгляду скарги було прийняте та вручене платнику податків (скаржнику) у строки, встановлені ПК України. Такий строк обчислюється з дня вручення скаржнику рішення за результатами розгляду його скарги на рішення контролюючого органу;

– шестимісячний строк для звернення до суду встановлюється за умови, якщо рішення контролюючого органу за результатами розгляду скарги не було прийняте та/або вручене платнику податків (скаржнику) у строки, встановлені ПК України. Такий строк обчислюється з дня звернення скаржника до контролюючого органу з відповідною скаргою на його рішення.

Отже, судова палата погодилася з висновком судів попередніх інстанцій про наявність підстав для повернення позовної заяви на підставі частини другої статті 123 КАС України, оскільки позивач пропустив тримісячний строк звернення до суду та не повідомив поважних причин такого пропуску на пропозицію суду першої інстанції. Не було наведено таких підстав і в апеляційній та касаційній скаргах.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 11 жовтня 2019 року у справі № 640/20468/18 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85033140>.

У разі зміни місця обслуговування (обліку) платника податків не відбувається фактичного (компетенційного) або процесуального адміністративного (публічного) правонаступництва контролюючих органів

11 жовтня 2019 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову у справі № 812/1408/16, якою задовольнив касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Луганській області (далі – ГУ ДФС у Луганській області) за позовом Публічного акціонерного товариства «Луганськтепловоз» (далі – ПАТ, позивач) до Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби в особі Харківського управління Офісу великих платників Державної фіскальної служби (далі – Харківське управління Офісу ВПП, відповідач) про визнання протиправною бездіяльності щодо невнесення заяви ПАТ про повернення суми бюджетного відшкодування до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування та зобов'язання внести таку заяву.

Суть спору полягала в тому, що окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін апеляційним судом, задовольнив позов ПАТ. Відповідач звернувся до суду із заявою про заміну сторони виконавчого провадження в цій справі з Харківського управління Офісу ВПП на ГУ ДФС у Луганській області. Раніше ПАТ перебувало на обліку в Харківському управлінні Офісу ВПП, а з 01 січня 2018 року було переведене на облік до Державної податкової служби у м. Северодонецьку ГУ ДФС

у Луганській області, до якої було направлено облікову справу позивача. Тому обов'язок подавати та готувати висновки до казначейського органу покладається на ГУ ДФС у Луганській області, а відповідач не має можливості внести заяву про повернення суми бюджетного відшкодування.

Окружний адміністративний суд ухвалою, залишеною без змін постановою апеляційного суду, у задоволенні зазначеної заяви відмовив у зв'язку з відсутністю правових підстав для цього. Проте Верховний Суд ці судові рішення скасував, а справу направив до суду першої інстанції на новий розгляд. Касаційний суд виходив з того, що суди попередніх інстанцій не витребували у відповідача докази на підтвердження завершення процедури адміністрування щодо бюджетного відшкодування сум ПДВ за попереднім місцем реєстрації ПАТ, а також з огляду на передачу контролюючим органом за попереднім місцезнаходженням оригіналів документів та інформації та документів за результатами такої процедури до контролюючого органу за новим місцезнаходженням. Суди попередніх інстанцій не навели жодних мотивів на підтвердження можливості/неможливості виконання судового рішення саме відповідачем у цій справі у зв'язку з передачею реєстраційної частини облікової справи ПАТ до ГУ ДФС у Луганській області за місцезнаходженням платника. Відповідні суди не вказали, яким чином ця обставина впливає на виконання судового рішення. За наслідками нового розгляду заява про заміну сторони у справі була задоволена. Було замінено боржника у виконавчому провадженні, оскільки в цьому випадку відбувається публічне правонаступництво адміністративної компетенції. Той факт, що відповідач не виконав вчасно свого обов'язку щодо виконання судового рішення та надання до казначейського органу висновку про повернення надміру сплачених коштів, не може бути підставою для невиконання судового рішення, а також позбавлення платника податків права, передбаченого пунктом 17.1.10 статті 17 ПК України, на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому цим Кодексом. Спірні правовідносини щодо заміни сторони виконавчого провадження з урахуванням положень ПК України не стосуються процедури адміністрування податків саме контролюючим органом, оскільки стосуються винятково виконання рішення суду. Суди попередніх інстанцій також враховували висновки Верховного Суду, викладені в постанові від 11 квітня 2019 року, якою заява в цій справі була направлена на новий розгляд, а також у постанові від 22 жовтня 2018 року у справі № 812/658/17.

ГУ ДФС у Луганській області подало касаційну скаргу, в обґрунтування якої зазначило, що Харківське управління Офісу ВПП не навело жодних доказів неможливості виконання рішення суду та не довело, яким чином факт передачі облікової справи до ГУ ДФС у Луганській області впливає на виконання судового рішення. Було залишено поза увагою й те, що здійснюване в цій справі виконавче провадження є завершальною стадією судового провадження. На думку скаржника, суд дійшов помилкового висновку, що в цьому випадку відбувається публічне правонаступництво. Не були надані докази переходу обов'язку виконання постанови суду. Перебування ПАТ на податковому обліку в ГУ ДФС у Луганській області також не наділяє останнього автоматично статусом правонаступника. Скаржник зазначив,

що на сьогодні є неоднозначна практика Верховного Суду в аналогічних справах. Так, про відсутність підстав для заміни сторони виконавчого провадження в аналогічній ситуації було зазначено в постановах Верховного Суду від 24 січня 2019 року у справі № 819/346/16, від 27 грудня 2018 року у справі № 812/825/16 та від 06 грудня 2018 року у справі № 804/3655/16.

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Розгляд справи зумовлений необхідністю відступити від висновку щодо застосування норм права в подібних правовідносинах, викладеного в постанові Верховного Суду від 22 жовтня 2018 року у справі № 812/658/17, у якій суд дійшов висновку, що в такому випадку відбувається публічне правонаступництво, тобто повне або часткове передання (набуття) адміністративної компетенції одного суб'єкта владних повноважень іншому внаслідок повного чи часткового припинення його адміністративної компетенції. Ураховуючи те, що відбулося передання адміністративної компетенції від одного суб'єкта владних повноважень до іншого на підставі закону, заміна боржника у виконавчому провадженні є необхідною для належного виконання судового рішення у справі та захисту прав платника податків.

Отже, спірним у цій справі є питання можливості застосування механізму заміни сторони виконавчого провадження в разі переведення платника податків на обслуговування до іншого контролюючого органу з причин, не пов'язаних зі зміною місцезнаходження такого платника.

Колегія суддів судової палати постановила, що наявні підстави для відступлення від правової позиції Верховного Суду, викладеної в указаній постанові. Касаційна скарга була задоволена з огляду на таке.

З нормативного регулювання слідує, що виконавче провадження є однією зі стадій судового провадження, яка його завершує. Ця стадія розпочинається з набранням судовим рішенням законної сили або за інших умов, установлених законом. Сторони судового провадження на стадії виконавчого провадження набувають відповідної процесуальної якості, користуються правами та несуть обов'язки, зумовлені статусом сторони. За законом на стадії виконавчого провадження можлива заміна сторони виконавчого провадження. Така заміна є прийнятною, зокрема, у правовідносинах, що допускають правонаступництво. Законодавство установлює головну умову, за якої обов'язки боржника можуть перекладатися на іншу особу, – вибуття сторони виконавчого провадження.

За приписами статті 52 КАС України у разі вибуття або заміни сторони чи третьої особи у відносинах, щодо яких виник спір, суд допускає на будь-якій стадії судового процесу заміну відповідної сторони чи третьої особи її правонаступником. Усі дії, вчинені в адміністративному процесі до вступу правонаступника, обов'язкові для нього такою ж мірою, як вони були б обов'язкові для особи, яку він замінив.

Тому процесуальне правонаступництво передбачене не лише у зв'язку зі смертю (оголошенням померлою) фізичної особи та реорганізацією суб'єкта господарювання, а й в інших передбачених законом випадках, зокрема, в разі заміни кредитора або боржника в зобов'язанні. Процесуальне правонаступництво в розумінні статті 52

КАС України допускається на будь-якій стадії судового процесу, включаючи стадію виконання судового рішення.

Отже, ухвала про здійснення процесуального правонаступництва на стадії виконання судового рішення є документом, що забезпечує виконання рішення та фактично є його невіддільною частиною. Заміна сторони в зобов'язанні (правонаступництво) на стадії виконавчого провадження є зміною судового рішення, передбаченою чинним законодавством, що оформлюється ухвалою (стаття 52 КАС України). Оскарження такої ухвали потрібно розуміти як оскарження судового рішення.

Аналогічну правову позицію висловила Велика Палата Верховного Суду в постанові від 26 червня 2019 року у справі № 905/1956/15.

Публічне правонаступництво органів державної влади є окремим, особливим видом правонаступництва. Під таким терміном розуміється перехід у встановлених законом випадках прав та обов'язків одного суб'єкта права іншому. Обов'язок щодо відновлення порушених прав особи покладається на орган, компетентний відновити такі права. Такий підхід про перехід до правонаступника обов'язку відновити порушене право відповідає принципу верховенства права, оскільки метою правосуддя є ефективне поновлення порушених прав, свобод і законних інтересів.

У спорах, які виникають з публічних правовідносин, де оскаржуються рішення (дії, бездіяльність) державного органу, пов'язані зі здійсненням функції від імені держави, стороною є сама держава в особі уповноваженого органу. Функції держави, які реалізовувалися ліквідованим органом, не можуть бути припинені та підлягають передачі іншим державним органам. Виняток становить випадок, коли держава відмовляється від таких функцій взагалі.

Аналогічну правову позицію висловив Верховний Суд у постановках від 13 березня 2019 року у справі № 524/4478/17, від 20 лютого 2019 року у справі № 826/16659/15.

Отже, правонаступництво у сфері управлінської діяльності органів державної влади (публічне правонаступництво) передбачає повне або часткове передання (набуття) адміністративної компетенції одного суб'єкта владних повноважень (суб'єкта публічної адміністрації) до іншого або внаслідок припинення первісного суб'єкта, або внаслідок повного чи часткового припинення його адміністративної компетенції.

Аналогічну правову позицію висловив Верховний Суд у постанові від 12 червня 2018 року у справі № 2а-23895/09/1270.

У такому разі також відбувається вибуття суб'єкта владних повноважень із публічних правовідносин.

Особливістю адміністративного (публічного) правонаступництва є те, що подія переходу прав та обов'язків, що відбувається із суб'єктами владних повноважень, сама собою має бути публічною та врегульованою нормами адміністративного права.

Можна виділити дві форми адміністративного (публічного) правонаступництва: 1) фактичне (або компетенційне адміністративне правонаступництво), тобто таке, де вирішуються питання передачі фактичних повноважень від одного до іншого органу, посадової особи (або повноважень за компетенцією); 2) процесуальне адміністративне (публічне) правонаступництво.

Отже, підставою для переходу адміністративної компетенції від одного суб'єкта владних повноважень до іншого (набуття адміністративної компетенції) є події, що відбулися із суб'єктом владних повноважень.

У межах вирішення питання, яке є предметом розгляду в цій справі, для встановлення факту публічного правонаступництва визначальним є встановлення або припинення первісного суб'єкта – Харківського управління Офісу ВПП, або перехід повністю чи частково його функцій (адміністративної компетенції) до ГУ ДФС у Луганській області. Інакше відсутність підстав публічного правонаступництва доводить неможливість його здійснення.

Суди попередніх інстанцій встановили, що Харківське управління Офісу ВПП не перебуває в процесі припинення або ліквідації. Тому немає підстав для правонаступництва в розумінні частини другої статті 104 ЦК України.

Фактичного (компетенційного) адміністративного правонаступництва також не відбулося, оскільки відсутні врегульовані нормами адміністративного права умови та порядок передання адміністративної компетенції від Харківського управління Офісу ВПП до ГУ ДФС у Луганській області.

Як на підставу для здійснення публічного правонаступництва заявник, позицію якого підтримали суди, посилався на те, що з 01 січня 2018 року ПАТ не є великим платником податків і не перебуває на обліку в Харківському управлінні Офісу ВПП, а його облікову справу передано до ГУ ДФС у Луганській області.

Тобто суди в основу своїх рішень поклали події, які відбулися з ПАТ (стягувачем у виконавчому провадженні), а не із суб'єктом владних повноважень – Харківським управлінням Офісу ВПП (боржником у виконавчому провадженні), діяльність і адміністративна компетенція, а отже, і зобов'язання якого не припинялися та до інших органів державної влади не переходили.

З урахуванням наведеного судова палата в цій справі відступила від правового висновку, викладеного в постанові від 22 жовтня 2018 року у справі № 812/658/17. Йдеться про те, що в разі переведення платника податків на обслуговування до іншого контролюючого органу з причин, не пов'язаних зі зміною місцезнаходження такого платника, відбувається публічне правонаступництво, у зв'язку з чим можливе застосування механізму заміни сторони виконавчого провадження, передбаченого статтею 379 КАС України.

Верховний Суд сформулював такий правовий висновок. У разі зміни місця обслуговування (обліку) платника податків не відбувається фактичного (компетенційного) або процесуального адміністративного (публічного) правонаступництва контролюючих органів. Обставини, з якими Закон України «Про виконавче провадження» від 02 червня 2016 року № 1404-VIII та стаття 379 КАС України пов'язують можливість здійснення заміни сторони виконавчого провадження, у такому разі відсутні. Відповідно, органом, який має забезпечити виконання судового рішення та відновити права платника податків, є той, якого зобов'язано вчинити дії судовим рішенням, що набрало законної сили.

Отже, судова палата не погодилася з висновком судів попередніх інстанцій про наявність у цій справі підстав для застосування механізму заміни сторони виконавчого провадження, передбаченого статтею 379 КАС України.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 11 жовтня 2019 року у справі № 812/1408/16 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85058551>.

Скасування в судовому порядку рішень про коригування митної вартості товарів стосовно різних випадків поставок не є підставою для висновку про триваючу системність порушень митного органу в межах здійснення покладених на нього повноважень

18 жовтня 2019 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову у справі № 821/597/18, якою задовольнив касаційні скарги Державної фіскальної служби України та Митниці ДФС у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі (далі – скажники) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Комерційна фірма СтройМастер» (далі – позивач, ТОВ) до Херсонської митниці ДФС про визнання протиправним та скасування рішення митного органу про коригування митної вартості товарів.

Суть спору полягала в тому, що апеляційний суд, залишаючи без змін рішення суду першої інстанції про задоволення позовних вимог, окремою ухвалою постановив довести до відома керівництва ДФС України про допущені посадовими особами Херсонської митниці ДФС порушення законодавства. Про наслідки розгляду окремої ухвали та вжиті заходи щодо усунення причин та умов, які сприяли порушенню закону, було ухвалено повідомити апеляційний адміністративний суд у встановлений законом строк. Суд апеляційної інстанції посилався на системне протягом 2017–2018 років допущення Херсонською митницею ДФС порушень статті 55 Митного кодексу України (далі – МК України), які полягали в протиправному прийнятті рішень про коригування митної вартості товарів, що імпортувалися ТОВ, без дотримання порядку (механізму) застосування методу визначення митної вартості товару. За висновками суду апеляційної інстанції, прийняття митним органом рішень про коригування митної вартості товарів з подібних підстав було зумовлене неухважним дослідженням пред'явлених позивачем у підтвердження заявленої митної вартості товарів документів, що було встановлено при розгляді ряду адміністративних справ (№№ 821/75/18, 821/289/18, 821/1618/17, 821/1616/17, 821/1617/17, 821/1697/17, 821/101/18, 821/99/18, 821/407/18, 821/191/18, 821/189/18, 821/190/18, 821/408/18, 821/410/18, 821/287/18, 821/406/18, 821/544/18, а також цієї справи – № 821/597/18). За результатами провадження в цих справах такі акти індивідуальної дії (рішення про коригування митної вартості) були скасовані. На думку суду апеляційної інстанції, митний орган здійснював безпідставне оскарження судових рішень у вказаних адміністративних справах, що призвело до завдання матеріальної шкоди державі у вигляді сплати судового збору та відшкодування ТОВ судових витрат.

Скаржники подали касаційну скаргу. Так, Державна фіскальна служба України, зокрема, вказала на те, що предмети спорів у перелічених в окремій ухвалі адміністративних справах та в цій справі є різними, тому ухвалення в таких справах судових рішень на користь декларанта не може бути узагальнене висновком про протиправність здійснення повноважень митним органом. Водночас Митниця ДФС у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі при мотивації підстав для скасування окремої ухвали суду апеляційної інстанції посилалася на незазначення в оскаржуваному судовому рішенні конкретних положень закону, вимоги яких порушено митним органом, а також строку для надання відповіді щодо виконання вказівок суду про усунення порушень.

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Розгляд справи зумовлений тим, що при розв'язанні питання про відкриття касаційного провадження у справі № 821/597/18 суд касаційної інстанції дійшов висновку про необхідність відступити від висновку, викладеного в ухвалі Верховного Суду від 08 січня 2019 року в цій же справі. Йдеться про відмову у відкритті касаційного провадження на окрему ухвалу суду апеляційної інстанції, оскільки скаргу була подана на судові рішення, що не підлягає касаційному оскарженню.

Зокрема, в ухвалі від 08 січня 2019 року Верховний Суд дійшов висновку, що особи, які беруть участь у справі, якщо не погоджуються з ухваленими судовими рішеннями після їх перегляду в апеляційному порядку, можуть скористатися правом їх оскарження в касаційному порядку лише у визначених законом випадках. Окрема ухвала суду апеляційної інстанції не підлягає касаційному оскарженню.

Судова палата при вирішенні питання про відкриття касаційного провадження у справі № 821/597/18 відступила від зазначеного висновку, вказавши, що право на касаційне оскарження окремої ухвали суду апеляційної інстанції передбачено частиною третьою статті 328 КАС України, а отже, перешкоди для відкриття касаційного провадження відсутні.

Верховний Суд при розгляді касаційних скарг дійшов висновку, що вони підлягають задоволенню з огляду на таке.

Колегія суддів звернула увагу, що окрема ухвала є способом реагування суду на випадки виявлення порушення законності та правопорядку, які не можуть бути усунені ним самостійно при вирішенні адміністративного спору з використанням представлених адміністративним процесуальним законом засобів.

Окрема ухвала виноситься судом у зв'язку з виявленням під час судового розгляду справи порушення законності з боку, зокрема, суб'єкта владних повноважень, які не охоплюються предметом спору та не можуть бути усунені при розв'язанні спору по суті.

Згідно з частиною п'ятою статті 4 Закону України «Про доступ до судових рішень» від 22 грудня 2005 року № 3262-IV судді мають право на доступ до всіх інформаційних ресурсів Єдиного державного реєстру судових рішень.

У справі, що розглядається, в основу висновків суду апеляційної інстанції про наявність підстав для постановлення окремої ухвали фактично була покладена

позиція про неврахування митним органом при здійсненні митного контролю та митного оформлення імпортованих ТОВ товарів позиції щодо порядку здійснення контролю, правильності визначення митної вартості товарів, що мало наслідком прийняття численних рішень про коригування митної вартості товарів.

Суд касаційної інстанції з'ясував таке. Предметом позову в адміністративних справах, на які посилався суд апеляційної інстанції в оскаржуваній окремій ухвалі (№№ 821/75/18, 821/289/18, 821/1618/17, 821/1616/17, 821/1617/17, 821/1697/17, 821/101/18, 821/99/18, 821/407/18, 821/191/18, 821/189/18, 821/190/18, 821/408/18, 821/410/18, 821/287/18, 821/406/18, 821/544/18, а також у цій справі – № 821/597/18), були, зокрема, вимоги про скасування рішень про коригування митної вартості товарів, які стосувалися різних випадків поставки товарів ТОВ. Такі поставки відрізнялися типами товарів (санітарно-технічне обладнання, кухонні раковини, металеві труби, меблева фурнітура, двері, монтажна піна в металевих балонах, будівельний інструмент тощо), зовнішньоекономічними контрактами, переліками наданих декларантом у підтвердження заявленої митної вартості документів тощо. За наслідками вирішення спорів були ухвалені судові рішення на користь ТОВ, які набрали законної сили станом на момент постановлення оскарженої окремої ухвали та її касаційного перегляду.

Системний аналіз положень статей 53, 54 МК України дає підстави для висновку про те, що органи доходів і зборів мають право здійснювати контроль правильності обчислення декларантом митної вартості. Відповідна процедура передбачає, зокрема, витребування додаткових документів на підтвердження задекларованої митної вартості в разі наявності обґрунтованих сумнівів у достовірності поданих декларантом відомостей, що зумовлено, зокрема, неповнотою поданих документів, невідповідністю характеристик товарів їх митному огляду, порівнянням рівня заявленої митної вартості товарів з рівнем митної вартості ідентичних або подібних товарів, митне оформлення яких уже здійснено.

З огляду на зміст частини першої статті 55 МК України рішення про коригування заявленої митної вартості товарів є актом індивідуальної дії, прийнятим за наслідком проведеної митним органом процедури контролю правильності визначення митної вартості цих товарів у кожному конкретному випадку їх імпорту. Це здійснюється за результатами оцінки на основі пред'явлених декларантом документів заявленої митної вартості у контексті ряду категорій: виду товару, умов поставки, договірних зобов'язань за зовнішньоекономічним контрактом, рівня митної вартості ідентичних або подібних товарів тощо.

За загальним правилом, адміністративний розгляд кожної окремої справи по суті передбачає вирішення спору судом за результатами повного та всебічного з'ясування обставин у справі. Ураховуються надані сторонами докази (самостійно або за наслідками витребування за ініціативою суду). Здійснюється юридична оцінка спірних правовідносин за наслідками застосування відповідних норм матеріального права. Суд не може обмежити право сторони у справі довести в судовому процесі обставини, на яких ґрунтуються її вимоги, поданням винятково доказів, наявних у неї під час виникнення спірних правовідносин.

З огляду на специфіку предметів спорів у адміністративних справах щодо оскарження рішень про коригування митної вартості товарів, а також особливості адміністративного провадження щодо вирішення кожного спору по суті судова палата постановила, що скасування в судовому порядку рішень про коригування митної вартості товарів стосовно різних випадків поставок не є підставою для висновку про триваючу системність порушень митного органу в межах здійснення покладених на нього повноважень.

Судова палата зауважила, що використаний судом апеляційної інстанції в оскаржуваній окремій ухвалі підхід є надто формалізованим, оскільки породжує упереджену негативну оцінку діям митного органу в наступних випадках митного контролю та митного оформлення товарів, імпортованих ТОВ, безвідносно до специфіки кожної з поставок.

Суд касаційної інстанції вказав, що оскаржувана окрема ухвала суду апеляційної інстанції не відповідає закріпленій у КАС України меті ухвалення такого процесуального судового рішення. Зазначений судовий акт не сприяє будь-якому припиненню правопорушення та/або відновленню порушеного права ТОВ, що не може бути забезпечене вирішенням спору по суті.

Виявлені за наслідками розгляду адміністративної справи порушення, допущені митним органом щодо контролю правильності визначення митної вартості товарів, були усунені при вирішенні адміністративного спору через задоволення позовних вимог про визнання протиправним та скасування рішення про коригування митної вартості товарів. Підстави для додаткового реагування судом на такі порушення щодо постановлення окремої ухвали відсутні.

Апеляційний суд необґрунтовано та безпідставно розцінив як порушення, спрямоване на завдання шкоди інтересам держави у вигляді сплати судових витрат, реалізацію митним органом права на оскарження до судів вищих інстанцій судових рішень, ухвалених на користь ТОВ.

Таким чином, прийняття окремої ухвали в цій справі не відповідає вимогам частини першої статті 249 КАС України (у редакції, чинній на момент постановлення оскарженої ухвали).

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 18 жовтня 2019 року у справі № 821/597/18 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85154589>.

[Право на касаційне оскарження рішення суду апеляційної інстанції у справі за зверненням органів доходів і зборів в касаційному порядку виникає за умови ухвалення постанови судом апеляційної інстанції](#)

18 жовтня 2019 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв ухвалу у справі № 826/2195/16, якою закрити касаційне провадження за касаційною скаргою Товариства з обмеженою відповідальністю «Фудмережа» (далі – ТОВ, відповідач) за поданням Головного управління ДФС у Рівненській області (далі – ГУ ДФС) про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна.

Суть спору полягала в тому, що ГУ ДФС звернулося до суду з поданням до ТОВ про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна. Фактичні обставини справи полягали в тому, що посадові особи ГУ ДФС не були допущені до проведення перевірки. Про це був складений акт, що є законною підставою для прийняття рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків, яке підлягає підтвердженню в судовому порядку.

Окружний адміністративний суд постановою, яка була залишена без змін ухвалою апеляційного суду, задовольнив подання. Суд підтвердив обґрунтованість повного адміністративного арешту майна ТОВ. Відповідач подав касаційну скаргу.

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Розгляд справи зумовлений необхідністю відступити від висновку щодо застосування норм права в подібних правовідносинах, викладеного в постанові Верховного Суду від 28 серпня 2018 у справі № 804/19780/14. У цій справі касаційний суд дійшов висновку, що скарга на дії посадових осіб податкового органу щодо проведення перевірки в порядку досудового (адміністративного) оскарження не має розумітись як спір про право. Оскарження наказу про проведення перевірки, дій податкового органу щодо її проведення є по суті запереченням обставин, що зумовили звернення податкового органу з відповідним поданням, не є спором про право. Верховний Суд вказав на те, що під спором про право необхідно розуміти, зокрема, оскарження до суду рішення про застосування адміністративного арешту майна, оскарження податкового повідомлення-рішення, покладеного в основу податкового боргу, що обумовило звернення податкового органу з поданням у порядку особливого провадження тощо. Таким чином, касаційний суд скасував ухвалу апеляційного адміністративного суду про закриття провадження, справу направив до суду апеляційної інстанції для продовження розгляду.

Верховний Суд визнав за необхідне відступити від вказаного висновку щодо відсутності спору про право в разі оскарження в досудовому порядку наказу про проведення перевірки та рішення про застосування адміністративного арешту майна з огляду на таке.

Судова палата звернула увагу, що судовий розгляд спору в цій справі здійснювався в особливому порядку, передбаченому положеннями статті 1833 КАС України (у редакції до 15 грудня 2017 року).

Частина десята статті 1833 КАС України встановлює, що апеляційний перегляд постанови суду першої інстанції здійснюється за загальною процедурою. Постанова суду апеляційної інстанції може бути оскаржена в касаційному порядку за загальною процедурою.

Таким чином, відповідно до положень процесуального закону, що діяв на час постановлення оскаржуваної ухвали суду апеляційної інстанції, таке судове рішення, прийняте у порядку статті 1833 КАС України, є остаточним та оскарженню не підлягає. Тобто право на касаційне оскарження рішення суду апеляційної інстанції у справі за зверненням органів доходів і зборів в касаційному порядку виникає за умови ухвалення судом апеляційної інстанції тільки постанови.

Водночас відповідно до частини першої статті 328 КАС України (у редакції з 15 грудня 2017 року) учасники справи, а також особи, які не брали участі у справі, якщо суд вирішив питання про їхні права, свободи, інтереси та (або) обов'язки, мають право оскаржити в касаційному порядку рішення суду першої інстанції після апеляційного перегляду справи, а також постанову суду апеляційної інстанції повністю або частково у випадках, визначених цим Кодексом.

Особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків регулює стаття 283 КАС України (у редакції з 15 грудня 2017 року).

Відповідно до частини третьої статті 272 КАС України (у редакції з 15 грудня 2017 року) судові рішення суду апеляційної інстанції за наслідками апеляційного перегляду справ, визначених статтями 273–277, 282–286 цього Кодексу, набирають законної сили з моменту проголошення та не можуть бути оскаржені.

Отже, КАС України в редакції з 15 грудня 2017 року також не передбачає можливості оскарження в касаційному порядку рішення суду апеляційної інстанції за наслідками апеляційного перегляду справ, визначених статтею 283 цього Кодексу.

Судова палата зробила висновок, що касаційна скарга ТОВ подана на постанову окружного адміністративного суду та ухвалу апеляційного суду, прийняті в порядку статті 1833 КАС України, які за наслідками апеляційного перегляду спору є остаточними та оскарженню не підлягають. Касаційна скарга прийнята до провадження суду касаційної інстанції помилково, тому касаційне провадження у справі належить закрити.

Детальніше з текстом ухвали Верховного Суду від 18 жовтня 2019 року у справі № 826/2195/16 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85153985>.

Боржник, стосовно якого порушене провадження про визнання банкрутом і введений мораторій на задоволення вимог кредиторів, звільняється від відповідальності лише за невиконання зобов'язань, щодо яких запроваджений 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 прийняв постанову у справі № 2340/4157/18, якою задовольнив касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Черкаській області (далі – ГУ ДФС, відповідач) за позовом Публічного акціонерного товариства «Черкасиобленерго» (далі – ПАТ, позивач) про визнання протиправним та скасування рішення про застосування штрафних санкцій та нарахування пені за несвоєчасну сплату (несвоєчасне перерахування) єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в період дії мораторію на задоволення вимог кредиторів у справі про банкрутство.

Суть спору полягала в тому, що ПАТ вважало, що рішення Нацкомісія прийняла 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. Позивач, 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 в яких виник спір.

Окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою апеляційного 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 позивача були застосовані (нараховані) неправомірно. Відповідач подав касаційну скаргу.

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Розгляд справи зумовлений неоднаковим застосуванням судом касаційної інстанції однієї й тієї ж норми права в аналогічних справах.

Так, Верховний Суд вже розглядав справи з подібними правовідносинами, зокрема, справи № 823/2240/17 та № 2340/4250/18. Касаційний суд прийняв постанови відповідно від 18 вересня 2018 року та від 14 травня 2019 року, у яких дійшов висновку, що норма частини четвертої статті 12 Закону України № 2343-XII в редакції, яка діяла до 19 січня 2013 року, встановлює абсолютну заборону щодо застосування під час мораторію на задоволення вимог кредиторів всіх санкцій за невиконання чи неналежне виконання грошових зобов'язань і зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Зміст цієї заборони не пов'язаний з визначенням поняття мораторію та не обмежений ним. Заборона чинна протягом дії мораторію. Тому санкції за невиконання грошових зобов'язань не застосовуються через пряму заборону законом безвідносно до часу виникнення зобов'язань.

Судова палата звернула увагу, що 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 відносяться 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, чинний 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.

Враховуючи викладене, Верховний Суд прийшов до висновку, що встановлена 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.

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 і касаційну скаргу ДФС задовольнив.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 23 жовтня 2019 року у справі № 2340/4157/18 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85521093>.

3.3. Судові рішення, прийняті у 2020 році

Несплата (неперерахування) податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків є підставою для накладення штрафу згідно зі статтею 127 ПК України. Розмір штрафних санкцій визначається з урахуванням кількості разів допущених податкових правопорушень, незалежно від того, чи виявлені такі порушення контролюючим органом в 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 прийняв постанову у справі № 820/11382/15, якою задовольнив касаційну скаргу за позовом Комунального підприємства «Харківводоканал» до Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби України про скасування податкового повідомлення-рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій та нарахування пені на підставі статей 127, 129 ПК України.

Задовольняючи позов, суд першої інстанції зазначив про протиправність оскаржуваного податкового повідомлення-рішення у зв'язку з помилковим притягненням платника податків до відповідальності на підставі статті 127 ПК України, оскільки відповідальність мала визначитися на підставі статті 126 ПК України

як несвоєчасне перерахування платником податків до бюджету нарахованих сум податку на доходи фізичних осіб.

Апеляційний суд скасував постанову окружного адміністративного суду та ухвалив нову постанову, якою позов задоволено частково. Суд апеляційної інстанції, встановивши, що в перевіреному періоді підприємство «Харківводоканал» виплачувало доходи працівникам у вигляді заробітної плати, утримувався податок на доходи фізичних осіб, але до бюджету в строки, установлені ПК України, не перераховувався, дійшов висновку про правильне застосування податковим органом статті 127 ПК України за таке порушення. Суд також зазначив, що контролюючий орган безпідставно застосував до позивача штраф у розмірі 75% суми податку, оскільки протягом 1095 днів не застосовував до позивача штрафних санкцій відповідно до абзацу другого пункту 127.1 статті 127 ПК України, що виключає можливість вважати порушення, встановлені одним актом перевірки, такими, що були вчинені послідовно вдруге та втретє.

07 листопада 2019 року колегія суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду ухвалила передати справу на розгляд судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів відповідно до частини першої статті 346 КАС України, у зв'язку з необхідністю відступити від висновку щодо застосування норми права в подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду.

Верховний Суд дійшов висновку про наявність підстав для задоволення касаційної скарги з таких підстав.

Приписи статті 127 ПК 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.

Суд відхилив аргументи позивача щодо неправильної кваліфікації податковим органом податкового порушення, оскільки, на його думку, в такому випадку відбувається порушення правил сплати (перерахування) податків відповідно до статті 126, а не статті 127 ПК України.

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

Відповідно до статті 127 ПК 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 ПК 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 ПК 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 ПК України, такий платник податків притягується до відповідальності відповідно до статті 126 ПК України.

Стаття 127 ПК 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 ПК 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.

На підставі аналізу норм права судова палата зробила правовий висновок, що несплата (неперерахування) податковим агентом до або під час виплати доходу на користь іншого платника податків є підставою для накладення штрафу згідно зі статтею 127 ПК України. Розмір штрафних санкцій визначається з урахуванням кількості разів допущених податкових правопорушень, незалежно від того, чи виявлено такі порушення контролюючим органом в межах однієї перевірки.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 21 січня 2020 року у справі № 820/11382/15 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87478109>.

У разі отримання доходу від продажу нерухомого майна, тобто з іншого джерела, ніж передбачає підпункт 7.11.2 статті 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (чинного станом на 29 квітня 2011 року), такий дохід підлягає оподаткуванню податком на прибуток на загальних підставах. Установа, яка не є платником ПДВ, зобов'язана зареєструватися платником ПДВ у разі здійснення операцій з постачання товарів / послуг протягом останніх 12 календарних місяців, сума яких сукупно перевищує 300 000 грн

24 січня 2020 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову у справі № 2а/0370/2676/11, якою залишив без задоволення

касаційну скаргу за позовом Любешівської районної ради Волинської області (далі – позивач) до Камінь-Каширської міжрайонної державної податкової інспекції про скасування податкових повідомлень-рішень.

Суть спору полягала в тому, що позивач від імені територіальної громади продала об'єкт незавершеного будівництва «Любешівський молокозавод». Було укладено договір купівлі-продажу, що дало підставу податковому органу нарахувати податкові зобов'язання з податку на прибуток та податку на додану вартість, які позивач вважає незаконними. Вказане майно на балансі ради не перебувало, кошти від продажу майна надійшли на рахунок спеціального фонду місцевого бюджету, а не на рахунки районної ради, яка є неприбутковою організацією.

Окружний адміністративний суд позовні вимоги задовольнив частково. Апеляційний суд скасував постанову суду першої інстанції та прийняв нове рішення, яким у задоволенні позову відмовив.

Суд апеляційної інстанції керувався тим, що суд першої інстанції помилково не звернув увагу на приписи підпункту 7.11.9 пункту 7.11 статті 7 Закону України від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі – Закон України № 334/94-ВР), чинного на момент виникнення спірних правовідносин та якими визначено, що незалежно від положень абзацу першого цього підпункту, коли неприбуткова організація отримує дохід з джерел, інших ніж визначені відповідними підпунктами 7.11.2 – 7.11.7 цього пункту, така неприбуткова організація зобов'язана сплатити податок на прибуток, який визначається як сума доходів, отриманих з таких інших джерел, зменшена на суму витрат, пов'язаних з отриманням таких доходів, але не вище суми таких доходів.

Посилаючись на положення Закону України «Про податок на додану вартість», апеляційний суд дійшов висновку, що податковий орган правильно визначив базу оподаткування з договірної вартості, тобто з 726 490,00 грн, оскільки інші витрати пов'язані з реалізацією об'єкта, як-то проведенням аукціону, виконанням робіт комунальним підприємством «Волинське обласне бюро технічної інвентаризації», державним підприємством «Інформаційний центр» Міністерства юстиції України; витрати на інформаційне повідомлення здійснювались як самостійні правочини, які підлягали оподатковуванню як самостійні операції з надання послуг.

31 жовтня 2019 року колегія суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду ухвалила передати справу на розгляд судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів відповідно до частини першої статті 346 КАС України, **у зв'язку з необхідністю відступити від висновку щодо застосування норми права в подібних правовідносинах, викладеного в раніше ухваленому рішенні Верховного Суду.**

Суд касаційної інстанції погодився з висновком суду апеляційної інстанції щодо правомірності податкових повідомлень-рішень, якими Любешівській районній раді нараховано грошові зобов'язання з податку на прибуток та податку на додану вартість.

На підставі аналізу норм права судова палата зробила правовий висновок, що в разі отримання доходу від продажу нерухомого майна, тобто з іншого джерела, ніж передбачено підпунктом 7.11.2 статті 7 Закону України № 334/94-ВР, такий дохід

підлягає оподаткуванню податком на прибуток на загальних підставах. Установа, яка не є платником ПДВ, зобов'язана зареєструватися платником ПДВ у разі здійснення операцій з постачання товарів/послуг протягом останніх 12 календарних місяців, сума яких сукупно перевищує 300 000 грн.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 24 січня 2020 року у справі № 2а/0370/2676/11 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87363512>.

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

31 січня 2020 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову у справі № 1340/3649/18, якою задовольнив касаційну скаргу за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Верболіз» (далі – позивач, ТОВ «Верболіз») до Головного управління ДФС у Львівській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

Окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою апеляційного суду, у задоволенні позову відмовив. Ці суди дійшли висновку, що припинення зобов'язань зарахуванням зустрічних однорідних вимог впродовж строку дії постанов Правління Національного банку України від 14 вересня 2016 року № 386 та від 13 грудня 2016 року № 410 не є підставою для зняття експортної операції з контролю, а тому – і для переривання строку зарахування валютної виручки, встановленого статтею 1 Закону України від 23 вересня 1994 року № 185/94-ВР «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» (далі – Закон України № 185/94-ВР). При ухваленні цих судових рішень суди враховували висновки Верховного Суду, викладені, зокрема, у постанові від 29 січня 2019 року у справі № 819/2014/17.

У цій постанові Верховний Суд висловив правову позицію, якою керувалися суди попередніх інстанцій при вирішенні справи, про те, що припинення зобов'язань зарахуванням зустрічних однорідних вимог впродовж строку дії Постанови Правління Національного банку України № 410 не вважається підставою для зняття експортної операції з контролю. Таку позицію Верховний Суд вмотивував, зокрема, тим, що постанови Правління Національного банку України регулюють відносини між сторонами контракту та не забороняють проведення розрахунків у спосіб заліку. Їхні норми адресовані резидентів та уповноваженому банку, що здійснює валютний контроль за експортною операцією. Водночас резидент при здійсненні господарської

діяльності не позбавлений можливості врегулювати договірні відносини з урахуванням загальнодоступних правил валютного контролю або врахувати ризики їх недодержання.

Колегія суддів судової палати вказала, що наявні підстави для відступлення від правової позиції Верховного Суду, викладеної в указаній постанові, а касаційна скарга була задоволена з огляду на таке.

Верховний Суд звернув увагу, що конституційно-правова норма, яка декларує право на підприємницьку діяльність, містить застереження, що сферою його реалізації є тільки ті види діяльності, що не заборонені законом. Законодавець вказав і на засоби обмеження – пряму заборону відсиланням до поточного законодавства, насамперед, Господарського та Цивільного кодексів України.

Наведений принцип вільного вибору та самостійного здійснення підприємцем зовнішньоекономічної діяльності встановлює можливість для суб'єктів підприємницької діяльності України підтримувати відносини з іноземними суб'єктами господарської діяльності з урахуванням положень Конституції та законів України, а також міжнародних норм і правил. Правове регулювання такої діяльності, а також обмеження щодо її здійснення встановлені Законом України від 16 квітня 1991 року № 959-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність» (далі – Закон України № 959-XII, тут і далі – у редакції, яка була чинна на момент виникнення спірних правовідносин).

Одним із таких обмежень є закріплення статтею 1 Закону України № 185/94-ВР присічних строків розрахунків при експорті товарів/послуг.

Відповідальність за порушення наведеної вимоги Закону України № 185/94-ВР передбачена статтею 4 вказаного Закону, яка встановлює стягнення пені за кожний день прострочення.

Отже, Закон України № 185/94-ВР встановлює відповідальність за порушення строків розрахунку в іноземній валюті (надходження виручки) за наслідками виконання зовнішньоекономічних контрактів та єдиною підставою до звільнення від такої відповідальності визнає наявність висновку центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері економічного розвитку.

Водночас надходження валютної виручки на рахунок можливе лише за дійсним зобов'язанням і не очікується за припиненням.

У такому аспекті потрібно звернутися до загальних засад зобов'язального права, що за своїм обсягом поняття виконання є дещо вужчим, ніж поняття припинення, оскільки останнє охоплює всі випадки ліквідації зобов'язально-правового зв'язку, незалежно від виконання раніше досягнутих домовленостей.

Так, одним зі способів припинення зобов'язань у цивільному та господарському праві є зарахування, при якому погашаються зустрічні однорідні вимоги, строк виконання яких настав, або не встановлений, або визначений моментом пред'явлення вимоги (стаття 601 ЦК України).

Отже, залік (або зарахування) зустрічних однорідних вимог контрагентів є одним із законних засобів врегулювання сторонами своїх взаємних зобов'язань. Водночас для проведення зарахування необхідна сукупність умов, а саме: вимоги мають бути зустрічними (тобто такими, що впливають зі взаємних зобов'язань між двома

особами) та однорідними (як правило, йдеться про взаємні вимоги грошових сум в одній і тій же валюті); має настати строк виконання за всіма зустрічними вимогами.

Аналіз наведених правових норм дав підстави для висновку, що випадки, у яких суб'єктам господарювання забороняється припинити зобов'язання зарахуванням зустрічних однорідних вимог, мають бути визначені винятково в законах України. Жодних обмежень на використання такого способу розрахунку за зовнішньоекономічними операціями закони України не передбачають.

Таким чином, спеціальні закони, зокрема законом України № 959-XII і № 185/94-ВР, ЦК та ГК не забороняють, а окремі з них – навіть прямо передбачають зарахування зустрічних однорідних вимог як вид припинення зобов'язання за зовнішньоекономічними договорами.

Верховний Суд звернув увагу, що чинне законодавство не забороняє та не обмежує законні форми розрахунків за зовнішньоекономічними операціями, що не передбачають, власне, надходження іноземної валюти на рахунок резидента. Виконання зобов'язань резидента України перед нерезидентом за зовнішньоекономічним контрактом зарахуванням зустрічних грошових вимог за наявності належним чином оформлених документів є підставою для зняття банком з контролю експортно-імпоротної операції, вчинюваної ним відповідно до Інструкції про порядок здійснення контролю за експортними, імпортними операціями, затвердженої постановою Правління Національного банку України від 24 березня 1999 року № 136, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 28 травня 1999 року за № 338/3631 (далі – Інструкція № 136).

Аналізуючи обставини, що склалися в цій справі, колегія суддів констатувала, що зі змісту імпортного та експортного контрактів, наявних первинних документів, а також з Угоди про зарахування вбачається, що між двома суб'єктами господарювання виникли зустрічні вимоги, які є грошовими, тобто однорідними, між сторонами відсутній спір щодо характеру зобов'язань, їхнього змісту, умов виконання, а умови проведення розрахунків за експортним та імпортним контрактами відповідають критеріям, зазначеним, зокрема, у пункті 1.11 Інструкції № 136, дотримання яких є передумовою для визнання зарахування зустрічних однорідних вимог та зняття цих розрахунків банком з валютного контролю.

З урахуванням наведеного сторони зовнішньоекономічних операцій, здійснюючи експортно-імпортні операції, обґрунтовано виходили з того, що закони України передбачають їхнє право на застосування такої форми розрахунків, як зарахування (залік) зустрічних однорідних (грошових) вимог, а також що таке право не може бути скасоване підзаконними актами.

Податковий орган, приймаючи оскаржуване рішення про нарахування позивачу пені за порушення строків розрахунків за договором від 14 січня 2016 року № 14/01/16, укладеним позивачем з фірмою – нерезидентом «CLEANergy e.K», та констатуючи порушення ТОВ «Верболіз» вимог статті 1 Закону України № 185/94-ВР, не врахував, що наведена норма Закону регламентує строки зарахування валютної виручки резидентів на їхні рахунки в уповноважених банках за результатами безпосередньо виконання зовнішньоекономічних контрактів, чого в такому випадку не відбулось.

Моментом одержання виручки в іноземній валюті за експортовану продукцію вважається дата надходження коштів на валютний рахунок резидента в уповноваженому банку України (абзац другий пункту 5 Інструкції про порядок здійснення розрахунків у іноземній валюті за експортно-імпортними операціями на умовах відстрочки платежів чи поставок, затвердженої Наказом Національного банку України від 14 червня 1994 року № 85).

Водночас у справі, що розглядається, припинення відповідних зобов'язань відбулося не в грошовій формі, тобто без зарахування валютної виручки на рахунок резидента в уповноваженому банку.

У такому випадку податковий орган не довів наявності підстав, з яким Закон України № 185/94-ВР пов'язує застосування штрафних санкцій (пені), передбачених статтею 4 такого Закону.

Практика обмежень щодо зняття з валютного контролю експортних операцій клієнтів на підставі документів про припинення зобов'язань зарахуванням зустрічних однорідних вимог в іноземній валюті вперше була запроваджена Постановою Правління Національного банку України від 20 серпня 2014 року № 515 «Про врегулювання ситуації на валютному ринку України».

Метою такого обмеження було недопущення використання фінансової системи України для відмивання грошей та фінансування тероризму, врегулювання ситуації на валютному ринку України та контролю валютних операцій. Відповідні норми були адресовані уповноваженому банку, що здійснює валютний контроль за експортною операцією. У контексті мети введено в дію обов'язковий продаж на міжбанківському валютному ринку України частини надходжень у визначеному розмірі.

Дія таких обмежень пролонгувалася Правлінням Національного банку України у спосіб прийняття типових постанов, зокрема постанов Правління Національного банку України № 386 та № 410, у пунктах 4 яких встановлено, що уповноважені банки не можуть знімати з контролю експортні операції клієнтів на підставі документів про припинення зобов'язань зарахуванням зустрічних однорідних вимог в іноземній валюті 1-ї групи Класифікатора/російських рубльях (незалежно від суми операції).

Водночас вказані обмеження щодо зняття експортних операцій з валютного контролю, запроваджені постановами Правління Національного банку України № 386 і № 410, адресовані винятково уповноваженим банкам. Обов'язок продажу валютної виручки у визначеному розмірі не є обмеженням для сторін у здійсненні розрахунків за зовнішньоекономічними контрактами зарахуванням зустрічних грошових вимог.

Указані положення актів Національного банку України не регулюють підприємницької діяльності суб'єктів господарювання, не встановлюють форми розрахунків за зовнішньоекономічними контрактами та як підзаконні акти не можуть обмежувати дію норм законів України, якими передбачено вільний вибір сторонами контракту форми розрахунків.

Таким чином, судова палата в цій справі вирішила відступити від правового висновку, викладеного в постанові Верховного Суду від 29 січня 2019 року у справі № 819/2014/17, що припинення зобов'язань зарахуванням зустрічних однорідних вимог впродовж строку дії постанов Правління НБУ, зокрема від 14 вересня 2016 року № 386

і від 13 грудня 2016 року № 410, не вважається підставою для зняття експортної операції з контролю з визнанням правомірним наслідком такого контролю застосування санкцій, передбачених Законом України № 185/94-ВР. Було сформовано нову правову позицію, відповідно до якої резидент є вільним у виборі форми розрахунків за зовнішньоекономічними операціями з-поміж тих, що не суперечать законам України, а тому перебування таких операцій на контролі не спричиняє наслідку у вигляді застосування штрафних санкцій (пені), передбачених статтею 4 Закону України № 185/94-ВР. Припинення зобов'язання зарахуванням зустрічних однорідних вимог є складовою гарантованою Конституцією України права на свободу підприємницької діяльності та може обмежуватися винятково законами України.

Враховуючи обставини справи, а саме: виконання зобов'язань резидента України перед нерезидентом за зовнішньоекономічним контрактом зарахуванням зустрічних вимог за наявності належним чином оформлених документів, судова палата не погодилася з висновком судів попередніх інстанцій та постановила, що податковий орган не довів наявності підстав для нарахування позивачу пені за порушення строку розрахунку у сфері зовнішньоекономічної діяльності, з огляду на що податкове повідомлення-рішення від 22 травня 2018 року № 0008531403 є протиправним та підлягає скасуванню.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 31 січня 2020 року у справі № 1340/3649/18 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87478127>.

Компонент моторного палива (добавки до палива) з концентрацією спирту 80 об.% або більше відповідає коду 2207 згідно з УКТ ЗЕД, а на операції з таким компонентом поширюються вимоги Закону України «Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів»

13 лютого 2020 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову у справі № 816/2897/15, якою задовольнив касаційну скаргу за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Бест Автосвіт» (далі – позивач, Товариство) до ДФС України про визнання протиправним та скасування рішення про застосування фінансових санкцій за здійснення оптової торгівлі спиртом без ліцензії.

Окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою апеляційного суду, позов задовольнив. Задовольняючи позовні вимоги, суди першої та апеляційної інстанцій, виходили з того, що компонент моторного альтернативного палива відповідає характеристикам товарної позиції 3811 і не може вважатися «спиртом етиловим та іншим спиртовим дистилятом, одержаним шляхом перегонки, денатуровані», бо призначений для використання в інших, конкретно визначених цілях.

Верховний Суд вже розглядав адміністративну справу № 826/15341/15 і висловлював правову позицію щодо застосування норм права в подібних правовідносинах. Так, у постанові від 14 серпня 2018 року Верховний Суд зробив

висновок, що визначальною ознакою для віднесення товару до товарної позиції 2207 згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (далі – УКТ ЗЕД) є визначення у складі речовини вмісту спирту в його відсотковому відношенні – концентрація спирту 80 об.% або більше. Зважаючи на те, що поставлені на адресу Товариства за договором про переробку давальницької сировини компоненти моторного палива (добавки до палива) вироблені на основі біоетанолу та містять у своєму складі спирт етиловий (біоетанол) з об'ємною часткою 98%, такі компоненти є підакцизною продукцією та підлягають зберіганню в приміщеннях, включених до Єдиного реєстру місць зберігання спирту.

Правова позиція судової палати полягає в такому.

Правила, за якими здійснюється класифікація товарів в УКТ ЗЕД, визначені в Основних правилах інтерпретації УКТ ЗЕД – складовій Митного тарифу України (додаток до Закону України «Про Митний тариф України») (далі – Основні правила інтерпретації).

Пункт 1 Основних правил інтерпретації (правило 1) встановлює, що назви розділів, груп і підгруп наводяться лише для зручності користування УКТ ЗЕД; для юридичних цілей класифікація товарів в УКТ ЗЕД здійснюється за назвами товарних позицій та відповідних приміток до розділів чи груп.

Незастосування судами першої та апеляційної інстанцій цієї норми призвело до неправильного висновку, що визначальним для класифікації товару за будь-якою позицією групи 22 «Алкогольні і безалкогольні напої та оцет» є його належність до готових харчових продуктів, алкогольних та/або безалкогольних напоїв чи оцту як однієї з підстав для висновку, що компонент моторного альтернативного палива не відповідає коду 2207.

Згідно з цими Поясненнями до товарної позиції 2207 етиловий спирт використовується для багатьох промислових цілей, зокрема, як розчинник для виробництва хімічних продуктів, лаків, для обігріву та освітлення, для приготування спиртних напоїв.

Класифікація спирту етилового за товарною позицією 2207 не вимагає «чистоти» етилового спирту як однієї речовини. Ця позиція може включати суміші етилового спирту з іншими речовинами. Такий висновок відповідає підпункту «b» пункту 2 Основних правил інтерпретації (правило 2(b)), яким, зокрема передбачено, що будь-яке посилання в назві товарної позиції на будь-який матеріал чи речовину стосується також сумішей або сполук цього матеріалу чи речовини з іншими матеріалами чи речовинами. Зазначений підпункт також встановлює, що класифікація товару, що складається більше ніж з одного матеріалу чи речовини, здійснюється відповідно до вимог правила 3.

Це правило полягає в тому, що коли згідно з правилом 2 (b) або з будь-яких інших причин товар на перший погляд (*prima facie*) можна віднести до двох чи більше товарних позицій, його класифікація здійснюється таким чином: перевага надається тій товарній позиції, у якій товар описується конкретніше в порівнянні з товарними позиціями, де дається більш загальний його опис. Проте коли кожна з двох або більше товарних позицій стосується лише частини матеріалів чи речовин, що входять до складу суміші чи багатокомпонентного товару, або лише частини товарів,

що надходять у продаж у наборі для роздрібної торгівлі, такі товарні позиції вважаються рівнозначними щодо цього товару, навіть якщо в одній з них подається повніший або точніший опис цього товару (підпункт «а» пункту 3 Основних правил інтерпретації).

Суди попередніх інстанцій погодилися з доводами позивача, що компонент моторного альтернативного палива, реалізацію якого здійснив позивач, відноситься до товарної позиції 3811 (код 3811 19 00 00). Водночас такий висновок суду не відповідає правильному застосуванню підпункту «b» пункту 2, підпункту «а» пункту 3 Основних правил інтерпретації та наказу ДФС від 09 червня 2015 року № 401.

Опис товару, класифікації якого за УКТ ЗЕД стосується спір, у позиції 3811 обмежений тільки назвою «антидетонатор», тоді як позиція 2207 описує його детальніше, а саме: як «спирт етиловий, неденатурований, з концентрацією спирту 80 об.% або більше», тобто розкриває його характеристики як суміші з такою концентрацією спирту етилового.

Враховуючи зазначене, компонент моторного альтернативного палива, реалізацію якого здійснив позивач у цій справі, відповідає коду 2207 згідно з УКТ ЗЕД, на операції з ним поширюються вимоги, встановлені Законом України від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР «Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» (далі – Закон України № 481/95-ВР), а тому застосування до позивача фінансових санкцій за порушення статті 14 цього Закону є правомірним.

Колегія суддів не знайшла підстав для відступу від правової позиції Верховного Суду в постанові від 14 серпня 2018 року у справі № 826/15341/15. У вказаній постанові колегія суддів висловила правову позицію, згідно з якою компонент моторного палива (добавки до палива) з концентрацією спирту 80 об.% або більше відповідає коду 2207 згідно з УКТ ЗЕД, а на операції з таким компонентом поширюються вимоги Закону України № 481/95-ВР.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 13 лютого 2020 року у справі № 816/2897/15 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/88360067>.

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

17 лютого 2020 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову у справі № 820/3556/17, якою задовольнив касаційну скаргу за позовом до Головного управління Державної податкової служби (далі – ДПС) у Харківській області (правонаступник Головного управління ДФС у Харківській області) про скасування податкового повідомлення-рішення.

Спiрнi вiдносини в цiй справi пов'язанi з правомiрнiстю донарахування податковим органом грошових зобов'язань з податку на нерухоме майно, вiдмiнне вiд земельної дiлянки, власнику нежитлового примiщення, що вiднесене до будiвель промисловостi, а також можливiстю застосування положень пiдпункту «є» пiдпункту 266.2.2 пункту 266.2 статтi 266 ПК України до будiвлi, яка хоч i вiднесена до будiвель промисловостi згiдно з правовстановлюючими документами, але не перебуває у власностi промислових пiдприємств та не використовується у виробничому процесi промислових пiдприємств.

Верховний Суд вже розглядав подiбну справу та висловлював правову позицiю щодо застосування норм права в подiбних правовiдносинах.

Верховний Суд ухвалою вiд 23 травня 2019 року передав справу на розгляд судової палати з розгляду справ щодо податкiв, зборiв та iнших обов'язкових платежiв Касацiйного адмiнiстративного суду у складi Верховного Суду у зв'язку з необхiднiстю вiдступити вiд висновку щодо застосування норми права в подiбних правовiдносинах, викладеного в постановi Верховного Суду вiд 15 травня 2018 року у справi № 806/2676/17.

У постановi Верховного Суду вiд 15 травня 2018 року було зроблено висновок, що використаний в ПК України термiн «будiвлi промисловостi» має застосовуватися винятково вiдносно будiвель промислових пiдприємств рiзних галузей. Буквальний аналіз пiдпункту «є» пiдпункту 266.2.2 пункту 266.2 статтi 266 ПК України свiдчить про те, що нерухомiсть має бути класифiкована як «будiвлi промисловостi промислових пiдприємств». На думку Верховного Суду в згаданiй постановi, законодавець використав прислiвник «зокрема», який уживається для пiдкреслення, видiлення чогонебудь з-помiж однотипного та який вiдноситься в такому випадку до виду будiвель промисловостi (виробничi корпуси, цехи, складські примiщення), а не до суб'єкта власностi. Застосування пiдпункту «є» пiдпункту 266.2.2 пункту 266.2 статтi 266 ПК України можливе в разi дотримання двох обов'язкових умов: 1) наявнiсть будiвель промисловостi; 2) iх перебування у власностi промислових пiдприємств.

Судова палата при розглядi цiєї справи прийшла до висновку, що наявнi пiдстави для вiдступлення вiд зазначеної правової позицiї Верховного Суду, а касацiйна скарга була задоволена з огляду на таке.

Пiдставами для надання податкових пiльг є особливостi, що характеризують вiдповiдну групу платникiв податкiв, вид iхньої дiяльностi, об'єкт оподаткування або характер та суспiльне значення здiйснюваних ними витрат (пункт 30.2 статтi 30 ПК України).

На думку судової палати, пiдставою для звiльнення платника податкiв вiд обов'язку щодо нарахування та сплати податкiв за правилами пiдпункту «є» пiдпункту 266.2.2 пункту 266.2 статтi 266 ПК України є особливiсть, що характеризує об'єкт оподаткування.

Застосовуючи об'єктно-функцiональний пiдхiд до визначення податкової пiльги в пiдпунктi «є» пiдпункту 266.2.2 пункту 266.2 статтi 266 ПК України, законодавець ключовим критерiєм обрав функцiональне призначення будiвлi, а не належнiсть конкретному суб'єкту-платнику.

Судова палата вказала, що обмежувальне тлумачення при введенні додаткової ознаки надання пільги щодо сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, – звільнення від оподаткування за критерієм «будівлі промисловості» лише об'єктів нежитлової нерухомості промислових підприємств (юридичних осіб) за суб'єктним складом не може застосовуватися, оскільки положення підпункту 266.1.1 пункту 266.1 статті 266 ПК України визначають, що платниками податку є фізичні та юридичні особи, зокрема нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.

Прислівник «зокрема» вживається для підкреслення, виділення чого-небудь з-поміж однотипного, але таке вживання не означає присвоєння ознаки окремо виділених видових складових (виробничих корпусів, цехів, складських приміщень промислових підприємств) загальній (родовій) категорії – будівлі промисловості, оскільки не поглинає чи узагальнює, а виокремлює.

Конструкція згаданих правових норм дозволила суду застосувати такий вид тлумачення норм права за обсягом правового змісту, як поширювальне тлумачення щодо об'єкта оподаткування – предмета «будівлі промисловості», оскільки норми не містять вичерпного переліку таких об'єктів та оскільки відсутні положення, які є винятком із загального правила.

Застосовування системного способу тлумачення, який вимагається при використанні поширювального тлумачення, дозволяє дійти до таких висновків.

Специфіка об'єкта оподаткування (наявність спеціального статусу будівлі промисловості) не може бути достатньою підставою для звільнення від оподаткування.

Обираючи за вихідне поняття «промисловість», у зв'язку з яким застосовується аналізована податкова пільга, законодавець пов'язує звільнення від сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, не тільки та не стільки з його статусом (придатністю його застосування у виробничому промисловому циклі господарської діяльності без конкретизації видів промислового виробництва та організаційних форм, у яких воно здійснюється), а й з використанням будівлі з метою провадження виробничої діяльності, тобто з використанням такої за цільовим призначенням для виготовлення промислової продукції.

Оскільки «будівлі промислові», які є у складі об'єктів нежитлової нерухомості, виступають загальним критерієм визначення об'єкта оподаткування (підпункт «г» підпункту 14.1.129-1 пункту 14.1 статті 14 ПК України), то встановлення пільги у спосіб звільнення від оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, «будівель промисловості», зокрема виробничих корпусів, цехів, складських приміщень промислових підприємств (підпункт «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 ПК України), не свідчить про недостатню чіткість податкового законодавства, оскільки увівши загальний критерій «будівлі промислові», законодавець визначив спеціальний об'єкт (об'єкти), звільнені від оподаткування. Зі змісту норми зрозуміло, яких об'єктів стосується така пільга.

Оскільки саме законодавець приймає рішення про встановлення пільг, то він може надалі змінити норму, яка встановлює преференцію, не змінюючи загального критерію, про який йшлося вище.

Отже, підстав для застосування компенсаторних правозастосовних нормативних механізмів – презумпції правомірності рішень платника податку (у цьому випадку відповідно підпункт 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 та пункт 56.21 статті 56 ПК України) не виникає, оскільки немає колізії нормативно-правового регулювання.

Таке застосування вказаної правової норми відповідає принципам рівності всіх платників перед законом, недопущенню будь-яких проявів податкової дискримінації (підпункт 4.1.2 пункту 4.1 статті 4 ПК України), єдиного підходу до встановлення податків і зборів (підпункт 4.1.11 пункту 4.1 статті 4 ПК України) і нейтральності оподаткування (підпункт 4.1.8 пункту 4.1 статті 4 ПК України).

Наданням пільги щодо сплати податку, звільненням від сплати податків держава має на меті встановлення відповідного рівня соціального або економічного захисту відповідної категорії платників податків.

Встановлення законодавцем податкових пільг зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (за підпунктом «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 ПК України), за своєю сутністю спрямоване на збалансування суспільних відносин у сфері справляння податків та мало на меті створити умови для стимулювання та зменшення податкового навантаження на тих платників податків – фізичних та юридичних осіб, які є власниками об'єктів нерухомості, що використовуються за функціональним призначенням, тобто для промислового виробництва.

Верховний Суд зауважив, що такий підхід у розумінні норми, про яку йдеться, впливає з того, що функціональне призначення об'єкта, який звільняється від оподаткування, яким є предмет – будівля промисловості (вид нежитлової нерухомості), є фактично визначальною родовою ознакою, оскільки не є об'єктом оподаткування саме будівлі промисловості, тобто будівлі, які використовуються для виготовлення промислової продукції будь-якого виду.

Вирішуючи в межах цієї конкретної справи питання правомірності визначення податкового зобов'язання, з огляду на всі фактичні обставини справи, враховуючи положення Основного Закону, зокрема статті 13 Конституції України: «Власність зобов'язує. Власність не повинна використовуватися на шкоду людині і суспільству»; статті 67 Конституції України: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом», а також дотримання відповідачем положень ПК України щодо його повноважень та функцій, Верховний Суд визнав, що спірні податкові повідомлення-рішення прийняті відповідачем відповідно до чинного законодавства, з дотриманням необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав та інтересів позивача та цілями, на досягнення яких спрямоване це рішення.

Баланс інтересів у спірних правовідносинах досягнутий у спосіб реалізації відповідачем норм права при визначенні податкового зобов'язання позивачу без свавільного втручання та без покладення надмірного тягаря.

З урахуванням наведеного судова палата в цій справі вирішила частково відступити від правового висновку, викладеного в постанові Верховного Суду від 15 травня 2018 року у справі № 806/2676/17, що застосування підпункту «є»

підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 ПК України можливе в разі дотримання двох обов'язкових умов (наявності будівель промисловості та їх перебування у власності промислових підприємств) та сформулювати новий правовий висновок, відповідно до якого визначити, що застосування підпункту «є» підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 ПК України можливе, якщо власниками об'єктів промисловості є фізичні та інші юридичні особи, зокрема нерезиденти, та за умови (з урахуванням виду їхньої діяльності) використання таких об'єктів за функціональним призначенням, тобто для промислового виробництва (виготовлення промислової продукції будь-якого виду).

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 17 лютого 2020 року у справі № 820/3556/17 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87656460>.

Незалежно від прийнятого платником податків рішення про допуск (недопуск) посадових осіб до перевірки, при оскарженні наслідків проведеної контролюючим органом перевірки у вигляді податкових повідомлень-рішень та інших рішень платник податків не позбавлений можливості посилатися на порушення контролюючим органом вимог законодавства щодо проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність таких податкових повідомлень-рішень. Суди мають надавати правову оцінку відповідним підставам позову за їх наявності, а якщо вони не визнані судом такими, що тягнуть протиправність рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки, – переходити до перевірки підстав позову щодо наявності порушень податкового та/або іншого законодавства

21 лютого 2020 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову у справі № 826/17123/18, якою частково задовольнив касаційну скаргу за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «АВГ КОНСТРАКШН» (далі – позивач, Товариство) до Головного управління ДФС у місті Києві (далі – відповідач) про визнання протиправними та скасування наказу про проведення перевірки та податкових повідомлень-рішень.

Одним зі спірних питань у цій справі є можливість оскарження прийнятого за наслідками проведеної документальної виїзної позапланової перевірки податкового повідомлення-рішення з підстав допущених контролюючим органом процедурних порушень при призначенні та проведенні такої перевірки, зокрема, якщо допуск до перевірки відбувся.

Окружний адміністративний суд задовольнив позов повністю. Апеляційний суд своєю постановою скасував рішення суду першої інстанції та прийняв нову постанову про відмову в задоволенні позову.

Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду ухвалою від 16 грудня 2019 року передав справу на розгляд судової палати у зв'язку з необхідністю відступити від висновку щодо застосування норми права в подібних правовідносинах, викладеного в постановках від 13 березня 2018 року у справі

№ 804/1113/16, від 24 травня 2019 року у справі № 826/16221/15, від 03 жовтня 2019 року у справі № 820/850/16, від 16 жовтня 2019 року у справі № 820/11291/15, від 22 листопада 2019 року у справі № 815/4392/15.

У цих судових рішеннях Верховний Суд висловив правову позицію, що саме на етапі допуску до перевірки суб'єкт господарської діяльності може поставити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного здійснення податкового контролю щодо себе. Водночас допуск до перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, допущених контролюючим органом при призначенні та проведенні відповідної виїзної або фактичної перевірки.

Виходячи зі змісту норм ПК України, при розгляді цієї справи Верховний Суд зазначив, що у посадових осіб контролюючого органу виникає право на проведення документальної планової/позапланової виїзної перевірки, фактичної перевірки за сукупності двох умов: 1) наявності визначених законом підстав для її проведення (правова підстава); 2) надіслання/пред'явлення оформлених відповідно до вимог ПК України направлення та наказу на проведення перевірки, а також службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки (формальна підстава).

Вбачається, що законодавець встановив випадки, коли платник податків може скористатися правом недопуску посадових осіб контролюючого органу до перевірки:

– непред'явлення або ненадіслання у випадках, визначених цим Кодексом, платнику податків документів, визначених абзацами другим–четвертим пункту 81.1 статті 81 ПК України (направлення та наказу на проведення перевірки, службового посвідчення);

– оформлення документів, вказаних в абзацах другому–третьому пункту 81.1 статті 81 ПК України, з порушенням вимог, встановлених цим пунктом.

Водночас недопуск посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки є правом, а не обов'язком платника податків, а тому реалізація права на судовий захист своїх прав та інтересів не може перебувати в залежності від використання особою своїх прав на позасудовий захист.

З урахуванням наведеного судова палата в цій справі відступила від висновків про застосування норми права в подібних правовідносинах та сформувала правовий висновок, відповідно до якого незалежно від прийнятого платником податків рішення про допуск (недопуск) посадових осіб до перевірки, оскаржуючи надалі наслідки проведеної контролюючим органом перевірки у вигляді податкових повідомлень-рішень та інших рішень, платник податків не позбавлений можливості посилатися на порушення контролюючим органом вимог законодавства щодо проведення такої перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність таких податкових повідомлень-рішень. Таким підставам позову (за їх наявності) суди мають, насамперед, надавати правову оцінку, а якщо вони не визнані судом такими, що тягнуть протиправність рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки, – переходити до перевірки підстав позову щодо наявності порушень податкового та/або іншого законодавства.

Така правова позиція відповідає завданням та основним засадам адміністративного судочинства, закріпленим у статті 2 КАС України.

Щодо вимоги про визнання протиправним та скасування наказу, яка заявлена як самостійний предмет позову, судова палата зазначила таке.

Якщо контролюючий орган провів перевірку на підставі наказу про її проведення та за наслідками такої перевірки прийнято податкові повідомлення-рішення чи інші рішення, то цей наказ як акт індивідуальної дії реалізовано його застосуванням. Тому його оскарження після допуску платником податків посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки не є належним способом захисту права платника податків, оскільки наступне скасування наказу не може призвести до відновлення порушеного права. Належним способом захисту порушеного права платника податків у такому випадку є саме оскарження рішення, прийнятого за результатами перевірки.

Враховуючи викладене, касаційний суд погодився з висновком апеляційного суду щодо відмови в задоволенні позовних вимог про скасування наказу щодо призначення перевірки від 07 вересня 2018 року № 13579 з огляду на факт вичерпання останнім дії внаслідок реалізації.

Судова палата уточнила, що суд апеляційної інстанції помилково не перевірів та не оцінив доводи позивача щодо неправомірності проведення відповідачем перевірки, які були підставою позову та яким надавалася відповідна правова оцінка судом першої інстанції. Зокрема, серед підстав позову була незгода позивача з наявністю правових підстав для призначення перевірки, а також із проведенням перевірки контролюючим органом за місцеперебуванням відповідача, що, на його думку, свідчить про проведення невиїзної перевірки замість виїзної.

Колегія суддів постановила, що апеляційний суд щодо розгляду позовних вимог про скасування податкових повідомлень-рішень не додержав норм процесуального права задля з'ясування усіх фактичних обставин справи, що мають значення для правильного її вирішення, Зазначені порушення в цій частині допущені лише судом апеляційної інстанції, а тому справа підлягає направленню на новий розгляд до суду апеляційної інстанції. Щодо відмови в задоволенні позову про скасування наказу від 07 вересня 2018 року № 13579 «Про проведення документальної позапланової виїзної перевірки ТОВ «АВГ КОНСТРАКШН» постанову апеляційного суду було вирішено залишити без змін.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 21 лютого 2020 року у справі № 826/17123/18 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87929522>.

При оскарженні рішення про коригування митної вартості товарів ціною позову в розумінні підпункту 1 пункту 3 частини другої статті 4 Закону України «Про судовий збір» є різниця митних платежів, що підлягали сплаті з урахуванням митної вартості, розрахованої декларантом, та митної вартості, розрахованої митним органом в оскаржуваному рішенні

16 березня 2020 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного

суду прийняв постанову у справі № 1.380.2019.001962, якою задовольнив касаційну скаргу Львівської митниці ДФС (далі – Митниця) за позовом особи про визнання протиправним та скасування рішення про коригування митної вартості.

Суть спору полягала в тому, що Митниця подала апеляційну скаргу на рішення окружного адміністративного суду, яким позов особи було задоволено повністю.

Апеляційний суд ухвалою залишив апеляційну скаргу без руху у зв'язку з її невідповідністю вимогам статті 296 КАС України та надав десятиденний строк з дня вручення копії цієї ухвали для усунення виявлених недоліків, а саме: сплати судового збору. Скаржник сплатив судовий збір у сумі 2091,08 грн та пояснив, що апеляційний суд помилково розрахував різницю між митною вартістю, розрахованою декларантом, та митною вартістю, розрахованою Митницею в рішенні про коригування митної вартості як базу для обрахунку судового збору. У цій справі така база становить 139 404,87 грн, що і є ціною позову. Скаржник у поданому клопотанні також послався на позицію Верховного Суду, викладену в постанові від 14 травня 2019 року у справі № 826/8432/18, а також вказав на правильний, на його думку, розрахунок судового збору. Апеляційну скаргу було повернуто через неусунення її недоліків у повному обсязі. Суд зазначив, що в цій справі правильно було розраховано належну до сплати суму судового збору з урахуванням різниці показників митної вартості товару, визначених митним органом та позивачем (розмір судового збору становив 6 553,56 грн).

Митниця подала касаційну скаргу та в обґрунтування її вимог зазначила, що апеляційний суд помилково ототожнив поняття «митні платежі» та «митна вартість» при розрахунку належного до сплати розміру судового збору. Указані поняття не є ідентичними, оскільки митною вартістю є фактична ціна товарів, а податки на митні платежі були нараховані. Тому вартісне вираження цих понять є відмінним. На переконання скаржника, саме різниця між сумами мита та ПДВ, нарахованими за митною вартістю, визначеною декларантом, і митною вартістю, визначеною митним органом, і є ціною позову. У цій справі така різниця становить 139 404,87 грн. Тоді як визначена апеляційним судом сума згідно з приписами статті 279 МК України становить лише базу оподаткування митом товарів, які переміщуються через митний кордон України, і не є загальною сумою майнових вимог позивача.

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Розгляд справи зумовлений необхідністю забезпечення єдності практики вирішення спорів у подібних правовідносинах, оскільки Верховний Суд вже розглядав такі справи.

Судова палата звернула увагу, що спірним питанням, яке стало предметом касаційного розгляду, є правильність визначення ціни позову, виходячи з якої має бути сплачено судовий збір за позовними вимогами майнового характеру про оскарження рішень про коригування митної вартості.

Так, у постановях від 21 серпня 2018 року у справі № 810/3206/17, від 31 січня 2019 року у справі № 814/1045/16 була висловлена правова позиція, що оскільки

предметом позову є рішення про коригування митної вартості товарів, то розрахунок судового збору має здійснюватися з урахуванням розміру різниці між митною вартістю, що була розрахована позивачем, та митною вартістю, що була скоригована оскаржуваними рішеннями.

Верховний Суд у постановках від 12 червня 2018 року у справі № 810/88/16, від 14 травня 2019 року у справі № 826/8432/18 висловив іншу правову позицію, згідно з якою розмір мита, який необхідно доплатити для випуску товарів у вільний обіг, є загальною сумою майнових вимог, тобто ціною позову при оскарженні рішення про коригування митної вартості. Такий висновок у зазначених рішеннях Верховного Суду ґрунтується на тому, що різниця між митною вартістю, визначеною декларантом, та митною вартістю, визначеною контролюючим органом внаслідок коригування, згідно з приписами статті 279 МК України становить базу оподаткування митом товарів, і не вважається загальною сумою майнових вимог позивача.

Наведене свідчить, що висновки Верховного Суду, висловлені в постановках від 21 серпня 2018 року у справі № 810/3206/17, від 31 січня 2019 року у справі № 814/1045/16 щодо визначення ціни позову з метою обрахунку належного до сплати розміру судового збору при оскарженні рішень про коригування митної вартості, суперечать висновкам Верховного Суду, викладеним у постановках від 12 червня 2018 року у справі № 810/88/16, від 14 травня 2019 року у справі № 826/8432/18.

Судова палата з метою забезпечення єдності практики вирішення спорів у подібних правовідносинах, вказала, що наявні підстави для відступлення від правової позиції Верховного Суду, викладеної в постановках від 21 серпня 2018 року у справі № 810/3206/17, від 31 січня 2019 року у справі № 814/1045/16. Касаційна скарга підлягає частковому задоволенню з огляду на таке.

Верховний Суд зазначив, що окремі рішення, прийняті суб'єктом владних повноважень, можуть породжувати підстави для зміни майнового стану фізичної чи юридичної особи. Зокрема, реалізація таких рішень може призводити до зменшення або збільшення майна особи. Відповідно, вимоги до суду щодо оскарження такого рішення спрямовані на захист порушеного права в публічно-правових відносинах саме з метою збереження належного особі майна. Оскільки безпосереднім наслідком винесення рішення про коригування митної вартості є зміна складу майна позивача, вимоги про скасування такого рішення суб'єкта владних повноважень, є майновими.

Аналогічне правозастосування викладене в постановках Верховного Суду від 22 січня 2019 року у справі № 804/1760/16, від 26 березня 2019 року у справі № 820/3356/16.

Правові засади справляння судового збору, платників, об'єкти та розміри ставок судового збору, порядок сплати, звільнення від сплати та повернення судового збору визначає Закон України «Про судовий збір» від 08 липня 2011 року № 3674-VI (далі – Закон України № 3674-VI). Згідно з підпунктом 1 пункту 3 частини другої статті 4 Закону України № 3674-VI (у редакції, чинній на день подання позову до суду) за подання до адміністративного суду адміністративного позову майнового характеру, який подано фізичною особою або фізичною особою – підприємцем, ставка судового збору становить 1% ціни позову, але не менше 0,4 розміру прожиткового мінімуму

для працездатних осіб (768,40 грн) та не більше 5 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб (9 605 грн).

Виходячи з наведеного, для правильного визначення судового збору, що підлягає сплаті під час звернення до суду з вимогами майнового характеру, важливе значення має встановлення розміру ціни позову. Неправильне визначення ціни позову може призвести до необґрунтованого відкриття провадження у справі або, навпаки, до необґрунтованого повернення поданої заяви/скарги.

З аналізу правових норм МК України та ПК України слідує, що митна вартість товару для декларанта є базою оподаткування податком на додану вартість та митними платежами. На митні органи з метою виконання та досягнення митних цілей покладено функціональні обов'язки з контролю за правильністю визначення платником митної вартості товарів. Якщо за наслідками такого контролю встановлено, що митна вартість визначена не правильно, орган доходів і зборів приймає рішення про коригування митної вартості, унаслідок прийняття якого пропорційно змінюється й розмір належних до сплати митних платежів та податку на додану вартість.

Тобто визначена в рішенні контролюючого органу митна вартість товару безпосередньо не впливає на майновий стан декларанта. Майновий інтерес для нього складає той розмір митних платежів та інших податків, який він має доплатити проти розміру таких платежів, визначених на підставі заявленої ним митної вартості товарів при декларуванні. Обсяг грошового (вартісного) виразу зміни складу майна позивача в цих спорах збігається з сумою різниці митних платежів та інших податків, яку він має доплатити.

Отже, судова палата визнала за необхідне сформулювати правовий висновок, що при оскарженні рішення про коригування митної вартості товарів ціною позову в розумінні підпункту 1 пункту 3 частини другої статті 4 Закону України № 3674-VI є різниця митних платежів, що підлягали сплаті з урахуванням митної вартості, розрахованої декларантом, та митної вартості, розрахованої митним органом в оскаржуваному рішенні.

Судова палата відступила від висновків щодо застосування норм права в подібних правовідносинах, викладених у постановях Верховного Суду від 21 серпня 2018 року у справі № 810/3206/17, від 31 січня 2019 року у справі № 814/1045/16, що розрахунок належного до сплати судового збору при оскарженні рішень про коригування митної вартості товарів має здійснюватися з урахуванням розміру різниці між митною вартістю, що була розрахована позивачем, та митною вартістю, що була визначена оскаржуваними рішеннями.

Відступаючи в цій справі від попередніх висновків Верховного Суду, колегія суддів судової палати зазначила, що відповідно до сформованої практики такий перелік судових рішень не є вичерпним.

Водночас Велика Палата Верховного Суду в постанові від 30 січня 2019 року у справі № 755/10947/17 зазначила, що незалежно від того, чи перераховані всі постанови, у яких викладена правова позиція, від якої відступила Велика Палата Верховного Суду, суди під час вирішення тотожних спорів мають враховувати саме останню правову позицію Великої Палати Верховного Суду.

Таким чином, Верховний Суд, відступаючи від правової позиції, викладеної в раніше ухвалених рішеннях Верховного Суду, може не вказувати всі такі рішення, оскільки Верховний Суд відступає від правової позиції, а не від судових рішень.

Враховуючи викладений у цій справі правовий висновок, колегія суддів судової палати зазначила, що саме сума 139 404,87 грн, яка складає різницю митних платежів, що підлягали сплаті згідно з митною вартістю, розрахованою декларантом, та митною вартістю, розрахованою митним органом в оскаржуваному рішенні, є ціною позову. З цієї суми має обраховуватися належний до сплати судовий збір, зокрема, і за подання апеляційної скарги, на що правильно посилався скаргник.

За таких обставин, суд апеляційної інстанції не мав визначених законом підстав для повернення апеляційної скарги щодо сплати судового збору не в розмірі, встановленому Законом України № 3674-VI.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 16 березня 2020 року у справі № 1.380.2019.001962 можна ознайомитися за посиланням <http://reyestr.court.gov.ua/Review/88305171>.

При зверненні до адміністративного суду податковий орган самостійно визначає порядок такого звернення: в загальному порядку або відповідно до статті 283 КАС України з метою термінового розгляду

26 червня 2020 року Верховний Суд у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду прийняв постанову у справі № 280/2993/19, якою задовольнив касаційну скаргу Головного управління ДФС у Запорізькій області за адміністративним позовом Головного управління ДФС у Запорізькій області до Товариства з обмеженою відповідальністю «ТІ ТЕКНОЛОДЖИ» про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків.

Суть спору полягала в тому, що підставою адміністративного арешту майна платника податків (ТОВ «ТІ ТЕКНОЛОДЖИ») став неправомірний, на розсуд контролюючого органу, недопуск до проведення перевірки.

Ухвалою Запорізького окружного адміністративного суду від 24 червня 2019 року позовну заяву залишено без руху на підставі частини третьої статті 283 КАС України та позивачу наданий строк для усунення недоліків до 24 червня 2019 року до 17.00 год. Суд установив такі недоліки: всупереч вимогам частини другої статті 283 КАС України підпис уповноваженої особи не скріплений печаткою; порушено 24-годинний строк звернення до суду з моменту встановлення обставин, які зумовили звернення до суду.

На виконання вимог суду, позивач у цей же день подав клопотання, у якому зазначив, що ухвалою Запорізького окружного адміністративного суду від 07 червня 2019 року у справі № 280/2798/19 його заява, яка подавалась в порядку статті 283 КАС України, була залишена без розгляду, тому він звертається до суду в загальному порядку, а не відповідно до статті 283 КАС України.

Ухвалою від 24 червня 2019 року Запорізький окружний адміністративний суд позовну заяву Головного управління ДФС у Запорізькій області повернув у зв'язку з невиконанням вимог ухвали про залишення заяви без руху, зазначивши, що заявник звернувся до суду із заявою про підтвердження обґрунтованості адміністративного

арешту майна з порушенням 24-годинного строку. Посилання заявника на те, що він звернувся до суду в загальному порядку із позовною заявою, суд не прийняв, зазначивши, що з такими позовними вимогами заявник може звернутись лише в разі постановлення раніше ухвали про відмову у відкритті провадження у справі відповідно до частини п'ятої статті 283 КАС України, а не залишення її без розгляду. Приймаючи рішення про повернення позовної заяви, суд також зазначив, що ухвалою Запорізького окружного адміністративного суду від 07 червня 2019 року заява Головного управління ДФС у Запорізькій області залишена без розгляду, а не відмовлено у відкритті провадження у справі, тому на підставі частини п'ятої статті 283 КАС України заявник позбавлений права звертатись до суду в загальному порядку з адміністративним позовом, а заявлений позов судом розцінено як подання заяви відповідно до вимог статті 283 КАС України.

Третій апеляційний адміністративний суд постановою від 21 серпня 2019 року ухвалу суду першої інстанції залишив без змін.

Не погодившись із зазначеними рішеннями судів попередніх інстанцій, Головне управління ДФС у Запорізькій області звернулося з касаційною скаргою

Правовий висновок Верховного Суду за результатами розгляду зазначеної справи полягає в такому.

Податковий орган має право/обов'язок звернутись до суду в порядку загального провадження з дотриманням загальних строків звернення до суду з позовними вимогами про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків. При розгляді вимоги щодо підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків до предмета доказування входить, зокрема наявність підстав та дотримання порядку призначення контролюючим органом перевірки та прийняття рішення про застосування адміністративного арешту майна.

КАС України визначає особливості позовного провадження в окремих категоріях адміністративних справ (глава 11) та порядок розгляду окремих категорій термінових адміністративних справ (§ 2 цієї глави). Стаття 283 КАС України врегульовує особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів на підставі заяви про підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків. Цей порядок є альтернативним загальному порядку розгляду справ.

Податковий орган, звертаючись до адміністративного суду, самостійно визначає порядок такого звернення: в загальному порядку або відповідно до статті 283 КАС України з метою термінового розгляду, про що обов'язково зазначається в позовній заяві (заяві). Законодавець визначив, що в порядку статті 283 КАС України податковий орган може звернутися винятково в разі безспірності таких вимог, оскільки в протилежному випадку суд зобов'язаний відмовити у відкритті провадження відповідно до частини четвертої статті 283 КАС України у зв'язку з наявністю спору про право.

Відмова у відкритті провадження відповідно до частини п'ятої цієї статті дає право податковому органу звернутись в порядку загального провадження, але таке звернення можливе і без попереднього звернення до суду в порядку, визначеному статтею 283 КАС України, оскільки спір про право може виникнути на етапі застосування адміністративного арешту податковим органом, а тому звернення до суду з заявою

відповідно до статті 283 КАС України в такому випадку може бути недоцільним. У будь-якому випадку спір про право має бути не уявним, а реальним, а суду необхідно надати докази про звернення за вирішенням спору в адміністративному чи судовому порядку.

Законодавець установив, що суд має перевірити обґрунтованість застосування адміністративного арешту майна, та в разі наявності спору про право, такий розгляд здійснюється в загальному позовному провадженні. Під час розгляду справи в порядку загального провадження суд зобов'язаний перевірити дотримання критеріїв, встановлених частиною другою статті 2 КАС України з метою досягнення основного завдання адміністративного судочинства – справедливого, неупередженого та своєчасного вирішення судом спору у сфері публічно-правових відносин.

Аналіз приписів податкового законодавства та КАС України свідчить, що податковий орган звернувся з позовною заявою в порядку загального провадження, але суд зазначив, що визнає її заявою в порядку статті 283 КАС України, яка подана не за формою та з порушенням 24-годинного строку звернення до суду. На переконання Верховного Суду, суди помилково прийшли до висновку про неможливість звернення податкового органу до суду в загальному порядку, зазначаючи, що попередня заява була залишена без розгляду та не було відмовлено у відкритті провадження. Отже, податковий орган має право звернутися з адміністративним позовом в порядку загального провадження незалежно від прийнятого судом рішення відповідно до статей 270, 283 КАС України.

Детальніше з текстом постанови Верховного Суду від 26 червня 2020 року у справі № 280/2993/19 можна ознайомитися за посиланням <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/90366882>.

Огляд ключових правових позицій Верховного Суду у сфері оподаткування та митної справи / Упоряд.: управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду; правове управління (І) департаменту аналітичної та правової роботи апарату Верховного Суду. Відпов. за вип.: суддя ВС, секретар Великої Палати Верховного Суду, канд. юрид. наук, доцент В. С. Князєв; суддя ВС, 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 секретаря та суддів судової палати управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду, канд. юрид. наук А. А. Барікова. – Київ, 2020. – Вип. 1. – 90 стор.

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

 t.me/supremecourtua

 [@supremecourt_ua](https://www.instagram.com/supremecourt_ua)