

**Восьмий апеляційний адміністративний суд**

**Узагальнення**

Восьмого апеляційного адміністративного суду у адміністративних справах за участю органів Державної фіскальної служби України та територіальних управлінь Державної фіскальної служби України з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства за період з 01 січня 2019 року по 31 серпня 2019 року

Львів

2019

**Зміст**

|  |  |
| --- | --- |
| 1. Загальні положення 3 | 3 |
| 2. Статистичні дані 5 | 4 |
| 3. Аналіз судової практики у справах з приводу адміністрування податків, зборів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема щодо: | 8 |
| 3.1. аналіз судових рішень щодо реалізації податкового контролю 9 | 8 |
|  |  |
| 3.2 аналіз судових рішень щодо погашення податкового боргу 14 | 3 |
| 3.3. аналіз судових рішень щодо передачі майна у податкову заставу 17 | 4 |
| 3.4. аналіз судових рішень щодо застосування адміністративного арешту коштів та/або майна 21  3.5 аналіз судових рішень щодо стягнення податкового боргу 28  4. Адміністрування окремих податків, зборів, платежів а саме:  4.1. аналіз судових рішень щодо податку на прибуток підприємств 32  4.2. аналіз судових рішень щодо податку на доходи фізичних осіб 41  4.3 аналіз судових рішень щодо бюджетного відшкодування податку на додану вартість 50  4.4. аналіз судових рішень щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки 58  4.5. аналіз судових рішень щодо транспортного податку 65  4.6. аналіз судових рішень щодо плати за землю 69  5 Аналіз судових рішень щодо збору та обліку єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та інших зборів 72 | 4 |
| 6. Висновки 80 | 4 |

**1. Загальні положення**

Узагальнення проведено на виконання п. 4.5 Плану роботи Восьмого апеляційного адміністративного суду на друге півріччя 2019 року.

Предметом дослідження даного узагальнення є аналіз судової практики у справах з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства за участі органів Державної фіскальної служби України та територіальних управлінь Державної фіскальної служби України.

Для проведення узагальнення проаналізовано судові рішення даної категорії справ, переглянуті Восьмим апеляційним адміністративним судом в період з 01.01.2019 по 31.08.2019.

Метою даного дослідження судової практики є сприяння у формуванні єдиного підходу до вирішення справ цієї категорії, однакового застосування законодавства при розгляді даних спорів, виявлення проблемних питань, найбільш характерних порушень чи неправильного застосування судами норм матеріального або процесуального права при вирішенні справ зазначеної категорії, підготовка пропозицій щодо їх усунення.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства визначає [Податковий кодекс України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1).

Сферою регулювання Податкового кодексу України є група однорідних суспільних відносин, які визначають надходження коштів від платників у бюджети у формі податків і зборів. Цим актом регулюється сукупність специфічних відносин, що дозволяє виділити їх із загальної маси фінансових відносин на підставі того, що у Кодексі обумовлюється надходження коштів у власність держави й територіальних громад по вертикалі (від платника до бюджету) у формі податків і зборів.

Податкове законодавство, виступаючи формою реалізації податково-правових норм, містить досить широке коло нормативних актів, які регулюють відносини оподаткування. Основою податкового законодавства є:

1. Конституція України. Найбільш принципові положення, що регулюють основи оподаткування, закріплюються на конституційному рівні (повноваження органів державної влади й управління, загальні принципи оподаткування та ін.). Конституція України містить цілий ряд норм- принципів, які визначають фундамент законодавчого впливу на податкові відносини та містять приписи, на які повинне спиратися все податкове законодавство. Водночас це не дає підстав визначити Конституцію України як податковий закон. Саме тому треба враховувати, що в регулюванні податкових відносин беруть участь лише деякі статті Конституції України.
2. Податковий кодекс України виступає основним законодавчим актом, який регулює відносини оподаткування, податкову систему в цілому, її основи, елементи правового механізму податку. У цьому акті поєднуються матеріальні й процесуальні сторони регулювання податкової системи, всі аспекти справляння податків та зборів.
3. Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв’язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (закони з питань митної справи).
4. Чинні міжнародні договори України, якими регулюються питання оподаткування. Цю складову податкового законодавства доцільно все ж таки розглядати в конституційній редакції. У ст. 9 Конституції України йдеться не просто про чинні міжнародні договори, а про чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України. Ця проблема зникає при узгодженні положення п. 3.1. ст. 3 та п. 3.2. цієї ж статті Податкового кодексу України. Остання містить саме конституційну редакцію визначення цього джерела права. П. 3.1. ст. 3 цього Кодексу закріплює традиційний припис переваги норм міжнародного договору над нормою закону України.
5. Нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання цього Кодексу та інших законів з питань митної справи. Згідно із ст. 117 Конституції України Кабінет Міністрів у межах своєї компетенції видає постанови і розпорядження, які є обов'язковими до виконання. На підставі цих нормативно-правових актів реалізуються повноваження Кабінету Міністрів стосовно забезпечення економічної самостійності України, здійснення внутрішньої і зовнішньої політики (фінансової, цінової, інвестиційної та податкової), виконання Конституції і законів України, актів Президента України.

**2. Статистичні дані**

За даними Комп’ютерної програми «Діловодство спеціалізованого суду» у період з 01.01.2019 по 30.09.2019, із загальної кількості апеляційних скарг (**12162**), які перебували на розгляді у Восьмому апеляційному адміністративному суді (далі Восьмий ААС) **21,9%** складають апеляційні скарги із категорії справ з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства – **2662** справи. При цьому вище вказана категорія охоплює окремі підкатегорії класифікатора, а саме:

1. реалізації податкового контролю – **663** справи або **24,9%**;
2. погашення податкового боргу – **290** справ або **10,9%**;
3. адміністрування окремих податків, зборів, платежів – **1374** справи

або **51,6%**;

1. звернень органів доходів і зборів – **4** справи або **0,2%**;
2. збору та обліку єдиного внеску на загальнообов’язкове державне

соціальне страхування та інших зборів – **331** справа або **12,4%.**

Із досліджуваної категорії Восьмим ААС розглянута **2101** апеляційна скарга, з яких **1977** апеляційних скарг, поданих на рішення (постанову) суду І-ї інстанції, та **124** - на ухвалу.

За результатами розгляду апеляційних скарг на рішення (постанову) суду першої інстанції наявні такі показники:

**956** апеляційних скарг залишено без задоволення, а судове рішення (постанова) без змін;

**16** апеляційних скарг – змінено судове рішення (постанову) ;

**249** апеляційних скарг – рішення (постанову) суду першої інстанції скасовано та ухвалено нове рішення;

**4** апеляційні скарги – рішення (постанову) суду першої інстанції скасовано та провадження у справі закрито;

**3** апеляційні скарги – визнано рішення нечинним і закрито провадження у справі;

Крім цього, **5** апеляційних скарг на рішення (постанову) суду першої інстанції було залишено без розгляду, по **3-х** апеляційних скаргах закрито провадження, **741** апеляційні скарги – було повернуто.

Процентне відношення по вище вказаних показниках відображено у **Діаграмі 1.**

**Діаграма 1**

За результатами розгляду апеляційних скарг на ухвалу суду першої інстанції наявні такі показники:

**58** апеляційних скарг залишено без задоволення, а ухвалу без змін;

по **3-х** апеляційних скаргах – змінено ухвалу ;

**8** апеляційних скарг задоволено - ухвалу суду першої інстанції скасовано та ухвалено нове рішення;

за переглядом **25-**ти апеляційних скарг – ухвалу скасовано та направлено у суд I–ї інстанції для продовження розгляду;

по **1**-ій апеляційній скарзі – скасовано ухвалу та направлено до іншого суду за встановленою підсудністю.

Крім цього **26** апеляційних скарг на ухвалу суду першої інстанції було повернуто, по **1-**й апеляційній скарзі – закрито провадження та **2** апеляційні скарги було залишено без розгляду.

Процентне відношення по вище вказаних показниках відображено у **Діаграмі 2.**

**Діаграма 2**

Статистичні дані щодо розгляду по суті апеляційних скарг на рішення (постанови) окружних адміністративних судів Восьмого адміністративного округу у справах зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства відображено у

**Таблиці 1**.

**Результати розгляду по суті апеляційних скарг на рішення (постанову)**

**винесених окружними адміністративними судами**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Найменування суду І-ї інстанції | Кількість перегляну-тих рішень (постанов) | Кількість рішень (постанов)  залишених без змін | Змінено судове рішення (постанову) | Скасовано із прийня-ттям нового судового рішення | Скасовано судове рішення та закрито провадження у справі | Визнано рішення нечинним і закрито провадження у справі | Кінцеві рішення ухвалені до відкриття провадження |
| **Волинський ОАС** | 362 | 173 | 2 | 39 | 0 | 0 | 148 |
| **Закарпатський ОАС** | 179 | 82 | 0 | 20 | 0 | 0 | 77 |
| **Івано-Франківський ОАС** | 289 | 127 | 3 | 47 | 0 | 0 | 112 |
| **Львівський ОАС** | 975 | 310 | 5 | 81 | 3 | 3 | 373 |
| **Рівненський ОАС** | 448 | 188 | 3 | 30 | 0 | 0 | 227 |
| **Тернопільський ОАС** | 251 | 118 | 4 | 39 | 1 | 0 | 89 |

Серед спорів із досліджуваної категорії найбільший показник розглянутих апеляційних скарг складають ***спори щодо адміністрування окремих податків, зборів, платежів*** - **1094** справи. Дана підкатегорія включає такі пункти із наявними розглянутими справами:

* податку на прибуток підприємств – **93** справи;
* податку на доходи фізичних осіб – **105** справ;
* податку на додану вартість (крім бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції), зупинення реєстрації податкових накладних) – **350** справ;
* податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції) – **18** справ;
* бюджетного відшкодування з податку на додану вартість – **39** справ;
* зупинення реєстрації податкових накладних – **108** справ;
* акцизного податку, крім акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) – **65** справ;
* акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) – **11** справ;
* екологічного податку – **4** справи;
* рентної плати – **4** справи;
* податку на майно – **153** справи;
* плати за землю – **46** справ;
* мита – **1** справа;

За результатами розгляду апеляційних скарг вище вказаної підкатегорії на рішення (постанову), де позовні заяви було **задоволено** судами І-ої інстанції – **779** рішень (постанов), по яких апеляційний суд:

* **383** апеляційні скарги залишив без задоволення, а судове рішення (постанова) без змін;
* по **11-ти** апеляційних скаргах – змінив судове рішення (постанову);
* **97** апеляційних скарг – рішення (постанову) скасував та ухвалив нове рішення;
* по **1-й** апеляційній скарзі – визнано рішення нечинним і закрито провадження у справі;
* **248** апеляційних скарг повернув апелянту.

При цьому за апеляційними скаргами на рішення (постанову) судів І-ої інстанції, де у позові було **відмовлено** - **233** рішення (постанов), по яких апеляційний суд:

* **145** судових рішень (постанов) залишив без змін;
* по **2-х** апеляційних скаргах – змінив судове рішення (постанову);
* **60** апеляційних скаргах – рішення (постанови) скасував та ухвалив нове рішення;
* по **1-й** апеляційній скарзі рішення (постанову) скасував та закрив провадження у справі;
* по **1-й** апеляційній скарзі – визнано рішення нечинним і закрито провадження у справі;
* **23** апеляційні скарги повернув апелянту;
* по **1-й** апеляційній скарзі закрив апеляційне провадження;

та **28** апеляційних скарг на ухвалу суду І-ої інстанції, по яких апеляційних суд:

* **9** ухвал залишив без змін;
* по **1-й** апеляційній скарзі – змінив ухвалу;
* **3** апеляційні скарги – скасував ухвалу суду та ухвалив нову;
* **7** ухвал скасував та направив у суд I–ї інстанції для продовження розгляду;
* **8** апеляційних скарг повернув апелянту.

|  |
| --- |
| **3. Аналіз судової практики у справах з приводу адміністрування податків, зборів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема щодо:** |
| **3.1. аналіз судових рішень щодо реалізації податкового контролю;** |

У пункті 61.1 статті 61 ПК України визначено, що податковий контроль - це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Відповідно до ст.62 ПКУ способами податкового контролю визначені наступні:

- ведення податкового обліку платників податків;

- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів податкового контролю;

- проведення перевірок та звірок.

Так, підпунктом 62.1.2 пункту 62.2 статті 62 ПК України передбачено, що способом здійснення такого контролю є, зокрема, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів.

До прикладу, постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 07 серпня 2019 року апеляційну скаргу Головного управління ДФС у Львівській області задоволено, рішення Львівського окружного адміністративного суду від 28 березня 2019 року у справі **№857/5295/19** (<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/83513018>) - скасовано та прийнято нове, яким в задоволенні адміністративного позову Приватної агрофірми «Острів» до Головного управління ДФС у Львівській області про визнання протиправним та скасування рішення комісії Головного управління ДФС у Львівській області, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації (надалі також Комісія) про внесення ПАФ «Острів» в журнал ризикових платників АІС «Аналітична система» ІС «Податковий блок» (надалі також Журнал) (про включення до переліку платників податків, які відповідають критеріям ризикових), оформлене протоколом від 28.03.2018 №78 (надалі також - Рішення) та зобов`язання ГУ ДФС у Львівській області виключити ПАФ «Острів» з переліку платників податків, які відповідають критеріям ризикових, відмовлено.

Рішенням Львівського окружного адміністративного суду від 28 березня 2019 року позов задоволено. Визнано протиправним і скасовано рішення Комісії про внесення ПАФ «Острів» в Журнал, зобов`язано ГУ ДФС у Львівській області виключити позивача з переліку платників податків, які відповідають критеріям ризикових.

Приймаючи рішення про задоволення позову, суд першої інстанції зазначив, що належної мотивації підстав та причин віднесення ПАФ «Острів» до ризикових платників податків відповідно до підпункту 1.6 пункту 1 листа Державної фіскальної служби України від 21.03.2018 №959/99-99-07-18 протокольне рішення Комісії від 28.03.2018 № 78 не містить.

Апеляційний суд не погодився з висновком суду першої інстанції, прийшовши до висновку, що розгляд комісією контролюючого органу питання про внесення платників податку до переліку ризикових платників податків з відповідними висновками є підставою для внесення, зокрема до АІС «Податковий блок», інформації щодо внесення/виключення платників податку до (з) переліку ризикових платників податків згідно з пунктом 1.6 Критеріїв, що не порушує прав платника податків, оскільки безпосередньо не породжує певних правових наслідків для суб`єктів відповідних правовідносин і не має обов`язкового характеру, а є лише результатом проведення аналізу наявної інформації в інформаційних ресурсах ДФС та/або за результатами проведення обробки та аналізу податкової інформації і відображенням певної інформації бази даних контролюючого органу.

Суд апеляційної інстанції зазначив, що внесення контролюючим органом платника податку до переліку ризикових платників податків є лише діяльністю контролюючого органу з виконання своїх повноважень по збиранню та формуванню податкової інформації, яка сама по собі не створює для платника податків жодних правових наслідків у вигляді зміни або припинення його прав та не породжує для нього обов`язкових юридичних наслідків. Включення суб`єктом владних повноважень до бази даних певної інформації не створює жодних перешкод для діяльності платника податку.

Відтак, суд першої інстанції у справі, що розглядається, неповно з`ясував обставини справи, не дав належної оцінки встановленим обставинам, висновки суду не відповідають обставинам справи, неправильно застосував норми матеріального права, що призвело до ухвалення помилкового рішення, у зв`язку з чим рішення суду першої інстанції скасовано з ухваленням нового рішення.

Одна із форм податкового контролю — податкова перевірка. Саме ця форма контролю є найбільш ефективною з точки зору виявлення та стягнення недоїмок, забезпечення податкових надходжень до бюджетів і державних цільових фондів.

До прикладу, постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 08 липня 2019 року апеляційну скаргу Державного підприємства «Львіввугілля» задоволено, рішення Львівського окружного адміністративного суду від 02 квітня 2019 року у справі **№857/4534/19** (<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82995034>) скасовано та прийнято нове, яким позов задоволено, визнано протиправним та скасовано наказ Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби № 2496 від 26.12.2018 «Про проведення документальної позапланової невиїзної перевірки ДП «Львіввугілля»).

Рішенням Львівського окружного адміністративного суду від 02 квітня 2019 року в задоволенні позову Державного підприємства «Львіввугілля» до Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби в особі Львівського управління Офісу великих платників податків ДФС про визнання протиправним і скасування наказу Офісу великих платників податків Державної фіскальної служби № 2496 від 26.12.2018 «Про проведення документальної позапланової перевірки» відмовлено.

Відмовляючи в задоволенні позову суд першої інстанції дійшов висновку, що у наказах відповідача від 13.04.2018 та від 26.12.2018 збігаються періоди, за які така перевірка проводилась (01.07.2015 31.12.2017), однак не предмет: у наказі від 13.04.2018 відсутність реєстрації податкових накладних в ЄРПН, а у наказі від 26.12.2018 відсутність реєстрації в ЄРПН податкової накладної та/або розрахунку коригування до такої податкової накладної, після спливу 10 календарних днів, наступних за днем отримання платником податку податкового повідомлення-рішення від 20.06.2018.

Апеляційний суд не погодився з висновком суду першої інстанції про законність оспореного наказу відповідача № 2496 від 26.12.2018 «Про проведення документальної позапланової перевірки» ДП «Львіввугілля» щодо дотримання термінів реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних визначених ст.[201](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15307/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15307) та пунктом [120-1.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13367/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13367) статті [120-1 Податкового Кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13359/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13359), за період з 01.07.2015р. по 31.12.2017р.

На підставі наказу Офісу ВПП ДФС від 13.04.2018р. №683 була проведена документальна позапланова виїзна перевірка ДП «Львіввугілля» з питань дотримання термінів реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних, визначених [ст.201 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15307/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15307) за період з 01.07.2015 по 31.12.2017 року, про що складено Акт від 06.06.2018р. № 84/28-10-48- 08/32323256 «Про результати документальної позапланової виїзної перевірки ДП «Львіввугілля».

В подальшому, прийнято податкове повідомлення-рішення від 20.06.2018 № 0005274808, яким попереджено ДП «Львіввугілля» про необхідність зареєструвати податкові накладні у строк, визначений пунктом [120-1.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13367/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13367) статті [120-1 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13359/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13359) та застосовано штраф в сумі 83 281 336 грн. 83 коп.

Відповідач виносячи податкове повідомлення-рішення №0005274808 від 20.06.2018р. автоматично застосував штраф в розмірі 50 відсотків суми податкових зобов`язань з податку на додану вартість. У разі реєстрації ДП «Львіввугілля» даних накладних протягом 10 днів з моменту отримання податкового повідомлення-рішення, ймовірно дані штрафні санкції взагалі б не нараховувались.

Апеляційний суд не погодився з висновком суду першої інстанції про те, що на позивача покладався обов`язок щодо надання відповідної інформації. Позивач відповідних документів на запит податкового органу не надав, а тому у податкового органу виникло право на призначення перевірки з підстав, передбачених пунктами [78.1.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12711/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12711) пункту [78.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12710/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12710) статті [78 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12709/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12709)

Враховуючи вищевикладене, апеляційний суд дійшов висновку, що Офіс ВПП ДФС приймаючи оспорений наказ № 2496 від 26.12.2018 порушив норми податкового законодавства і таке не спростовано відповідачем під час розгляду справи в суді апеляційної інстанції.

З огляду на викладене, суд апеляційної інстанції дійшов висновку про неправильне застосування судом першої інстанції норм матеріального права, які призвели до неправильного вирішення справи, а також наявна невідповідність висновків суду обставинам справи, а тому рішення суду скасовано та прийнято нове рішення, яким визнати протиправним та скасовано наказ Офісу ВПП ДФС № 2496 від 26.12.2018 «Про проведення документальної позапланової перевірки».

Також постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 10 вересня 2019 року апеляційну скаргу Головного управління ДФС у Волинській області задоволено, рішення Волинського окружного адміністративного суду від 17 травня 2019 року у справі **№857/6865/19** (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/84196426>) скасовано та прийнято нову постанову, якою в задоволенні адміністративного позову Фізичної особи-підприємця ОСОБА\_1 до Головного управління ДФС у Волинській області про визнання протиправними та скасування наказів від 15 квітня 2019 року №1365 «Про проведення фактичної перевірки» та від 15 квітня 2019 року №1366 «Про проведення фактичної перевірки» відмовлено.

Рішенням Волинського окружного адміністративного суду від 17 травня 2019 року адміністративний позов задоволено повністю; визнано протиправними та скасовано накази Головного управління ДФС у Волинській області від 15 квітня 2019 року №1365 «Про проведення фактичної перевірки» та від 15 квітня 2019 року №1366 «Про проведення фактичної перевірки».

Задовольняючи адміністративний позов, суд першої інстанції виходив з того, що оскаржувані накази винесені з порушенням вимог чинного законодавства, а саме за відсутності належним чином вказаних та обґрунтованих підстав для проведення фактичної перевірки позивача.

Такі висновки суду першої інстанції не відповідають фактичним обставинам справи та є помилковими, виходячи з того, що наказ є актом одноразового застосування та вичерпує свою дію фактом його виконання, а отже, задоволення позову в цій частині не може призвести до відновлення порушених прав платника податків.

*Така правова позиція викладена в постанові Верховного Суду від 14 березня 2019 року у справі №804/587/18.*

Отже, податковим органом фактично була реалізована його компетенція на проведення перевірки та оформлення результатів такої перевірки, у зв`язку з чим оспорюваний наказ не є таким, що порушує права позивача та інтереси шляхом обмежень у реалізації його прав чи безпідставного покладення на нього необґрунтованих обов`язків, а відтак, задоволення позовних вимог про визнання протиправним та скасування наказів не призведе до поновлення порушеного права позивача, оскільки, по-перше, такі накази відповідача не є юридично значимими для позивача, по-друге, після проведення перевірки права платника податків можуть порушувати лише наслідки проведення відповідної перевірки.

Враховуючи факт допущення позивачем посадових осіб контролюючого органу до перевірки, у спірних правовідносинах актом, що має певні правові наслідки, породжує права та обов`язки для платника податків є рішення податкового органу (акт індивідуальної дії), прийняте за результатами проведеної перевірки у відповідності до пункту 58.1 статті 58 та пункту 86.8 статті 86 Податкового кодексу України.

Аналізуючи вищенаведене, колегія суддів дійшла висновку про відсутність підстав задоволення позовних вимог про визнання протиправними та скасування наказів від 15 квітня 2019 року №1365 «Про проведення фактичної перевірки» та від 15 квітня 2019 року №1366 «Про проведення фактичної перевірки».

З огляду на вищевикладене, суд апеляційної інстанції дійшов висновку про порушення судом норм матеріального і процесуального права, висновки, викладені у рішенні суду першої інстанції не відповідають обставинам справи, через що судове рішення підлягає скасуванню з прийняттям нового, яким в задоволенні адміністративного позову відмовлено.

**3.2 аналіз судових рішень щодо погашення податкового боргу**

Підпунктами 14.1.153, 14.1.175 пункту 14.1 статті 14 ПК України встановлено, що податкова вимога - письмова вимога контролюючого органу до платника податків щодо погашення суми податкового боргу; податковий борг - сума узгодженого грошового зобов`язання, не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, та непогашеної пені, нарахованої у порядку, визначеному цим Кодексом.

До прикладу, постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 06 червня 2019 року апеляційну скаргу ОСОБА\_1 задоволено, рішення Львівського окружного адміністративного суду від 27 грудня 2018 року у справі **№857/2258/19** (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/82348808>)скасовано та ухвалено нове рішення, яким в задоволенні позову Головного управління ДФС у Львівській області до ОСОБА\_1 про стягнення податкового боргу відмовлено.

Рішенням Львівського окружного адміністративного суду від 27 грудня 2018 року позов задоволено. Задовольняючи позовні вимоги, суд першої інстанції виходив з того, що позивачем сформовано та надіслано на адресу відповідача податкову вимогу форми «Ф» № 26844-17 від 17.10.2017 про сплату суми податкового боргу за узгодженими грошовими зобов`язаннями у розмірі 130 218, 51 грн., у тому числі за основні платежі 88 667, 64 грн., штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у розмірі 22 166, 91 грн., пеня у розмірі 19 383, 96 грн., доказів оскарження та скасування зазначеної податкової вимоги у встановленому законом порядку сторонами у справі не надано. Оскільки станом на день розгляду справи сума податкового боргу відповідача в розмірі 130 218,51 грн., є узгодженою та у встановлені законом строки не сплаченою, тому відповідно до пп. 14.1.175 п. 14 ст. 14 ПК України визнається сумою податкового боргу, доказів зворотного матеріали справи не містять.

Суд апеляційної інстанції не погодився і таким висновком суду першої інстанції, виходячи з того, що в межах вказаного спору перевірці підлягають обставини щодо наявності податкового боргу, за стягненням якого звернувся контролюючий орган. Проте, саме під час з`ясування обставин щодо наявності податкового боргу підлягають з`ясуванню і підстави його виникнення (наявність податкового повідомлення - рішення, чинного на час звернення з позовом про стягнення боргу).

З матеріалів справи встановлено, що підставою виникнення податкового боргу стали податкові повідомлення-рішення від 20.09.2017 №0133571307 та №0133581307, які, направлялись на адресу ОСОБА\_1 супровідним листом від 20.09.2017 №1475/10/13-01-13-07-10.

При цьому, необхідним є встановлення як факту отримання платником податків податкових повідомлень-рішень, а, відтак, конкретної календарної дати узгодження визначених в них грошових зобов`язань та своєчасної несплати, так і факту вручення/невручення податкової вимоги про сплату податкового боргу, адже з врученням податкової вимоги закон пов`язує право контролюючого органу на звернення до суду з позовом про стягнення податкового боргу.

Дотримання відповідних податкових процедур узгодження податкових зобов`язань, які включають в себе обов`язок по виставленню податкового повідомлення-рішення за кожним окремим податком, збором (обов`язковим платежем), його вручення (направлення) платнику податків, надісланню такому платнику податкової вимоги, повинно передувати реалізації права суб`єкта владних повноважень на стягнення з платника податків коштів у рахунок погашення податкового боргу, у тому числі шляхом звернення із відповідним позовом до адміністративного суду.

Оскільки позивачем не надано належних та допустимих доказів отримання платником податків вказаних податкових повідомлень-рішень, в матеріалах справи такі відсутні, скаржник щодо отримання таких заперечує, суд апеляційної інстанції прийшов до висновку, що грошове зобов`язання не набуло статусу узгодженого, а тому відсутні підстави для задоволення позовних вимог та стягнення з відповідача податкового боргу.

Також, постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 05 березня 2019 року апеляційну скаргу товариства з обмеженою відповідальністю «Торгово-промислова компанія «Ексклюзивбуд» задоволено, постанову Львівського окружного адміністративного суду від 12 липня 2016 року в справі **№857/190/19** (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/802643430> )скасовано та прийнято нову постанову, якою в задоволенні адміністративного позову Дрогобицької об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Львівській області до товариства з обмеженою відповідальністю «Торгово-промислова компанія «Ексклюзивбуд» про надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок майна, що перебуває у податковій заставі, відмовлено.

Постановою Львівського окружного адміністративного суду від 12 липня 2016 року адміністративний позов задоволено.Надано дозвіл Дрогобицькій об'єднаній державній податковій інспекції Головного управління ДФС у Львівській області на погашення податкового боргу товариства з обмеженою відповідальністю «Торгово-промислова компанія «Ексклюзивбуд» у сумі 639 944, 24 грн. за рахунок майна, яке перебуває в податковій заставі.

Приймаючи оскаржуване рішення, суд першої інстанції виходив з того, що позивачем вжито достатніх та необхідних заходів для з'ясування наявності на рахунках відповідача коштів для погашення податкового боргу. Оскільки коштів для погашення податкового боргу відповідача на його рахунках в банках не виявлено, то податковий орган правомірно звернувся до суду з проханням надати дозвіл для погашення податкового боргу відповідача за рахунок його майна, яке знаходиться у податковій заставі.

Апеляційний суд не погодився із висновками суду першої інстанції, виходячи із наступного.

Як зазначено в постанові Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 04 грудня 2018 року, звернення контролюючим органом до суду з позовними вимогами щодо надання дозволу на погашення суми податкового боргу за рахунок майна платника податків має відбуватись після звернення про погашення податкового боргу шляхом стягнення коштів, які перебувають у власності платника податку, зокрема шляхом стягнення коштів з рахунків у банках, обслуговуючих платника податку, і лише в разі недостатності коштів податковий орган має право звернутися до суду з вимогами про надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок майна платника податку, що перебуває у податковій заставі.

Податковим кодексом України встановлено черговість вжиття податковим органом заходів щодо погашення податкового боргу: спочатку приймаються заходи для стягнення коштів з рахунків платника податків, а у разі їх недостатності погашення податкового боргу здійснюється за рахунок майна платника, що перебуває у податковій заставі.

Таким чином, як зазначив Верховний Суд в постанові від 04 грудня 2018 року, до предмету доказування у справі, що розглядається, входять обставини щодо переліку усіх відкритих платником податків банківських рахунків, наявність/відсутність на таких рахунках грошових коштів, необхідних для погашення наявної у відповідача суми податкового боргу, а також вчинення податковим органом дій щодо стягнення коштів з таких рахунків.

Судом першої інстанції встановлено, що за результатами направлення Дрогобицькою об'єднаною державною податковою інспекцією Головного управління ДФС у Львівській області двох інкасових доручень від 08.04.2016 року на адресу банківських установ (Приватного акціонерного товариства «Універсал банк», Акціонерного товариства «ОТП Банк»), у яких відкрито рахунки відповідача, обидва повернулись без виконання у зв'язку з відсутністю грошових коштів.

Проте, Верховним Судом звернуто увагу, що на момент розгляду справи судом першої інстанції, одне з інкасових доручень, а саме те, яке надіслане АТ «ОТП Банк», не мало відмітки про повернення його без виконання.

Судом апеляційної інстанції під час розгляду цієї справи досліджено цю обставину та з'ясовано, що в матеріалах справи містяться реєстр інкасових доручень № 31 від 08.04.2015 року з відміткою про отримання інкасового доручення № 88 на суму 363 141,64 грн. АТ «ОТП Банк» 08.04.2016 року та інкасове доручення № 88 від 08.04.2016 року на суму 363 141,64 грн. з відміткою на звороті про неможливість його виконання.

Враховуючи наведені докази апеляційним судом встановлено те, що відповідачем вжито заходів щодо з'ясування наявності коштів у відповідача на рахунку відкритому в АТ «ОТП Банк».

Разом з тим, враховуючи норму п. 95.3 ст. 95 ПК України, судом апеляційної інстанції з'ясовано, що податковим органом, не вжито заходів щодо з'ясування наявності коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритого в органі, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів.

Таким чином, Дрогобицькою об'єднаною державною податковою інспекцією Головного управління ДФС у Львівській області не вжито заходів щодо перевірки наявності коштів на всіх рахунках належних товариству з обмеженою відповідальністю «Торгово-промислова компанія «Ексклюзивбуд». Це свідчить про те, що адміністративний позов Дрогобицької об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Львівській області про надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок майна, що перебуває у податковій заставі, є передчасним.

З огляду на вищевикладене, суд апеляційної інстанції дійшов висновку про порушення судом першої інстанції норм матеріального права, у зв'язку з чим рішення суду першої інстанції необхідно скасувати та прийняти постанову про відмову в задоволенні позову з вищевикладених мотивів.

**3.3. аналіз судових рішень щодо передачі майна у податкову заставу**

**З метою забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, визначених** ПК України**, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу.**

**Відповідно до пункту 1 статті 89, підпункту 1 пункту 1 статті 89 та підпункту 2 пункту 1 статті 89** ПК України встановлено, що **.право податкової застави виникає у разі: несплати у строки, встановлені цим Кодексом, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, - з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку;. несплати у строки, встановлені цим Кодексом, суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом, - з дня виникнення податкового боргу.**

Так, у справі **№809/654/18** (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/81334095>) постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 17 квітня 2019 року апеляційну скаргу Державного міського підприємства «Івано-Франківськтеплокомуненерго» задоволено, рішення Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 11 жовтня 2018 року скасовано та прийнято нову постанову, якою в задоволенні адміністративного позову Головного управління ДФС в Івано-Франківській області до Державного міського підприємства «Івано-Франківськтеплокомуненерго» про надання дозволу на погашення податкового боргу за рахунок майна, що перебуває у податковій заставі, відмовлено.

Рішенням Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 11 жовтня 2018 року позов задоволено.

Задовольняючи позов, суд першої інстанції керувався тим, що податковим органом вжито заходів щодо погашення податкового боргу відповідача в розмірі 17 408 119,85 грн шляхом звернення до суду із вимогою про стягнення коштів такого платника податків з рахунків в банку, однак, інкасові доручення щодо списання коштів на виконання відповідних судових рішень були повернуті без виконання у зв'язку з відсутністю коштів на рахунках платника, що є підставою для погашення суми боргу за рахунок майна позивача, що перебуває у податковій заставі.

Апеляційний суд не погодився з таким висновком суду першої інстанції, так як судом першої інстанції не було враховано наступне.

Податкова застава є способом забезпечення виконання обов'язку зі сплати грошових зобов'язань, при її застосуванні обмежуються права платника податків щодо розпорядження власним майном.

Відповідно до абзацу 1 пункту [89.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12929/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12929) статті [89 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12924/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12924) з урахуванням положень цієї статті право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, крім випадків, передбачених пунктом 89.5 цієї статті, а також на інше майно, на яке платник податків набуде права власності у майбутньому.

Згідно з пунктом [89.3](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12935/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12935) статті [89 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12924/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12924) майно, на яке поширюється право податкової застави, оформлюється актом опису. До акта опису включається ліквідне майно, яке можливо використати як джерело погашення податкового боргу.

Пунктом [89.8](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12950/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12950) статті [89 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12924/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12924) передбачено, що контролюючий орган зобов'язаний безоплатно зареєструвати податкову заставу у відповідному державному реєстрі.

Системний аналіз наведених норм дає підстави для висновку, що у разі наявності у платника податків непогашеного податкового боргу податковий орган вправі поширити на майно такого платника в межах суми боргу податкову заставу на підставі відповідного рішення керівника податкового органу та складеного акта опису ліквідного майна, яка підлягає реєстрації у відповідному державному реєстрі.

Відповідно до підпунктів [95.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13045/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13045), [95.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13046/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13046) статті [95 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13044/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13044) контролюючий орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності - шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

Стягнення коштів та продаж майна платника податків провадяться не раніше ніж через 60 календарних днів з дня надіслання (вручення) такому платнику податкової вимоги.

Пунктом [95.3](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13047/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13047) статті [95 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13044/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13044) встановлено, що стягнення коштів з рахунків платника податків у банках, обслуговуючих такого платника податків, та з рахунків платників податків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритих в центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, здійснюється за рішенням суду, яке направляється до виконання контролюючим органам, у розмірі суми податкового боргу або його частини.

Контролюючий орган звертається до суду щодо надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі.

Рішення суду щодо надання вказаного дозволу є підставою для прийняття контролюючим органом рішення про погашення усієї суми податкового боргу. Рішення контролюючого органу підписується керівником (його заступником або уповноваженою особою) контролюючого органу та скріплюється гербовою печаткою контролюючого органу. Перелік відомостей, які зазначаються у такому рішенні, встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

[Податковим кодексом України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1) встановлено черговість вжиття податковим органом заходів щодо погашення податкового боргу: спочатку приймаються заходи для стягнення коштів з платника податків, а у разі їх недостатності погашення податкового боргу здійснюється за рахунок майна платника, що перебуває у податковій заставі.

*Вказана позиція відповідає правовій позиції Верховного Суду, висловленій, зокрема, у постанові від 02 квітня 2019 року у справі № 809/1941/14.*

Судом першої інстанції правильно встановлено, що відповідач вжив згадані вище заходи, передбачені [ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1), що є необхідною передумовою погашення суми податкового боргу за рахунок майна ДМП «ІФТКЕ», що перебуває у податковій заставі.

Також апеляційний суд погодився з висновком суду першої інстанції, що майно ДМП «ІФТКЕ», яке перебуває в податковій заставі, належить йому на праві господарського відання, перебуває на балансі підприємства та використовується в його господарській діяльності, відтак, може бути використане як джерело погашення податкового боргу.

Разом з тим, поза увагою суду першої інстанції залишились доводи відповідача щодо пріоритетності права відділу примусового виконання рішень Державної виконавчої служби України на звернення стягнення на предмет застави.

Так, згідно з пунктом [90.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12953/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12953) статті [90 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12952/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12952) пріоритет податкової застави щодо пріоритету інших обтяжень (включаючи інші застави) встановлюється відповідно до закону.

[Закон України «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень» від 18 листопада 2003 року № 1255-IV](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2017_03_23/pravo1/T031255.html?pravo=1) (далі - Закон № 1255-IV) визначає правовий режим регулювання обтяжень рухомого майна, встановлених з метою забезпечення виконання зобов'язань, а також правовий режим виникнення, оприлюднення та реалізації інших прав юридичних і фізичних осіб стосовно рухомого майна.

За змістом [статті 37 Закону N 1255-IV](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_223/ed_2017_03_23/pravo1/T031255.html?pravo=1#223) податкова застава та накладення арешту на рухоме майно на підставі рішень уповноважених органів у випадках, встановлених [законом](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2017_03_23/pravo1/T031255.html?pravo=1), відносяться до публічних обтяжень. Публічне обтяження набирає чинності з моменту його реєстрації в Державному реєстрі.

Згідно з [статтею 11 цього Закону](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_65/ed_2017_03_23/pravo1/T031255.html?pravo=1#65) обтяження рухомого майна реєструються в Державному реєстрі в порядку, встановленому цим Законом.

Частиною третьою [статті 12 Закону N 1255-IV](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_67/ed_2017_03_23/pravo1/T031255.html?pravo=1#67) передбачено, що на підставі реєстрації встановлюється пріоритет обтяження, якщо інші підстави для виникнення пріоритету не визначені цим Законом. Задоволення прав чи вимог декількох обтяжувачів, на користь яких встановлено обтяження одного й того ж рухомого майна, здійснюється згідно з пріоритетом, який визначається в порядку, встановленому цим Законом.

Відповідно до [статті 14 Закону № 1255-IV](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_80/ed_2017_03_23/pravo1/T031255.html?pravo=1#80), якщо інше не встановлено цим [Законом](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2017_03_23/pravo1/T031255.html?pravo=1), зареєстроване обтяження має вищий пріоритет над незареєстрованими обтяженнями. Пріоритет зареєстрованих обтяжень визначається у черговості їх реєстрації, за винятками, встановленими цим Законом. Обтяжувач з вищим пріоритетом має переважне право на звернення стягнення на предмет обтяження.

Згідно з частиною третьою [статті 38 Закону № 1255-IV](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_232/ed_2017_03_23/pravo1/T031255.html?pravo=1#232), якщо рухоме майно, яке є предметом публічного обтяження, є також предметом інших обтяжень, задоволення прав обтяжувача за публічним обтяженням або особи, на користь якої встановлено публічне обтяження, здійснюється в черговості згідно з пріоритетом публічного обтяження.

Пріоритет публічного обтяження встановлюється з моменту його реєстрації. Зареєстровані публічні обтяження не мають пріоритету над обтяженнями того ж рухомого майна, які були зареєстровані раніше моменту реєстрації публічного обтяження, а також обтяженнями, які мають вищий пріоритет згідно з правилами, встановленими [розділом III цього Закону](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_64/ed_2017_03_23/pravo1/T031255.html?pravo=1#64) (частина друга [статті 39 Закону № 1255-IV](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_237/ed_2017_03_23/pravo1/T031255.html?pravo=1#237)).

Відтак, за наявності декількох зареєстрованих публічних обтяжень одного і того ж рухомого майна, пріоритет має те обтяження, яке зареєстроване раніше.

Як встановлено з матеріалів справи, постановою головного державного виконавця відділу примусового виконання рішень Державної виконавчої служби України Каращук К. Л. від 12 серпня 2014 року ВП № 44347403 накладено арешт на все рухоме і нерухоме майно, що належить ДМП «ІФТКЕ», а також заборонено відчужувати таке майно, у зв'язку з примусовим виконанням наказу від 08 липня 2014 року № 831, виданого Господарським судом Івано-Франківської області, про стягнення з ДМП «ІФТКЕ» 22524783,64 грн на користь Публічного акціонерного товариства «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України».

Вказане публічне обтяження зареєстровано у встановленому [законом](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2017_03_23/pravo1/T031255.html?pravo=1) порядку в серпні 2014 року, що підтверджується відомостями з Державного реєстру обтяжень рухомого майна, Реєстру прав власності на нерухоме майно.

Таким чином, арешт майна відповідача як публічне обтяження зареєстрований раніше, ніж податкова застава в межах спірних правовідносин (вересень 2016 року та листопад 2017 року), а відтак, має вищий пріоритет та переважне право на звернення стягнення на предмет обтяження.

Вказані обставини свідчать про відсутність правових підстав для задоволення позову, так як описане в податкову заставу майно ДМП «ІФТКЕ» не може бути джерелом погашення податкового боргу в силу пріоритету права уповноваженого органу, яким накладено арешт на вказане майно.

Зазначена позиція узгоджується з *правовими висновками Верховного Суду, висловленими, зокрема, у постановах від 07 лютого 2019 року у справі № 813/4551/17, від 18 вересня 2018 року № 820/19374/14.*

З огляду на вказані обставини позовні вимоги Головного управління ДФС в Івано-Франківській області є необґрунтованими, а тому суд першої інстанції дійшов помилкового висновку про наявність підстав для їх задоволення.

**3.4. аналіз судових рішень щодо застосування адміністративного**

**арешту коштів та/або майна**

Адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом.

Підставами застосування арешту майна є з'ясування однієї з таких обставин:

* фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;
* платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває у податковій заставі;
* платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб органу державної податкової служби;
* відсутні свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів господарювання, спеціальні дозволи (ліцензії) на її здійснення, торгові патенти, сертифікати відповідності реєстраторів розрахункових операцій;
* відсутня реєстрація особи як платника податків в органі державної податкової служби, якщо така реєстрація є обов'язковою відповідно до цього Кодексу, або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам;
* платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває у податковій заставі;
* платник податків не допускає податкового керуючого до складання акта опису майна, яке передається в податкову заставу, та/або акта опису (виділення) майна для його продажу.

Арешт може бути накладено органом державної податкової служби на будь-яке майно платника податків, крім того майна, що не підлягає арешту згідно із законодавством України, та арешту коштів на рахунку платника податків.

Для прикладу справа **№813/3610/17** постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 15 квітня 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/81215001>) апеляційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Львівській області задоволено, рішення Львівського окружного адміністративного суду від 10 грудня 2018 року скасовано та прийнято постанову, якою позовні вимоги задоволено. Застосовано арешт коштів на рахунках Товариства з обмеженою відповідальністю «Марселл», що знаходяться на рахунках Товариства з обмеженою відповідальністю «Марселл» у банківських установах.

Постановою Львівського окружного адміністративного суду від 10 грудня 2018 в задоволенні позовних вимог відмовлено.

Відмовляючи в задоволенні адміністративного позову, суд першої інстанції виходив з того, що накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку, платника податків, здійснюється у разі наявності податкового боргу, оскільки доказів наявності у ТзОВ «Марселл» податкового боргу та відсутності майна для погашення цього податкового боргу позивачем до суду не надано, відсутні підстави для застосування адміністративного арешту коштів на рахунках відповідача.

Також зазначив, що ГУ ДФС у Львівській області, у разі недопуску платником податків до проведення перевірки, може звернутися до суду з заявою про зупинення видаткових операцій платника податків на рахунках такого платника податків в банках та інших фінансових установах в порядку п.20.1.31ст.20 [ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1).

Відтак, суд прийшов до висновку, про відсутність підстав для застосування арешту коштів на рахунках відповідача.

Суд апеляційної інстанції не погодився з зазначеними висновками та зазначає наступне.

Відповідно до підпунктів [16.1.5](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11322/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11322), [16.1.7](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11324/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11324) пункту [16.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11317/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11317) статті [16 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11316/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11316) (далі - [ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1)), платник податків зобов'язаний подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, регістри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання; подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством.

Згідно підпунктів [20.1.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11431/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11431), [20.1.4](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11433/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11433) пункту [20.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11428/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11428) статті [20 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11427/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11427), контролюючі органи мають право: для здійснення функцій, визначених законом, отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, усіх форм власності у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом; проводити відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків.

Пункт [75.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12671/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12671) статті [75 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12670/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12670) передбачає, що контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Порядок призначення документальних позапланових виїзних перевірок встановлений [статтею 78 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12709/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12709).

Відповідно до підпункту [78.1.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12711/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12711) пункту [78.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12710/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12710). статті [78 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12709/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12709), документальна позапланова перевірка здійснюється, зокрема, у разі якщо, отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного, податкового та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно валютного, податкового та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту.

Крім того, відповідно до підпункту [78.1.4](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12714/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12714) пункту [78.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12710/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12710). статті [78 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12709/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12709) документальна позапланова перевірка здійснюється, якщо виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначено виявлену недостовірність даних та відповідну декларацію протягом 15 робочих днів з дня, наступного за днем отримання запиту.

Згідно п.[78.4](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12742/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12742) ст.[78 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12709/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12709), про проведення документальної позапланової перевірки керівник контролюючого органу приймає рішення, яке оформлюється наказом.

Пунктом [78.5](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12744/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12744) ст.[78 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12709/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12709) передбачено, що допуск посадових осіб контролюючих органів до проведення документальної позапланової виїзної перевірки здійснюється згідно із [статтею 81 цього Кодексу](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12777/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12777).

Як визначено п.[81.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12778/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12778) ст. [81 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12777/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12777), посадові особи контролюючого органу мають право приступити до проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених цим Кодексом, та за умови пред'явлення або надіслання у випадках, визначених цим Кодексом, таких документів: направлення на проведення такої перевірки, в якому зазначаються дата видачі, найменування контролюючого органу, реквізити наказу про проведення відповідної перевірки, найменування та реквізити суб'єкта (прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи - платника податку, який перевіряється) або об'єкта, перевірка якого проводиться, мета, вид (документальна планова/позапланова або фактична), підстави, дата початку та тривалість перевірки, посада та прізвище посадової (службової) особи, яка проводитиме перевірку. Направлення на перевірку у такому випадку є дійсним за наявності підпису керівника контролюючого органу або його заступника, що скріплений печаткою контролюючого органу; копії наказу про проведення перевірки; службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки.

У разі відмови платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) у допуску посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення перевірки складається акт, який засвідчує факт відмови п.[81.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12786/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12786) ст.[81 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12777/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12777).

[Податковим кодексом України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1) передбачено право застосування адміністративного арешту на майно платника податків, який відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу.

Підпунктом [94.6.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12998/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12998) п.[94.6](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12996/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12996) ст.[94 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12980/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12980) визначено, що арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу до суду.

Особливості застосування арешту коштів на рахунках платника податків як різновиду адміністративного арешту майна передбачено Порядком застосування адміністративного арешту майна платника податків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 14.04.2017 року № 632, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02.09.2017 року за № 948/30816.

Розділом VII Порядку встановлено, що арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду у разі звернення контролюючого органу до суду.

Розділ VII цього Порядку визначає саме особливості застосування арешту коштів на рахунках платника податків як різновиду адміністративного арешту майна.

При цьому, згідно з пунктом 7.3 цього Порядку для застосування арешту коштів на рахунку платника податків орган державної податкової служби подає до суду позовну заяву в порядку, передбаченому [Кодексом адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2018_10_02/pravo1/T05_2747.html?pravo=1), у день прийняття рішення про застосування адміністративного арешту майна платника податків.

Правило, передбачене нормою розглядуваного підзаконного нормативно-правового акта, застосовується в тому разі, якщо податковим органом визнано за необхідне застосувати адміністративний арешт як майна платника податків, відмінного від коштів, так і коштів на рахунку такого платника податків. Арешт майна та арешт коштів на рахунках платника податку за процедурою, визначеною пунктом 7.3 вказаного Порядку, накладається з підстав, передбачених пунктом [94.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12982/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12982) статті [94 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12980/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12980).

Суд першої інстанції не звернув належну увагу на те, що у разі недопуску посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки - застосовується адміністративний арешт майна([пп. 94.2.3 ПКУ](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12985/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12985)).

Арешт майна на цій підставі може бути застосовано у випадку одночасного дотримання двох умов. А саме:

1.Для проведення перевірки мають бути законні підстави.

Зміст Акту № 486/13-01-14-14/40626381 від 05.10.2017 року містить інформацію про те, що директор ТзОВ «Марселл» відмовив в допуску до перевірки, у зв'язку із відсутністю підстав, передбачених п.п.[78.1.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12711/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12711) п.[78.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12710/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12710) ст. [78 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12709/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12709).

Проте, слід звернути увагу на те, що рішенням Львівського окружного адміністративного суду від 12.04.2018 року по справі № 813/3700/17, яке набрало законної сили, у задоволенні позову ТзОВ «Марселл» про визнання протиправним та скасування наказу Головного управління ДФС у Львівській області № 4495 від 03.10.2017 року «Про проведення документальної позапланової виїзної перевірки ТзОВ «Марселл» відмовлено.

2. Має бути належним чином оформлений факт недопуску.

Матеріали справи, а саме Акт засвідчує факт відмови в допуску до проведення перевірки, даний Акт складений із дотриманням процедури (за фактичними обставинами справи контролери пред'явили документи особі, ознайомили з направленнями ГУ ДФС у Львівській області на проведення позапланової перевірки), а тому може бути підставою для застосування адміністративного арешту майна у вигляді арешту коштів на рахунках платників податків.

Суд зазначив, що дії Головного управління ДФС у Львівській області щодо застосування адміністративного арешту майна платника податків відносно відповідача, вчинені на підставі, у порядку та у спосіб, що визначені законом, а тому є правомірними. Доказів, що свідчать про протилежне, до суду не надано.

У свою чергу, відповідачем не надано суду жодних доказів на підтвердження його добросовісного виконання покладених на нього податкових обов'язків, та не наведено обґрунтованих підстав, визначених абзацом п'ятим пункту [81.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12778/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12778) статті [81 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12777/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12777), за яких платник податків реалізував своє право щодо недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення перевірки.

Так, відповідно до ч.5ст.242 [Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2018_10_02/pravo1/T05_2747.html?pravo=1) суди зобов'язані привести свою судову практику у відповідність з рішенням Верховного Суду.

*Верховним Судом 27 листопада 2018 року прийнято постанову, за наслідком розгляду справи №820/1929/17, та 21 березня 2019 року прийнято постанову, за наслідком розгляду справи 813/1572/18*, предметом розгляду яких були подібні правовідносини.

У даних судових рішеннях Верховним Судом висловлено позицію, згідно якої, з метою правильного вирішення спору та наявності чи відсутності підстав для застосування до платника податків адміністративного арешту коштів, судам необхідно встановити наявність чи відсутність законних підстав для проведення перевірки відповідача, дотримання позивачем процедури її призначення та проведення, та відповідно зробити висновок про наявність чи відсутність у товариства підстав відмовити посадовим особам контролюючого органу у допуску до перевірки.

Разом з тим, колегія суддів зауважує, що рішенням Львівського окружного адміністративного суду від 12.04.2018 року по справі № 813/3700/17, яке набрало законної сили було встановлено, що відповідач мав підстави, передбачені п.п.78.1.1п.78.1ст.78 [ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1), для призначення документальної позапланової виїзної перевірки ТзОВ «Марселл».

Відтак, враховуючи фактичні обставини справи та норми матеріального права, суд апеляційної інстанції вважає позовну заяву обґрунтованою та такою, що підтверджує необхідність застосування адміністративного арешту коштів на рахунках платника податків ТзОВ «Марселл».

Як приклад справа **№813/971/17**, в якій постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 11 липня 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/83024646> ) апеляційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «Корпорація КРТ» задоволено, постанову Львівського окружного адміністративного суду від 27 червня 2017 року скасовано та прийнято постанову, якою у задоволенні позову відмовлено.

Задовольняючи позов, суд першої інстанції виходив з того, що у зв`язку із виконанням працівниками Львівського управління Офісу великих платників податків ДФС законодавчих вимог, які регламентують порядок та умови допуску посадових осіб контролюючого органу до проведення перевірки, відмова посадової особи ТОВ «Корпорація «КРТ» у допуску до проведення перевірки є необґрунтованою та відповідно до п.п.[94.2.3](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12985/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12985) п.94 ст.[94 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12980/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12980) є підставою для застосування адміністративного арешту майна відповідача.

Даючи правову оцінку таким висновкам суду першої інстанції, колегія суддів виходила з наступного.

Відповідно до п. [78.5](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12744/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12744) ст.[78 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12709/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12709) допуск посадових осіб контролюючих органів до проведення документальної позапланової виїзної перевірки здійснюється згідно із [ст.81 цього Кодексу](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12777/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12777).

Згідно з п.[81.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12778/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12778) ст.[81 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12777/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12777) посадові особи контролюючого органу мають право приступити до проведення документальної виїзної перевірки, фактичної перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених цим Кодексом, та за умови пред`явлення або надіслання у випадках, визначених цим Кодексом, таких документів: направлення на проведення такої перевірки, копії наказу про проведення перевірки; службового посвідчення осіб, які зазначені в направленні на проведення перевірки.

Відповідно до абз.5 п.[81.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12778/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12778). ст.[81 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12777/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12777) непред`явлення або ненадіслання у випадках, визначених цим Кодексом, платнику податків (його посадовим (службовим) особам або його уповноваженому представнику, або особам, які фактично проводять розрахункові операції) цих документів або пред`явлення зазначених документів, що оформлені з порушенням вимог, встановлених цим пунктом, є підставою для недопущення посадових (службових) осіб контролюючого органу до проведення документальної виїзної або фактичної перевірки.

Відмова платника податків та/або посадових (службових) осіб платника податків (його представників або осіб, які фактично проводять розрахункові операції) від допуску до перевірки на інших підставах, ніж визначені в абзаці п`ятому цього пункту, не дозволяється.

Таким чином, абз.5 п [81.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12778/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12778) ст.[81 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12777/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12777) містить вичерпний перелік підстав з яких платник податків може відмовитись від допуску посадових осіб до перевірки.

Відповідно до [ст.94 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12980/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12980) адміністративний арешт майна платника податків (далі - арешт майна) є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов`язків, визначених законом.

Арешт майна може бути застосовано, зокрема, якщо з`ясовується, що платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу.

Таким чином, податковому органу надано право, в разі недопуску суб`єктом господарювання до проведення перевірки, на звернення до суду з вимогою виключно про арешт майна платника податків.

Колегія суддів зврнула увагу на те, що приписами [ст.94 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12980/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12980) визначені підстави для застосування як адміністративного арешту майна, так і арешту коштів на рахунках платника податків.

Відповідно до п.[94.4](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12992/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12992) ст.[94 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12980/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12980) арешт може бути накладено контролюючим органом на будь-яке майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника податків.

Згідно з підп.94.2.3 п.[94.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12982/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12982) ст.[94 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12980/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12980) арешт майна може бути застосовано, якщо платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу.

Положеннями підп.94.6.2 п.[94.6](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12996/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12996) ст.[94 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12980/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12980) передбачено, що арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу до суду.

Таким чином, з аналізу правових норм можна дійти висновку, що на законодавчому рівні положеннями норм податкового законодавства розрізненні правові поняття щодо арешту майна та арешту на кошти, що знаходяться в банківських установах платника податків.

При цьому, незважаючи на те, що кошти є також складовою майна платника податків, що складає загальний об`єкт, в той же час має свої особливості та різницю виникнення підстав для вчинення відповідних дій пов`язаних із встановленням певного виду обмеження щодо такого майна (коштів), у вигляді арешту, а також можливим порядком його застосування. Обидва види арешту, розрізняються процедурою застосування - або за рішенням керівника податкового органу (щодо майна, відмінного від коштів), або за рішенням суду (арешт коштів).

З системного аналізу правових норм можна дійти висновку про те, що чинне законодавство послідовно розмежовує порядок накладення адміністративного арешту на майно платника податків, відмінне від коштів, та арешту коштів платника податків.

*Аналогічна правова позиція викладена у постановах Верховного Суду від 06 лютого 2018 року у справі № 813/4401/16 (№К/9901/944/17), від 14 березня 2018 року у справі № 817/3875/14 (№К/9901/5262/18), від 15 травня 2018 року у справі № 820/4710/16 (№К/9901/44814/18), від 12 червня 2018 року у справі №813/3043/17 (№К/9901/49099/18)*, і відповідно до вимог ч.5 [ст.242 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_1832/ed_2018_10_02/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#1832) враховується судом при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин.

Згідно з підп.20.1.33 п.[20.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11428/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11428) ст.[20 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11427/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11427) контролюючі органи мають право звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти та інші цінності, що знаходяться в банку, платника податків, який має податковий борг, у разі якщо у такого платника податків відсутнє майно та/або його балансова вартість менша суми податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу.

Наведена законодавча норма встановлює одночасно як право податкового органу на звернення до суду з вимогою про накладення арешту на кошти платника податків, так і підстави для реалізації цього повноваження.

Такими підставами є: 1) відсутність майна, за рахунок якого може бути погашений податковий борг; 2) недостатність такого майна для погашення суми податкового боргу через те, що балансова вартість цього майна менша за відповідну суму податкового боргу; 3) майно не може бути джерелом погашення податкового боргу у відповідній сумі.

Колегія суддів звернула увагу на те, що недопуск до перевірки серед вищевказаного вичерпного переліку підстав для накладання арешту на кошти платника податків відсутній.

Позивач не дотримався приписів підп.20.1.33 п.[20.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11428/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11428) ст.[20 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11427/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11427), які є спеціальними щодо положень п.[94.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12982/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12982) ст.[94 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12980/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12980), відповідно до яких встановлено окремі підстави застосування арешту коштів на рахунку платника податків.

Зокрема, позивач не надав жодних доказів наявності у ТОВ «Корпорація КРТ» податкового боргу та відсутності майна для погашення цього податкового боргу, що свідчить про відсутність підстав для застосування адміністративного арешту коштів на рахунках відповідача.

Разом з тим, суд першої інстанції не надав належної оцінки вказаним обставинам, що призвело до ухвалення помилкового рішення, у зв`язку з чим рішення суду першої інстанції скасовано.

**3.5 аналіз судових рішень щодо стягнення податкового боргу**

Відповідно до підпункту [14.1.175](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11132/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11132) пункту [14.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_10766/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#10766) статті [14 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_10765/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#10765), податковий борг - сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання.

Згідно з пунктом [20.1.34](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11463/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11463) пункту [20.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11428/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11428) статті [20 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11427/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11427), контролюючі органи мають право звертатися 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.

Як приклад справа **№1340/4327/18,** в якій постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 31 січня 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/79555550>) апеляційну скаргу ОСОБА\_2 задоволено, рішення Львівського окружного адміністративного суду від 31 жовтня 2018 року скасовано та прийнято постанову, якою позивачу у задоволенні позову відмовлено.

Рішенням Львівського окружного адміністративного суду від 31 жовтня 2018 року, прийнятим у порядку спрощеного позовного провадження, позов задоволено.

Стягнуто з ОСОБА\_2 до бюджету податковий борг у сумі 175 816,73 грн.

Задовольняючи позовні вимоги, суд першої інстанції виходив з того, що зазначена сума податкового боргу підлягає стягненню, оскільки на час розгляду справи є узгодженою та не сплаченою відповідачем у встановлений строк, доказів оскарження податкової вимоги суду не надано.

Апеляційний суд не погодився із таким висновком суду першої інстанції та, надаючи правову оцінку спірним правовідносинам, зазначив таке.

Судом першої інстанції встановлено, що відповідно до довідки ГУ ДФС у Львівській області від 25.07.2018 № 7654/9/13-01-17-08-01 станом на 25.07.2018 у ОСОБА\_2 наявний податковий борг по орендній платі за землю з фізичних осіб в сумі 175 816,73 грн.

Вказана сума податкового боргу виникла на підставі:

- податкового повідомлення-рішення форми «Ф» від 29.11.2017 № 607895-1315 в сумі 82 143,45 грн;

- податкового повідомлення-рішення форми «Ф» від 29.11.2017 № 607899-1315 в сумі 93 673,28 грн.

Оскільки сума податкового боргу відповідачем не погашена, ГУ ДФС у Львівській області звернулось до суду.

Апеляційним судом встановлено, що рішеннями Львівського окружного адміністративного суду від 01 жовтня 2018 року у справах № 813/3043/18, 813/3044/18, визнано протиправними та скасовано податкові повідомлення-рішення ГУ ДФС у Львівській області № 607899-1315 від 29.11.2017 та 607895-1315 від 29.11.2017.

Ухвалою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 08 січня 2019 року апеляційну скаргу ГУ ДФС у Львівській області на рішення Львівського окружного адміністративного суду від 01 жовтня 2018 року у справі № 813/3043/18 повернуто скаржнику.

Ухвалою судді Восьмого апеляційного адміністративного суду від 03 грудня 2018 року апеляційну скаргу ГУ ДФС у Львівській області на рішення Львівського окружного адміністративного суду від 01 жовтня 2018 року у справі № 813/3044/18 за адміністративним позовом ОСОБА\_2 до ГУ ДФС у Львівській області про скасування податкового повідомлення-рішення залишено без руху. Ухвалою судді Восьмого апеляційного адміністративного суду від 27 грудня 2018 року продовжено ГУ ДФС у Львівській області строк для усунення недоліків апеляційної скарги на рішення Львівського окружного адміністративного суду від 01 жовтня 2018 року у справі № 813/3044/18, зазначених в ухвалі Восьмого апеляційного адміністративного суду від 03 грудня 2018 року, на 10 днів з дня отримання копії цієї ухвали.

Колегія суддів апеляційного суду зазначила, що судові рішення, якими оскаржені податкові повідомлення-рішення позивача, з яких виникла сума податкового боргу, не набрали законної сили і не можуть вважатись узгодженими.

Апеляційний суд не погодився з висновком суду першої інстанції в частині того, що сума податкового боргу на час розгляду справи є узгодженою, оскільки відповідно до частини п'ятої [статті 4 Закону України «Про доступ до судових рішень» від 22.12.2005 № 3262](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_17/ed_2017_10_03/pravo1/T053262.html?pravo=1#17), судді мають право на доступ до усіх інформаційних ресурсів Єдиного державного реєстру судових рішень, суд першої інстанції не з'ясував, що вищезазначені податкові-повідомлення рішення на час розгляду цієї справи були оскаржені у судовому порядку.

Покликання суду першої інстанції на податкову вимогу від 20.01.2015 № 9-15 не брались апеляційним судом до уваги, оскільки така вимога не стосується предмету спору.

Виходячи з системного аналізу норм права, що регулюють спірні правовідносини, апеляційний суд прийшов до висновку про відсутність підстав для стягнення податкового боргу з відповідача, оскільки грошове зобов'язання за податковими повідомленнями-рішеннями ГУ ДФС у Львівській області від 29.11.2017 № 607895-1315 та № 607899-1315 є неузгодженим, а відтак не може вважатися податковим боргом в розумінні положень підпункту [14.1.175](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11132/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11132) пункту [14.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_10766/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#10766) статті [14 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_10765/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#10765).

*Аналогічна правова позиція при вирішенні подібних спорів викладена в постанові Верховного Суду від 04 грудня 2018 року у справі № 816/486/16*.

Так, у справі **№813/2234/18** постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 31 січня 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/79527283>) апеляційну скаргу ОСОБА\_1 задоволено, рішення Львівського окружного адміністративного суду від 16 липня 2018 року в справі - скасовано та прийнято нову постанову, якою в задоволенні адміністративного позову Головного управління ДФС у Львівській області відмовлено.

Рішенням Львівського окружного адміністративного суду від 16 липня 2018 року позов задоволено. Вирішено стягнути з фізичної особи-підприємця ОСОБА\_1 податковий борг в сумі 46500,00 грн. до бюджету.

Колегія суддів дійшла висновку, що апеляційна скарга підлягає задоволенню з наступних підстав.

За правилами підпункту [16.1.4](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11321/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11321) пункту [16.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11317/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11317) статті [16 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11316/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11316) (в редакції, чинній на момент виникнення спірних відносин) платник податків зобов'язаний сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи.

Згідно пункту [36.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11580/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11580) статті [36 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11579/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11579) податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи.

Відповідно до пункту 59.1статті 59 [ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1) у разі коли платник податків не сплачує узгодженої суми грошового зобов'язання в установлені законодавством строки, контролюючий орган надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення.

Положеннями пункту [58.3](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12324/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12324) статті [58 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12313/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12313) передбачено, що податкове повідомлення-рішення вважається надісланим (врученим) платнику податків, якщо його передано посадовій особі такого платника податків під розписку або надіслано листом з повідомленням про вручення.

Згідно пунктів [42.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_11941/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#11941) та 42.2 статті [42 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_21567/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#21567) податкові повідомлення - рішення, податкові вимоги або інші документи, адресовані контролюючим органом платнику податків, повинні бути складені у письмовій формі, відповідним чином підписані та у випадках, передбачених законодавством, завірені печаткою такого контролюючого органу. Документи вважаються належним чином врученими, якщо вони надіслані за адресою (місцезнаходженням, податковою адресою) платника податків рекомендованим листом з повідомленням про вручення або особисто вручені платнику податків або його законному чи уповноваженому представникові.

Згідно пункту [95.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13045/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13045) статті [95 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13044/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13044) контролюючий орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності - шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

Стягнення коштів та продаж майна платника податків провадяться не раніше ніж через 60 календарних днів з дня надіслання (вручення) такому платнику податкової вимоги (пункт 95.2 вказаної статті).

Наведені положення законодавства дають підстави для висновку, що юридичним фактом, з настанням якого законодавець пов'язує реалізацію права контролюючого органу на примусове стягнення податкового боргу, у тому числі шляхом звернення до суду, є дотримання таких умов: надіслання платнику податкової вимоги рекомендованим листом з повідомленням про вручення чи вручення її особисто платнику або його законному чи уповноваженому представникові; сплив строку у 60 календарних днів з дня надіслання (вручення) такому платнику податкової вимоги.

Колегія суддів суду апеляційної інстанції зазначила про відсутність доказів направлення на адресу відповідача податкової вимоги від 19 жовтня 2017 року № 26877-17 рекомендованим листом з повідомленням про вручення, відтак відсутні підстави для стягнення з відповідача спірної суми податкових зобов'язань, оскільки в розумінні [ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1) таке рішення контролюючого органу не вважається належним чином надісланим (врученим), що призвело до неможливості встановлення строку, передбаченого пунктом [95.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13046/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13046) статті [95 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13044/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13044), із закінченням якого законодавець пов'язує виникнення у контролюючого органу права на стягнення податкового боргу.

Більше того, колегія суддів суду апеляційної інстанції зазначила, що копія податкової вимоги, є нечитабельною та з неї неможливо встановити кому саме та на яку адресу ця податкова вимога направлялась.

*Аналогічна правова позиція викладена в постанові Верховного Суду від 08 серпня 2018 у справі № 812/41/17 (К/9901/31548/18).*

Відтак, колегія суддів зазначила, що податковим органом було порушено порядок надіслання податкової вимоги, що унеможливило звернення до суду з позовом про стягнення такого боргу.

**4. Адміністрування окремих податків, зборів, платежів а саме:**

**4.1. аналіз судових рішень щодо податку на прибуток підприємств**

Податок на прибуток підприємств— прямий [податок](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BA), що стягується з [прибутку](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%B1%D1%83%D1%82%D0%BE%D0%BA) організації (підприємства, банку, страхової компанії, тощо). Об’єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до п.п. 134.1.1 ПКУ.

Для прикладу справа **№807/1343/16**,в якій постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 16 квітня 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/81215009> ) апеляційну скаргу Комунального підприємства «Виробниче управління водопровідно-каналізаційного господарства міста Ужгорода» задоволено, рішення Закарпатського окружного адміністративного суду від 16.01.2019р. скасовано та прийнято нову постанову, якою позов задоволено. Визнано протиправним та скасовано наступні податкові повідомлення-рішення Ужгородської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Закарпатській обл.: № 0003641202/1015/10/07-01-12-02 від 22.08.2016р. щодо застосування штрафних санкцій (20 відсотків) за порушення граничних строків сплати частини чистого прибутку, що підлягає сплаті до загального бюджету, в розмірі 56043 грн. 78 коп.;№ 0003651202/1014/10/07-01-12-02 від 22.08.2016р. щодо застосування штрафних санкцій (10 відсотків) за порушення граничних строків сплати частини чистого прибутку, що підлягає сплаті до загального бюджету, в розмірі 11 грн. 30 коп.;№ 0003661202/1016/10/07-01-12-02 від 22.08.2016р. щодо застосування штрафних санкцій (10 відсотків) за порушення граничних строків сплати грошових зобов'язань з податку на прибуток в розмірі 804 грн. 01 коп.;№ 0003671202/1017/10/07-01-12-02 від 22.08.2016р. щодо застосування штрафних санкцій (20 відсотків) за порушення граничних строків сплати грошових зобов'язань з податку на прибуток в розмірі 245056 грн. 43 коп.

Рішенням Закарпатського окружного адміністративного суду від 16.01.2019р. у задоволенні заявленого позову відмовлено.Суд першої інстанції, утримавши позицію відповідача про відсутність інших (крім камеральної перевірки), передбачених законом, механізмів контролю за своєчасністю сплати грошового зобов'язання, не обґрунтував, чому в 2016 році перевірка своєчасності сплати податкових зобов'язань не могла бути здійснена відповідачем шляхом проведення саме документальної планової перевірки відповідно до плану-графіку проведення таких перевірок, одночасно з проведенням перевірки дотримання платником податків інших вимог податкового законодавства у відповідності до приписів чинної на той час редакції ст.ст.[75](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12670/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12670) і [77 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12693/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12693), належним чином повідомивши платника податків про проведення такої перевірки.

Без належної уваги суду залишилася та обставина, що протягом всього періоду з моменту набуття чинності [ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1), податковий орган вів облік погашення податкових зобов'язань і податкового боргу всупереч вимогам п.[131.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13477/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13477) ст.[131 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13475/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13475), згідно якої при погашенні суми податкового боргу (його частини) кошти, що сплачує такий платник податків, у першу чергу зараховуються в рахунок податкового зобов'язання. У разі повного погашення суми податкового боргу кошти, що сплачує такий платник податків, в наступну чергу зараховуються у рахунок погашення штрафів, в останню чергу зараховуються в рахунок пені. Натомість, податковий орган у переважній більшості випадків розподіляв здійснені підприємством платежі в рахунок погашення крім основного боргу, також і в погашення нарахованих штрафних санкцій та пені. Це було зумовлене тим, що система автоматичного обліку податкових платежів, адміністрування якої здійснює податковий орган, не була приведена у відповідність до згаданих вимог [ст.131 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13475/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13475). Внаслідок цього, відповідач, зараховуючи платежі в погашення штрафних санкцій і пені при наявності непогашеного податкового зобов'язання (основного боргу), штучно завищував строки затримки сплати основного боргу.

Відповідачем Ужгородською ОДПІ проведено камеральну перевірку щодо своєчасності сплати податку на прибуток та частини чистого прибутку КП «Водоканал міста Ужгорода», за результатами якої складено Акт перевірки № 18/07-01-12-02 від 04.08.2016р. «Про результати камеральної перевірки щодо своєчасності сплати податку на прибуток та частини чистого прибутку КП «Водоканал міста Ужгорода» (код 03344326)» (а.с.9-14).

Перевіркою встановлено несвоєчасну сплату позивачем податку на прибуток за період з 01.01.2014р. по 31.07.2016р. та частини чистого прибутку, що підлягає сплаті до загального бюджету, за період з 01.01.2014р. по 31.07.2016р., за що передбачена відповідальність згідно [п.126.1 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13425/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13425).

На підставі зазначеного Акту перевірки відповідачем Ужгородською ОДПІ винесені податкові повідомлення-рішення.

Колегія суддів прийщла до переконливого висновку про відсутність у відповідача повноважень під час проведення розглядуваної камеральної перевірки досліджувати своєчасність сплати позивачем податків, оскільки, своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податків могла бути перевірена контролюючим органом в разі здійснення документальних перевірок в порядку, передбаченому ст.ст.[77](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12693/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12693), [78 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12709/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12709).

Отже, у даному випадку, відповідач, здійснюючи дослідження питань своєчасності сплати позивачем узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання, вийшов за межі предмету камеральної перевірки, у зв'язку з чим акт такої перевірки є доказом, здобутим з порушенням закону, що призводить до визнання перевірки незаконною та відсутності правових наслідків такої.

Відповідно, прийняті на його підставі податкові повідомлення - рішення не є правомірним.

Враховуючи встановлені обставини справи, колегія суддів вважала, що покликання податкового органу на виявлені порушення, які зафіксовані Актом перевірки, є безпідставними, оскільки відповідач до 01.01.2017р. не був наділений правом перевіряти своєчасність справляння платником податків узгоджених сум грошового зобов'язання в межах камеральної перевірки, чим порушив вимоги пп.[75.1.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12673/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12673) п.[75.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12671/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12671) ст.[75 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12670/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12670), відтак акт перевірки у розумінні [ст.74 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_636/ed_2018_10_02/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#636) є недопустимим доказом на підтвердження наявності складу податкового правопорушення, покладеного в основу прийняття податкових повідомлень-рішень.

Наведені обставини колегія суддів вважає визначальними при вирішенні наведеного спору, через що відповідь на решта доводів апелянта не має принципового значення під час розгляду заявлених позовних вимог.

При цьому, незаявлення позивачем вимог про визнання дій відповідача щодо проведення спірної камеральної перевірки зумовлено висновками постанови Львівського апеляційного адміністративного суду від 12.12.2017р. у справі № 807/1019/16.

При вирішенні наведеного спору колегія суддів враховує *правову позицію, висловлену Верховним Судом по аналогічній категорії справ, зокрема, в постанові Касаційного адміністративного суду від 09.10.2018р. у справі № 810/403/17*, яка в силу приписів ч.5 [ст.242 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_1832/ed_2018_10_02/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#1832) та ч.6 [ст.13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів»](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_56/ed_2018_07_12/pravo1/T161402.html?pravo=1#56) є обов'язковою під час вирішення наведеного спору.

Таким чином, оцінюючи в сукупності вищевикладене, враховуючи непідтвердження в судовому засіданні обставин, якими контролюючий орган обґрунтував свої твердження про порушення граничних строків сплати грошових зобов'язань з податку на прибуток та частини чистого прибутку, через що є наявними підстави для застосування до позивача штрафних санкцій на підставі [ст.126 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13424/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13424), а відтак й покладених в основу прийнятих оскаржуваних податкових повідомлень-рішень, заявлений позивачем позов є підставним та обґрунтованим, через що підлягає до задоволення.

Ще одним прикладом, є справа **№1340/5624/18**,в якій постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 23 липня 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/83217342> ) апеляційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «Кампен» задоволено частково, рішення Львівського окружного адміністративного суду від 09 квітня 2019 року скасовано та прийнято нову постанову, якою позов задоволено частково. Визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення Головного управління Державної фіскальної служби у Львівській області від 09.11.2018 №0018821413.В решті позову відмовлено.

Рішенням Львівського окружного адміністративного суду від 09 квітня 2019 року у справі №1340/5624/18 в задоволенні позову відмовлено

Суд першої інстанцій, відмовляючи у задоволенні позовних вимог, виходив з тих мотивів, що позивачем не надано належних та допустимих доказів на підтвердження здійснення господарських операцій з контрагентом ТОВ «Техпротект плюс», тому відсутні підстави для скасування податкового повідомлення-рішення.

З цими висновками суду першої інстанції, суд апеляційної інстанції не погодився з таких мотивів.

Витрати для цілей визначення об`єкта оподаткування податком на прибуток повинні бути фактично здійснені і підтверджені належним чином складеними первинними документами, що відображають реальність господарської операції, яка є підставою для формування податкового обліку платника податків. Водночас за відсутності факту придбання товарів чи послуг або в разі якщо придбані товари чи послуги не призначені для використання у господарській діяльності платника податку відповідні суми не можуть включатись до складу податкового кредиту навіть за наявності формально складених, але недостовірних документів.

Окрім цього, наявність укладеного із учасниками господарської операції цивільно-правового договору не свідчить про реальність вчинення відповідної операції, оскільки реалізація умов договору та його фактичне виконання для цілей ведення податкового обліку має бути підтверджено належним чином оформленими первинними документами, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції.

Будь-які документи мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції. Якщо ж фактичного здійснення господарської операції не було, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення податкового обліку навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, що передбачені чинним законодавством. З урахуванням викладеного для підтвердження даних податкового обліку можуть братися до уваги лише ті первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції.

Законодавцем не визначено конкретного переліку документів, якими платник податків повинен підтвердити реальність виконання господарської операції. З метою податкового обліку господарські операції можуть оформлюватися будь-якими первинними документами, зміст яких відповідає положенням [статті 9 Закону №996-XIV](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_82/ed_2018_09_18/pravo1/T990996.html?pravo=1#82), та складення яких узгоджується із законодавчо встановленими вимогами щодо оформлення такої операції. Подані позивачем первинні документи містять необхідні реквізити, передбачені [статтею 9 Закону №996-XIV](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_82/ed_2018_09_18/pravo1/T990996.html?pravo=1#82), а саме: назву документа (форми), дату і місце складання, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції, посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Враховуючи вищенаведене, апеляційний суд вважає, що первинні документи не були належними чином проаналізовані судом першої інстанції та їм не надана відповідна оцінка у взаємозв`язку із зазначеним основним видом діяльності позивача, у зв`язку з чим суд прийшов до передчасних та протилежних висновків, щодо не підтвердження реальності здійснення господарських операцій між ТОВ «Кампен» та його контрагентом ТОВ «Техпротект плюс».

Суд першої інстанції, врахувавши доводи відповідача, дійшов висновку, що наявність товарно-транспортних накладних, що підтверджують транспортування товару, є визначальною підставою для встановлення факту перевезення товарів. Відтак, оскільки позивачем документального підтвердження щодо перевезення вантажів до проведення перевірки не представлено, то відсутні підстави вважати господарські операції, проведені між ТОВ «Кампен» та ТОВ «Техпротект плюс» реальними.

З приводу таких висновків суду першої інстанції, колегія суддів зазначила наступне.Відповідно до пункту 3.7 Договору постачання від 07.10.2016 №07-10/16 умови поставки: самовивіз зі складу за адресою: м. Тернопіль, вул. Промислова, 28. В матеріалах справи знаходиться Договір суборенди від 02.01.2014, укладений між ТОВ «Тервікнопласт» (Орендар) та ТОВ «Кампен» (Суборендар), відповідно до умов якого Орендар передає, а Суборендар приймає у строкове платне користування нерухоме майно, а саме частину закритого складу з твердим покриттям загальною площею 2988 м.кв., що розташований за адресою: м. Тернопіль, вул. Промислова, 28. В оренду передається частина об`єкту площею 331,24 м.кв. Зазначено, що Об`єкт суборенди буде використовуватись Суборендарем для здійснення підприємницької діяльності (зокрема складування товарів).

Додатковою Угодою від 02.01.2015 №1 до Договору суборенди від 02.01.2014 термін дії основного договору продовжено до 31.12.2015. Пунктом 5.2 Додаткової Угоди передбачено, що Договір діє до 31.12.2015, а в частині розрахунків до повного виконання Сторонами своїх зобов`язань. Якщо жодна із Сторін не пізніше як за десять днів до закінчення строку дії цього Договору не вимагає його припинення, то він вважається таким, що продовжується ще на один рік.

Окрім цього, 10.01.2017 між ТОВ «Тервікнопласт» (Сторона-1) та ТОВ «Кампен» (Сторона-2) укладено Договір №3/10, відповідно до умов якого Сторона-1 передає, а Сторона-2 приймає у строкове платне користування майно, визначене у пункті 1.2 цього договору, а саме частину закритого складу з твердим покриттям площею 331,24 м.кв., що розташований за адресою: м. Тернопіль , вул. Промислова , 28 . Строк дії Договору - до 31.12.2017.

Відтак встановлено, що відповідно до умов договору постачання від 07.10.2016 №07-10/16 ТОВ «Техпротект плюс» здійснювало самовивіз поставленого йому товару зі складу ТОВ «Кампен» за адресою: м. Тернопіль, вул. Промислова, 28, орендованого останнім у ТОВ «Тервікнопласт». Таким чином, у ТОВ Кампен» не було обов`язку оформлювати товарно-транспортну накладну, оскільки товариством послуги перевезення вантажу не здійснювались.

Більше того, товарно-транспортна накладна не є документом первинного бухгалтерського обліку, що підтверджує обставини придбання та продажу товарно-матеріальних цінностей.

Товарно-транспортні накладні призначені для обліку руху товарно-матеріальних цінностей та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом, тобто товарно-транспортна накладна є первинним документом, який підтверджує факт надання/отримання транспортних послуг і підставою для формування витрат за такі послуги. Разом з тим, відсутність товарно-транспортної накладної ще не свідчить про безумовний безтоварний характер господарської операції з поставки товарів у цілому.

*Такого ж висновку дійшов Верховний Суд у постанові від 26 червня 2018 року у справі №826/548/17*.

В оскаржуваному рішенні суд першої інстанції, враховуючи відсутність у контрагента позивача ТОВ «Техпротект плюс» необхідних умов для реального настання результатів відповідної господарської діяльності, не надання позивачем товарно-транспортних накладних, які свідчать про поставку товару, приходить до висновку, що позивач фактичного виконання операцій з ТОВ «Техпротект плюс» не підтвердив, що в сукупності з фактом ліквідації цього контрагента позивача свідчить про безтоварність господарських операцій, що виключає правомірність їх відображення у податковому обліку ТОВ «Кампен».

Проте колегія суддів з такими твердженнями суду першої інстанції не погодилась з огляду на наступне.

З матеріалів справи видно, що господарські операції між позивачем та його контрагентом ТОВ «Техпротект плюс» мали місце у період з 07.10.2016 по 18.08.2017. Справу про банкрутство ТОВ «Техпротект плюс» було порушено господарським судом Запорізької області ухвалою від 15 січня 2018 року у справі №908/81/18, тобто після закінчення господарських операцій із ТОВ «Кампен». Відтак, необґрунтованими є висновки суду першої інстанції про безтоварність господарських операцій між ТОВ «Кампен» та ТОВ «Техпротект плюс», які відбулися у період з 07.10.2016 по 18.08.2017 з огляду на факт ліквідації підприємства ТОВ «Техпротект плюс» у 2018 році.

Стосовно тверджень відповідача щодо відсутності у контрагента матеріальних чи інших ресурсів, суд апеляційної інстанції зазначив, що відсутність у суб`єкта господарювання (контрагента) достатніх матеріальних чи будь - яких інших ресурсів для здійснення господарської діяльності, як і відсутність останнього за юридичною адресою не має своїм наслідком недійсність укладеного ним правочину чи слугувати доказом наявності у вказаного суб`єкта господарювання такої мети як порушення інтересів держави у сфері оподаткування. Відсутність у постачальника необхідних ресурсів для здійснення продажу товарів та здійснення робіт та послуг не є доказом нереальності операцій, оскільки специфіка підприємницької діяльності полягає у тому, що підприємство не завжди має мати у власності задекларовані значну кількість працівників, наявність основних засобів та транспорт для виконання взятих на себе зобов`язань, звичаями ділового обороту визначені й інші можливості залучення ресурсів для поставки товарів/робіт/послуг, як от на підставі цивільно-правових договорів.

Вказане узгоджується із *позицією Верховного Суду, викладеною у постанові від 15 травня 2018 року у справі №810/4391/16*, у якій суд касаційної інстанції, зокрема, зазначив, що відсутність у спірних контрагентів матеріальних та трудових ресурсів також не виключає можливості реального виконання ним господарської операції та не свідчить про одержання необґрунтованої податкової вигоди покупцем, оскільки залучення працівників є можливим за договорами цивільно-правового характеру, аутсорсингу та аутстафінгу (оренда персоналу). Основні та транспортні засоби можуть перебувати в постачальника на праві оренди або лізингу.

На момент здійснення спірних поставок позивач та його контрагент були належним чином зареєстровані, як юридичні особи та платники податку на додану вартість, установчі документи недійсними в судовому поряду не визнавались.

Доказів участі ТОВ «Кампен» разом із вказаним контрагентом у схемі транзитного руху коштів податковим органом не представлено.

Колегія суддів зазначила, що непідтвердження операцій за ланцюгом постачання, відсутність основних засобів у контрагента, так само як і податкова інформація про інші порушення податкової дисципліни, допущені контрагентом платника податків або третіми особами у відносинах з контрагентом, не є свідченням нереальності господарських операцій, за умови їх підтвердження належними і допустимими первинними документами, як підставами формування бухгалтерського обліку.

За умови невстановлення податковим органом наявності замкнутої схеми руху грошових коштів, яка б могла свідчити про узгодженість дій позивача та його постачальника для одержання товариством незаконної податкової вигоди, останнє не може зазнавати негативних наслідків внаслідок діянь інших осіб, що перебувають поза межами його впливу.

Податковий орган наділений такою сукупністю повноважень, належна реалізація яких надає можливість виявити податкові правопорушення, допущені контрагентом при здійсненні своєї господарської діяльності, та притягнути саме його до відповідальності, що охоплюється принципом індивідуальної відповідальності платника податків.

*Такої ж позиції дотримується Верховний Суд у постанові від 28 березня 2019 року у справі №813/2842/17*.

Проте, посадовими особами Головного управління ДФС у Львівській області під час здійснення перевірки таких обставин не встановлено. а висновки податкового органу, на якого в силу положень [Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2018_10_02/pravo1/T05_2747.html?pravo=1) покладається обов`язок доказування, не підтверджені документально.

Крім того, сама собою наявність або відсутність окремих документів, а так само помилки у їх оформленні не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов`язаннях платника податків у зв`язку з його господарською діяльністю мали місце.

Посилання податкового органу на порушення податкового законодавства контрагентами по ланцюгу постачання не є підставою для відмови у праві на податковий кредит та бюджетне відшкодування з податку на додану вартість, оскільки їх зобов`язання не спричиняють податкових наслідків для позивача, так само позивач не може нести відповідальність за будь-які порушення законодавства вчинені його контрагентами. При цьому відносини між учасниками попередніх ланцюгів постачань не мають безпосереднього впливу на дослідження факту реальності господарських операцій, вчинених між останнім у ланцюгу постачань платником податків та його безпосереднім контрагентом.

Щодо позовних вимог про визнання протиправними дій щодо визнання ревізорами-інспекторами факту завищення податкових зобов`язань з податку на додану вартість по нереальних операціях на загальну суму 340666,67 грн. та заниження податкових зобов`язань з податку на додану вартість у зв`язку з не нарахуванням податкових зобов`язань при реалізації товарів невстановленим особам на загальну суму 340666,67 грн., колегія суддів вважає, що такі задоволенню не підлягають, з огляду на таке. Акт перевірки не є рішенням суб`єкта владних повноважень у розумінні [КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2018_10_02/pravo1/T05_2747.html?pravo=1), не зумовлює виникнення будь-яких прав і обов`язків для осіб, діяльність яких перевірялася, тому його висновки не можуть бути предметом спору. Акт перевірки є носієм доказової інформації про виявлені контролюючим органом порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб`єктами господарювання, документом, на підставі якого приймається відповідне рішення контролюючого органу, а тому оцінка акта, в тому числі й оцінка дій службових осіб контролюючого органу щодо його складання, викладення у ньому висновків перевірки, може бути надана судом при вирішенні спору щодо оскарження рішення, прийнятого на підставі такого акта.

*Аналогічна правова позиція вже була висловлена колегією суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України у постанові від 10 вересня 2013 року у справі №21-237а13 та підтримана в подальшому Верховним Судом у постанові від 10 травня 2018 року у справі №811/119/13-а*.

Таким чином, судом першої інстанції неповно з`ясовано обставини, що мають значення для справи, неправильно застосовано норми матеріального права, відтак оскаржуване рішення суду скасовано та прийнято нове про часткове задоволення позову з наведених вище підстав.

До прикладу, постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 17 квітня 2019 року апеляційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «Уніплит» задоволено. Рішення Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 04 лютого 2019 року у справі **№ 0940/2056/18** (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/81215408>) скасовано та постановлено нове рішення, яким позов Товариства з обмеженою відповідальністю «Уніплит» задоволено. Визнано протиправним та скасоване податкове повідомлення - рішення Долинського управління ГУ ДФС в Івано-Франківській області № 0060175012 від 23.10.2018 року.

Рішенням Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 04 лютого 2019 року в задоволенні позову відмовлено.

Постановляючи оскаржуване рішення, суд першої інстанції виходив з того, що при зменшенні від'ємного значення показника у рядку 19 Декларації, яка уточнюється, платник податку повинен нарахувати штрафні санкції згідно з п. [50.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12170/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12170) ст. [50 ПКУ](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12169/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12169). Оскільки позивачем не нарахована штрафна санкція в розмірі 3 % від заниження податкового зобов"язання та не відображено її в рядку 30 уточненої декларації, податковим органом правомірно прийнято податкове повідомлення - рішення № 0060175012 від 23.10.2018 року, яким застосовано суму штрафних (фінансових) санкцій (штрафу) в розмірі 63713 грн.

Проте колегія суддів зазначила що такі висновки суду першої інстанції є помилковими, з огляду на наступне.

09.08.2018 Товариство з обмеженою відповідальністю «Уніплит» подало до контролюючого органу «звітну» податкову декларацію з податку на прибуток за 1-ше півріччя 2018 року (реєстраційний № 9165581162). В рядку 19 «Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього (звітного) періоду» зазначено показник – 649 276 грн.

12.09.2018 Товариство з обмеженою відповідальністю «Уніплит» подало до контролюючого органу «уточнюючу» декларацію з податку на прибуток за 1-ше півріччя 2018 року (реєстраційний № 9193877053). Показник рядка 19 збільшено на 254 851 грн.

Відповідачем 28.09.2018 проведено камеральну перевірку податкової звітності позивача, а саме уточнюючої декларації з податку на прибуток підприємств № 9193877053 від 12.09.2018, за результатами якої складено акт камеральної перевірки податкової звітності з податку на прибуток від 28.09.2018 № 138/09-19-50-12/30905968 та встановлено порушення порядку заповнення податкової звітності з податку на прибуток.

11.10.2018 на адресу відповідача надійшли заперечення позивача на акт камеральної перевірки. Відповідач надав відповідь на заперечення (№ 145/09-19-50-12-05 від 19.10.2018), якою висновки камерної перевірки залишено без змін.

23.10.2018 відповідачем прийнято податкове повідомлення-рішення № 0060175012, яким встановлено порушення підпункту [54.3.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12213/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12213) пункту [54.3](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12211/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12211) статті [54 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12208/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12208) та на підставі [пункту 123.1 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13403/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13403) до позивача застосовано штрафну санкцію в сумі 63713 грн з податку на прибуток підприємств.

Як вбачається з податкового повідомлення - рішення Долинського управління ГУ ДФС в Івано-Франківській області № 0060175012 від 23.10.2018 року, штрафна санкція до позивача застосована на підставі п.[123.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13403/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13403) ст.[123 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13402/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13402).

Відповідно до п. [123.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13403/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13403). ст.[123 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13402/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13402) у разі якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків на підставах, визначених підпунктами [54.3.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12212/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12212), [54.3.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12213/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12213), [54.3.4](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12215/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12215), [54.3.5](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12216/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12216), [54.3.6](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12217/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12217) пункту [54.3](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12211/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12211) статті [54](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12208/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12208) цього [Кодексу](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12208/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12208), - тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 25 відсотків суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

Колегія суддів зазначає, що застосування п. [123.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13403/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13403). ст.[123 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13402/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13402) можливе в разі зменшення суми бюджетного відшкодування та/або відємного значення суми податку на додану вартість, а не податку на прибуток підприємств, а відтак застосування до позивача вказаної штрафної санкції є незаконним, що тягне за собою скасування оскаржуваного податкового повідомлення - рішення.

З огляду на вищевикладене, доводи апеляційної скарги є суттєвими і склали підстави для висновку про порушення судом першої інстанції норм матеріального права, що призвело до неправильного вирішення справи, невідповідність висновків суду обставинам справи, через що рішення суду скасоване та прийнято нове рішення про задоволення позовних вимог.

**4.2. аналіз судових рішень щодо податку на доходи фізичних осіб**

Податок на доходи фізичних осіб — загальнодержавний податок, що стягується з доходів фізичних осіб (громадян — резидентів) і нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження в Україні ( та за її межами для резидентів).

Як приклад справа **№817/1461/18,** в якій постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 24 січня 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/79469595>) апеляційну скаргу Костопільського лісгоспу Державного підприємства «Львівський військовий лісокомбінат» задоволено, рішення Рівненського окружного адміністративного суду від 10 жовтня 2018 року скасовано та прийнято постанову, якою адміністративний позов задоволено. Визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення Головного управління ДФС у Рівненській області №0000841306 від 03.04.2018.

Рішенням Рівненського окружного адміністративного суду від 10 жовтня 2018 року в задоволенні адміністративного позову відмовлено.

Відмовляючи у задоволенні адміністративного позову, суд першої інстанції виходив з того, що позивачем несвоєчасно сплачено податкове зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб, а тому відповідачем правомірно нарахована позивачу пеня у відповідності до пп.[129.1.3](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13455/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13455) п.[129.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13452/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13452) ст.[129 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13451/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13451). При цьому, суд виходив з правомірності застосування до позивача штрафних санкцій, визначених [статтею 127 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13432/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13432), та погодився з контролюючим органом, що підприємство неодноразово порушувало податкове законодавство щодо несплати податку на доходи фізичних осіб, що свідчить про повторність такого порушення.

Проте, колегія суддів не погодилась з такими висновками суду першої інстанції, виходячи з наступного.

Згідно розрахунку штрафних санкцій до оскаржуваного податкового повідомлення - рішення, відповідачем на підставі п.[127.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13433/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13433) ст.[127 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13432/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13432) за несплату (неперерахування) податку на доходи фізичних осіб за жовтень 2015 року застосована штрафна санкція вперше в розмірі 25%, що становить 695,93грн. (від суми несплаченого податку 2783,72грн.); за листопад 2015 року вдруге 50% - 450,49грн. (від суми несплаченого податку 900,98грн.). Надалі, за лютий 2016 року та період з квітня 2016 року по липень 2017 року та за вересень 2017 року, відповідачем застосована штрафна санкція в розмірі 75 %, як за дії, що вчинені втретє та більше на загальну суму - 545695,36грн.

Колегія суддів зазначила, що відповідальність за порушення правил сплати (перерахування) податків встановлена [ст. 126 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13424/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13424), в той час як [ст. 127 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13432/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13432) визначає відповідальність за порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати.

Тобто склад порушення передбачає, що нарахування, сплата чи утримання податку не відбулися до чи на момент виплати доходу.

*Вказана правова позиція викладена у постанові Верховного Суду від 09 листопада 2018 року у справі № 820/3562/17.*

Водночас, поза увагою суду першої інстанції залишився той факт, що на час перевірки узгоджені суми грошових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб платником податків вже були сплачені, що виключає можливість застосування [ст. 127 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13432/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13432).

Представник відповідача у судовому засіданні підтвердив сплату позивачем узгоджених сум грошових зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб, вказавши лише на допущення порушень ним термінів такої сплати.

З огляду на вищенаведене, колегія суддів зазначила, що ДФС безпідставно розцінила дії підприємства як неоднократне порушення, відтак протиправно застосувала до позивача підвищений розмір штрафу на підставі приписів [статті 127 Податкового Кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13432/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13432).

Суд першої інстанції не взяв до уваги вищевказаних обставин та дійшов помилкового висновку про відмову у задоволенні адміністративного позову.

Ще одним прикладом є справа **№1940/1610/18,** в якій постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 12 лютого 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/79845556>) апеляційну скаргу Головного управління ДФС України у Тернопільській області задоволено, рішення Тернопільського окружного адміністративного суду від 12 лютого 2018 скасовано та прийнято нову постанову, якою в задоволенні адміністративного позову відмовлено.

Рішенням Тернопільського окружного адміністративного суду від 21 листопада 2018 року адміністративний позов задоволено; визнано протиправними та скасовано податкові повідомлення-рішення Головного управління ДФС у Тернопільській області від 23.02.2018 №0043771307 про визначення податкового зобов’язання за платежем «військовий збір» в сумі 25 632, 19 грн. та №0043791307 про визначення податкового зобов’язання за платежем «податок на доходи фізичних осіб» в сумі 307 598, 14 грн.

Задовольняючи адміністративний позов, суд першої інстанції виходив з того, що дохід позивача (65935,89 дол. США) включає в себе основну суму боргу та відсотки за кредитним договором, які були анульовані (прощені) кредитором, однак анульовані (прощені) пеня, штраф чи підвищені відсотки (за прострочення платежу) не є доходом платника податку, а, відповідно, і не є об’єктом оподаткування податком з доходу фізичних осіб.

Такі висновки суду першої інстанції не відповідають фактичним обставинам справи та є помилковими, виходячи з наступного.

Так, відповідно до підпункту «д» підпункту [164.2.17](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13889/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13889) пункту [164.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13861/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13861) статті [164 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13853/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13853) (в редакції, чинній з 1 січня 2015 року), боржник, який отримав додаткове благо у вигляді прощення (анулювання) основної суми боргу (кредиту) та який був належним чином повідомлений про прощення (анулювання) такого боргу, про що свідчить його підпис у додатковій угоді, зобов’язаний відобразити анульовану суму боргу у складі оподатковуваного доходу з обчисленням та перерахуванням до бюджету відповідної суми податку.

*Така правова позиція викладена в постанові Верховного Суду від 24 жовтня 2018 року у справі №826/6896/17*.

Зважаючи на те, що кредитором анульовано (прощено) основну суму заборгованості за кредитом (тіло кредиту) у розмірі 65 935,89 доларів США (підтверджується Додатковою угодою про припинення зобов’язань від 22.11.2016 року), колегія суддів дійшла висновку, що вказана сума у відповідності до підпункту [164.2.17](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13889/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13889) пункту [164.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13861/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13861) статті [164 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13853/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13853) є додатковим благом платника податку (позивача) та підлягає включенню до його загального місячного (річного) оподатковуваного доходу.

Аналізуючи вищенаведене, колегія суддів дійшла висновку щодо правомірності визначення позивачу грошового зобов’язання з податку на доходи фізичних осіб, обрахованого з суми прощеного (анульованого) кредитором основного боргу (кредиту), через що позовні вимоги є безпідставними та необґрунтованими, відтак задоволенню не підлягають

Справа **№1340/4274/18,** в якій постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 30 травня 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/82078756>) апеляційну скаргу ОСОБА\_2 - задоволено, рішення Львівського окружного адміністративного суду від 20 лютого 2019 року скасовано та прийнято постанову, якою адміністративний позов ОСОБА\_2 задоволено повністю. Визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення Головного управління Державної фіскальної служби у Львівській області №0227111310 від 15 червня 2018 року. Визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення Головного управління Державної фіскальної служби у Львівській області №0227161310 від 15 червня 2018 року.

Рішенням Львівського окружного адміністративного суду від 20.02.2019 у задоволені позову було відмовлено.

Відмовляючи у задоволенні позову, суд першої інстанції виходив з того, що позивачу було прощено борг кредитором не у розмірі різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначеній за офіційним курсом Національного Банку України на дату зміни валюти зобов`язання за таким кредитом у гривню, а основну суму боргу (тіло кредиту) за кредитним договором. Тому прийшов до висновку, що сума такого анульованого боргу вважається додатковим благом та включається до загального місячного (річного) оподаткованого доходу.

Проте, колегія суддів зазначила, що суд першої інстанції прийшов до таких висновків з неправильним застосуванням норм матеріального права, виходячи з наступного.

Спірним у даній справі є наявність або відсутність підстав для збільшення грошового зобов`язання з податку на прибуток у зв`язку з отриманням додаткового блага у вигляді прощеної (анульованої) у 2016 році суми основного боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті.

Згідно п.п.[163.1.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13847/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13847), [163.1.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13848/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13848) п.[163.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13846/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13846) ст.[163 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13845/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13845) (в редакції, чинній на момент виникнення спірних відносин, об`єктом оподаткування резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Відповідно до абз.2 п.[164.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13854/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13854) ст.[164 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13853/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13853), загальний оподатковуваний дохід - будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

За змістом п.п.[164.2.17](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13889/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13889) п.[164.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13861/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13861) ст.[164 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13853/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13853), до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включається дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених [статтею 165 цього Кодексу](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13917/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13917)).

Перелік додаткових благ, які включаються до оподатковуваного доходу, встановлений п.п.[164.2.17](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13889/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13889) п.[164.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13861/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13861) ст.[164 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13853/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13853) є вичерпним.

З аналізу наведених положень [ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1) можна зробити висновок, що до доходів взагалі та додаткових благ, зокрема, відносяться матеріальні та нематеріальні цінності, кошти та інші активи, які безпосередньо отримані платником податку та які збільшують загальний майновий стан цього платника і забезпечують приріст його активів у тій чи іншій формі.

Так, відповідно до абз.«д» п.п.[164.2.17](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13889/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13889) п.[164.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13861/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13861) ст.[164 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13853/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13853) (в редакції чинній на момент виникнення спірних правовідносин) до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються : основної суми боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов`язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності, у разі якщо його сума перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року. Кредитор зобов`язаний повідомити платника податку - боржника шляхом направлення рекомендованого листа з повідомленням про вручення або шляхом укладення відповідного договору, або надання повідомлення боржнику під підпис особисто про прощення (анулювання) боргу та включити суму прощеного (анульованого) боргу до податкового розрахунку суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, за підсумками звітного періоду, у якому такий борг було прощено. Боржник самостійно сплачує податок з таких доходів та відображає їх у річній податковій декларації. У разі неповідомлення кредитором боржника про прощення (анулювання) боргу у порядку, визначеному цим підпунктом, такий кредитор зобов`язаний виконати всі обов`язки податкового агента щодо доходів, визначених цим підпунктом.

Разом з тим, законодавцем було доповнено підрозділ 1 розділу XX, пунктом 8 згідно Закону №321-УПІ від 09.04.2015 «Про внесення змін до ПК України щодо кредитних зобов`язань, яким, зокрема, встановлено, що не вважається додатковим благом платника податку та не включається до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу сума, прощена (анульована) кредитором у розмірі різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначена за офіційним курсом Національного банку України на дату зміни валюти зобов`язання за таким кредитом з іноземної валюти у гривню, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 01.01.2014, а також сума процентів, комісії та/або штрафних санкцій (пені) за такими кредитами, прощених (анульованих) кредитором за його самостійним рішенням, не пов`язаним із процедурою його банкрутства, до закінчення строку позовної давності. Норми цього пункту застосовуються до фінансових кредитів в іноземній валюті, не погашених до 01.01.2014.

Дія абзацу першого цього пункту поширюється на операції з прощення (анулювання) кредитором боржникові заборгованості за фінансовим кредитом в іноземній валюті, що здійснювалися починаючи з 01.01.2015.

Отже, з аналізу наведеного вбачається, що до розрахунку загального місячного (річного) оподаткованого доходу не повинна бути включена курсова різниця між сумою основного (прощеного) боргу в іноземній валюті за офіційним курсом НБУ на дату зміни валюти зобов`язання з іноземної валюти у гривню та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного Банку України станом на 01.01.2014. Тобто, курсова різниця, що виникла внаслідок знецінення національної валюти по відношенню до валюти прощенного боргу (кредиту), не відноситься до доходів платника податку та не підлягає оподаткуванню.

*Аналогічна правова позиція викладена в постанові Верховного Суду від 15.05.2018 по справі №821/1594/17*.

З матеріалів справи видно, що борг ОСОБА\_1 за кредитним договором станом на 23.11.2016 становить 10 427 доларів США.

За вказаним договором сторони домовились змінити валюту зобов`язання та валюту виконання зобов`язання за вказаним Кредитним договором та встановити, що такою є гривня, тому станом на 23.11.2016 заборгованість позичальника ОСОБА\_1 в еквіваленті за офіційним курсом Національного Банку України, що становить 25,6589 грн, на дату укладення додаткової угоди склала 267 545,75 грн. Банк анулював заборгованість в розмірі 160 527,45 грн при умові сплати позивачем 107 018,30 грн основної суми кредиту.

Так, за курсом Національного Банку України станом на день прощення суми боргу в гривневому еквіваленті вона складала 267 545,75 грн, ця ж сума прощеного боргу в гривневому еквіваленті станом на 01.01.2014 становила 83 343,01 грн за валютним курсом долара США до Української гривні - 7,993 грн.

Таким чином, різниця між 267 545,75 грн та 83 343,01 грн, яка складає 184 202,74 грн, є курсовою різницею та не вважається доходом (додатковим благом) в цілях оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

Підпунктом 1.7 пункту 16-1 Підрозділу 10 розділу [XX](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_20005/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#20005) [Перехідні положення ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_20005/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#20005) передбачено, що звільняються від оподаткування військовим збором доходи, що згідно з [розділом IV цього Кодексу](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13836/ed_2019_05_16/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13836) не включаються до загального оподатковуваного доходу фізичних осіб (не підлягають оподаткуванню, оподатковуються за нульовою ставкою).

Отже, враховуючи встановлені судом обставини, колегія суддів прийшла до висновку, що позовні вимоги про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень №0227161310 від 15.06.2018 та №0227111310 є обґрунтованими та такими, що підлягають задоволенню.

Ще одним прикладом є справа **№500/181/19,** в якій постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 16 липня 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/83069973> ) апеляційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Тернопільській області задоволено, рішення Тернопільського окружного адміністративного суду від 22 травня 2019 року скасовано та прийнято постанову, якою у задоволенні позову відмовлено.

Рішенням Тернопільського окружного адміністративного суду від 22 травня 2019 року позовні вимоги задоволено.

Задовольняючи позовні вимоги у справі, суд першої інстанції виходив з того, що оскаржувані податкові повідомлення-рішення є протиправними та підлягають скасуванню, оскільки був порушений порядок проведення перевірки, позивачу не був вручений наказ про проведення перевірки та письмове повідомлення, що позбавило його права приймати участь та надавати відповідні документи на перевірку, ознайомлюватись з актом перевірки та надавати відповідні зауваження.

Таким чином, за висновками суду I інстанції, розмір отриманого позивачем доходу у вигляді додаткового блага, який містить курсову різницю, не може розцінюватись як дохід, який підлягає оподаткуванню.

Тому, суд прийшов до висновку, що до доходів взагалі та додаткових благ, зокрема, відносяться матеріальні та нематеріальні цінності, кошти та інші активи, які безпосередньо отримані платником податку та які збільшують загальний майновий стан цього платника і забезпечують приріст його активів у тій чи іншій формі. Враховуючи викладене, очевидно, що позивачем не було отримано оподатковуваного доходу в тому розмірі, як зазначено в акті перевірки.

Переглянувши судове рішення, суд дійшов висновку про наявність підстав для задоволення апеляційної скарги, виходячи із такого.

Встановлено та підтверджено матеріалами справи, що згідно з актом перевірки, на підставі відомостей ДРФО ДФС про суми виплачених доходів та утриманих з них податків (форма - 1 ДФ), ГУ ДФС у Тернопільській області, встановлено, що ФО ОСОБА\_1 у 2017 році отримано дохід у сумі 344 896,04 грн.

Сума прощеного позивачу боргу склала 110 033,95 доларів США, але банком включено та відображено прощену заборгованість виключно тільки по тілу кредиту у форму -1 ДФ за 4 кв.2017 року в сумі 344 896,04 гривень, що еквівалентно 12 342,15 дол. США \* 27,944567 (курс НБУ на 27.12.2017 року) до податкового розрахунку сум доходу нарахованого (сплаченого) на користь платників податку і сум утриманого з них податку за 4 квартал 2017 року.

Сума 344 896,04 гривень, що еквівалентно 12 342,15 дол. США не включає заборгованість за тілом кредиту та відсотки, а пеню та будь-які інші штрафні санкції, передбачені умовами договору.

Штрафи та пеня за несвоєчасне виконання грошового зобов`язання, нарахована банком відповідно до умов договору та анульована за його рішенням, не є доходом платника податків в розумінні [ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1), який підлягає оподаткуванню згідно пп. «д» пп.164.2.17 п.164.2 [ст.164 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13853/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13853).

Відсутність в пп. «д» пп.164.2.17 п.164.2 [ст.164 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13853/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13853) (у редакції, чинній на час прощення боргу за кредитним договором) точності щодо визначення додаткового блага у вигляді суми боргу платника податку, анульованого (прощеного) кредитором за його самостійним рішенням, була усунута шляхом внесення змін [Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 року №71-VIII](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2017_12_07/pravo1/T140071.html?pravo=1), який набрав чинності з 01.01.2015 року.

Згідно з пп. «д» пп.164.2.17 п.164.2 [ст.164 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13853/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13853) (в редакції, чинній з 01.01.2015 року) до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включається дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених [статтею 165 цього Кодексу](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13917/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13917)) у вигляді основної суми боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов`язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності, у разі якщо його сума перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року. Кредитор зобов`язаний повідомити платника податку - боржника шляхом направлення рекомендованого листа з повідомленням про вручення або шляхом укладення відповідного договору, або надання повідомлення боржнику під підпис особисто про прощення (анулювання) боргу та включити суму прощеного (анульованого) боргу до податкового розрахунку суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, за підсумками звітного періоду, у якому такий борг було прощено. Боржник самостійно сплачує податок з таких доходів та відображає їх у річній податковій декларації. У разі неповідомлення кредитором боржника про прощення (анулювання) боргу у порядку, визначеному цим підпунктом, такий кредитор зобов`язаний виконати всі обов`язки податкового агента щодо доходів, визначених цим підпунктом.

Таким чином, з 01.01.2015 року законодавець під додатковим благом розумів тільки основну суму боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, і не включає в цю суму боргу (кредиту) проценти, нараховані за користування кредитом, прощені (анульовані) кредитором.

Відповідно до ч.1 [ст.536 Цивільного кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_843605/ed_2019_02_28/pravo1/T030435.html?pravo=1#843605) (надалі [ЦК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2019_02_28/pravo1/T030435.html?pravo=1)) за користування чужими грошовими коштами боржник зобов`язаний сплачувати проценти, якщо інше не встановлено договором між фізичними особами.

Виконання зобов`язання може забезпечуватися неустойкою, порукою, гарантією, заставою, притриманням, завдатком (ч.1 [ст.546 ЦК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_843616/ed_2019_02_28/pravo1/T030435.html?pravo=1#843616)).

Відповідно до [ст. 549 ЦК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_843619/ed_2019_02_28/pravo1/T030435.html?pravo=1#843619) неустойкою (штрафом, пенею) є грошова сума або інше майно, які боржник повинен передати кредиторові у разі порушення боржником зобов`язання.

Штрафом є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов`язання.

Пенею є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов`язання за кожен день прострочення виконання.

При списанні (анулюванні) заборгованості особа одержує економічну вигоду у вигляді збереження активів у силу припинення належного кредитору права вимоги та кореспондуючого цій вимозі обов`язку боржника витрачати кошти на погашення заборгованості за кредитом включаючи і проценти як плату за отриману послугу з користування наданими коштами.

Відносини, що виникли між банком та його клієнтом з питань надання кредиту є цивільно-правовими відносинами, які регулюються актами цивільного законодавства України. Пеня та штраф є лише засобом забезпечення виконання основного зобов`язання перед банком та не є доходом платника податку у разі їх анулювання за рішенням банківської установи.

Доходом платника податку у розумінні норм [Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1) є основна сума боргу та відсотки за кредитним договором, які були анульовані (прощені) кредитором, натомість анульовані (прощені) пеня, штраф чи підвищені відсотки (за прострочення платежу) не є доходом платника податку, а відповідно і не є об`єктом оподаткування податком з доходу фізичних осіб.

Боржник (платник податків), який отримав додаткове благо у вигляді прощення (анулювання) суми боргу за кредитом та який був належним чином повідомлений про прощення (анулювання) такого боргу, зобов`язаний відобразити анульовану суму боргу у складі оподатковуваного доходу з обчисленням та перерахуванням до бюджету відповідної суми податку.

*Зазначений висновок апеляційного суду відповідає позиції Верховного Суду, викладеній у постанові від 11.06.2019 року у справі №825/399/16.*

Як вбачається з акта перевірки, відповідно до листа ПАТ «Універсал банк» від 11.05.2018 року №3582 ГО банком списано прострочену основну суму кредиту у 2017 році в сумі 344896 грн. 04 коп. (що еквівалентно 12342,15 дол. США, основна сума кредиту), що відображено у «Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» (форма 1ДФ) за ознакою доходу «126» відповідно до абзацу «д» підп.164.2.17 п.[164.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13861/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13861) ст.[164 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13853/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13853), який підлягає включенню до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу та відображенню платником податку у річній декларації про майновий стан і доходи (податковій декларації).

Дана сума також відповідає сумі, зазначеній в Акті від 27.12.2017 року про припинення зобов`язань за Кредитним договором № CL 33088 від 11.04.2008 року.

Відтак, контролюючий орган, приймаючи оскаржувані податкові повідомлення-рішення, якими позивачу було збільшено суми грошових зобов`язань з податку з доходів фізичних осіб та з військового збору, виходив зі суми прощеного боргу, яка складалася лише із основної суми кредиту у розмірі 344896 грн. 04 коп.

Таким чином, апеляційний суд дійшов висновку про те, що анульована у 2017 році основна сума кредитної заборгованості позивача за кредитним договором є доходом, який отриманий платником податку як додаткове благо, а тому такий дохід підлягає включенню до річного оподатковуваного доходу.

**4.3 аналіз судових рішень щодо бюджетного відшкодування податку**

**на додану вартість**

Так, справа **№807/1121/16** постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 20 лютого 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/80056863> ) апеляційну скаргу Комунального підприємства «Виробниче управління водопровідно-каналізаційного господарства міста Ужгорода» задоволено, рішення Закарпатського окружного адміністративного суду від 13 листопада 2018 року за позовом Комунального підприємства «Виробниче управління водопровідно-каналізаційного господарства міста Ужгорода» до Ужгородської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Закарпатській області про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення - скасовано та прийнято нову постанову. Позовні вимоги Комунального підприємства «Виробниче управління водопровідно-каналізаційного господарства міста Ужгорода» задоволено. Визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення Ужгородської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Закарпатській області №0003551201 від 12.08.2016 року про зобов'язання Комунального підприємства «Виробниче управління водопровідно-каналізаційного господарства міста Ужгорода» сплатити штраф у розмірі 698556,03 грн.

Рішенням Закарпатського окружного адміністративного суду від 13.11.2018 року відмовлено в задоволенні позову.

Відмовляючи в задоволенні позовних вимог, суд першої інстанції виходив з того, що відповідачем надано достатні і беззаперечні докази на підтвердження факту несвоєчасності сплати позивачем узгодженого податкового зобов'язання з податку на додану вартість, а тому оскаржене податкове повідомлення-рішення прийняте у межах, спосіб та в порядку передбаченому чинним законодавством.

Суд апеляційної інстанції не погодився з висновком суду першої інстанції, з огляду на наступне.

Судом встановлено та підтверджено матеріалами справи, що посадовими особами Ужгородської ОДПІ ГУ ДФС у Закарпатській області проведено камеральну перевірку КП «Виробниче управління водопровідно-каналізаційного господарства міста Ужгорода» щодо своєчасності сплати податку на додану вартість, за результатами якої складено Акт перевірки від 28.07.2016 р. №12/12-01/03344326.

Перевіркою встановлено порушення позивачем п.[57.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12274/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12274), п.[57.3](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12307/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12307) ст.[57](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12273/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12273) та п.[203.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15394/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15394) ст.[203 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15392/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15392). Вказані порушення, на думку контролюючого органу, полягають у тому, що було виявлено несвоєчасну сплату податку на додану вартість за період листопад 2014 р., березень, квітень, травень, липень, серпень та вересень 2015 року відповідно до уточнюючих розрахунків до декларацій ПДВ від 08.09.2015 року, від 23.09.2015 року, 24.09.2015 року та 21.10.2015 року, податкового повідомлення-рішення (форма Р) № 0001062201 від 05.08.2015 року та Ухвал суду про розстрочення (відстрочення) податкового боргу № 807/2591/14 від 21.05.2015 року (декларації за вересень, листопад та грудень 2014 року, січень та лютий 2015 року, уточнюючий розрахунок від 25.03.2015 року).

На підставі вказаних висновків Акту перевірки від 28.07.2016 року відповідачем винесено відносно позивача податкове повідомлення-рішення від 12.08.2016 року №0003551201 про зобов'язання позивача сплатити штраф за затримку сплати грошового зобов'язання в сумі 698556,03 грн.

Відповідно до п.[75.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12671/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12671) ст.[75 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12670/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12670) (в редакції, чинній від 02.06.2016 року, тобто на час розглядуваних правовідносин), контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених цим Кодексом, а фактичні перевірки - цим Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Відповідно до п.[75.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12671/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12671) ст.[75 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12670/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12670) п.[76.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12686/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12686) ст.[76 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12685/ed_2019_01_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12685) (в редакції чинній від 02.06.2016 року) свідчить про те, що камеральна перевірка є одним з видів податкових перевірок, та є способом здійснення податкового контролю, що проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість.

З матеріалів справи та змісту Акту перевірки від 28.07.2016 року видно, що фактичною підставою для застосування до позивача штрафних санкцій оскарженим податковим повідомленням-рішенням від 12.08.2016 року стали висновки контролюючого органу про несвоєчасну сплату КП «Виробниче управління водопровідно-каналізаційного господарства міста Ужгорода» податку на додану вартість.

З цього приводу, суд апеляційної інстанції звернув увагу на те, що станом на час проведення вказаної вище перевірки у липні 2016 року в контролюючого органу були відсутні повноваження досліджувати своєчасність сплати платником податків податкових зобов'язань.

Таким чином, контролюючий орган, здійснюючи перевірку своєчасності сплати позивачем узгоджених сум податкових зобов'язань, вийшов за межі предмету камеральної перевірки та прийняв протиправне податкове повідомлення-рішення про застосування до позивача штрафних санкцій за несвоєчасну сплату таких зобов'язань.

*Аналогічна правова позиція уже неодноразово була викладена Верховним Судом у справах щодо подібних правовідносин, зокрема у постанові від 11.12.2018 року (справа №806/1525/17)*.

Отже, колегія суддів прийшла до висновку про необґрунтованість та протиправність оскарженого позивачем податкового повідомлення-рішення Ужгородської ОДПІ ГУ ДФС у Закарпатській області №0003551201 від 12.08.2016 року.

Як приклад, справа **№** **460/2939/18**, в якій постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 10 липня 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/83196598>) апеляційну скаргу Головного управління ДФС у Рівненській області задоволено частково. Рішення Рівненського окружного адміністративного суду від 22 лютого 2019 року в частині задоволення позову про визнання протиправною бездіяльності Головного управління ДФС у Рівненській області щодо невнесення до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, порядок ведення якого затверджений [постановою Кабінету Міністрів України від 25.01.2017 № 26](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2017_01_25/pravo1/KP170026.html?pravo=1), відомостей щодо узгодження суми податку на додану вартість, задекларованого Приватним акціонерним товариством «Єврошпон-Смига» до відшкодування в декларації за вересень 2018 року; зобов`язано Головне управління ДФС у Рівненській області внести до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість відомості щодо узгодження суми податку на додану вартість, задекларованого Приватним акціонерним товариством «Єврошпон-Смига» до відшкодування в декларації за вересень 2018 року скасовано та прийнято постанову, якою в цій частині позову відмовлено.У решті рішення Рівненського окружного адміністративного суду від 22 лютого 2019 року залишено без змін.

Рішенням Рівненського окружного адміністративного суду від 22 лютого 2019 року позов задоволено частково. Визнано протиправним та скасовано наказ Головного управління ДФС у Рівненській області № 2885 від 20.11.2018 про проведення документальної позапланової виїзної перевірки Приватного акціонерного товариства «Єврошпон-Смига» з питань достовірності нарахування сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість на рахунок платника у банку за вересень 2018 року. Визнано протиправною бездіяльність Головного управління ДФС у Рівненській області щодо невнесення до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, порядок ведення якого затверджений [постановою Кабінету Міністрів України від 25.01.2017 № 26](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2017_01_25/pravo1/KP170026.html?pravo=1), відомостей щодо узгодження суми податку на додану вартість, задекларованого Приватним акціонерним товариством «Єврошпон-Смига» до відшкодування в декларації за вересень 2018 року. Зобов`язано Головне управління ДФС у Рівненській області внести до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість відомості щодо узгодження суми податку на додану вартість, задекларованого Приватним акціонерним товариством «Єврошпон-Смига» до відшкодування в декларації за вересень 2018 року.

Приймаючи оскаржене рішення, суд першої інстанції виходив з того,що позов необхідно задовольнити частково, оскільки за наслідком своєчасно проведеної контролюючим органом камеральної перевірки податкової декларації за вересень 2018 року, складено довідку від 20.11.2018 № 1622/17-00-12-01/30981499, якою підтверджується відсутність порушень при визначенні суми бюджетного відшкодування ПДВ, заявленої на рахунок платника податків у банку. Судом не встановлено здійснення розрахунку суми бюджетного відшкодування за рахунок від`ємного значення, сформованого за операціями згідно з пунктом [200.11](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15213/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15213) статті [200 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15172/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15172), а заявлена позивачем сума бюджетного відшкодування ПДВ набула статусу узгодженої за результатом камеральної перевірки, результати якої оформлено зазначеною вище довідкою. Відсутність визначених у підпункті [78.1.8](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12721/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12721) пункту [78.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12710/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12710) статті [78 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12709/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12709) підстав для проведення документальної позапланової виїзної перевірки позивача дає підстави для висновку про протиправність спірного наказу від 20.11.2018 № 2885 та його скасування. Крім цього, контролюючий орган зобов`язаний своєчасно вчинити дії, спрямовані на фактичне одержання платником податків суми бюджетного відшкодування, зокрема внести до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість відомості щодо узгодження суми податку на додану вартість, задекларованого Приватним акціонерним товариством «Єврошпон-Смига» до відшкодування в декларації за вересень 2018 року. Однак, такі дії відповідач не вчинив, чим допустив протиправну бездіяльність. У цій частині, суд першої інстанції позов теж задовольнив, визнавши протиправною бездіяльність відповідача та зобов`язав його внести до Реєстру заяв відомості щодо узгодження суми ПДВ, задекларованого позивачем до відшкодування в декларації за вересень 2018 року. В задоволенні вимог про визнання протиправними дій відмовлено.

Суд першої інстанції дійшов правильного висновку, з яким погоджується суд апеляційної інстанції, про те що відсутність визначених у підпункті [78.1.8](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12721/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12721) пункту [78.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12710/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12710) статті [78 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12709/ed_2019_07_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12709) підстав для проведення документальної позапланової виїзної перевірки позивача, дає підстави для висновку про протиправність спірного наказу від 20.11.2018 № 2885 та його скасування.

Щодо задоволення позову в частині про визнання протиправною бездіяльності Головного управління ДФС у Рівненській області щодо невнесення до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, порядок ведення якого затверджений [постановою Кабінету Міністрів України від 25.01.2017 № 26](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2017_01_25/pravo1/KP170026.html?pravo=1) , відомостей щодо узгодження суми податку на додану вартість, задекларованого Приватним акціонерним товариством «Єврошпон-Смига» до відшкодування в декларації за вересень 2018 року; зобов`язання Головне управління ДФС у Рівненській області внести до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість відомості щодо узгодження суми податку на додану вартість, задекларованого Приватним акціонерним товариством «Єврошпон-Смига» до відшкодування в декларації за вересень 2018 року, суд апеляційної інстанції вважає, що такий судом першої інстанції задоволений передчасно, з огляду на таке.

За приписами пункту 7 Порядку № 26, після набрання законної сили рішенням суду, орган ДФС на наступний робочий день після отримання відповідного рішення зобов`язаний внести до Реєстру дані щодо узгодженої суми бюджетного відшкодування платника податку. Згідно Єдиного державного реєстру судових рішень (http://reyestr.court.gov.ua/Review/80983093).Рішенням Рівненського окружного адміністративного суду від 08.04.2019 у справі № 460/3231/18, визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення Головного управління ДФС у Рівненській області від 10.12.2018 № 0001921202. Це рішення не набрало законної сили та оскаржене в апеляційному порядку.

З огляду на викладене, суд апеляційної інстанції вважає, що суд першої інстанції при задоволенні позову допустив невідповідність своїх висновків обставинам справи та неправильно застосував норми матеріального права, що відповідно до приписів [ст. 317 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2576/ed_2018_10_02/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2576) є підставою для скасування судового рішення в частині та прийняття постанови про часткове задоволення позову.

Ще одним прикадом є справа **№** **803/1149/18**, в якій постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 25 квітня 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/81430693>) апеляційну скаргу Луцької обєднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Волинській області та фізичної особи-підприємця ОСОБА\_3 задоволено частково. Рішення Волинського окружного адміністративного суду від 24.07.2018 року скасовано.

Ухвалено нову постанову, якою: у задоволенні позовної вимоги про зобовязання Луцької обєднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Волинській області внести до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування необхідні дані щодо відшкодування на користь фізичної особи-підприємця ОСОБА\_3 сум ПДВ відмовлено; позовну вимогу СПД ОСОБА\_3 в частині стягнення з Державного бюджету України на користь фізичної особи-підприємця ОСОБА\_3 пені за порушення строків відшкодування сум ПДВ за деклараціями за листопад, грудень 2007 року, квітень-серпень 2008 року, вересень-грудень 2009 року, березень-червень 2010 року за період з 2011 року по 21.06.2015 року - залишено без розгляду; зобов’язано Луцьку обєднану державну податкову інспекцію Головного управління ДФС у Волинській області нарахувати та виплатити ОСОБА\_3 пеню, відповідно до п. [200.15](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15233/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15233), п. [200.23](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15244/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15244) ст. [200 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15172/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15172) за період з 22.06.2015 року по дату завершення 1095 днів від дня виникнення бюджетної заборгованості з податку на додану вартість, зазначеного у деклараціях з ПДВ за листопад, грудень 2007 року, квітень-серпень 2008 року, вересень-грудень 2009 року, березень-червень 2010 року.

Рішенням Волинського окружного адміністративного суду від 24.07.2018 року адміністративний позов задоволено частково. Зобов’язано Луцьку обєднану державну податкову інспекцію Головного управління ДФС у Волинській області внести до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування необхідні дані щодо відшкодування на користь фізичної особи-підприємця ОСОБА\_3 сум податку на додану вартість за листопад-грудень 2007 року, квітень-серпень 2008 року, вересень-грудень 2009 року, березень-червень 2010 року в загальному розмірі 3753558 грн. У задоволенні решти позовних вимог відмовлено.

Ухвалюючи рішення в оскаржуваних частинах, суд першої інстанції виходив з того, що матеріалами справи підтверджуються обставини щодо беззаперечного права позивача на отримання бюджетного відшкодування податку на додану вартість у розмірі 3 753 558 грн. Отримання такого відшкодування згідно вимог діючого податкового законодавства є можливим за умови внесення до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування необхідних даних щодо відшкодування на користь фізичної особи-підприємця ОСОБА\_3 обумовленої суми податку на додану вартість. При цьому, суд виходив з того, що Луцька обєднана державна податкова інспекція Головного управління ДФС у Волинській області наділена повноваженнями щодо внесення до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування необхідних даних щодо відшкодування на користь позивача названих сум ПДВ. Стосовно ж прийнятого рішення в частині відмови у задоволенні позовної вимоги про стягнення з Державного бюджету України пені за порушення строків відшкодування податку на додану вартість за періоди листопад, грудень 2007 року, квітень-серпень 2008року, вересень-грудень 2009 року, березень-червень 2010 року у розмірі 3588462,49 грн, то суд першої інстанції виходив з того, що судові рішення відносно сум бюджетного відшкодування за названі періоди постановлені у період 2012-2014років. Натомість, позивачем проведено розрахунок пені за несвоєчасне виконання грошового зобовязання виходячи з загальної суми заборгованості - 3 753 558 грн., починаючи з 01.11.2011 року без жодного обґрунтування причин початку обрахунку саме з вказаної дати, а відтак, суд погодився з твердженням відповідачів щодо безпідставності стягнення пені в розмірах, що обраховані позивачем.

З 01 квітня 2017 передумовою для отримання платником податків належної йому суми бюджетного відшкодування є відображення податковим органом в Реєстрі інформації про її узгодження.

Таким чином, після набрання чинності Порядком, тобто з 01 квітня 2017, контролюючий орган зобов'язаний внести до Реєстру дані щодо узгодженої суми бюджетного відшкодування платника податку, задля забезпечення доступу органу Казначейства до таких сум податкового органу для перерахування на рахунки платника податку. Порядок ведення та форма Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування затверджуються Кабінетом Міністрів України.

[Постановою Кабінету Міністрів України від 25 січня 2017р. № 26](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2017_01_25/pravo1/KP170026.html?pravo=1) затверджено Порядок ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

Разом з цим, судом встановлено, що податковим органом не складено ані висновок про суму бюджетного відшкодування для його надання органу Держказначейства (до 01 квітня 2017 року), ані внесені дані до Реєстру щодо узгодженої суми бюджетного відшкодування платника податку (з 01квітня 2017 року).

Відповідно до Порядку інформаційної взаємодії Міністерства фінансів України з Державною фіскальною службою України та Державною казначейською службою України в процесі формування Реєстру заяв про повернення сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, затвердженого [наказом Мінфіну 03.03.2017 р. № 326](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2017_11_09/pravo1/RE30244.html?pravo=1) (далі Порядок №326), формування та оприлюднення Реєстру на офіційному веб-сайті Мінфіну здійснюється щодня (крім вихідних, святкових та неробочих днів) в терміни, визначені п. 5 р. II та п. 5 р. III Порядку №326, на підставі баз даних ДФС та Казначейства з урахуванням хронологічного порядку надходження заяв про повернення сум бюджетного відшкодування.

З наведеного слідує, що внесення інформації до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування необхідних даних для відшкодування на користь фізичної особи-підприємця ОСОБА\_3 сум податку на додану вартість за листопад-грудень 2007 року, квітень-серпень 2008 року, вересень-грудень 2009 року, березень-червень 2010 року в загальному розмірі 3753558 грн віднесено до повноважень Державної фіскальної служби України.

Натомість, суд першої інстанції на вказані обставини та положення норм матеріального права не зважив та поклав обовязок на внесення інформації до Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування необхідних даних щодо відшкодування на користь фізичної особи-підприємця ОСОБА\_3 сум податку на додану вартість на Луцьку об’єднану державну податкову інспекцію Головного управління ДФС у Волинській області, яка в свою чергу такими повноваженнями не наділена.

За наведених обставин справи, апеляційну скаргу Луцької обєднаної державної податкової інспекції Головного управління ДФС у Волинській області у названій частині задоволено, рішення суду першої інстанції в частині покладеного обовязку на вказаного відповідача скасовано, з прийняттям у цій частині нового рішення про відмову у задоволенні позову з підстав її винесення до неналежного відповідача.

В частині, що стосується прийнятого рішення про відмову у задоволенні позову про стягнення з Державного бюджету на користь позивача пені у 3 588 462, 49грн сум ПДВ за деклараціями за листопад, грудень 2007 року, квітень-серпень 2008 року, вересень-грудень 2009 року, березень-червень 2010 року, то колегією суддів встановлено таке.

Датою виникнення бюджетної заборгованості по відшкодуванню ПДВ (в тому рахунку і датою початку строку для нарахування названої пені) є наступний день, який слідує за датою закінчення строку, визначеного п. [200.15](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15233/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15233) ст. [200 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15172/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15172), який обраховується від дати фактичного отримання контролюючим органом судового рішення, що набрало законної сили про задоволення позову позивача + 5 днів для підготовки висновку податковим органом та 3 дні на відшкодування органами казначейства.

Сукупний аналіз положень пункту [43.3](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12013/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12013) статті [43](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12010/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12010), пункту [102.5](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13231/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13231) статті [102](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13223/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13223), пункту [200.23](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15244/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15244) статті [200 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15172/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15172) свідчить про те, що строк звернення до адміністративного суду з цим позовом встановлюється на рівні 1095 днів від дня виникнення права на бюджетне відшкодування або від дня коли особа дізналась чи повинна була дізнатись про порушення цього права. Вимоги щодо відшкодування пені нерозривно пов'язані із фактом існування заборгованості бюджету, а відтак повинні бути заявлені до суду з дотримання встановленого законодавством спеціального строку (1095 днів).

Водночас, колегія суддів зазначила, що *Верховний суд у постановах від 09.10.2018 року у справі №817/1828/17, від 17.04.2018 року по справі №816/1369/17, від 11.09.2018 року у справі 812/103/15, від 14.03.2019 року у справі №822/553/17 дійшов аналогічного висновку* проте, що позовна вимога про стягнення пені на суму несвоєчасно відшкодованого податку може бути заявлена у межах строку встановленого 102.5 [статті 102 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_807/ed_2018_10_02/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#807) (1095днів).

З наданих відповідачем відомостей слідує, що судові рішення, які набрали законної сили (постановлені на користь позивача у справах, що стосуються сум, задекларованого відємного значення ПДВ за перелічені звітні періоди) отримані органом податкової служби (відповідачем) в період з 2011 року по 04.07.2014 року.

Підсумовуючи викладене, керуючись п. [56.18](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12258/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12258) ст. [56 ПКУ](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12228/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12228) колегія суддів приходить до висновку, що суми задекларованого позивачем ПДВ за деклараціями за листопад, грудень 2007 року, квітень-серпень 2008 року, вересень-грудень 2009 року, березень-червень 2010 року набули статусу узгоджених сум з дати набрання законної сили відповідним судовими рішеннями, які припадають на період 2011-по 2014 роки.

Статусу бюджетної заборгованості вказані суми набули на наступний день, який слідує за датою закінчення строку, визначеного п. [200.15](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15233/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15233) ст. [200 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15172/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15172), отож з саме з вказаної дати позивач набув право на нарахування пені до закінчення строку 1095днів з дня виникнення заборгованості.

Стосовно ж строку протягом якого позивачем могла бути заявлена позовна вимога до суду про стягнення пені, то виходячи з положень п. 102.5 [статті 102 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_807/ed_2018_10_02/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#807) такий строк також становить 1095 днів з моменту виникнення у платника на неї права (дати з якої пеня повинна бути нарахована).

До суду позивач звернувся 21.06.2018 року, а відтак граничний строк (1095 днів), з якого позивач вправі був звернутися до суду з позовом про стягнення нарахованої або такої, що підлягала нарахуванню пені припадає на 22.06.2015 року (з урахуванням додаткового дня високосного року). Розрахунок: дата звернення до суду з позовної заявою 21.06.2018 1095 днів = 22.06.2015 року.

З наведеного слідує, що позовна вимога про стягнення пені, яка нарахована та/або яка підлягала нарахуванню в період до дати 22.06.2015 року, є такою, що заявлена поза межами строку 1095 днів.

Відповідно до ч. 3 с.123 [КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2018_10_02/pravo1/T05_2747.html?pravo=1), якщо факт пропуску позивачем строку звернення до суду буде виявлено судом після відкриття провадження в адміністративній справі і позивач не заявить про поновлення пропущеного строку звернення до суду, або якщо підстави, вказані ним у заяві, будуть визнані не поважними, суд залишає позовну заяву без розгляду.

Стосовно ж решти пені, яка б мала бути нарахована відповідачем на суму бюджетної заборгованості з ПДВ та виплачена на користь позивача відповідно до пункту [200.23](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15244/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15244) ст. [200 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15172/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15172) за період з 22.06.2015року по дату завершення 1095днів від дня виникнення бюджетної заборгованості з ПДВ, то як слідує з матеріалів справи на суму такої заборгованості відповідачем пеня не нараховувалась та не виплачувалась для позивача.

Перевіривши розрахунки пені надані позивачем, як підставу для стягнення пені, колегією суддів встановлено, що в розрахунках мають місце непоодинокі випадки нарахування пені із застосуванням розміру облікової ставки НБУ, яка не відповідає фактичній обліковій ставці, затвердженій НБУ у періодах які існували на дату виникнення у позивача права на нарахування пені.

Окрім того, позивачем при складанні розрахунків не враховано обставин, стосовно того, що пеню може бути нараховано за період з дня набуття узгодженого відємного значення ПДВ статусу бюджетної заборгованості (який припадає на девятий день від дати отримання відповідачем судового рішення, що набрало законної сили постановленого на користь позивача) до дня закінчення строку 1095днів з дня виникнення такої бюджетної заборгованості. Окрім того, позивачем включено до розрахунку розмір пені, що мала б бути нарахована для нього поза межами строку 1095 днів до дати звернення до суду.

За наведених обставин, зібрані у справі докази не містять належного розрахунку пені, що виключає можливість задоволення позову у спосіб визначений позивачем, - як стягнення конкретного розміру пені.

Водночас, колегією суддів враховано, що нарахування пені, визначеної пунктом [200.23](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15244/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15244) ст. [200 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15172/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15172), належить до повноважень відповідача, а відтак суд не вправі перебирати на себе не притаманні йому функції та повноваження щодо самостійного обрахунку пені. Встановивши порушення закону, суд може зобовязати відповідача його усунути.

Керуючись [ст. 9 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_117/ed_2018_10_02/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#117), зважаючи на відсутність достеменно вірного розрахунку пені, нарахованої на суму бюджетної заборгованості з ПДВ, та метою ефективного захисту прав та інтересів позивача, суд апеляційної інстанції прийшов до висновку про задоволення названої вимоги позивача у спосіб зобов’язання відповідача нарахувати та виплатити позивачу пеню, відповідно до п. [200.15](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15233/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15233), п. [200.23](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15244/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15244) ст. [200 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15172/ed_2019_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15172), за період з 22.06.2015року по дату завершення 1095днів від дня виникнення бюджетної заборгованості з податку на додану вартість, зазначеного у деклараціях з ПДВ за листопад, грудень 2007 року, квітень-серпень 2008 року, вересень-грудень 2009 року, березень-червень 2010 року. При цьому, колегія суддів погоджується з доводами позивача стосовно того, що розрахунок пені має здійснюватися на рівні 120% облікової ставки, затвердженої Національним Банком України на дату відповідного нарахування пені, від суми бюджетної заборгованості з ПДВ.

Враховуючи викладене, колегія суддів апеляційного суду прийшла до висновку, що оскаржуване рішення суду не відповідає дійсним обставинам справи та нормам матеріального і процесуального права, а відтак рішення суду скасоване та ухвалено нове судове рішення.

**4.4. аналіз судових рішень щодо податку на нерухоме майно, відмінне**

**від земельної ділянки**

Спірні правовідносини регулюються Конституцією України та Податковим кодексом України в редакції, що були чинними на момент їх виникнення.

Частиною першою статті 143 Конституції України визначено, що територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування, зокрема, встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону.

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Законом України від 28 грудня 2014 року №71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» (далі - Закон №71-VIII) було запроваджено новий місцевий податок, а саме податок на майно, який складається з трьох різновидів: транспортний податок, податок на майно, відмінне від земельної ділянки та плата за землю.

Відповідно до пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом а перспективним планом формування територій громад, в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів.

Отже, встановлення податку на майно, зокрема в частині податку на майно, відмінне від земельної ділянки, є безумовним обов'язком місцевої ради, який повинен бути виконаний шляхом прийняття відповідного рішення. Статтею 4 ПК України визначено основні засади податкового законодавства України.

Одним із принципів податкового законодавства України є принцип стабільності, відповідно до якого зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року.

Відповідно до статті 8 ПК України в Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори. До місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

Статтею 265 ПК України встановлено, що податок на майно складається з: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортного податку; плати за землю.

Відповідно до підпункту 266.2.1 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є житлова та нежитлова нерухомість, в тому числі її частка. Платниками податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості ( підпункт 266.1.1 пункт 266.1 статті 261 Податкового кодексу України ). Відповідно до положень підпунктів 266.3.1 та 266.3.2 пункту 266.3 статті 266 Податкового кодексу України, базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток.

База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та/або на підставі оригіналів відповідних документів платника податків, зокрема документів на право власності.

Відповідно до пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом а перспективним планом формування територій громад, в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів.

Отже, встановлення податку на майно, зокрема в частині податку на майно, відмінне від земельної ділянки, є безумовним обов'язком місцевої ради, який повинен бути виконаний шляхом прийняття відповідного рішення.

Підпункт 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України імперативно врегульовує порядок опублікування та рішень місцевої ради про встановлення місцевих податків. Так, рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосовування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період).

В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом. Підпунктом 12.3.5 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України встановлено спеціальні правові наслідки невиконання місцевої радою свого обов'язку щодо встановлення місцевих податків.

Так, у разі якщо сільська, селищна, міська рада або рада об'єднаних територіальних громад, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов'язковими згідно з нормами цього Кодексу, такі податки до прийняття рішення справляються виходячи з норм цього Кодексу із застосуванням їх мінімальних ставок, а плата за землю справляється із застосуванням ставок, які діяли до 31 грудня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування плати за землю.

Зі змісту наведеної норми вбачається, що справляння невстановленого обов'язкового місцевого податку в розмірі мінімальної ставки застосовується у разі якщо відповідне рішення місцевої ради (рішення про встановлення місцевих податків та зборів, передбачене підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України) не було прийнято.

Отже, для застосування наслідків, передбачених пунктом 12.3.5 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України, повинна мати місце протиправна бездіяльність місцевої ради щодо неприйняття обов'язкового рішення про встановлення місцевого податку.

Відповідна бездіяльність може виникнути лише після того, як сплинуть строки, протягом яких місцева рада має прийняти рішення про встановлення обов'язкового для справляння місцевого податку.

До прикладу, постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 15 січня 2019 року апеляційну скаргу Головного управління ДФС у Рівненській області задоволено, рішення Рівненського окружного адміністративного суду від 15 серпня 2018 року у справі **№1740/1924/18** (<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79348956> )скасовано та прийнято нове, яким відмовлено в задоволенні позову Фізичної особи-підприємця ОСОБА\_1 до Головного управління ДФС у Рівненській області про скасування податкового повідомлення – рішення.

Рішенням Рівненського окружного адміністративного суду від 15.08.2018 адміністративний позов задоволено повністю. Визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення Головного управління ДФС у Рівненській області від 29.06.2017 № 193835-13 в частині визначення податкового зобов'язання з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, по об'єктах нежитлової нерухомості на суму 10707, 53грн.

Приймаючи оскаржене рішення, суд першої інстанції виходив з того, що зміна ставки податку у 2016 році рішенням Дубровицької міської ради від 04.02.2016 № 82, яке прийнято пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, не може бути визнане обов'язковим до застосування в 2016 році. Отже, в 2016 році податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, має застосовуватись відповідно до рішення Дубровицької міської ради № 947 від 27.01.2015.

Суд апеляційної інстанції не погодився із рішенням суду першої інстанції, зазначивши, що з 01.01.2015 набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 № 71-VIII, згідно з яким, зокрема, статтю 266 Податкового кодексу України викладено в іншій редакції та введено новий вид податку - податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Колегією суддів встановлено та матеріалами справи підтверджено, що рішення Дубровицькою міською радою № 82 «Про внесення змін до рішення міської ради від 27.01.2015 № 947 «Про встановлення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки», яким додатки 2, 3 до рішення від 27.01.2015 № 947 вважаються такими, що втратили чинність, прийнято поза межами цього строку.

В той же час п. 4 розділу ІІ «Прикінцеві положення» Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» установлено, що в 2016 році до прийнятих рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів на 2016 рік не застосовуються вимоги, встановлені пп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України та Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Відтак, у 2016 році зупинено дію пп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, а тому, відповідно, відсутні обмеження для органів місцевого самоврядування щодо строків прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів.

Крім цього, пп. 12.3.5 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України визначено, що у разі якщо сільська, селищна, міська рада або рада об'єднаних територіальних громад, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов'язковими згідно з нормами цього Кодексу, такі податки до прийняття рішення справляються виходячи з норм цього Кодексу із застосуванням їх мінімальних ставок.

Таким чином, Податковим кодексом України встановлений обов'язок громадянина сплатити податок за 2016 рік незалежно від наявності рішення органу місцевого самоврядування про встановлення відповідних податків і зборів.

*Відповідна правова позиція викладена в постанові Верховного Суду від 04.09.2018 у справі № 820/5457/17 (К/9901/3780/18), і застосовується судом при вирішенні даної справи згідно ч. 5 ст. 242 КАС України, яка передбачає, що при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин суд враховує висновки щодо застосування норм права, викладені в постановах Верховного Суду.*

З огляду на встановлене та висновки Верховного Суду, колегія суддів дійшла висновку, приймаючи оскаржуване податкове повідомлення - рішення відповідач діяв в межах та у відповідності до чинного законодавства, оскільки Податковим кодексом України встановлений обов'язок громадянина сплатити податок за 2016 рік незалежно від наявності рішення органу місцевого самоврядування про встановлення відповідних податків і зборів.

Зважаючи на викладене вище, колегія суддів дійшла висновку, що судом першої інстанції було неправильно встановлено обставини справи та ухвалено судове рішення з порушенням норм матеріального права з неповним з'ясуванням обставин, що мають значення для справи, а тому апеляційну скаргу задоволено і рішення суду першої інстанції - скасовано та прийнято нове, яким відмовлено в задоволенні позову.

Також, по справі **№0340/1249/18** (<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79311233>) постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 17 січня 2019 року апеляційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Волинській області задоволено, рішення Волинського окружного адміністративного суду від 31 серпня 2018 року скасовано та прийнято постанову, відповідно до якої в задоволенні адміністративного позову ОСОБА\_1 до Головного управління Державної фіскальної служби у Волинській області про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення №457739-13 від 18.10.2017, яким їй було визначено суму податкового зобов'язання за платежем податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки за 2016 рік у розмірі 14 664,58 грн.відмовлено.

Рішенням Волинського окружного адміністративного суду від 31.08.2018 адміністративний позов було задоволено повністю.

Задовольняючи адміністративний позов, суд першої інстанції виходив з того, що Товпижинська сільська рада Демидівського району Рівненської області не приймала та не оприлюднювала до 15.07.2015 рішення про встановлення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, на 2016 рік, а тому вважав відсутніми підстави для справляння цього податку за 2016 рік у спірному випадку. Крім того, при направленні оспорюваного рішення податковий орган порушив п.9 Розділу ІІ Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України №1204 від 28.12.2015, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 22.01.2016 за №124/28254 (далі - Порядок №1204), оскільки не додав розрахунку податкового зобов'язання.

Проте, колегія суддів звернула увагу, що висновки суду першої інстанції не відповідають обставинам справи, суд неправильно застосував норми матеріального права, виходячи з того, що законодавець встановив чіткий строк, до якого органами місцевого самоврядування необхідно прийняти рішення про встановлення місцевих податків та зборів.

Судом встановлено, що Товпижинською сільською радою Демидівського району Рівненської області, до 15 липня 2015 року рішення про встановлення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, на 2016 рік не приймалось та не оприлюднювалось.

В той час п.4 розділу ІІ «Прикінцеві положення» Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» встановлено, що в 2016 році до прийнятих рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів на 2016 рік не застосовуються вимоги, встановлені п.п.12.3.4 п.12.3 ст.12 ПК України та Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Отже, у 2016 році зупинено дію п.п.12.3.4 п.12.3 ст.12 ПК України, а, відповідно, відсутні обмеження для органів місцевого самоврядування щодо строків прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів.

Окрім того, п.п.12.3.5 п.12.3 ст.12 ПК України визначено, що у разі неприйняття сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаних територіальних громад, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов'язковими згідно з нормами цього Кодексу, такі податки до прийняття рішення справляються виходячи з норм цього Кодексу із застосуванням їх мінімальних ставок.

Таким чином, ПК України встановлено обов'язок громадянина сплатити податок за 2016 рік незалежно від наявності рішення органу місцевого самоврядування про встановлення відповідних податків і зборів.

Відтак, колегія суддів дійшла висновку, що є підстави для висновку про неправильне застосування судом першої інстанції норм матеріального права, через що оскаржуване рішення підлягало скасуванню з прийняттям постанови про відмову у задоволенні позову.

Також постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 04 квітня 2019 року апеляційну скаргу Головного управління ДФС у Тернопільській області задоволено, рішення Тернопільського окружного адміністративного суду від 18 грудня 2018 року у справі **№500/2407/18** (<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/80979295> ) скасовано та прийнято постанову, якою в задоволенні адміністративного позову ОСОБА\_2 до Головного управління ДФС у Тернопільській області про визнання податкового повідомлення-рішення нечинним – відмовлено.

Рішенням Тернопільського окружного адміністративного суду від 18 грудня 2018 року позов задоволено повністю. Визнано протиправним і скасовано податкове повідомлення - рішення Головного управління ДФС у Тернопільській області від 02.10.2018 року № 0603079- 1303-1912 щодо сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачене фізичними особами, які є власниками об'єктів нежитлової нерухомості у розмірі 57 302 (п'ятдесят сім тисяч триста дві тисячі) гривень 40 копійок за 2017 рік.

Суд апеляційної інстанції зазначив, що спірним питанням у межах цих правовідносин є встановлення чи є нерухоме майно, що належить позивачу, об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Станом на час нарахування податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, Податковий кодекс України визначав сільськогосподарського товаровиробника як юридичну особу незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та здійснює операції з її постачання.

Суд апеляційної інстанції звернув увагу, що Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств» від 10.07.2018 року № 2497-VIII підпункт 14.1.235 пункту 14.1 статті 14 доповнено словами «або фізична особа - підприємець». Тобто з моменту набрання чинності цим Законом, законодавець надає статус сільськогосподарського товаровиробника і фізичним особам-підприємцям, які займаються виробництвом сільськогосподарської продукції та здійснюють операції з її постачання. Проте, позивачка в ході розгляду її справи не довела наявність за нею і статусу фізичної особи-підприємця, який займається виробництвом сільськогосподарської продукції та здійснює операції з її постачання.

Таким чином, на підставі наведеного, колегія суддів прийшла до висновку, що позивачка не відповідає вимогам, які ставляться до суб'єкта-власника нежитлової нерухомості, для звільнення її від податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Зважаючи на наведене, суд першої інстанції зробив помилковий висновок про звільнення об'єкта нерухомості, який перебуває у власності позивачки, від оподаткування податком на нерухоме майно на одній лише підставі - використання такого об'єкта для здійснення сільськогосподарської діяльності.

*Схожу правову позицію висловлено Верховним Судом в постанові від 15 травня 2018 року в справі № 806/2676/17.*

З огляду на вищевикладене, суд апеляційної інстанції дійшов висновку про порушення судом першої інстанції норм матеріального права, у зв'язку з чим рішення суду першої інстанції скасовано та прийнято постанову про відмову в задоволенні позову з вищевикладених мотивів.

**4.5. аналіз судових рішень щодо транспортного податку**

Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі.

Об’єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п’яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Вартість легкового автомобіля визначається Мінекономрозвитку станом на 1 січня податкового (звітного) року виходячи з марки, моделі, року випуску, об’єму циліндрів двигуна, типу пального.

Щороку до 1 лютого податкового (звітного) року Мінекономрозвитку на своєму офіційному веб-сайті розміщує перелік легкових автомобілів, з року випуску яких минуло не більше п’яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, який повинен містити такі дані щодо цих автомобілів: марка, модель, рік випуску, об’єм циліндрів двигуна, тип пального.

Методику визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів затверджено постановою КМУ від 18.02.2016 № 66.

При цьому, у разі відсутності на офіційному веб-сайті Мінекономрозвитку інформації про марку, модель легкового автомобіля, що має ознаки об’єкта оподаткування транспортним податком, за зверненням власника зазначеного автомобіля Мінекономрозвитку визначає його середньоринкову вартість, доповнює перелік новою інформацією та розміщує її на своєму офіційному веб-сайті.

Ставка транспортного податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 грн за кожен легковий автомобіль.

Органи, що здійснюють державну реєстрацію транспортних засобів, зобов'язані щомісяця у десятиденний строк після закінчення календарного місяця подавати фіскальним органам відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку фізичними та юридичними особами, за місцем реєстрації об'єкта оподаткування станом на перше число відповідного місяця.

Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку та відповідні платіжні реквізити надсилаються (вручаються) фізичній особі-платнику податку фіскальним органом за місцем його реєстрації до 1 липня року базового податкового (звітного) періоду (року).

Фізичні особи - платники податку мають право звернутися з письмовою заявою до фіскального органу за місцем своєї реєстрації для проведення звірки даних щодо:

а) об'єктів оподаткування, що перебувають у власності платника податку;

б) розміру ставки податку;

в) нарахованої суми податку.

У разі виявлення розбіжностей між даними контролюючих органів та даними, підтвердженими платником податку на підставі оригіналів відповідних документів (зокрема документів, що підтверджують право власності на об'єкт оподаткування, перехід права власності на об'єкт оподаткування), контролюючий орган за місцем реєстрації платника податку проводить перерахунок суми податку і надсилає (вручає) йому нове податкове повідомлення-рішення. Попереднє податкове повідомлення-рішення вважається скасованим (відкликаним).

Транспортний податок сплачується фізичними особами протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, податок сплачується фізичною особою-платником починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. Фіскальний орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

Платники податку - юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцем реєстрації об'єкта оподаткування декларацію, з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

Транспортний податок сплачується авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що наступає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, декларація юридичною особою - платником подається протягом місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

За об'єкти оподаткування, придбані протягом року, податок сплачується пропорційно кількості місяців, які залишилися до кінця року, починаючи з місяця, в якому проведено реєстрацію транспортного засобу.

Порядок справляння транспортного податку визначено ст. 267 Податкового кодексу.

До прикладу, постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 27 травня 2019 року апеляційну скаргу ОСОБА\_2 задоволено, рішення Тернопільського окружного адміністративного суду від 19 лютого 2019 року у справі **№500/2695/18** (<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/82019097>) в частині відмови в задоволенні позову скасовано та в цій частині ухвалено нове рішення, яким позовну вимогу ОСОБА\_2 про скасування податкового повідомлення-рішення від 23.03.2018 №1162428 задоволено. Визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення від 23.03.2018 №1162428.

Рішенням Тернопільського окружного адміністративного суду від 19 лютого 2019 року позов задоволено частково: скасовано податкове повідомлення-рішення від 30.06.2016 №132435-13 Тернопільської об`єднаної державної податкової інспекції ГУ ДФС у Тернопільській області та податкове повідомлення-рішення від 23.03.2018 №11624281 Головного управління ДФС у Тернопільській області. В задоволені решти позовних вимог відмовлено.

Задовольняючи частково позовні вимоги, суд першої інстанції виходив з того, що відповідачем не виконано обов`язку щодо надання належних доказів на підтвердження наявності підстав для визначення позивачу податкового зобов`язання за платежем транспортний податок з фізичних осіб за 2016 рік. Щодо позовної вимоги про визначення зобов`язання за платежем транспортний податок за 2017 рік на суму 25 000 грн. суд першої інстанції зазначив, що, враховуючи той факт, що у 2017 році органом ДФС податкове повідомлення-рішення не приймалось, у позивача відсутній обов`язок щодо сплати податкових зобов`язань за 2017 рік. Відмовляючи в задоволенні позовної вимоги про скасування податкового повідомлення-рішення від 23.03.2018 №1162428, щодо визначення зобов`язання за платежем транспортний податок за 2018 рік, суд першої інстанції зазначив, що відповідно до Переліку, який міститься на веб-сайті Міністерства економічного розвитку і торгівлі України автомобіль МЕRСЕDЕS-ВЕNZ S 500L 4МАТІС, 2016 року випуску, об`ємом двигуна 4663 см3 - є об`єктом оподаткування транспортним податком на 2018 рік.

Перевіряючи законність та обґрунтованість оскаржуваного рішення суду першої інстанції, суд апеляційної інстанції виходив з того, що обов`язок щодо визначення середньоринкової вартості транспортного засобу законодавець покладає на Мінекономрозвитку як центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, такий розрахунок проводиться з врахуванням певних ознак, параметрів і характеристик транспортного засобу. В свою чергу, межі повноважень податкового органу полягають виключно у прийнятті податкового повідомлення-рішення на підставі отриманої від Мінекономрозвитку інформації про автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п`яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Об`єм циліндрів двигуна автомобіля, який належить позивачу, становить 4663 см3, тобто є меншим ніж зазначено у Переліку, тоді як законодавчо не встановлена можливість (право) контролюючого органу ототожнити (округлити чи прирівняти) об`єм двигуна до більшого чи до меншого показника, який би був більш сприятливий для фіскального органу при сплаті вказаного платежу.

*Вказане узгоджується з правовою позицією Верховного Суду, висловленою у постанові від 05.11.2018 (справа №822/2687/17).*

За таких обставин, суд апеляційної інстанції вважав, що Головне управління ДФС в Тернопільській області помилково ототожнило технічні характеристики автомобіля, внесеного до Переліку, із технічними характеристиками транспортного засобу позивача, а тому податкове повідомлення-рішення від 23.03.2018 №1162428 винесено протиправно та підлягає скасуванню.

Підсумовуючи вказане, суд апеляційної інстанції прийшов до висновку, що законодавчо не перебачено право контролюючого органу додатково трактувати критерії, необхідні для визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, оскільки щороку до 1 лютого податкового (звітного) року центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, на своєму офіційному веб-сайті розміщує Перелік автомобілів, з року випуску яких минуло не більше п`яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, який містить такі дані щодо цих автомобілів: марка, модель, рік випуску, об`єм циліндрів двигуна, тип пального.

Тобто, контролюючий орган, маючи законодавчо вичерпний перелік технічних характеристик, необхідних для надання автомобілю статусу об`єкта оподаткування, позбавлений можливості в більш ширшому його тлумаченні. В даному випадку, фактично здійснивши округлення об`єму двигуна автомобіля позивача до іншого показника, контролюючий орган допустив свавільне втручання у майнові права позивача.

Оскільки в Переліку легкових автомобілів, які підлягають оподаткуванню транспортним податком у 2018 року автомобіль марки МЕRСЕDЕS-ВЕNZS 500L 4МАТІС, 2016 року випуску, тип пального - бензин, об`єм двигуна - 4663 см3 не вказаний, то транспортний засіб який зареєстрований на позивача не може вважатися об`єктом оподаткування транспортним податком в розумінні статті 267 ПК України.

З огляду на викладене, враховуючи положення статті 317 КАС України, прецедентну практику ЄСПЛ, суд апеляційної інстанції прийшов до переконання, що судом першої інстанції при винесені рішення в частині відмови в задоволенні позовних вимог неповно з`ясовано обставини, що мають значення для справи, неправильно застосовано норми матеріального права, що має наслідком скасування судового рішення суду першої інстанції у цій частині та ухвалення нового рішення.

*Слід враховувати, що Верховним Судом у постанові від 12.06.2018р. у справі К/9901/46398/18 висловлено правову позицію згідно якої, обов'язок щодо визначення середньоринкової вартості транспортного засобу законодавець покладає на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку. Межі повноважень податкового органу полягають виключно у прийнятті податкового повідомлення-рішення на підставі розміщеної на офіційному веб-сайті Мінекономрозвитку інформації про автомобілі, які є об'єктом оподаткування транспортним податком у 2018 році.*

До прикладу, постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 22 січня 2019 року апеляційну скаргу Головного управління ДФС у Волинській області задоволено, а рішення Волинського окружного адміністративного суду від 06 листопада 2018 року у справі **№0340/1781/18** (<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79348983>) скасовано, прийнято нове рішення, яким у задоволенні адміністративного позову ОСОБА\_2 відмовлено.

Рішенням Волинського окружного адміністративного суду від 06.11.2018 року адміністративний позов задоволено. Визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення Головного управління ДФС у Волинській області від 10 серпня 2018 року № б/н.

Задовольняючи адміністративний позов, суд першої інстанції виходив виключно з того, що належний позивачу транспортний засіб марки FORD, модель EDGE, 2017 року випуску, державний номерний знак НОМЕР\_1, об'єм двигуна 1997 м. куб., тип пального - дизель, не є об'єктом оподаткування транспортним податком у 2018 році, тому у контролюючого органу були відсутні правові підстави для винесення податкового повідомлення-рішення.

Колегія суддів апеляційного суду, із *посиланням на постанову* *ВС України від 12.06.2018р. по справі К/9901/46398/18,* не погодилась із таким висновком суду першої інстанції, оскільки судом першої інстанції не було враховано ту обставину, що «Перелік легкових автомобілів, які підлягають оподаткуванню транспортним податком у 2018 році», розміщений на офіційному веб-сайті Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, протягом 1 року з року випуску, в якому міститься і автомобіль марки - FORDEDGE.

Колегія суддів дійшла висновку, що доводи апеляційної скарги є суттєвими і складають підстави для висновку про неповне з'ясування обставин справи, неправильне застосування судом першої інстанції норм матеріального та процесуального права, які призвели до неправильного вирішення справи, а також наявна невідповідність висновків суду обставинам справи.

**4.6. аналіз судових рішень щодо плати за землю**

Слід враховувати, що в розумінні положень підпунктів 14.1.72, 14.1.73 пункту 14.1 статті 14, підпунктів 269.1.1, 269.1.2 пункту 269.1, пункту 269.2 статті 269, підпунктів 270.1.1, 270.1.2 пункту 270.1 статті 270, пункту 287.7 статті 287 ПК України платником земельного податку є власник земельної ділянки або землекористувач, якими може бути фізична чи юридична особа. Обов`язок сплати цього податку для його платника виникає з моменту набуття (переходу) в установленому законом порядку права власності на земельну ділянку чи права користування нею і триває до моменту припинення (переходу) цього права.

Якщо певна фізична чи юридична особа набула право власності на будівлю або його частину, що розташовані на орендованій земельній ділянці, то до набувача переходить право користування земельною ділянкою, на якій вони розміщені, на тих самих умовах і в тому ж обсязі, що були у попереднього землекористувача. При цьому, землекористувач зобов`язаний сплачувати земельний податок за фактичне користування земельною ділянкою.

*Вказане узгоджується з правовою позицією Верховного Суду, висловленою у постановах від 02 липня 2019 року (справа №819/1365/17), від 18 квітня 2019 року (справа №807/292/18), від 18 квітня 2019 року (справа №823/2344/18).*

Відповідно до абзацу 1 пункту 286.5 статті 286 ПК України нарахування фізичним особам сум податку проводиться органами державної податкової служби, які видають платникові до 1 липня поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку за формою, встановленою у порядку визначеному статті 58 цього Кодексу.

Стаття 270 ПК України закріплює, що об'єктами оподаткування земельним податком є: земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні; земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Положеннями підпунктів 271.1.1, 271.1.2 пункту 271.1 статті 271 ПК України визначено, що базою оподаткування є: нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим розділом; площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

У підпункті 14.1.72 п. 14.1 статті 14 ПК України закріплено, що земельний податок - обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів (далі - податок для цілей розділу XIII цього Кодексу).

Землекористувачі - юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), яким відповідно до закону надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності, у тому числі на умовах оренди (підпункт 14.1.73. пункту 14.1 статті 14 ПК України).

Відповідно до частин 1, 2 статті 120 Земельного кодексу України у разі набуття права власності на жилий будинок, будівлю або споруду, що перебувають у власності, користуванні іншої особи, припиняється право власності, право користування земельною ділянкою, на якій розташовані ці об'єкти. До особи, яка набула право власності на жилий будинок, будівлю або споруду, розміщені на земельній ділянці, що перебуває у власності іншої особи, переходить право власності на земельну ділянку або її частину, на якій вони розміщені, без зміни її цільового призначення.

Якщо жилий будинок, будівля або споруда розміщені на земельній ділянці, що перебуває у користуванні, то в разі набуття права власності на ці об'єкти до набувача переходить право користування земельною ділянкою, на якій вони розміщені, на тих самих умовах і в тому ж обсязі, що були у попереднього землекористувача.

До прикладу, постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 24 січня 2019 року рішення Закарпатського окружного адміністративного суду від 12 листопада 2018 року у справі №**807/1237/17** (<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/79378089>**)** скасовано, постановлено нове рішення, яким визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення від 12.07.2016 №14153-17 у частині нарахування ОСОБА\_1 земельного податку з фізичних осіб у розмірі 12770,54 грн за земельну ділянку площею 8172,1 кв.м., розміщену поза межами фактичної забудови, належної ОСОБА\_1 будівлі, у задоволенні решти позову відмовлено.

Рішенням Закарпатського окружного адміністративного суду від 12 листопада 2018 року позов ОСОБА\_1 до Ужгородської ОДПІ ГУ ДФС у Закарпатській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень - задоволено повністю.Визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення Ужгородської ОДПІ ГУ ДФС у Закарпатській області від 12.07.2016 №14153-17 про нарахування ОСОБА\_1 земельного податку з фізичних осіб. Визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення Ужгородської ОДПІ ГУ ДФС у Закарпатській області від 08.08.2016 №17697-17 про нарахування ОСОБА\_1 земельного податку з фізичних осіб.

Ухвалюючи рішення про задоволення позову суд першої інстанції виходив з того, що розмір земельного податку, який підлягає сплаті до державного бюджету слід обчислювати з урахуванням площі землі під об'єктами нерухомого майна, належного платникам податків.

Суд з огляду на фактичну площу належних позивачу об'єктів нерухомого майна вказав, що відповідач, як суб'єкт владних повноважень, не надав до суду належні та допустимі докази на підтвердження того, що позивач є користувачем земельної ділянки саме площею 8500 кв. м. за адресою: АДРЕСА\_1, та земельної ділянки площею 1500 кв. м. за адресою: АДРЕСА\_2.

Суд апеляційної інстанції не погодившись із рішенням суду першої інстанції, зазначив наступне.

Пунктом 5.4. Положення про плату за землю в селі Турї Ремети, затвердженого рішенням Реметівської сільської ради від 31.01.2016 року встановлено, що плата за користування земельними ділянками, які використовуються, в тому числі у випадках переходу права власності на будівлі, споруди (їх частини), юридичними та фізичними особами, які не оформили в установленому законодавством порядку право власності або право оренди на землю, встановлюється у розмірі 3 % від нормативної грошової оцінки.

Якщо жилий будинок, будівля або споруда розміщені на земельній ділянці, що перебуває у користуванні, то в разі набуття права власності на ці об'єкти до набувача переходить право користування земельною ділянкою, на якій вони розміщені, на тих самих умовах і в тому ж обсязі, що були у попереднього землекористувача.

Колегія суддів прийшла до висновку, що фізична особа-власник нежилого приміщення (його частини) є платником земельного податку з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно.

Оскільки позивач є власником нежитлового приміщення, то у позивача з дати державної реєстрації права власності на вказане нерухоме майно виник обов'язок зі сплати земельного податку.

Досліджуючи питання стосовно розміру земельної ділянки, за яку позивач зобов'язаний сплачувати земельний податок, колегією суддів враховано те, що при переході права власності на будівлю споруду податок за земельні ділянки сплачується із площі, на якій розташовані такі об'єкти нерухомого майна, з урахуванням прибудинкової території таких об'єктів.

Відтак, з обумовлених положень законодавства слідує, що для визначення розміру земельної ділянки з якої власник нерухомого майна має сплачувати земельний податок враховується:

-площа, на якій розташовані такі об'єкти нерухомого майна, з урахуванням прибудинкової території таких об'єктів;

-вказана площа земельної ділянки визначається у розмірах, яка перебували у власності або користуванні попереднього власника об'єкта нерухомого майна (в тому числі і площі яка відведена за рішенням місцевого органу самоврядування для спорудження названого об'єкта).

За наведених обставин, висновок суду першої інстанції про те, що позивач зобов'язаний сплачувати земельний податок лише з урахуванням площі землі (фактичної площі забудови) під таким нерухомим майном, не відповідає положенням приведених нормативних актів, адже відповідно до норм законодавства податок сплачується з фактичної площі забудови, на якій розташовані такі об'єкти нерухомого майна з урахуванням прибудинкової території таких об'єктів.

Згідно з ч. 1 ст. 116 Земельного кодексу України громадяни та юридичні особи набувають права власності та права користування земельними ділянками із земель державної або комунальної власності за рішенням органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування в межах їх повноважень, визначених цим Кодексом, або за результатами аукціону.

Однак, рішення про надання дозволу на виготовлення проекту відведення земельних ділянок не є рішенням в розумінні положень ст.166 ЗК України.

Окрім того, вказане рішення не є доказом того, що попередній власник об'єктів нерухомого майна мав у власності або користуванні для розміщення та обслуговування зазначених будівель земельні ділянки саме у розмірах, що названі відповідачем.

Підсумовуючи викладене, колегія суддів прийшла до висновку, що зібраними у справі доказами та положеннями законодавства беззаперечно підтверджується обов'язок позивача сплатити земельний податок з фактичної площі забудови належних йому будівель.

Враховуючи викладене, колегія суддів апеляційного суду прийшла до висновку, що оскаржуване рішення суду не відповідає дійсним обставинам справи та нормам матеріального і процесуального права, а відтак рішення суду скасовано із прийняттям нового.

**5. Аналіз судових рішень щодо збору та обліку єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та інших зборів**

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування - консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Як приклад, постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 10 січня 2019 року рішення Львівського окружного адміністративного суду від 26 липня 2018 року у справі **№813/1492/18 (**<http://reyestr.court.gov.ua/Review/79123912>) скасовано, апеляційну скаргу Головного управління ДФС у Львівській області задоволено та ухвалено нову постанову, якою в позові Приватному акціонерному товариству «Фірма «Нафтогазбуд» до Головного управління ДФС у Львівській області про визнання протиправним і скасування рішення - відмовлено.

Рішенням Львівського окружного адміністративного суду від 26 липня 2018 року визнано протиправним та скасовано рішення Головного управління ДФС у Львівській області про застосування штрафних санкцій та нарахування пені за несплату (неперерахування) єдиного внеску №0126331310 від 30.03.2018.

Ухвалюючи рішення про задоволення позову, суд першої інстанції виходив з того, що оскаржуваним рішенням на Спеціалізоване управління №14 ПрАТ «Фірма «Нафтогазбуд» накладено штраф у розмірі: 64931,24 грн. за період з 21.09.2016 до 07.03.2018 та нараховано пеню у розмірі 147842,02 грн. Оскаржуване рішення прийнято відповідачем без проведення перевірки, за результатами якої повинен складатись акт, на підставі якого приймається відповідне рішення, що є порушенням вимог розділу VII Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженої [наказом Міністерства фінансів України від 20.04.2015 №449](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2018_05_04/pravo1/RE26953.html?pravo=1).

Суд зазначив, що визначальним для вирішення справи є встановлення фактів несплати (несвоєчасної) сплати позивачем ЄСВ на підставі даних інформаційної системи органу доходів і зборів, а саме зворотного боку облікової картки платника, а також первинних документів щодо нарахування (декларації, розрахунки) та сплати (платіжні доручення). І виключно на підставі викладених документів суд зобов'язаний був надати оцінку правомірності нарахування контролюючим органом штрафних санкцій та пені за несплату (неперерахування) або несвоєчасну сплату (несвоєчасне перерахування) єдиного внеску, згідно оскаржуваних рішення.

*Вказана позиція суду відповідає правовій позиції Верховного Суду, викладеній в постанові від 13.11.2018 у справі №813/4686/16* (адміністративне провадження №К/9901/51962/18).

Дослідивши дані інформаційної системи органу доходів і зборів, а саме зворотній бік облікової картки позивача, як платника зазначеного внеску, колегією суддів встановлено, що позивачем не забезпечено сплату задекларованих сум єдиного в установлені законом строки.

Окрім того, приведені у розрахунку штрафних санкцій до оскаржуваного рішення відомості щодо порушених строків сплати задекларованих сум єдиного внеску та сум несвоєчасно сплаченого внеску відповідають даним зворотного боку облікової картки позивача, як платника названого збору та не заперечується позивачем.

За наведених обставин, зібраними у справі доказами підтверджуються обставини стосовно несвоєчасної сплати задекларованого позивачем єдиного внеску та правомірності обрахунку сум штрафної санкції у розмірі 64931,24 грн та пені 147842,02 грн., визначеної рішенням Головного управлінням ДФС у Львівській області №0126331310 від 30.03.2018року.

Водночас, колегія суддів зазначила, що позивач в порушення ч.1 [ст. 77 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_644/ed_2018_10_02/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#644) не надав доказів та не навів жодних обставин, якими підтверджувались обставини щодо сплати в установлені законом строки, задекларованого ним, єдиного внеску за даними первинних документів (декларації, розрахунки), що перелічені у розрахунку штрафної санкції.

Так, у справі **№** **1340/5163/18,** постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 13 серпня 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/83632356>) апеляційну скаргу Приватного акціонерного товариства «Фірма «Нафтогазбуд» задоволено, рішення Львівського окружного адміністративного суду від 05.03.2019р. скасовано та прийнято нову постанову, якою заявлений позов задоволено. Визнано протиправним та скасовано рішення Головного управління ДФС у Львівській обл. № 0359085113 від 08.10.2018р. про застосування штрафних санкцій та нарахування пені за несплату (неперерахування) або несвоєчасну сплату (несвоєчасне перерахування) єдиного внеску.

Рішенням Львівського окружного адміністративного суду від 05.03.2019р. у задоволенні заявленого позову відмовлено.

Відмовляючи у задоволенні заявленого позову, суд першої інстанції виходив з того, що наявними у справі доказами підтверджено факт несвоєчасної сплати позивачем самостійно нарахованих сум єдиного внеску, а як наслідок, правомірність застосування до позивача штрафних санкцій та пені.

Рішенням про застосування штрафних санкцій та нарахування пені за несплату (неперерахування) або несвоєчасну сплату (несвоєчасне перерахування) єдиного внеску № 0359085113 від 08.10.2018р. та додатком до нього - розрахунком штрафної санкції, встановлено, що позивачу (відокремленому підрозділу) було нараховано штраф у розмірі 21375 грн. 49 коп. та пеню у розмірі 151329 грн. 20 коп. за період з 21.01.2012р. до 08.08.2018р. При цьому, вказаний в рішенні період позначає період прострочення сплати позивачем ЄСВ, а не звітний період, за несплату сум ЄСВ, по якому нараховується пеня.

Позивачем не наведено та не надано жодного доказу в спростування висновків акту перевірки. Під час розгляду справи судом встановлено, що висновки акту перевірки ґрунтуються на фактичних обставинах, встановлених контролюючим органом.

Колегія суддів зазначила, що визначальними обставинами для вирішення заявленого позову є наявність подвійного стягнення з позивача штрафних санкцій та пені, а також запровадження господарським судом мораторію, який діяв з 25.10.2012р. по 21.07.2014р.

Крім того, ухвалою господарського суду Львівської обл. від 25.10.2012р. порушено провадження у справі № 5015/4447/12 про банкрутство ПрАТ «Фірма «Нафтогазбуд»; ухвалою цього ж суду від 21.07.2014р. припинено провадження у вказаній справі.

Враховуючи зазначене, дія мораторію поширюється лише на задоволення вимог конкурсних кредиторів, а що стосується зобов`язань боржника перед поточними кредиторами, за цими зобов`язаннями згідно із загальним правилом нараховується неустойка (штраф, пеня), застосовуються інші санкції за невиконання чи неналежне виконання грошових зобов`язань та зобов`язань щодо сплати податків і зборів (обов`язкових платежів).

Таким чином, суд дійшов висновку, що введення мораторію на задоволення вимог кредиторів не забороняє контролюючому органу як поточному кредиторові нараховувати податкові зобов`язання та штрафні (фінансові) санкції за невиконання податкових зобов`язань, що виникли до, однак виявлені після порушення провадження у справі про банкрутство платника податку.

Між тим, такі висновки суду першої інстанції не у повній мірі ґрунтуються на фактичних обставинах справи і не відповідають вимогам чинного законодавства, з огляду на таке.

В частині доводів апелянта щодо подвійного стягнення з позивача штрафних санкцій та пені колегія суддів враховує наступне.

Функції по адмініструванню єдиного внеску передані від органів Пенсійного фонду України до органів ДФС, починаючи з 01.10.2013р.

Згідно представлених третьою особою ГУ ПФУ у Львівській обл. доказів слід вважати підтвердженою ту обставину, що пенсійними органами до 01.10.2013р. вживались заходи по стягненню із позивача заборгованості по сплаті єдиного внеску.

Так, на підставі відповідних судових рішень Львівським окружним судом були видані виконавчі листи, по яких заборгованість з єдиного внеску є повністю сплачена позивачем.

Таким чином, оскільки органами пенсійного фонду здійснювались заходи щодо стягнення заборгованості, штрафних санкцій та пені, нарахованих на заборгованість, що виникла за періоди травня-липня 2012 року та серпня-вересня 2012 року; вказана суми боргу є погашеною у повному обсязі, тому, із врахуванням черговості зарахування коштів, стягнення органами фіскальної служби штрафних санкцій за періоди, що хронологічно передують тим, за якими заборгованість вже погашена, є неправомірним.

Щодо врахування мораторію на застосування фінансових санкцій колегія суддів зазначила таке.

Ухвалою господарського суду Львівської обл. від 25.10.2012р. було порушено провадження у справі № 5015/4447/12 про банкрутство ПрАТ «Фірма «Нафтогазбуд» та введено мораторій на задоволення вимог кредиторів.

Провадження у справі про банкрутство ПрАТ «Фірма «Нафтогазбуд» було припинено на підставі ухвали цього ж суду від 21.07.2014р.

Як вбачається з положень [ст.1 Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_929694/ed_2018_03_13/pravo1/T234300.html?pravo=1#929694) у редакції Закону № 2342-ХІІ від 14.05.1992р., яка діяла на момент введення мораторію, мораторій на задоволення вимог кредиторів - це зупинення виконання боржником грошових зобов`язань і зобов`язань щодо сплати податків і зборів (обов`язкових платежів), термін виконання яких настав до дня введення мораторію, і припинення заходів, спрямованих на забезпечення виконання цих зобов`язань та зобов`язань щодо сплати податків і зборів (обов`язкових платежів), застосованих до прийняття рішення про введення мораторію.

Відповідно до ч.4 ст.12 цього Закону мораторій на задоволення вимог кредиторів вводиться одночасно з порушенням справи про банкрутство.

Згідно з абз.2 ч.4 ст.12 наведеного Закону протягом дії мораторію на задоволення вимог кредиторів забороняється стягнення на підставі виконавчих документів та інших документів, за якими здійснюється стягнення відповідно до законодавства; не нараховуються неустойка (штраф, пеня), не застосовуються інші санкції за невиконання чи неналежне виконання грошових зобов`язань і зобов`язань щодо сплати страхових внесків на загальнообов`язкове державне пенсійне страхування та інші види загальнообов`язкового державного соціального страхування, податків і зборів (обов`язкових платежів).

Виходячи з аналізу наведених норм, колегія суддів зазначила, що вказана норма встановлює загальну заборону на нарахування штрафу і пені упродовж часу дії мораторію на задоволення вимог кредиторів. Зміст цієї заборони не пов`язаний із визначенням поняття мораторію і не обмежений ним. Заборона чинна протягом дії мораторію, тому неустойка за невиконання грошових зобов`язань не нараховується в силу прямої заборони законом, безвідносно до часу їх виникнення.

Відтак, боржник повинен виконувати зобов`язання, що виникли після введення мораторію, але пеня та штраф за їх невиконання або неналежне виконання не нараховуються, за винятком випадків, які можуть бути встановлені спеціальними нормами законодавства.

Дія мораторію на задоволення вимог кредиторів не поширюється на вимоги поточних кредиторів, проте в даному випадку йдеться не про вимогу поточного кредитора, а про нарахування штрафу і пені, на які під час дії мораторію встановлено законодавчу заборону.

Окрім цього, колегія суддів наголосила на тому, що на час винесення ухвали господарського суду Львівської обл. від 25.10.2012р., якою порушено провадження по справі про банкрутство ПрАТ «Фірма «Нафтогазбуд», [Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2018_03_13/pravo1/T234300.html?pravo=1) не містив покликання на те, що дія мораторію на задоволення вимог кредиторів не поширюється на вимоги поточних кредиторів, відтак судом першої інстанції помилково застосовано нечинну редакцію Закону.

Наведена позиція узгоджується з правовою позицією про те, що протягом здійснення провадження у справі про банкрутство встановлюється заборона на нарахування боржнику, щодо якого порушено справу про банкрутство та введено мораторій на задоволення вимог кредиторів, неустойки (штрафу, пені), а також інших санкцій за невиконання чи неналежне виконання грошових зобов`язань, викладеною Верховним Судом України у постановах від 18.12.2012р. у справі № 5/34-09, від 12.03.2013р. у справі № 29/5005/16170/2011, та від 01.10.2013р. у справі № 28/5005/3240/2012, Верховним Судом у постанові від 11.09.2018р. у справі № 820/10403/15.

Оскільки відповідачем нараховано штрафні санкції та пеню під час дії мораторію з 25.10.2012р. до 21.07.2014р., тому оскаржуваним рішенням невірно визначені суми останніх.

При цьому, апеляційний суд не має можливості самостійно визначити розмір штрафної санкції та пені, яка застосована правомірно, а яка ні, позаяк не наділений функцією самостійного перерахунку таких сум (а що стосується пені, то така взагалі визначається в автоматизованому режимі органом ДФС), а відповідач на якому лежить тягар доказування, розподіл таких сум по періодах не провів.

Відповідно, рішення № 0359085113 від 08.10.2018р. підлягає до скасування в повному обсязі.

*Така позиція* *узгоджується із позицією Верховного суду України, викладеній у постанові від 05.12.2006р*. у справі за позовом ЗАТ «Київський склотарний завод» до Державної податкової інспекції в Оболонському районі м.Києва про визнання недійсними рішень.

Оцінюючи в сукупності наведене, колегія суддів прийшла до переконливого висновку про те, що заявлений позов є підставним та обґрунтованим, через що останній підлягає до задоволення.

Ще одним прикладом є справа **№ 260/117/19**, в якійпостановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 24 липня 2019 року (<http://reyestr.court.gov.ua/Review/83216528>), апеляційну скаргу ОСОБА\_1 задоволено, рішення Закарпатського окружного адміністративного суду від 15 квітня 2019 року скасовано та прийнято постанову, якою адміністративний позов задоволено. Визнано протиправною та скасовано вимогу Головного управління Державної фіскальної служби у Закарпатській області про сплату боргу (недоїмки) від 04.01.2019 року № Ф-47-У у розмірі 15 819,54 грн. Зобов`язано Головне управління Державної фіскальної служби у Закарпатській області внести зміни до інтегрованої картки платника податків ОСОБА\_1, виключивши суму недоїмки зі сплати єдиного внеску на загальнообов`язкове державне соціальне страхування у розмірі 15819 грн. 54 коп.

Рішенням Закарпатського окружного адміністративного суду від 15 квітня 2019 року в задоволенні адміністративного позову відмовлено.

Приймаючи рішення, суд першої інстанції виходив з того, що від сплати єдиного внеску звільняються лише ті особи, які призвані для участі в антитерористичній операції в порядку мобілізації. Натомість, ОСОБА\_1 уклав контракт про проходження військової служби, що є добровільною формою участі особи для виконання обов`язків військової служби.

Апеляційний суд не погодився із вказаним висновком суду першої інстанції з огляду на наступні обставини.

Відповідно до Витягу з ЄДР юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, ОСОБА\_1 , зареєстрований за адресою: АДРЕСА\_1 . В період з 06.03.1994 року по 30.10.2018 року перебував на обліку як фізична особа-підприємець.

22 жовтня 2015 року ОСОБА\_1 підписав контракт про проходження військової служби у Збройних Силах України. Контракт укладено на строк до закінчення особливого періоду або оголошення рішення про демобілізацію.

Згідно з довідкою від 22 жовтня 2016 року про безпосередню участь в антитерористичній операції від 22 жовтня 2016 року, в період з 19.03.2016 року по 30.05.2016 року, з 01.07.2016 року по день видачі довідки, тобто по 22.10.2016 року безпосередньо брав участь у антитерористичній операції в населеному пункті Піщане Донецької області. 16 березня 2016 року отримав посвідчення учасника бонових дій серії НОМЕР\_1.

Відповідно до інтегрованої картки та інформаційних даних наявних у відповідача, ОСОБА\_1 знаходився на обліку у Виноградівському ДПІ з 23.09.1997 року по 30.10.2018 року.

Відповідачем складено розрахунок єдиного соціального внеску щодо ОСОБА\_1 станом на 31.10.2018 року за період з І кварталу 2017 року по ІІІ квартал 2018 року на загальну суму 15 819 грн., що стверджується обліковою карткою.

Головним управлінням ДФС у Закарпатській області, 04.01.2019 року сформовано вимогу про сплату боргу (недоїмки) № Ф-47-У, відповідно до якої станом на 31.10.2018 року за позивачем обліковується заборгованість зі сплати єдиного внеску на загальну суму 15819,54 грн.

Відповідно до пункту 9-2 розділу VIII [Закону № 2464](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2018_06_19/pravo1/T182464.html?pravo=1), пункту 3 розділу V [Інструкції № 449](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2018_02_01/pravo1/RE29400.html?pravo=1), під час особливого періоду, визначеного [Законом України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію»](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2018_10_02/pravo1/T354300.html?pravo=1), платники єдиного внеску, визначені статтею 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов`язкове державне соціальне страхування», призвані на військову службу під час мобілізації або залучені до виконання обов`язків щодо мобілізації за посадами, передбаченими штатами воєнного часу, на весь строк їх військової служби звільняються від виконання своїх обов`язків, визначених статтею 6 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов`язкове державне соціальне страхування», якщо вони не є роботодавцями.

Підставою для такого звільнення є заява особи, яка бере добровільну участь у системі загальнообов`язкового державного соціального страхування та копія військового квитка або копія іншого документа, виданого відповідним державним органом, із зазначенням даних про призов такої особи на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, які подаються до органу доходів і зборів такою особою протягом 10 днів після її демобілізації або після закінчення лікування (реабілітації).

[Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення оборонно-мобілізаційних питань під час проведення мобілізації»](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2016_09_01/pravo1/T141275.html?pravo=1) 1275-VII від 20 травня 2014 року, яким внесено зміни в розділ VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2464 та доповнено пунктом 9-2 передбачено, що цей пункт застосовується з першого дня мобілізації, оголошеної [Указом Президента України від 17 березня 2014 року № 303 «Про часткову мобілізацію»](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2014_03_17/pravo1/U303_14.html?pravo=1), затвердженим Законом України «Про затвердження Указу Президента України «Про часткову мобілізацію», та протягом усього особливого періоду».

Крім того, аналогічні норми містяться і в Інструкції про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов`язкове державне соціальне страхування, затвердженій [наказом Міністерства фінансів України від 20.04.2015 року № 449](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2018_05_04/pravo1/RE26953.html?pravo=1) (у редакції [наказу Міністерства фінансів України 28.03.2016 року № 393](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2016_03_28/pravo1/RE28739.html?pravo=1)).

Зокрема, пунктом 7 розділу ІV вказаної Інструкції визначено, що протягом особливого періоду, визначеного [Законом України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію»](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2018_10_02/pravo1/T354300.html?pravo=1), платники, визначені підпунктами 3 та 4 пункту 1 розділу II цієї Інструкції, які призвані на військову службу під час мобілізації або залучені до виконання обов`язків щодо мобілізації за посадами, передбаченими штатами воєнного часу, на весь строк їх військової служби звільняються від виконання своїх обов`язків, якщо вони не є роботодавцями.

При цьому*, Верховним Судом в постанові від 30 жовтня 2018 року в справі № 805/930/16-а висловлена правова позиція*, що ненадання позивачем заяви про звільнення від відповідальності за невиконання обов`язку щодо своєчасного перерахування єдиного внеску не є безумовною нормою, оскільки звільнення від відповідальності передбачено безпосередньо у Законі, в силу його прямої дії та не потребує додаткового звернення.

Як уже зазначено вище, ОСОБА\_1 22 жовтня 2015 року підписав контракт про проходження військової служби у Збройних Силах України. Контракт укладено на строк до закінчення особливого періоду або оголошення рішення про демобілізацію.

На підставі наведених правових норм та встановлених обставин, апеляційний суд дійшов висновку, що норми пункту 9-2 розділу VIII [Закону № 2464](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2018_06_19/pravo1/T182464.html?pravo=1), які звільняють фізичних-осіб підприємців призваних в порядку мобілізації, на особливий період від сплати єдиного внеску на весь строк служби, поширюють свою дію і на позивача.

Апеляційний суд звернув увагу на те, що суд першої інстанції не дослідив правову норму, яка міститься в частині 3[статті 39 Закону № 2232-ХІІ](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_909715/ed_2019_01_01/pravo1/T223200.html?pravo=1#909715), а також не проаналізував умови виконання військового обов`язку та проходження військової служби в порядку мобілізації, на особливий період, вдавшись до надто формального тлумачення контракту як добровільної форми участі особи для виконання військового обов`язку. Таким чином, суд першої інстанції прийшов до невірного висновку про обов`язок позивача, як фізичної особи-підприємця, під час проходження військової служби за контрактом в період дії особливого періоду щодо сплати єдиного внеску.

Крім того, апеляційний суд зазначив, що відображення в інтегрованій картці платника податків ОСОБА\_1 про наявність у нього податкового боргу з єдиного внеску в сумі 15819 грн. 54 коп. є протиправним, оскільки позивач був в силу закону звільнений у відповідний період від сплати єдиного внеску, що зумовлює необхідність внесення змін до інтегрованої картки платника податку.

**Висновки**

Підсумовуючи проведене узагальнення у справах за адміністративними позовами з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства за участю органів Державної фіскальної служби України та територіальних управлінь Державної фіскальної служби України, можна зробити наступні висновки.

Правозастосування у справах досліджуваних категорій справ вирішувалось внаслідок сталої практики касаційного суду та правових позицій (висновків) Верховного Суду на протязі 2018 - 2019 року, що дало змогу і апеляційному суду внести відповідні корективи у свою практику.

Слід зазначити, що на час ухвалення апеляційним судом рішень в періоді, який аналізувався, більшість проблемних питань стосувались категорії справ щодо стягнення податкового боргу; щодо податку на доходи фізичних осіб; щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; щодо транспортного податку.

Крім того, вивчення судової практики та статистичних даних показує, що справи за участю органів Державної фіскальної служби України у своїй переважній більшості вирішувались правильно, хоча мали місце випадки порушення норм процесуального та матеріального права, не завжди повно встановлювалися всі фактичні обставини справи, що мають значення для її правильного вирішення.

Таким чином, наразі правильність вирішення справ даної категорії залежить від повного та правильного встановлення обставин справи, вірного застосування судами норм матеріального права, які регулюють спірні правовідносини, з врахуванням правових висновків Верховного Суду.

**Відділ судової статистики та узагальнення**

**судової практики Восьмого**

**апеляційного адміністративного суду**