



**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ**  
**(ДФС України)**

Львівська пл., 8, м. Київ-53, МСП 04655, тел.: (044) 272-51-59, факс: (044) 272-08-41  
www.sfs.gov.ua; e-mail: kabmin\_doc@sfs.gov.ua, gromada@sfs.gov.ua Код ЄДРПОУ 39292197

27.10.2014 № 5450/5/99-99-10-02-02-16 На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

Конституційний Суд України  
01033, м. Київ. вул. Жилянська, 14

Суб'єкт права на конституційне подання:  
Державна фіскальна служба України

Уповноважені представники за  
дорученням:

Директор Департаменту правової роботи  
Державної фіскальної служби України  
Міняйло С.О.;

Заступник директора Департаменту  
правової роботи Державної фіскальної  
служби України Розмош В.І.

**КОНСТИТУЦІЙНЕ ПОДАННЯ**  
**до Конституційного Суду України про офіційне тлумачення**  
**пункту 44.6 статті 44 Податкового кодексу України**  
**(джерело опублікування – „Голос України”, 2010, 12, 04.12.2010 № 229-230)**

Відповідно до статей 147, 150 Конституції України, пункту 4 статті 13, статей 41, 93 та 94 Закону України від 16 жовтня 1996 року №422/96-ВР „Про Конституційний Суд України” Державна фіскальна служба України звертається до Конституційного Суду України із поданням про офіційне тлумачення положення пункту 44.6 статті 44 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) у системному взаємозв'язку з підпунктом 139.1.9 пункту 139.1 статті 139, пунктом 198.6 статті 198 Кодексу, статтями 11, 71, 86 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України).

Статтею 67 Конституції України передбачено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

З 1 січня 2011 року набрав чинності Кодекс, який 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.

Виконання податкового обов'язку передбачає вчинення платником дій з обчислення належної до сплати суми податку на підставі даних податкового обліку, відображення обчислених показників у відповідній податковій звітності, а також сплати податку до відповідного бюджету.

При цьому однією з передбачених Кодексом імперативних вимог до даних (показників) податкової звітності платника податків є необхідність їх документального підтвердження.

Так, відповідно до пункту 44.1 статті 44 Кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту.

При цьому згідно з приписом пункту 44.3 статті 44 Кодексу платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, визначених у пункті 44.1 цієї статті, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а у разі її неподання – з передбаченого цим Кодексом граничного терміну подання такої звітності. У разі ліквідації платника податків документи, визначені у пункті 44.1 цієї статті, за період діяльності платника податків не менш як 1095 днів, що передували даті ліквідації платника податків, в установленому законодавством порядку передаються до архіву.

Із наведеного можна зробити висновок: платник податків, який відобразив в податковій звітності певні показники, повинен мати протягом 1095 днів первинні документи, які підтверджують такі показники.

У разі втрати, пошкодження або дострокового знищення зазначених документів платник податків зобов'язаний вчинити дії щодо їх відновлення в порядку, передбаченому пунктом 44.5 статті 44 Кодексу.

Під час проведення органами Державної фіскальної служби України контрольних-перевірочних заходів платник податків зобов'язаний їх надати, як це передбачено підпунктом 16.1.5 пункту 16.1 статті 16 Кодексу.

Водночас є непоодинокі випадки ненадання посадовими особами несумлінних платників податків первинних документів на вимогу працівника органу ДФС, що пояснюється, зокрема, юридичною дефектністю таких документів, тобто невідповідністю їх форми (змісту) вимогам Закону України від 16 липня 1999 року №996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» або статті 201 Кодексу щодо податкових накладних.

З метою запобігання подібним зловживанням з боку платників податків,

які, у свою чергу, створюють перешкоди в реалізації органами ДФС своїх повноважень, затягують строки проведення перевірок, унаслідок чого виникає правова невизначеність у відносинах адміністрування податків та зборів, законодавцем у пункті 44.6 статті 44 Кодексу встановлено правові наслідки ненадання платниками податків документів під час проведення перевірки.

Так, пунктом 44.6 статті 44 Кодексу передбачено, що у разі якщо до закінчення перевірки або у терміни, визначені в абзаці другому пункту 44.7 цієї статті, платник податків не надає посадовим особам контролюючого органу, які проводять перевірку, документів (незалежно від причин такого ненадання, крім випадків виїмки документів або іншого вилучення правоохоронними органами), що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складення такої звітності.

Вказаною нормою фактично закріплена неспростовна правова презумпція (*absolute presumption*) відсутності у платника податків первинних документів, на підставі яких сформовані дані податкової звітності, у разі ненадання останнім документів до закінчення перевірки або у терміни, передбачені пунктом 44.7 статті 44 Кодексу (5 робочих днів з дня отримання акта перевірки).

У свою чергу, факт відсутності документів у платника податків спричиняє певні наслідки для даних податкового обліку.

Так, відповідно до підпункту 139.1.9 пункту 139.1 статті 139 Кодексу витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку, не включаються до складу витрат з податку на прибуток підприємств.

Крім того, згідно з пунктом 198.6 статті 198 Кодексу не належать до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними (або підтверджені податковими накладними, оформленими з порушенням вимог статті 201 цього Кодексу) чи митними деклараціями, іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 цього Кодексу.

Враховуючи викладене, у разі ненадання платником податків до закінчення перевірки або у терміни, передбачені пунктом 44.7 статті 44 Кодексу, первинних документів (договорів, накладних, рахунків тощо), що підтверджують показники податкової декларації з податку на прибуток підприємств, а також податкових накладних, що підтверджують показники податкової декларації з податку на додану вартість, вважатиметься, що такі первинні документи та податкові накладні відсутні у такого платника податків під час складання податкової звітності, що, у свою чергу, буде свідчити, з урахуванням приписів підпункту 139.1.9 пункту 139.1 статті 139 та пункту 198.6 статті 198 Кодексу, про неправомірність формування витрат з податку на прибуток та податкового кредиту з податку на додану вартість.

Надання в подальшому, зокрема під час судового розгляду справи, ненаданих до закінчення перевірки або у терміни, передбачені пунктом 44.7 статті 44 Кодексу, первинних документів не спростовує закріплену пунктом 44.6

цієї статті презумпцію відсутності у платника податку документів, якими підтверджуються дані (показники) податкової звітності з відповідного податку.

Водночас підходи до тлумачення пункту 44.6 статті 44 Кодексу Вищим адміністративним судом України є різними.

Так, у рішенні від 01.07.2014 №К/800/18741/14 ВАСУ виходить з того, що первинний документ, наданий платником податків – позивачем лише під час розгляду справи в суді апеляційної інстанції, але не наданий до податкового органу під час проведення перевірки, не є допустимим доказом у справі.

Отже, ВАСУ в цьому випадку фактично застосовує пункт 44.6 статті 44 Кодексу крізь призму статті 70 КАС України, відповідно до якої належними є докази, які містять інформацію щодо предмета доказування. Суд не бере до розгляду докази, які не стосуються предмета доказування.

У рішенні від 10.06.2013 №К/9991/60149/12 ВАСУ, застосовуючи пункт 44.6 статті 44 Кодексу, виходить з того, що ненадання платником податків – позивачем як під час проведення перевірки, так і до моменту прийняття спірного податкового повідомлення-рішення документів на підтвердження реальності здійснення господарських операцій з контрагентом свідчить про неправомірність формування позивачем податкового кредиту за такими господарськими операціями.

Отже, в цьому випадку ВАСУ підтвердив правомірність висновку податкового органу щодо відсутності документів, що підтверджують дані податкової звітності у разі ненадання їх платником податків до закінчення перевірки або у терміни, передбачені пунктом 44.7 статті 44 Кодексу. При цьому вказаний висновок зроблено судом на підставі констатації самого факту відсутності, з урахуванням пункту 44.6 статті 44 Кодексу, первинних документів для підтвердження даних (показників) податкової звітності без надання правової оцінки (у тому числі відповідно до статті 70 КАС України) наданих до суду документів.

Водночас в інших судових рішеннях, зокрема від 10.06.2014 №К/800/43371/13, ВАСУ, не погоджуючись із вказаними висновками, виходить з того, що останні суперечать положенням статей 11, 71, 86 КАС України, які зобов'язують суд вжити заходів, необхідних для з'ясування всіх обставин у справі, запропонувати сторонам подати докази на підтвердження своєї правової позиції, у разі необхідності – витребувати докази з власної ініціативи, всебічно, повно та об'єктивно оцінити наявні у справі докази тощо.

При цьому, на думку ВАСУ, суд не може обмежити право платника довести у судовому процесі обставини, на яких ґрунтуються його вимоги, поданням виключно тих доказів, що надавались ним під час проведення податкової перевірки. Право надавати заперечення щодо висновків податкового органу та долучати до матеріалів справи докази на підтвердження таких заперечень надається платнику як на всіх стадіях податкового контролю, так і на стадіях судового процесу, на яких допускається подання учасником процесу нових доказів.

Отже, в судовому рішенні від 10.06.2014 №К/800/43371/13 ВАСУ фактично

не врахував закріплену у пункті 44.6 статті 44 Кодексу презумпцію відсутності у платника податків документів у разі ненадання їх до закінчення перевірки або у терміни, передбачені пунктом 44.7 статті 44 Кодексу, мотивуючи це передусім положеннями КАС України.

Крім того, враховуючи позицію, викладену в зазначеному рішенні, суд, розглядаючи справу, предметом якої є скасування податкових повідомлень-рішень, прийнятих на підставі самого факту відсутності первинних документів з позиції їх достовірності або юридичної дефектності тощо, а не їх аналізу органом ДФС з урахуванням пункту 44.6 статті 44 Кодексу, самостійно надав таким документам правову оцінку, підмінивши тим самим контролюючий орган.

Адміністративний суд, перевіряючи рішення, дію чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень на відповідність закріпленим ч. 3 ст. 2 КАС України критеріям, не втручається у дискрецію (вільний розсуд) суб'єкта владних повноважень поза межами перевірки за названими критеріями. Завдання адміністративного судочинства полягає не у забезпеченні ефективності державного управління, а в гарантуванні дотримання прав та вимог законодавства, інакше було б порушено принцип розподілу влади.

Принцип розподілу влади заперечує надання адміністративному суду адміністративно-дискреційних повноважень, ключовим завданням якого є здійснення правосуддя. З огляду на це завданням адміністративного суду є контроль за легітимністю прийняття рішення.

Враховуючи викладене, адміністративний суд, розглядаючи справу по суті, повинен надати правову оцінку податковому повідомленню-рішенню з позиції його відповідності вимогам частини 3 статті 2 КАС України, зокрема щодо правомірності застосування органом ДФС пункту 44.6 статті 44 Кодексу. Проте, дослідження судом первинних документів, які опосередковують вчинення тих чи інших господарських операцій та які не досліджені контролюючим органом під час проведення відповідної перевірки виходить за межі компетенції суду.

Підставою для конституційного звернення щодо офіційного тлумачення Конституції та законів України є наявність неоднозначного застосування положень Конституції або законів України судами (загальної юрисдикції), іншими органами державної влади, якщо суб'єкт права на конституційне звернення вважає, що це може призвести або призвело до порушення його конституційних прав і свобод (стаття 94 Закону України „Про Конституційний Суд України”). Відповідно до викладеної в ухвалі від 12.05.2010 № 31-у/2010 правової позиції Конституційного Суду України неоднозначне застосування положень Конституції України або законів України слід розуміти як різне застосування одних і тих же норм цих правових актів судами України, іншими органами державної влади за однакових юридично значимих обставин.

Зазначене свідчить про різні трактування органами ДФС та судовими органами, а також суб'єктами господарювання положень пункту 44.6 статті 44 Кодексу, що, у свою чергу, призводить до виникнення конфліктних ситуацій, наявності численних судових справ, ненадходження значних сум податку до бюджету, зумовлює практичну необхідність у роз'ясненні, офіційній

інтерпретації вказаних положень законів.

На підставі викладеного, керуючись статтями 147 і 150 Конституції України, статтями 13, 41 і 93 Закону України „Про Конституційний Суд України”,

**ПРОСИМО:**

1. Дати офіційне тлумачення положенням пункту 44.6 статті 44 Кодексу в контексті питання:

Чи є ненадання платником податків під час проведення перевірки до моменту її закінчення або у терміни, передбачені пунктом 44.7 статті 44 Кодексу, документів достатньою підставою для висновку про їх відсутність у такого платника податків на час складення відповідної звітності?;

Чи може надання платником податків документів, зокрема під час судового розгляду справи, що не були надані під час проведення перевірки до моменту її закінчення або у терміни, передбачені пунктом 44.7 статті 44 Кодексу, бути підставою для спростування висновків про відсутність в останнього таких документів на час складення відповідної звітності?;

2. У зв'язку з необхідністю якнайшвидшого вирішення порушеного питання відповідно до частини другої статті 57 Закону України „Про Конституційний Суд України” визнати провадження у справі за цим конституційним поданням невідкладним.

Додатки: на 20 арк. у 1 прим.

Голова

І.О. Білоус