

Конституційний Суд України

вул. Жилянська, 14, м. Київ, 01033

Товариство з обмеженою відповідальністю
«Поділляагротранс»,

Конституційне звернення

Аналіз судової практики виявив наявність невідповідного розуміння державними органами положень Податкового кодексу України щодо нарахування пені за заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість, що має наслідком несумісну з Податковим кодексом практику застосування.

Стаття 200 Податкового кодексу України визначає, що платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подає відповідному органу державної податкової служби податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації.

Протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації, податковий орган проводить камеральну перевірку заявлених у ній даних.

За наявності достатніх підстав, які свідчать, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням норм податкового законодавства, податковий орган має право провести документальну позапланову виїзну перевірку платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном проведення камеральної перевірки.

Перелік достатніх підстав, які надають право податковим органам на позапланову виїзну документальну перевірку платника податку на додану вартість для визначення достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку, встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Орган державної податкової служби зобов'язаний у п'ятиденний строк після закінчення перевірки подати органу Державного казначейства України висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету.

На підставі отриманого висновку відповідного органу державної податкової служби орган Державного казначейства України видає платнику податку зазначену в ньому суму бюджетного відшкодування шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунка на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку протягом п'яти операційних днів після отримання висновку органу державної податкової служби.

Відповідно до пункту 200.15. статті 200 Податкового кодексу України, у разі якщо за результатами перевірки сум податку, заявлених до відшкодування, платник податку або орган державної податкової служби розпочинає процедуру адміністративного або судового оскарження, орган державної податкової служби не пізніше наступного робочого дня після отримання відповідного повідомлення від платника або ~~ухвали~~ суду про

порушення провадження у справі зобов'язаний повідомити про це орган Державного казначейства України. Орган Державного казначейства України тимчасово припиняє процедуру відшкодування в частині оскаржуваної суми до набрання законної сили судовим рішенням.

Після закінчення процедури адміністративного або судового оскарження орган державної податкової служби протягом п'яти робочих днів, що настали за днем отримання відповідного рішення, зобов'язаний подати органу Державного казначейства України висновок із зазначенням суми податку, що підлягає відшкодуванню з бюджету.

Так, положеннями пункту 200.23. статті 200 Податкового кодексу України суми податку, не відшкодовані платникам протягом визначеного цією статтею строку, вважаються заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість. На суму такої заборгованості нараховується пеня на рівні 120 відсотків облікової ставки Національного банку України, встановленої на момент виникнення пені, протягом строку її дії, включаючи день погашення.

Стаття 4 Податкового кодексу України визначає, що податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:

4.1.1. загальність оподаткування - кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

4.1.2. рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

4.1.3. невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

4.1.4. презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

4.1.5. фіскальна достатність - встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

4.1.6. соціальна справедливість - установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

4.1.7. економічність оподаткування - установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

4.1.8. нейтральність оподаткування - установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

4.1.9. стабільність - зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше 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;

4.1.10. рівномірність та зручність сплати - установа строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

4.1.11. єдиний підхід до встановлення податків та зборів - визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

Інструкцією про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби», затвердженої наказом Державної податкової адміністрації України від 17.12.2010 року №953, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України від 27.12.2010 року за № 1350/18645 (надалі Інструкція №953) встановлено порядок ведення органами державної податкової служби обліку *нарахування та погашення пені*, що справляється з платників податків у зв'язку із несвоєчасним погашенням узгодженого грошового зобов'язання, та пені на податкове зобов'язання, нараховане контролюючим органом у разі виявлення його заниження та/або визначене податковим агентом при виплаті (нарахуванні) доходів на користь платників податків - фізичних осіб та/або контролюючим органом під час перевірки такого податкового агента.

Тобто, зазначеною інструкцією встановлено підстави нарахування пені, суб'єкти, ставки, початок та закінчення нарахування пені за платежами, що контролюються органами Державної податкової служби.

Відповідно до вимог підпункту 2.1.2 пункту 2.1 розділу II «Інструкції №953 «пеня нараховується у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження)».

Порядок нарахування пені за заборгованістю бюджету органами, відповідальними за відшкодування сум бюджетного відшкодування або платниками податків, не визначений іншими нормативними документами, крім пункту 200.23 статті 200 Податкового кодексу України.

Із аналізу позиції платників податків, практики адміністративних судів у справах про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень - рішень вбачається, що органи державної фіскальної служби України вважають початком виникнення бюджетної заборгованості та нарахування пені настає після закінчення 10 робочих днів, що настали за днем отримання відповідного рішення, яким завершено розгляд справи по суті, незважаючи на те, що платнику податку пеня нараховується за весь період (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження).

Вищий адміністративний суд вважає підставою виникнення заборгованості та нарахування пені факт набуття рішенням законної сили у зазначеній категорії справ.

Тобто, враховуючи зазначене є наявність неоднозначного застосування положень Податкового кодексу України контролюючим органом та судами України, що може призвести до порушення конституційних прав і свобод платників податків.

Неоднозначність застосування положень Податкового кодексу України судами та іншими органами влади полягає в тому, що за юридично однакових обставин у справах однієї і тієї ж категорії положення Податкового кодексу України у загальній юридичній практиці застосовуються по-різному.

У своїх рішеннях Конституційний Суд України неодноразово зазначав, що елементами верховенства права є, зокрема, принцип правової визначеності, ясності і недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування у правозастосовній практиці і неминуче призводить до сваволі (абзац другий підпункту 5.4 пункту 5 мотивувальної частини Рішення Конституційного Суду України від 22 вересня 2005 року N 5-рп/2005).

У своїй практиці Європейський суд з прав людини (далі – Європейський суд) (пункт 33 Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Серков проти України» (*Serkov v. Ukraine*) від 07.07.2011 року, заява № 39766/05) зазначає, що , питання, чи було дотримано справедливого балансу між загальними інтересами суспільства та вимогами захисту основоположних прав окремої особи, виникає лише тоді, коли встановлено, що оскаржуване втручання відповідало вимозі законності та не було свавільним (див. рішення у справі «Ятрідіс проти Греції» (*Iatridis v. Greece*) [ВП], заява № 31107/96, п. 58, ECHR 1999-II).

Європейський суд у пунктах 34 та 35 зазначеного рішення також регламентує, що ведучи мову про «закон», стаття 1 Першого протоколу до Конвенції посилається на ту саму концепцію, що міститься в інших положеннях Конвенції (див. рішення у справі «Шпачек s.r.o.» проти Чеської Республіки» (*Špaček s.r.o. v. the Czech Republic*), заява № 26449/95, п. 54, від 9 листопада 1999 року). Ця концепція вимагає, перш за все, щоб такі заходи мали підстави в національному законодавстві. Вона також відсилає до якості такого законодавства, вимагаючи, щоб воно було доступним для заінтересованих осіб, чітким і передбачуваним у застосуванні (див. рішення у справі «Беєлер проти Італії» (*Beyeler v. Italy*), [ВП], заява № 33202/96, п. 109, ECHR 2000-I).

Коло застосування концепції передбачуваності значною мірою залежить від змісту відповідного документа, сфери призначення, кількості та статусу тих, до кого він застосовується. Сам факт, що правова норма передбачає більш як одне тлумачення, не означає, що вона не відповідає вимозі «передбачуваності» у контексті Конвенції. Завдання здійснення правосуддя, що є повноваженням судів, полягає саме у розсіюванні тих сумнівів щодо тлумачення, які залишаються враховуючи зміни у повсякденній практиці (див. рішення у справі «Горжелік та інші проти Польщі» (*Gorzelik and Others v. Poland*) [ВП], заява № 44158/98, п. 65, від 17 лютого 2004 року). У цьому зв'язку не можна недооцінювати завдання вищих судів у забезпеченні уніфікованого та єдиного застосування права (див. *mutatis mutandis*, рішення у справах «Тудор Тудор проти Румунії» (*Tudor Tudor v. Romania*), заява № 21911/03, пункти 29–30, від 24 березня 2009 року та «Стефаніка та інші проти Румунії» (*Ștefănică and Others v. Romania*), заява № 38155/02, пункти 36–37, від 2 листопада 2010 року). Неспроможність вищого суду впоратись із цим завданням може призвести до наслідків, несумісних, *inter alia*, з вимогами статті 1 Першого протоколу до Конвенції (див. рішення у справі «Падурару проти Румунії» (*Păduraru v. Romania*), заява № 63252/00, пункти 98–99, ECHR 2005-XII (витяги)).

У цьому контексті звертаємо увагу, що однозначне розуміння вказаних положень Податкового кодексу України не встановлюється й за допомогою судової практики, оскільки висновки судів з вказаного питання є також різними.

Так, постановою окружного адміністративного суду від _____ року, у справі _____, яка залишена без змін ухвалою апеляційного адміністративного суду від _____ року, Вищого адміністративного суду України стягнуто з Державного бюджету України на користь ТОВ "Поділляагротранс" суми бюджетної заборгованості по відшкодуванню податку на додану вартість за квітень 2011 року в розмірі _____ грн., за травень 2011 року в розмірі _____ грн. та пеню в розмірі _____ грн., яка була нарахована за період прострочення відшкодування з 09.07.2011 року по 05.09.2011 року та з 16.08.2011 року по 05.09.2011 року відповідно та постановою _____ окружного адміністративного суду від _____ року, ухвалою _____ апеляційного адміністративного суду від _____ року, ухвалою Вищого адміністративного суду України від _____ року у справі _____ про стягнення пені по сумах _____

бюджетного відшкодування, що були предметом розгляду справи та з урахуванням пені стягнутою в цій справі відлік виникнення заборгованості визначався з моменту граничного терміну подання декларації з податку на додану вартість та заяви на повернення сум бюджетного відшкодування, враховуючи вимоги Податкового кодексу України, зокрема пунктів 200.7, 200.8, 200.10, 200.11, 200.12, 200.13 статті 200 Податкового кодексу України.

Скасування судами податкових повідомлень-рішень відновило право платника податків (ТОВ «Поділляагротранс») на відшкодування сум податку на додану вартість з моменту їх заявлення в податкових деклараціях з цього податку.

Задовольняючи позовні вимоги щодо стягнення пені суди зазначили, що наслідком набрання законної сили рішенням суду є набуття цим рішенням, зокрема, ознак обов'язковості (що передбачає обов'язок його виконання усіма органами, організаціями та посадовими особами) та виконуваності (тобто забезпечення законом права особи на примусове виконання рішення). Іншими словами, законна сила рішення суду є його правовою дією, яка проявляється в тому, що установлена рішенням наявність чи відсутність прав і фактів, на яких ці права ґрунтуються, є остаточною на вимогу правомочних осіб, а відтак закінченням процедури судового оскарження у розумінні пункту 200.15 статті 200 ПК є набрання законної сили рішенням за наслідками вирішення справи по суті в суді апеляційної інстанції. Зазначеним пунктом припиняється процедура відшкодування в частині оскаржуваної суми, однак не звільняється відповідач від нарахування пені за такою заборгованістю.

Примусове виконання рішення судів не може звужувати відповідальність порушника за несвоєчасне виконання вимог Податкового кодексу України щодо відшкодування податку на додану вартість при правомірному його заявленні платником податку і визнанні протиправності дій органу владних повноважень при його відшкодуванні.

Інша позиція суду щодо застосування статті 200 Податкового кодексу України, зокрема пункту 200.23 цієї статті, викладена в ухвалі Вищого адміністративного суду України від 17 лютого 2016 року у справі № [] якою касаційну скаргу [] ОДПІ ГУ ДФС у [] області задоволено частково, скасувавши постанову [] окружного адміністративного суду від [] року та постанову [] апеляційного адміністративного суду від [] року на тій підставі, що судами не взято до уваги, що Вищим адміністративним судом України справи про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень – рішень, предметом, яких були суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, на які нарахована пеня були зупинені, тобто нарахування пені пов'язується з набуттям рішення законної сили.

Неоднозначне розуміння положень Податкового кодексу України, визначене в ухвалі Вищого адміністративного суду України від [] року у справі № [] не узгоджується з висновками судових рішень (постанова [] окружного адміністративного суду від [] року, постанова [] апеляційного адміністративного суду від [] року, ухвала Вищого адміністративного суду України від [] року у справі № [] постанова [] окружного адміністративного суду від [] року, ухвала [] апеляційного адміністративного суду від [] року, ухвала Вищого адміністративного суду України від [] року у справі № []

Стаття 56 Конституції України регламентує, що кожен має право на відшкодування за рахунок держави чи органів місцевого самоврядування матеріальної та моральної шкоди, завданої незаконними рішеннями, діями чи бездіяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, їх посадових і службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень.

В статті 25 Бюджетного кодексу України, зазначено, що Державне казначейство здійснює безспірне списання з рахунків, на яких обліковуються гроші Державного бюджету та місцевих бюджетів, за рішенням, яке було прийнято державним органом, що відповідно до закону має право на його застосування.

Частина друга статті 25 Бюджетного кодексу України, регламентує, що відшкодування відповідно до закону шкоди, завданої фізичній чи юридичній особі внаслідок незаконно прийнятих рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади (органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування), а також їх посадових і службових осіб при здійсненні ними своїх повноважень, здійснюється державою (Автономною Республікою Крим, органами місцевого самоврядування) у порядку, визначеному законом.

Згідно з ч. 1 ст. 1166 ЦК майнова шкода, завдана неправомірними рішеннями, діями чи бездіяльністю особистим немайновим правам фізичної або юридичної особи, а також шкода, завдана майну фізичної або юридичної особи, відшкодовується в повному обсязі особою, яка її завдала.

Відповідно до підпункту 17.1.11 пункту 17.1 статті 17 Податкового кодексу України встановлює, що платник податків має право на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку.

Виходячи з вищевказаного, відповідачами по адміністративних справах №: , №: , не доведено правомірності прийнятих рішень відносно позивача. Судами встановлено, що оскаржувані податкові повідомлення - рішення прийняті внаслідок неналежного виконання службових та трудових обов'язків працівниками податкового органу.

Судами визнано протиправне заниження бюджетного відшкодування контролюючим органом, тобто визнано право отримання платником його відшкодування, заявленого в декларації з моменту подання заяви, враховуючи вимоги Податкового кодексу України, зокрема пунктів 200.7, 200.8 статті 200 Податкового кодексу України.

Внаслідок протиправного заниження бюджетного відшкодування контролюючого органу та прийняття ним протиправних податкових повідомлень - рішень, що підтверджено судовими рішеннями адміністративних справах №: , №: , позивач був позбавлений бюджетного відшкодування, заявленого в декларації з моменту подання заяви, враховуючи вимоги Податкового кодексу України, зокрема пунктів 200.7, 200.8 статті 200 Податкового кодексу України.

Тобто, бюджетна заборгованість при таких обставинах виникла після закінчення строків, визначених пунктами 200.10 - 200.13 статті 200 Податкового кодексу України, що настають за граничним терміном отримання податкової декларації та подання заяви про відшкодування, сум бюджетного відшкодування, заявлених в декларації.

Слід також зазначити, що з моменту виникнення у платника бюджетної заборгованості настає й протиправна бездіяльність податкового органу як суб'єкта владних повноважень, що утворює матеріально-правовий аспект порушеного права платника і наслідки якої підлягають усуненню в судовому порядку.

Частиною 1 статті 55 Конституції України передбачено, що кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб.

В силу частини 4 статті 55 Конституції України кожен має право будь-якими не забороненими законом засобами захищати свої права і свободи від порушень і протиправних посягань.

Таким чином, особа, законний інтерес або право якої порушено, може скористатися способом захисту, який прямо передбачений нормою матеріального права або може скористатися можливістю вибору між декількома способами захисту, якщо це не заборонено законом.

З огляду на таку різну практику тлумачення судами вказаних положень Податкового кодексу України заслуговує знову ж таки на увагу позиція Європейського суду по справі «Серков проти України» (Serkov v. Ukraine), № 39766/05, від 7.07.2011 р.).

У цьому рішенні Європейський суд дійшов висновку про порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, зокрема, через те, що суд неоднаково застосував положення закону без чіткої аргументації причин зміни підходу. Вказаний Суд зазначив, що така відсутність прозорості мала обов'язково вплинути на довіру суспільства та віру в закон, а також що спосіб, у який національні суди тлумачили відповідні положення законодавства, негативно вплинув на їхню передбачуваність (п. 40).

Оскільки вказані положення Податкового кодексу України регламентують порядок притягнення до одного з видів юридичної відповідальності, вбачається недопустимим неоднакове їх тлумачення і застосування органами виконавчої влади, тим більше судами. Наявність такої практики призводить до виникнення у особи стану невизначеності щодо порядку відшкодування сум податку на додану вартість та нарахування пені, як засобу захисту платника податків від свавілля контролюючого органу та відповідальності Держави за неправомірні дії осіб, що її представляють в процесі відшкодування податку, й механізмів їх забезпечення. В цілому такий стан правозастосовної практики у цій сфері негативно впливає на передбачуваність положень Податкового кодексу України, що в наслідку підриває визнаний Конституцією України принцип верховенства права.

Відповідно, практична необхідність у наданні офіційного тлумачення положень Податкового кодексу України Конституційним Судом України полягає в усуненні неоднакового розуміння відповідних положень Податкового кодексу України органами державної влади, що сприятиме становленню прозорої, однозначної і чіткої практики відповідальності Держави за своєчасне відшкодування сум податку на додану вартість.

Україна проголошена демократичною, правовою державою, в якій права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість її діяльності; держава відповідає перед людиною за свою діяльність; утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави (стаття 1, частина друга статті 3 Конституції України).

В Україні визнається і діє принцип верховенства права; Конституція України має найвищу юридичну силу; закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй (частини перша, друга статті 8 Основного Закону України).

Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (частина друга статті 19 Конституції України).

Згідно з Основним Законом України права і свободи людини і громадянина захищаються судом; кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб (частини перша, друга статті 55).

Загальною декларацією прав людини 1948 року передбачено, що кожна людина має право на ефективне поновлення в правах компетентними національними судами у випадках порушення її основних прав, наданих їй конституцією або законом (стаття 8). Право на ефективний судовий захист закріплено також у Міжнародному пакті про громадянські та політичні права 1966 року (стаття 2) та в Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року (далі - Конвенція) (стаття 13).

Керуючись статтями 147, п. 2 частини першої статті 150 Конституції України (Відомості Верховної Ради України, 1996 р., № 30, стаття 141), п. 4 частини першої статті 13, статтями 38, 42, 43 і 94 Закону України "Про Конституційний Суд України" (Відомості Верховної Ради України, 1996, № 49, ст.272),

ПРОШУ :

Надати офіційне роз'яснення положень пункту 200.23 статті 200 Податкового кодексу України (в редакції статті 200 до 1 січня 2016 року) щодо моменту початку нарахування пені за заборгованістю бюджету з відшкодування податку на додану вартість.

Додатки:

1. Конституція України (витяг).
2. Податковий Кодекс України (витяг).
3. Інструкція про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби», затвердженої наказом Державної податкової адміністрації України від 17.12.2010 року №953, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України від 27.12.2010 року за № 1350/18645 (витяг).
4. Рішення Європейського суду з прав людини у справі «Серков проти України» (Serkov v. Ukraine) від 07.07.2011 року, заява № 39766/050; <http://minjust.gov.ua>.
5. Рішення Конституційного Суду України від 22 вересня 2005 року № 5-рп/2005 (витяг).
6. Постанова _____ окружного адміністративного суду від року у справі № _____.
7. Ухвала _____ апеляційного адміністративного суду від року у справі № _____.
8. Ухвала Вищого адміністративного суду України від _____ року у справі № _____.
9. Ухвала _____ апеляційного адміністративного суду від року у справі № _____.
10. Ухвала Вищого адміністративного суду України від _____ у справі № _____.
11. Постанова _____ окружного адміністративного суду від року у справі № _____.
12. Постанова _____ апеляційного адміністративного суду від року у справі № _____.
13. Ухвала Вищого адміністративного суду України від _____ у справі № _____.
14. Постанова _____ окружного адміністративного суду від року у справі № _____.

15. Постанова апеляційного адміністративного суду від року у справі №
16. Ухвала Вищого адміністративного суду України від року у справі №
17. Постанова окружного адміністративного суду від року у справі №
18. Ухвала апеляційного адміністративного суду від року у справі №
19. Ухвала Вищого адміністративного суду України від року у справі №

Директор
27.04.2016 року.

Д.І.Возненко.