

Відповідно до статті 112 Конституції України

11.12.2019 року

До: **Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду**
вул. Московська, 8, корп. 5, м. Київ, 01029

✓ **Особа, яка подає касаційну скаргу (третя особа):**

Державна податкова служба України
04053, м. Київ, Львівська пл., 8,
код ЄДРПОУ 43005393,
Електронна пошта: post@tax.gov.ua
Тел.: (044) 272 62 55, (044) 272 29 56

✓

Відповідач: Кабінет Міністрів України
Місцезнаходження: 01008, м. Київ, вул. Грушевського 12/2
засоби електронного зв'язку не відомі
засоби телефонного зв'язку не відомі

✓

Позивач: Товариство з обмеженою відповідальністю «Бессол»
Код ЄДРПОУ 36136012
08300, Київська область,
м. Бориспіль, вул. Броварська, 46
засоби електронного зв'язку не відомі
засоби телефонного зв'язку не відомі

✓

Третя особа: Міністерство фінансів України
01008, м. Київ, вул. Грушевського 12/2
засоби електронного зв'язку не відомі
засоби телефонного зв'язку не відомі

✓

Третя особа: Державна фіскальна служба України
04053, м. Київ, Львівська площа 8
Тел.: (044) 272 51 59, факс: (044) 272 08 41
Електронна пошта: post@sfs.gov.ua

✓

Третя особа: Державна податкова служба України
04053, м. Київ, Львівська пл., 8, код ЄДРПОУ 43005393,
Електронна пошта: post@tax.gov.ua
Тел.: (044) 272 62 55, (044) 272 29 56

✓

Особа, яка не брала участь у справі в суді першої інстанції, але на права та інтереси якої вплинуло судові рішення (апелянт по справі) **Товариство з обмеженою відповідальністю «Орлан Сейл»**
04053, м. Київ, вул. Січових Стрільців, буд. 37/41, офіс 35-1, код ЄДРПОУ 42400100, засоби зв'язку: 067-502-42-28
Адреса електронної пошти: 42400100@ukr.net

КАСАЦІЙНА СКАРГА

на рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 05.06.2019 у справі № 826/12108/18 та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 10.12.2019 з клопотанням про зупинення дії оскаржуваних судових рішень (у додатку)

ВЕРХОВНИЙ СУД
Касаційний адміністративний суд
Вхідний № 11 / 2019
Підпис *[Підпис]* 2019

1. Фактичні дані

05.06.2019 Окружний адміністративний суд міста Києва ухвалив рішення, яким повністю задовольнив позов ТОВ «БЕССОЛ» в цій справі, визнав протиправними та нечинними п. 10, п. 20, п. 21 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21.02.2018 № 117 (далі – **Порядок № 117**).

10.12.2019 Шостий апеляційний адміністративний суд постановою залишив без задоволення апеляційні скарги Кабінету Міністрів України, Державної фіскальної служби України, Міністерства фінансів України та Товариства з обмеженою відповідальністю «Орлан Сейл», а оскаржуване судове рішення без змін.

На момент подання касаційної скарги повного тексту судового рішення суду апеляційної інстанції ДПС не отримано (додається копія скороченого тексту).

Суди першої та апеляційної інстанції обґрунтували своє рішення виключно посиланнями на начебто наявні, на його думку, процедурні і технічні порушення та недоліки Порядку № 117:

- Кабінет Міністрів України (далі – **КМУ**) при прийнятті Порядку № 117 не дотримався процедурних вимог Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», а саме: (1) проект Порядку № 117 не був внесений в план підготовки проектів регуляторних актів КМУ на 2018 рік та (2) Порядок № 117 був прийнятий менше, ніж через 1 місяць з дати оприлюднення його проекту;
- КМУ при прийнятті Порядку № 117 нібито не визначив підстави зупинення реєстрації податкових накладних, як того вимагає п. 201.16 Податкового кодексу України, а всупереч цій нормі Кодексу незаконно делегував це повноваження ДФС України в п. 10 Порядку № 117;
- п. 20 і 21 Порядку № 117 суперечать п. 20.2 Податкового кодексу України, оскільки ці пункти визначають повноваження і підстави для комісій ДФС України щодо прийняття рішень про відмову в реєстрації податкових накладних, в той час як п. 20.2 Податкового кодексу України передбачає, що ДФС України може прийняти таке рішення в порядку, визначеному Міністерством фінансів України.

ДПС України вважає, що суди першої та апеляційної інстанції при прийнятті оскаржуваних судових рішень порушили норми процесуального права, неповно з'ясували обставини справи та неправильно застосували норми матеріального права, що призвело до неправильного вирішення справи.

2. Загальний коментар до рішення судів першої та апеляційної інстанцій: суди надали перевагу формі над суттю і вдалися до «правового пуризму» (*legal purism*)

Рішенням судів першої та апеляційної інстанцій скасовані фундаментальні нормативні положення Порядку № 117 в сфері електронного адміністрування ПДВ, яка, в свою чергу, вперше за історію незалежної України, дає практичну змогу забезпечити стабільне і своєчасне повернення бюджетного відшкодування з ПДВ.

Підставами для такого скасування, як це вбачається із тексту рішень, стали виключно технічні та (або) процедурні недоліки, які, як вважає суд, були допущені при прийнятті Постанови № 117, а не суть нормативних положень такої постанови. При цьому Суди не навели доводів стосовно того, як саме такі технічні та процедурні недоліки вплинули на права Позивача та чи мав місце такий вплив взагалі.

У зв'язку з цим, ДПС України, звертає увагу суду касаційної інстанції на те, що, по-перше, Постанова № 117 була прийнята з дотриманням встановленої процедури та в межах наданих КМУ повноважень (деталі щодо цього наведені нижче). А, по-друге, навіть якщо допустити наявність порушень, про які стверджує Суд першої інстанції в своєму рішенні, то їх суть жодним чином не вплинула на права Позивача, що, відповідно, виключає необхідність в їх захисті шляхом скасування положень Постанови № 1107.

Таким чином, Суди попередніх інстанцій вдалися до так званого «правового пуризму» – підходу, за якого через надмірну прискіпливість до форми намагаються скасувати правильні та законні за суттю акт чи рішення, тобто, коли вимагається ідеальна форма акта, яку на практиці неможливо забезпечити. Про неприпустимість такої практики (*legal purism*) вказував Європейський суд з прав людини в п. 38 Рішення у справі Сутяжник проти Росії (заява № 8269/02¹). В українській практиці ця позиція підтримується Верховним Судом (для прикладу – в постанові Верховного Суду від 29.10.2018 у справі № 826/14749/16²).

За своє суттю, рішення Судів попередніх інстанцій є спробою надати перевагу формі над суттю, що, як відомо, не відповідає основоположним правовим принципам в державі, яка називає себе правовою. Такий підхід судів, серед іншого, не відповідає положенням верховенства права, дотримання якого є вимогою статті 8 Конституції України та статті 2 КАС України.

При цьому цікаво підкреслити, що перевага саме суті над формою (а не навпаки, як цього припустився суд) є не просто принципом бухгалтерського обліку, а принципом, який історично властивий правовим підходам в розвинених державах. Наприклад, на застосуванні цього принципу наголошував ще у 1895 році Верховний Суд США у справі *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U.S. 429 (1895)³ зазначаючи, що (цитата в перекладі автора апеляційної скарги):

*«Якби б це було дійсно так, що змінюючи форму, може бути змінена суть, легко побачити, що будь-які правила можна вивести з-під конституційних обмежень, або правил оподаткування та представництва, що так ретельно визнавались та охоронялись громадянами кожного штату. Але в такий спосіб не можна уникати конституційних положень. Саме сутність, а не форма, має перевагу, що неодноразово було встановлено рішеннями цього Суду. Так, у справі *Brown v. Maryland*, 12 *Wheat.* 419, 25 U.S. 444, було встановлено, що податок на заняття імпортом був такий же, що і на імпорт, а отже таким, що не мав юридичної сили.»*

У зв'язку з цим, ДПС України вважає, що рішення судів першої та апеляційної інстанції підлягають скасуванню та повинне бути ухвалене нове рішення, яким у задоволенні позову в цій справі слід відмовити в повному обсязі.

А саме, ці вимоги обґрунтовуються таким:

<http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-93775>
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77521204>
Текст рішення мовою оригіналу можна знайти за посиланням - <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/157/429/#tab-opinion-1916649>



- що стосується порядку прийняття рішень про відмову в реєстрації податкових, то фактично він був також визначений (розроблений) Міністерством фінансів України;
- п. 201.16 Податкового кодексу України по суті уповноважив КМУ на встановлення і підстав зупинення, і підстав відмови в реєстрації податкових накладних;
- рішення судів прийнято без дотримання вимог щодо балансу між публічними та приватними інтересами, адже без наведення аргументів щодо прав Позивача, які були порушені внаслідок процедурних недоліків в прийнятті Постанови № 117, цей Суди своїми рішеннями впливають на практичне функціонування системи електронного адміністрування ПДВ та, відповідно, на своєчасність і повноту бюджетного відшкодування з ПДВ для тисяч платників цього податку.

Поряд з цим ДПС України просить суд враховувати, що Порядок № 117 був прийнятий КМУ в умовах обмеженого часу, оскільки він зобов'язаний був його прийняти до 01.03.2018 на виконання Закону України № 2245-VIII, який набрав чинності лише 01.01.2018 (відповідно до п. 7 перехідних положень Закону).

В рішеннях судів першої та апеляційної інстанцій не обгрунтовано, яким чином наявні (на його думку) технічні недоліки форми Порядку № 117 порушують права Позивача. Позивач, зі свого боку, жодним чином не аргументував і не навів доказів того, що він, наприклад, намагався запропонувати зміни до Порядку № 117, та не зміг цього зробити через процедурні порушення Відповідача, пов'язані з оприлюдненням проекту Постанови № 117.

Суди першої та апеляційної інстанцій проігнорували те, що адміністративне судочинство призначене не для простої перевірки нормативно-правових актів на їх правомірність чи дотримання процедури їх прийняття, а для захисту порушених прав та інтересів осіб.

Адміністративна юстиція діє не для виконання наглядової функції за заявами заінтересованих осіб, а є органом судової влади, який вирішує публічно-правові спори щодо порушення прав приватних осіб публічною адміністрацією (суб'єктами владних повноважень). Саме тому для скасування нормативно-правового акта за позовною заявою особи суд повинен був в першу чергу встановити, яким чином юридичні колізії чи технічні недоліки нормативно-правового акта, на які особа посилається в обгрунтування своїх вимог, порушують її права та інтереси.

Встановлення самих лише технічних і процедурних порушень не є достатнім для скасування нормативно-правового акта.

4. Докладне обгрунтування незаконності рішень судів попередніх інстанцій

4.1. Наявні на думку судів технічні і процедурні недоліки Порядку № 117 не можуть порушити права Позивача; судами порушено абз. 5 ст. 125 Конституції України, ч. 1 ст. 2, ч. 1 ст. 5, п. 4 ч. 4 ст. 246 КАС України

Для наочної демонстрації суті порушення, допущеного судами при прийнятті рішень, цитуємо п. 4 ч. 4 ст. 246 КАС України, який встановлює імперативну вимогу щодо змісту рішення суду:

42

«4. У мотивувальній частині рішення зазначаються:

4) чи були і ким порушені, не визнані або оспорені права чи інтереси, за захистом яких мало місце звернення до суду, та мотиви такого висновку».

Ця вимога, хоч і може здатися формальною, але є відображенням засадничого призначення адміністративної юстиції, яке закріплене в:

- абз. 5 ст. 125 Конституції України: *«З метою захисту прав, свобод та інтересів особи у сфері публічно-правових відносин діють адміністративні суди»;*
- ч. 1 ст. 5 КАС України: *«Кожна особа має право в порядку, встановленому цим Кодексом, звернутися до адміністративного суду, якщо вважає, що рішенням, дією чи бездіяльністю суб'єкта владних повноважень порушені її права, свободи або законні інтереси...»;*
- ч. 1 ст. 2 КАС України: *«Завданням адміністративного судочинства є справедливе, неупереджене та своєчасне вирішення судом спорів у сфері публічно-правових відносин з метою ефективного захисту прав, свобод та інтересів фізичних осіб, прав та інтересів юридичних осіб від порушень з боку суб'єктів владних повноважень.»;*

та підтримується Верховним Судом з посиланням на позицію Конституційного Суду України в Рішенні від 1 грудня 2004 року № 18-рп/2004 (постанова Верховного Суду від 17.10.2018 у справі № 9901/592/18³):

«Отже, гарантоване статтею 55 Конституції України й конкретизоване у звичайних законах України право на судовий захист передбачає можливість звернення до суду за захистом порушеного права, але й вимагає, щоб порушення, про яке стверджує позивач, було обгрунтованим. Таке порушення прав має бути реальним, стосуватися індивідуально виражених прав або інтересів особи, яка стверджує про їх порушення».

Тобто адміністративні суди діють виключно для захисту порушених прав осіб з боку суб'єктів владних повноважень. Адміністративні суди не є органом нагляду, та не виконують функцію контролю та перевірки дотримання процедури прийняття нормативно-правових актів. Суд не перевіряє нормативно-правові акти на недоліки за заявами заінтересованих осіб.

Суд при розгляді позову про скасування нормативно-правового акту з обгрунтуванням його протиправності вирішує публічно-правовий спір і повинен встановити, яким чином оспорюваний нормативно-правовий акт та, зокрема, його недоліки, порушують права позивача. Саме тому власне п. 9 ч. 5 ст. 160 КАС України вимагає, щоб в позовній заяві було визначено:

«у справах щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності суб'єкта владних повноважень - обгрунтування порушення оскаржуваними рішеннями, діями чи бездіяльністю прав, свобод, інтересів позивача».

В даному випадку суди не встановили, а Позивач не обґрунтував, яким чином процедурні та технічні порушення, пов'язані з Порядком № 117, які на їх думку начебто мали місце в даному випадку, порушують права Позивача.

Зокрема, суд першої інстанції стверджує про порушення законодавчих вимог щодо прийняття і оприлюднення проекту Постанови № 117. Ціль таких законодавчих вимог полягає в тому, щоб громадськість могла належним чином реагувати на зміст проектів нормативних актів, надавати свої пропозиції, обговорювати їх суть. Разом з тим суди не встановили, чи Позивач намагався взяти участь в публічному обговоренні проекту Постанови № 117, чи заперечував Позивач проти змісту такого проекту та чи намагався надати власні пропозиції.

Сам Позивач навіть не оспорує законності порядку зупинення реєстрація податкових накладних відповідно до Порядку № 117, а лише вказує на технічні недоліки його затвердження. Тобто Позивач не оспорує суті, а висуває аргументи лише щодо форми Порядку № 117, не обґрунтувавши, яким чином це порушило його права.

Як вбачається з рішення судів, на думку суду, порушення, допущені при прийнятті Постанови № 117, призвели до порушення прав Позивача у формі зупинення реєстрації його податкових накладних. Однак, такий висновок судів є хибним, адже між процедурними порушеннями в прийнятті Постанови № 117 та зупиненням реєстрації накладної Позивача відсутній прямий причинно-наслідковий зв'язок.

Позивач та суди попередніх інстанцій не навели жодних аргументів, які б свідчили про те, що якби проект Постанови № 117 був сформований і опублікований належним чином, то реєстрація накладної Позивача не була б зупинена.

Фактично, при розгляді цієї справи суд першої інстанції вдався до такого правового відхилення, як «правовий пуризм» (*legal purism*), надавши надмірну перевагу форми над змістом. На протиправність такої практики вказав Європейський суд з прав людини в п. 38 Рішення у справі Сутяжник проти Росії (заява № 8269/02⁶). В українській судовій практиці зміст цієї девіації розкритий у постанові Верховного Суду від 29.10.2018 року у справі № 826/14749/16⁷ (роздруківка додається):

«Колегія суддів також враховує, що відмовляючи у задоволенні скарги на етапі її розгляду по суті з підстав неподання належним чином завіреної копії документів, комісія з розгляду скарг фактично вдалася до такого явища, як «правовий пуризм».

Загальноприйнято розуміти пуризм як надмірне прагнення до чистоти, переваги форми над змістом.

Слід відмітити, що поняття «правового пуризму» було введено в правовий обіг Європейським судом з прав людини (далі - ЄСПЛ).

У рішенні у справі «Сутяжник проти Росії» (№ 8269/02) ЄСПЛ зробив висновок про те, що не може бути скасоване правильне по суті судове рішення та не може бути відступлено від принципу правової визначеності лише задля правового пуризму, судове рішення може бути скасоване лише з метою виправлення істотної судової помилки. У цій справі рішення арбітражного суду, яке набрало законної сили,

44

було скасовано в порядку нагляду з припиненням провадження у справі суто з підстави того, що спір не підлягав розгляду арбітражними судами, хоча у подальшому вимоги заявника були задоволені судом загальної юрисдикції. Ухвалюючи рішення ЄСПЛ виходив з того, що, хоча як принцип, правила юрисдикції повинні дотримуватися, однак, враховуючи обставини даної справи, була відсутня соціальна потреба, яка б виправдовувала відступлення від принципу правової визначеності.

Таким чином, «правовий нуризм» на відміну від обставин «істотного та непереборного характеру» завжди призводить до порушення принципу правової визначеності; «правовий нуризм» - невідступне слідування вимогам процесуального закону при вирішенні питання щодо застосування чи скасування таких, що набрали законної сили, судових рішень без врахування того, чи призведе це у подальшому до реального, а не формального усунення допущених судових помилок; надмірно формальне, бюрократичне застосування правових норм й вчинення дій, що мають юридичне значення, безвідносне врахування їх доцільності, виходячи з обставин конкретної справи й необхідності забезпечення ефективного захисту прав, свобод та інтересів в цивільному або іншому судочинстві, що призводить до порушення права на справедливий судовий розгляд; «правовий нуризм» може носити як добровільний характер й проявлятися в діяльності окремих посадових осіб, так і бути вимушеним через санкціонування державою, яка обмежує реалізацію дискреційних повноважень суб'єктів правозастосування, не допускаючи відступ від правових приписів.

Виходячи з наведеного, не примішуючи значення необхідності дотримання процесуальних норм, їх порушення повинно бути підставою для скасування рішення суб'єкта владних повноважень лише за умови, якщо останнє за своєю суттю є необґрунтованим та/або незаконним й підлягало би скасуванню чи зміні навіть за відсутності вказаної підстави».

4.2. Проект Порядку № 117 був оприлюднений без порушення строків із Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»; КМУ надав можливість громадянам надати зауваження та пропозиції стосовно змісту проекту протягом встановленого 1 місяця; суди попередніх інстанцій порушили ч. 2, 3 ст. 242, ст. 244 КАС України

Норма про те, що регуляторний акт не може бути прийнятий менш ніж через 1 місяць після оприлюднення його проекту, відсутня в Законі України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Суди попередніх інстанцій неправильно тлумачать норму Закону та по суті застосують правило, якого в Законі немає.

Зокрема, в рішенні Суду першої інстанції, з яким погодився суд апеляційної інстанції обґрунтовуючи скасування положень Порядку № 117 вказує на те, що:

«З огляду на викладене вище, враховуючи дату оприлюднення проекту постанови №117, Окружний адміністративний суд м. Києва приходять до висновку, що Кабінетом Міністрів України не було дотримано вимоги Закону № 1160-IV щодо прийняття регуляторного акта щонайменше через 1 місяць від дати оприлюднення».

Проте в Законі України № 1160-IV «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» такого правила немає. Суд першої інстанції неправильно тлумачить ч. 6 ст. 9 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», яким визначено, що:

45

«Строк, протягом якого від фізичних та юридичних осіб, їх об'єднань приймаються зауваження та пропозиції, встановлюється розробником проекту регуляторного акта і не може бути меншим ніж один місяць та більшим ніж три місяці з дня оприлюднення проекту регуляторного акта та відповідного аналізу регуляторного впливу».

Тобто Закон вимагає, щоб строк, протягом якого заінтересовані особи можуть надати свої пропозиції і зауваження щодо регуляторного акта, не був меншим за 1 місяць.

В даному разі КМУ забезпечив таке право заінтересованих осіб та дотримався принципу передбачуваності регуляторної діяльності.

Проект Порядку № 117 був завчасно оприлюднений на сайті Міністерства фінансів України 16.02.2018 (разом із аналізом регуляторного впливу акта та повідомленням про опублікування відповідно до ст. 9 і 13 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»). Порядок № 117 набрав чинності 22.03.2018, тобто через 1 місяць після оприлюднення.

Зокрема:

- ч. 1, 2 ст. 9 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» встановлює:

«Стаття 9. Оприлюднення проектів регуляторних актів з метою одержання зауважень і пропозицій

Кожен проект регуляторного акта оприлюднюється з метою одержання зауважень і пропозицій від фізичних та юридичних осіб, їх об'єднань.

Про оприлюднення проекту регуляторного акта з метою одержання зауважень і пропозицій розробник цього проекту повідомляє у спосіб, передбачений статтею 13 цього Закону»;

- ч. 1, 2 ст. 13 вказаного Закону передбачають, що проект регуляторного акта має бути оприлюднений для отримання пропозицій і зауважень одним із двох способів: або в плані діяльності регуляторного органу, або в шляхом публікації відповідного повідомлення:

«Стаття 13. Способи оприлюднення документів, підготовлених у процесі здійснення регуляторної діяльності

План діяльності регуляторного органу з підготовки проектів регуляторних актів та зміни до нього оприлюднюються шляхом опублікування в друкованих засобах масової інформації цього регуляторного органу, а у разі їх відсутності - у друкованих засобах масової інформації, визначених цим регуляторним органом, та/або шляхом розміщення плану та змін до нього на офіційній сторінці відповідного регуляторного органу в мережі Інтернет.

Повідомлення про оприлюднення проекту регуляторного акта з метою одержання зауважень і пропозицій, проект регуляторного акта та відповідний аналіз регуляторного впливу оприлюднюються шляхом

46

опублікування в друкованих засобах масової інформації розробника цього проекту, а у разі їх відсутності - у друкованих засобах масової інформації, визначених розробником цього проекту, та/або шляхом розміщення на офіційній сторінці розробника проекту регуляторного акта в мережі Інтернет»;

- 16.02.2018 на сайті Міністерства фінансів України⁸ (що не заперечується судами попередніх інстанцій) був опублікований проект Порядку № 117 з аналізом регуляторного впливу та повідомленням про оприлюднення, в якому було зазначено:

«Зауваження та пропозиції стосовно змісту проекту постанови надавати у письмовій та електронній формі протягом місяця з дня публікації цього оголошення за адресою: ...»;

- надалі після прийняття Порядку № 117 (затвердження його постановою Відповідача) Порядок № 117 набрав чинності 22.03.2018 (через 15 днів після опублікування його в газеті «Урядовий кур'єр» № 46 від 07.03.2018 відповідно до п. 4 постанови Відповідача, якою було затверджено Порядок № 117).

Тобто суди попередніх інстанцій не дослідили повністю обставини справи та внаслідок неправильного тлумачення норми Закону застосували правило, яке в цьому законі відсутнє.

4.3. **Порядок № 117 не був включений до плану діяльності з підготовки проектів регуляторних актів на 2018 рік до 15.12.2017 на підставі вимог спеціального закону щодо такого Порядку №117**

Суд першої інстанції вказує, що проект Порядку № 117 не був включений в план підготовки регуляторних актів КМУ на 2018 рік до 15.12.2017 як це передбачено в ч. 1 ст. 7 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»:

«Регуляторні органи затверджують плани діяльності з підготовки ними проектів регуляторних актів на наступний календарний рік не пізніше 15 грудня поточного року, якщо інше не встановлено законом».

Проте суди першої та апеляційної інстанції залишили поза увагою, що проект Порядку № 117 не був включений в план діяльності до 15.12.2017, оскільки такий проект розроблений на виконання спеціальних вимог Закону України № 2245-VIII, який набрав чинності лише 01.01.2018, тобто після 15.12.2017. Зокрема, відповідно до п. 7 перехідних положень Закону України № 2245-VIII:

«7. Кабінету Міністрів України:

до 1 березня 2018 року визначити порядок зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних відповідно до пункту 201.16 статті 201 Податкового кодексу України та забезпечити перегляд та приведення центральними органами виконавчої влади їх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.».

<https://www.minfin.gov.ua/news/view/proekty-rehuliatornykh-aktiv-dlia-obhovorennia-?category=organi-v-kompetencii-mfu&subcategory=aspekti-roboti>

97

Тобто, обов'язок прийняти Постанову № 117 виник у Кабінету Міністрів України після дати, станом на яку слід готувати план підготовки регуляторних актів КМУ.

Оскільки для цілей прийняття Постанови № 117 положення Закону України № 2245-VIII є спеціальними по відношенню до загальних вимог Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», то відповідно до загальноприйнятих правил трактування правових норм застосуванню підлягають спеціальні положення Закону України № 2245-VIII.

4.4. КМУ передбачив в п. 6 Порядку № 117 підставу для зупинення реєстрації податкової накладної, як того вимагає п. 201.16 Податкового кодексу України, а скасований Судом першої інстанції п. 10 Порядку № 117 стосується питання уповноваження ДФС України на визначення критеріїв ризиковості операцій та платників податків

Суди попередніх інстанцій в обґрунтування незаконності п. 10 Порядку № 117 посилається на те, що цим пунктом КМУ делегував визначення підстав зупинення реєстрації податкових накладних ДФС України всупереч прямій нормі п. 201.16 Податкового кодексу України:

«201.16. Реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених Кабінетом Міністрів України».

Тобто суди попередніх інстанцій вважають, що КМУ не визначив підстав для зупинення реєстрації податкових накладних в Порядку № 117.

Цей висновок судів не узгоджується зі змістом п. 6 Порядку № 117, в якому КМУ чітко визначив підставу для зупинення реєстрації податкових накладних:

«6. У разі коли за результатами моніторингу платник податку, яким складено податкову накладну / розрахунок коригування, відповідає критеріям ризиковості платника податку, реєстрація таких податкової накладної / розрахунку коригування зупиняється».

Цим пунктом відповідно до п. 201.16 Податкового кодексу України КМУ встановив підставу для зупинення реєстрації податкової накладної – відповідність критеріям ризиковості.

Пункт 10 Порядку № 117 стосується іншого питання. Цим пунктом визначено повноваження ДФС України на визначення критеріїв ризиковості платника та його операцій, відповідно до яких зупиняється реєстрація податкової накладної.

Таким чином, КМУ визначив підстави зупинення реєстрації податкової накладної в п. 6 Порядку № 117 та уповноважив центральний податковий орган на реалізацію цих підстав в п. 10.

КМУ, як вищий орган виконавчої влади, отримуючи повноваження від Верховної Ради України за законом, може визначати компетентні органи в системі підпорядкованих йому органів виконавчої влади, які будуть відповідальними за безпосереднє виконання та допомогу з виконанням цих повноважень.

В такому разі дії центральних органів виконавчої влади, підзвітних та керованих КМУ через Міністрів, по суті є діями КМУ.

Вказане відповідає повноваженням КМУ як вищого органу виконавчої влади відповідно до Конституції України та Закону України «Про Кабінет Міністрів України»:

– ч. 1 ст. 113 п. 9 ст. 116 Конституції України:

«Стаття 113. Кабінет Міністрів України є вищим органом у системі органів виконавчої влади»;

«Стаття 116. Кабінет Міністрів України:

9) спрямовує і координує роботу міністерств, інших органів виконавчої влади;»;

– ч. 1-4 ст. 21 Закону України «Про Кабінет Міністрів України»:

«Стаття 21. Повноваження Кабінету Міністрів України у відносинах з міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади

1. Кабінет Міністрів України спрямовує і координує роботу міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, які забезпечують проведення державної політики у відповідних сферах суспільного і державного життя, виконання Конституції та законів України, актів Президента України, додержання прав і свобод людини та громадянина.

2. Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади відповідальні перед Кабінетом Міністрів України, підзвітні та підконтрольні йому.

3. Питання діяльності міністерств у Кабінеті Міністрів України представляють відповідні міністри.

4. Діяльність центральних органів виконавчої влади, керівники яких не входять до складу Кабінету Міністрів України, спрямовується і координується міністрами. Питання діяльності таких центральних органів виконавчої влади представляють відповідні міністри, до сфери спрямування і координації яких належать ці органи».

В даному разі, уповноваження ДФС на визначення критеріїв ризиковості зупинення реєстрації податкових накладних відповідає повноваженням та завданням ДФС (на той період, до початку діяльності ДПС) як центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, і в якого є безпосередній доступ до оперативної інформації, яка є необхідною для визначення таких критеріїв.

4.5. Суд першої інстанції не встановив, що порядок прийняття рішення комісією ДФС про відмову в реєстрації податкової накладної, про який вказано в п. 20.2 Податкового кодексу України насправді затверджений Наказом Міністерства фінансів України Міністерства фінансів України від 13.06.2017 № 566

Основним мотивом скасування п. 20 і 21 Порядку № 117 суди вказали відсутність порядку прийняття рішення ДФС про відмову в реєстрації податкової накладної, який

48

повинен бути встановлений Міністерством фінансів України відповідно до п. 20.2 Податкового кодексу України:

«Стосовно позовних вимог в частині п.п.20, 21 Порядку, Окружний адміністративний суд міста Києва зазначає наступне.

...

Вирішуючи питання щодо правомірності врегулювання вказаними пунктами Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 21.02.2017 №117, колегія суддів приймає до уваги те, що відповідно до п.20.2 Податкового кодексу України, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, приймає рішення про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних у порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

...

Оскільки на час вирішення спору по суті заявлених позовних вимог відсутній порядок, визначений Міністерством фінансів України, яким би врегулювалось питання відмови в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, Окружний адміністративний суд міста Києва приходить до висновку про протиправність прийняття Комісіями рішень про відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування на підставі п.п. 20, 21 Порядку зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 21.02.2018 №117, внаслідок чого дані пункти підлягають визнанню протиправними та нечинними».

В цій частині ДПС України звертає увагу суду на те, що насправді порядок, про який йдеться в п. 20.2 Податкового кодексу України, затверджений Міністерством фінансів України та наразі є чинним – це Порядок роботи комісії Державної фіскальної служби України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 13.06.2017 № 566⁹.

Тому очевидно, що вказаний висновок судів попередніх інстанцій та його рішення в частині скасування п. 20 і 21 Порядку № 117 суперечать фактичним обставинам справи і є безпідставними.

4.6. Пункти 20 і 21 Порядку № 117 не суперечать п. 20.2 Податкового кодексу України, оскільки: (1) фактично визначені Міністерством фінансів України; (2) затверджені Відповідачем в межах наданих йому повноважень за п. 201.16 Податкового кодексу України

Суд першої інстанції тлумачить норму п. 20.2 Податкового кодексу України відірвано від п. 201.16 Податкового кодексу України та без урахування фактичних обставин щодо визначення підстав для відмови в реєстрації податкових накладних

Суди скасували п. 20 і 21 Порядку № 117, в яких визначено повноваження комісії ДПС України на прийняття рішень щодо відмови в реєстрації податкових накладних та

50

підстави для відмови, оскільки на його думку це суперечить п. 20.2 Податкового кодексу України:

«20.2. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, приймає рішення про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних у порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [Міністерством фінансів України]».

Суди попередніх інстанцій не врахували, що Порядок № 117 по суті визначений Міністерством фінансів України, яке підконтрольне та підзвітне КМУ через Міністра фінансів України.

Зокрема, проект Порядку № 117 був розроблений саме Міністерством фінансів України, про що прямо зазначено Міністерством на його офіційному веб-сайті¹⁰. Проект Порядку № 117 з повідомленням про оприлюднення та аналізом регуляторного впливу (зі змісту яких випливає, що вони підготовлені саме Мінфіном) також опубліковані на офіційному веб-сайті Мінфіну¹¹.

Більше того, в даному разі, виходячи з системного тлумачення норм Податкового кодексу України, п. 201.16 Податкового кодексу України уповноважує КМУ і на встановлення підстав зупинення, і підстав відмови в реєстрації податкових накладних.

Використана судами попередніх інстанцій колізія є лише технічним недоліком буквального формулювання норми п.201.16 Податкового кодексу України, а саме:

- до внесення змін Законом України від 07.12.2017 № 2245-VIII, тобто до 01.01.2018 абз. 1 п. 201.16 і абз 5 п. 201.16.3 Податкового кодексу передбачали, що КМУ(Кабінет Міністрів України) встановлює порядок зупинення і підстави для відмови в реєстрації податкових накладних:

«201.16. Реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних може бути зупинена у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України, у разі відповідності такої податкової накладної/розрахунку коригування сукупності критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, встановлених відповідно до пункту 74.2 статті 74 цього Кодексу»;

«201.16.3 ...

Підстави для прийняття комісією центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або про відмову в такій реєстрації встановлюються Кабінетом Міністрів України»;

<https://www.minfin.gov.ua/news/view/minfin-rozroblyv-proekt-postanovy-shchodo-roboty-systemy-ryzykiv-z-pdv?category=novini-ta-media&subcategory=vsi-novini>
<https://www.minfin.gov.ua/news/view/proekty-rehuliatornykh-aktiv-dlia-obhovorennia-?category=organi-v-kompetencii-mfu&subcategory=aspekti-roboti>

- водночас, цим норма кореспондували абз. 2 п. 74.2 і п. 20.2 Податкового кодексу України, які передбачали, що Міністерство фінансів України визначає критерії, за яким реєстрація накладних зупиняється і підстави, за якими відмовляється в реєстрації накладних:

«74.2. ... Критерії оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику»

«20.2. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, приймає рішення про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних у порядку, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику»;

- Законом України від 07.12.2017 № 2245-VIII п. 74.2 та п. 201.16.3 Кодексу були виключені і п. 201.16 був викладений в новій редакції, відповідно до якої зупинення реєстрації податкової накладної відбувається в порядку, визначеному Відповідачем;
- як з цього випливає п. 20.2 Кодексу не був виключений лише через технічну помилку, а п. 201.16 Кодексу уповноважує КМУ як на визначення критеріїв зупинення, так і на визначення підстав для відмови в реєстрації податкової накладної.

Зазначене впливає, в тому числі, і з того факту, що уповноваження КМУ за п. 201.16 Податкового кодексу тільки на визначення підстав для зупинення реєстрації податкової накладної було б беззмістовним, оскільки саме по собі зупинення реєстрації накладної без відмови в її реєстрації немає сенсу.

5. Суди порушили баланс приватних і публічних інтересів в податкових правовідносинах: суд ставить під ризик можливість належного функціонування СЕА ПДВ

Рішення суду повинне відповідати вимогам щодо балансу між публічним і приватним інтересами. Таке правило впливає із, наприклад, ч. 2 ст. 2 КАС України, відповідно до якої:

«2. У справах щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень адміністративні суди перевіряють, чи прийняті (вчинені) вони:

- ...
 - 8) *пропорційно, зокрема з дотриманням необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи і цілями, на досягнення яких спрямоване це рішення (дія);».*

Вимога щодо дотримання балансу інтересів впливає і з практики Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), рішення якого є обов'язковими для цього суду відповідно до ч. 2 ст.6 КАС України. Наприклад, відповідно до ч. 2 п. 53 Рішення ЄСПЛ у справі «Трегубенко проти України» від 02.11.2004:

«... як неодноразово зазначав Суд, "справедливий баланс" має бути дотриманий між вимогами загального інтересу суспільства та вимогами захисту основних прав людини. Пошук такого справедливого балансу пролягає через всю Конвенцію»

Рішеннями же судів в даній справі порушено вказаний баланс. Зокрема, за відсутності прямого зв'язку між правами Позивача і процедурними порушеннями, допущеними (як вважає Суд першої інстанції) при прийнятті Постанови № 117, суд скасував нормативні положення, які забезпечують повноцінне функціонування СЕА ПДВ та, серед іншого, забезпечують можливість ефективного бюджетного відшкодування ПДВ для тисяч платників цього податку.

Для повного розуміння цього порушення ДПС України звертає увагу касаційного суду на наслідки, які може спричинити рішення судів попередніх інстанцій на стан відшкодування ПДВ добросовісним платникам податків.

Порядок № 117, окремі ключові положення якого визнанні нечинними судами, визначають механізм виявлення податкових накладних, які реєструються для незаконного отримання права на податковий кредит з ПДВ, та зупинення їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Цей інструмент був введений Законом України № 1797-VIII від 21.12.2016 у зв'язку з запровадженням системи автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ на підставі податкових накладних зареєстрованих в Єдиному реєстрі.

А саме, цим Законом були введені норми, відповідно до яких, якщо платник податку отримав від свого постачальника зареєстровану податкову накладну, то на її підставі він отримує безумовне право на податковий кредит з ПДВ (яке не потребує додаткового документального підтвердження та перевірки), який в подальшому автоматично на підставі декларації і заяви платника відшкодовується йому з бюджету.

Для забезпечення безперебійного функціонування вказаного механізму (автоматичного та безумовного бюджетного відшкодування ПДВ), представники Міністерства фінансів України, податкових органів, Верховної Ради України разом із платниками податків напрацювали та дійшли згоди щодо запровадження механізму моніторингу та зупинення реєстрації податкових накладних (який наразі регулюється Порядком № 117).

Важливість та критичність введення цього механізму для забезпечення роботи всієї системи автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ обумовлена, насамперед, небезпечним станом із податковими маніпуляціями та махінаціями з формування незаконного податкового кредиту для отримання його відшкодування з бюджету, що створювало неможливість отримання відшкодування добросовісними платниками.

За різними оцінками розмір розкрадання ПДВ з бюджету за допомогою «схемного» податкового кредиту в 2016 році, до введення вказаної системи, сягав щомісячно до 1 млрд грн.

Тобто без функціонування системи зупинки реєстрації податкових накладних – під загрозою руйнування всієї системи автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ.



59

Отже, введення описаної вище автоматичної системи, загалом, та Порядку № 117 щодо зупинення реєстрації податкових накладних, зокрема, є вираженням легітимного публічного інтересу в забезпеченні отримання бюджетного відшкодування ПДВ добросовісними платниками та перешкоджанню податковим маніпуляціям направленим на отримання незаконної податкової вигоди.

Приймаючи рішення, суди попередніх інстанцій залишили поза увагою описані вище обставини справи, та прийняли рішення відірвані від загального контексту суспільних відносин, яких стосується Порядок № 117.

Як результат – рішення попередніх інстанцій порушують баланс публічних та приватних інтересів.

Адже в даному випадку суди попередніх інстанцій по суті руйнують всю систему, яка була створена на вимогу суспільства та направлена, насамперед, на захист майнових прав платників податків, в угоду вимогам однієї приватної особи, яка при цьому належним чином не обгрунтувала, як саме нормативно-правовий акт та скасовані пункти порушують чи можуть порушувати її права.

Все викладене в цій касаційній скарзі підтверджує необгрунтованість та незаконність рішення судів першої та апеляційної інстанції у вказаній справі.

Тому на підставі ст. 44, ст. 328 – ст. 331, ст. 349, 351 КАС України, ДПС

ПРОСИТЬ СУД:

1. Відкрити касаційне провадження за касаційною скаргою;
2. Скасувати рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 05.06.2019 у справі № 826/12108/18 та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 10.12.2019 у справі № 826/12108/18 повністю.
3. Ухвалити нове судове рішення у справі № 826/12108/18, яким повністю відмовити в задоволенні позову Позивача.
4. Розглянути та задовольнити клопотання ДПС про зупинення дії рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 05.06.2019 у справі № 826/12108/18 та постанови Шостого апеляційного адміністративного суду від 10.12.2019 у справі № 826/12108/18 (додається).
5. Розглянути касаційну скаргу за участі представника ДПС.

Додатки:

- ✓ 1. Документ про сплату судового збору;
- ✓ 2. Оригінал довіреності на представництво інтересів ДПС України;
- ✓ 3. Клопотання про зупинення дії рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 05.06.2019 у справі № 826/12108/18 та постанови Шостого апеляційного адміністративного суду від 10.12.2019 у справі № 826/12108/18;
- ✓ 4. Копія постанови Шостого апеляційного адміністративного суду від 10.12.2019 у справі № 826/12108/18 (скорочений текст);
- ✓ 5. Копії касаційної скарги скарги з додатками для учасників справи (5 екз.).

Представник ДПС



Дмитро ПАВЛОВИЧ



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДПС)

Львівська пл., 8, м. Київ, 04053, тел.: (044) 272-62-55, код згідно з ЄДРПОУ 43005393

30. 08. 2019 р. № 99-00-08/5 На № _____ від _____ 20__ р.

ДОВІРЕНІСТЬ

Державна податкова служба України, в особі Голови Верланова Сергія Олексійовича, уповноважує начальника управління організації та супроводження судових справ Департаменту правового забезпечення Павловича Дмитра Михайловича представляти інтереси Державної податкової служби України в усіх державних органах, установах, підприємствах, в усіх без виключення судах (місцевих загальних, адміністративних, господарських; апеляційних, апеляційних адміністративних, апеляційних господарських, Верховному Суді (Великій Палаті Верховного Суду, Касаційному адміністративному суді, Касаційному господарському суді, Касаційному цивільному суді, Касаційному кримінальному суді) з усіма правами та обов'язками, наданими ст.ст. 42, 46, 49 ГПК України, ст.ст. 43, 49, 52 ЦПК України, ст.ст. 44, 47, 51 КАС України, ст.ст. 61 – 63 КПК України, зокрема, але не обмежуючи, такими правами: пред'явлення позову (заяви, подання, клопотання, відзиву, заперечення та інших передбачених процесуальним законодавством документів), збільшення чи зменшення розміру позовних вимог, зміни підстав та/або предмета позову, виконання та/або оскарження усіх без виключення судових рішень (зокрема в апеляційному та касаційному порядку та/або за нововиявленими обставинами), подання виконавчого документа до стягнення, скарг на дії особи, яка проводить дізнання, слідчого, прокурора і суду, а також скарги на вирок або ухвалу суду у частині, що стосується цивільного позову, підписання усіх процесуальних документів, отримання усіх необхідних довідок та документів, а також правом на засвідчення копій цієї довіреності.

Довіреність видана без права передоручення іншій особі і дійсна протягом одного року.

Дата вчинення довіреності 30. 08. 19

Голова



Сергій ВЕРЛАНОВ