



Верховний
Суд

АКТУАЛЬНІ ПРАВОВІ ПОЗИЦІЇ
Верховного Суду
щодо оподаткування
та публічної фінансової політики

Рішення у справах
станом на жовтень 2023 року



ЗМІСТ

Справи, розглянуті судовою палатою з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів	3
1. Оподаткування	3
1.1. Правові позиції колегії суддів судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів	3
1.1.1. Про ставку рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України	3
1.2. Правові позиції колегій суддів Касаційного адміністративного суду	5
1.2.1. Про підстави звільнення платника від виконання податкових обов'язків	5
1.2.2. Про принцип презумпції правомірності рішень платника податків	7
1.2.3. Про врахування доводів та наданих для їх підтвердження доказів під час розгляду справи у суді	9
2. Митна справа	11
2.1. Про визначення ставки акцизного податку для товару, класифікованого імпортером у товарній позиції згідно з УКТ ЗЕД 2206 00 39 00	11



Справи, розглянуті судовою палатою з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів

1. Оподаткування

1.1. Правові позиції колегії суддів судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів

1.1.1. Про ставку рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України

Порівняння наслідків підвищення ставок рентної плати за користування радіочастотним ресурсом для відповідних суб'єктів господарювання, зокрема для платника податків (додаткове податкове навантаження як чинник, що призводить до зменшення активів) з фіскальним та соціальним ефектом, на досягнення якого це було направлено, зокрема в частині реального забезпечення виконання функцій держави (збалансування бюджету і забезпечення видатків на оборону, соціальний захист населення в складних економічних умовах фактичної військової агресії), – свідчить на користь висновку, що підвищення ставок рентної плати не порушило норми Конституції України, було пропорційним у відповідній ситуації щодо втручання держави у право власності платників податків, для яких був встановлений обов'язок сплатити до бюджету додаткові кошти, а також забезпечило баланс між публічними та приватними інтересами. Про вимушеність такого заходу з боку держави свідчить і така обставина, як тимчасовий характер норми пункту 1 підрозділу 9-3 розділу XX Податкового кодексу України (до 31 грудня 2020 року включно)

26 вересня 2023 року Верховний Суд у складі у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної податкової служби у м. Києві на рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 22 липня 2021 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 11 листопада 2021 року у справі № 640/7520/21 (провадження № К/9901/45964/21) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Аеро Телеком» до Головного управління Державної податкової служби у м. Києві про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатом перевірки встановив порушення платником порядку заповнення звітності з рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України, оскільки було застосовано ставку в розмірі 45,83 грн за 1 МГц, замість визначеної в підрозділі 9-3 розділу XX Перехідних положень Податкового кодексу України ставки – 458,30 грн за 1 МГц. Платник



указав, що ставку рентної плати було збільшено всупереч установленому Податковим кодексом України порядку, тому що оскаржуване рішення порушує принцип стабільності податкового законодавства.

Окружний адміністративний суд м. Києва рішенням, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що донарахування платнику рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України за ставкою, визначеною Законом України від 16 січня 2020 року №466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», суперечить статті 27 Бюджетного кодексу України та принципу стабільності, закріпленому в статті 4 Податкового кодексу України, як одному з ключових засад податкового законодавства, який застосовується безвідносно до виду податку / збору.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, скасувавши оскаржувані судові рішення в частині задоволення позовних вимог про збільшення податкового зобов'язання з рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України й ухвалив в цій частині нове рішення про відмову в задоволенні позовних вимог. Оскаржувані судові рішення у частині задоволених позовних вимог щодо застосування штрафних (фінансових) санкцій було скасовано, а справу в цій частині направлено на новий розгляд до суду першої інстанції.

ОЦІНКА СУДУ

Норми підпункту 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України не скасовують дію норми, якою встановлено / змінено податок / збір та/або будь-який елемент податку / збору і яка встановлена законом, що прийнятий пізніше, ніж за шість місяців до початку бюджетного періоду, у якому запроваджується податок / збір та/або зміни будь-якого елемента податку / збору. Колізії між такою нормою та принципом стабільності немає, оскільки принцип стабільності застосовується в системному зв'язку з іншими принципами податкового законодавства. Така норма не застосовується лише тоді, коли вона суперечить принципу верховенства права в контексті права платника на мирне володіння майном.

Порівняння наслідків підвищення ставок рентної плати за користування радіочастотним ресурсом для відповідних суб'єктів господарювання, зокрема для платника (додаткове податкове навантаження як чинник, що призводить до зменшення активів) з фіскальним та соціальним ефектом, на досягнення якого це було направлено, зокрема, в частині реального забезпечення виконання функцій держави (збалансування бюджету і забезпечення видатків на оборону, соціальний захист населення в складних економічних умовах фактичної військової агресії), – свідчить на користь висновку, що підвищення ставок рентної плати не порушило норми Конституції України, було пропорційним у відповідній ситуації щодо втручання держави у право власності платників, для яких був встановлений обов'язок сплатити до бюджету додаткові кошти, а також забезпечило баланс між



публічними та приватними інтересами. Про вимушеність такого заходу з боку держави свідчить і така обставина, як тимчасовий характер норми пункту 1 підрозділу 9-3 розділу XX Податкового кодексу України (до 31 грудня 2020 року включно).

У межах цих правовідносин не було свавілля з боку контролюючого органу, яким було б завдано платнику індивідуального та надмірного тягара, оскільки дії контролюючого органу щодо прийняття повідомлення-рішення відповідають нормам Податкового кодексу України зі змінами, внесеними Законом України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», прийнятим органом законодавчої влади з дотриманням балансу публічних і приватних інтересів.

Зважаючи на конституційні засади визначення меж законодавчого регулювання податкових правовідносин і враховуючи відсутність свавільного втручання в права платника у зв'язку з прийняттям Закону України від 16 січня 2020 року № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», платник мав сплачувати рентну плату за жовтень 2020 року за ставкою, встановленою підрозділом 9-3 розділу XX Податкового кодексу України.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 26 вересня 2023 року у справі № 640/7520/21 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114137481> (судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів).



1.2. Правові позиції колегій суддів Касаційного адміністративного суду

1.2.1. Про підстави звільнення платника від виконання податкових обов'язків

З огляду на системний аналіз положень Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 липня 2022 року № 225, його прийняття зумовлено необхідністю підтвердження платниками можливості чи неможливості своєчасного виконання податкового обов'язку щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності тощо. Метою такої процедури є забезпечення платників, які постраждали від збройної агресії російської федерації, від негативних наслідків у зв'язку з об'єктивною неможливістю виконати свої податкові обов'язки щодо своєчасного подання звітності, сплати податків тощо

04 жовтня 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Товариства з обмеженою



відповідальністю «Компанія „Дніпроавіасервіс“» на рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 21 квітня 2023 року та постанову Третього апеляційного адміністративного суду від 06 липня 2023 року у справі № 160/19575/22 (провадження № К/990/26633/23) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Компанія „Дніпроавіасервіс“» до Головного управління Державної податкової служби у Дніпропетровській області про визнання протиправним і скасування рішення, зобов'язання вчинити дії.

ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган прийняв рішення про можливість своєчасного виконання платником податкового обов'язку в частині подання звітності. Платник указав, що територія міжнародного аеропорту, де провадиться господарська діяльність, зазнала значних руйнувань під час ракетних ударів і перебуває під постійною загрозою, тому було подано заяву про відсутність можливості виконання податкового обов'язку через недостатність у юридичної особи фактичних та економічних можливостей виконувати податкові обов'язки. Платником не надав відповідних доказів на підтвердження вказаної обставини ані до контролюючого органу, ані до суду.

Дніпропетровський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Третього апеляційного адміністративного суду, відмовив у задоволенні позову. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що звертаючись до контролюючого органу із заявою про відсутність можливості виконання податкових зобов'язань, платник мав підтвердити неможливість своєчасного виконання свого податкового обов'язку документами, зазначеними в «Переліку документів, що підтверджують неможливість платника податків – юридичної особи, зокрема щодо своєї філії, представництва, відокремленого чи іншого структурного підрозділу, своєчасно виконати свій податковий обов'язок, у тому числі обов'язок податкового агента» та які б не викликали жодних сумнівів чи зауважень.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

ОЦІНКА СУДУ

Системний аналіз положень Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 липня 2022 року № 225, вказує на те, що його прийняття зумовлено необхідністю підтвердження платниками можливості чи неможливості своєчасного виконання податкового обов'язку щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності тощо. Метою такої процедури є забезпечення платників, які постраждали від збройної агресії російської федерації, від негативних наслідків у зв'язку з об'єктивною неможливістю виконати свої податкові обов'язки щодо своєчасного подання звітності, сплати податків тощо.



Платник, який у зв'язку із проведенням бойових дій втратив можливість провадити господарську діяльність, отримувати дохід від підприємницької діяльності та/або втратив основні засоби для ведення такої господарської діяльності не може бути притягнутий до відповідальності у зв'язку з невиконанням податкових обов'язків. Для звільнення платника від виконання податкових обов'язків обставини неможливості своєчасного виконання податкового обов'язку мають бути реальними та об'єктивними, а не формальними. Платник має надати вичерпний перелік документів, які підтверджують виникнення обставин, що унеможливають ведення господарської діяльності та виконання податкових обов'язків.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 04 жовтня 2023 року у справі № 160/19575/22 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113935238>.



1.2.2. Про принцип презумпції правомірності рішень платника податків

Сама юридична конструкція норми пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України дає підстави стверджувати, що презумпція застосовна не лише у ситуації прямої суперечності норм, але й у будь-якій іншій ситуації невизначеності в процесі правозастосування. Для її застосування необхідно і достатньо виявлення двох або більше альтернативних варіантів правомірної поведінки, з яких обравши найвигідніший для себе, платник почуватиметься захищеним від можливих негативних наслідків як з боку контролюючого органу, так і суду

05 жовтня 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «Група СПЦ» на постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 08 грудня 2022 року у справі № 300/2906/22 (провадження № К/990/362/23) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Група СПЦ» до Львівської митниці про визнання протиправним і скасування рішення.

ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган відмовив у поверненні платнику помилково сплаченої суми митного платежу за декларацією. Обґрунтовуючи протиправність такої відмови, платник зазначив, що положення Закону України від 24 березня 2022 року № 2142-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» прямо встановлюють зворотну дію в часі та регулюють правовідносини, які виникли до набрання ним чинності.

Івано-Франківський окружний адміністративний суд рішенням від 08 вересня 2022 року задовольнив позов. Суд першої інстанції дійшов висновку, що контролюючий орган протиправно відмовив платнику в оформленні та направленні на адресу відповідного органу казначейської служби висновку про



повернення з державного бюджету помилково сплаченої суми податку на додану вартість, оскільки платник виконав усі встановлені законом вимоги з метою повернення грошових зобов'язань, помилково сплачених до бюджету.

Восьмий апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції та ухвалив нове, яким відмовив у задоволенні позову. Суд апеляційної інстанції постановив, що дія приписів Закону України від 24 березня 2022 року № 2142-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» не поширюється на спірні у цій справі правовідносини. Ці відносини фактично відбулися до дати офіційного опублікування цього Закону (05 квітня 2022 року), згідно з яким обумовлена сума податку на додану вартість є самостійно визначеною, узгодженою платником у поданій 01 квітня 2022 року митній декларації.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасувавши оскаржуване судові рішення та залишивши чинним рішення суду першої інстанції.

ОЦІНКА СУДУ

Положення пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України установлює шляхи подолання колізій у податкових правовідносинах. Рішення приймається на користь платника, якщо норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того самого нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне / множинне трактування прав та обов'язків платників або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника, так і контролюючого органу.

Сама юридична конструкція норми пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України дає підстави стверджувати, що презумпція застосовна не лише у ситуації прямої суперечності норм, але й у будь-якій іншій ситуації невизначеності в процесі правозастосування. Для її застосування необхідно і достатньо виявлення двох або більше альтернативних варіантів правомірної поведінки, з яких обравши найвигідніший для себе, платник може почуватися захищеним від можливих негативних наслідків як з боку контролюючого органу, так і суду.

Внесені Законом України від 24 березня 2022 року № 2142-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» зміни до підпункту 69.23 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України визначили початок регулювання спірних правовідносин з 01 квітня 2022 року та набрали чинності 05 квітня 2022 року. На недолік нормотворчої техніки вказує наявність неоднозначного тлумачення змісту прав платника, яке полягає у можливості застосування останнім пільги чи з 01 квітня 2022 року (як зазначено в цьому Законі), чи з 05 квітня 2022 року (з моменту набрання цим Законом чинності). Зазначені обставини не повинні негативно впливати на добросовісного платника, який своєчасно та в повному обсязі сплатив податкові зобов'язання і



очікував на можливість застосування пільг, як було закріплено внесеними змінами.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 05 жовтня 2023 року у справі № 300/2906/22 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/113967135>.



1.1.3. Про врахування доводів та наданих для їх підтвердження доказів під час розгляду справи у суді

Суд має оцінити наявні в контролюючого органу відомості саме у співвідношенні з наявною первинною документацією, надавши перевагу належним письмовим доказам. Підтвердження / непідтвердження обставин проходження контрольно-пропускних пунктів працівниками контрагентів та їхнім автомобільним транспортом (за умови їхньої наявності на підприємстві) може бути враховане судами як доказ реальності / нереальності господарських операцій. Сама собою відсутність таких документів не може бути розцінена як єдина і суттєва підстава для висновку про отримання платником неправомірної податкової вигоди

19 жовтня 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Східного міжрегіонального управління Державної податкової служби по роботі з великими платниками податків на рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 20 січня 2021 року та постанову Третього апеляційного адміністративного суду від 11 травня 2021 року у справі № 160/5256/19 (провадження № К/9901/24039/21) за позовом Публічного акціонерного товариства «АрселорМіттал Кривий Ріг» до Східного міжрегіонального управління Державної податкової служби по роботі з великими платниками податків про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

ОБСТАВИНИ СПРАВИ

На переконання контролюючого органу, за результатами перевірки, платник завищив кредит з податку на додану вартість з огляду на недостатню кількість працівників, відсутність / незначну кількість основних засобів, відсутність технічної та матеріальної бази для виконання робіт / надання послуг, неможливість виробництва контрагентами платника товарно-матеріальних цінностей, відсутність фактичних виробників за ланцюгом постачання. Податковий орган також зазначив, що на підприємстві платника діє пропускний режим та обов'язковість оформлення тимчасового пропуску працівникам на територію, але для перевірки не було надано відповідні перепустки. Платник указав, що висновки контролюючого органу про відсутність у контрагентів достатнього обсягу матеріальних та трудових ресурсів для здійснення задекларованого обсягу робіт і поставок ґрунтуються на оцінних судженнях та не підтверджені належними доказами.

Дніпропетровський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Третього апеляційного адміністративного суду, задовольнив



позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що факт вчинення господарських операцій відображений у первинних документах, складених відповідно до вимог Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», до змісту яких у контролюючого органу не було претензій. Суди врахували надані платником списки особистих перепусток працівників підрядних організацій, звітів щодо виданих перепусток, списки тимчасових транспортних перепусток на службовий автотранспорт, а також докази, які вказують на можливість контрагентів виконувати роботи підвищеної небезпеки та застосування машин, механізмів, устаткування підвищеної небезпеки. Було взято до уваги надані платником копії зареєстрованих в територіальному органі Держпраці декларацій відповідності матеріально-технічної бази вимогам законодавства з питань охорони праці, а також докази наявності на момент виконання будівельних робіт виданих відповідних ліцензій.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

ОЦІНКА СУДУ

Касаційна скарга має містити доводи, в чому полягає помилка судів попередніх інстанцій під час оцінки доказу як такого, що спростовує позицію контролюючого органу в цій частині.

Сама собою зібрана податкова інформація не є достатньою підставою для висновку про неможливість реального здійснення господарських операцій. Суд має оцінити наявні в контролюючого органу відомості саме у співвідношенні з наявною первинною документацією, надавши перевагу належним письмовим доказам.

Висновок суду має бути вмотивований не лише покликаннями на обставини долучення до матеріалів справи доказів перебування працівників та автомобільного транспорту контрагентів, а також і оцінкою сукупності наведених сторонами доводів та долучених для їх підтвердження доказів, включаючи надані суду копії перепусток, звітів та списків за перепустками. Підтвердження / непідтвердження обставин проходження контрольно-пропускних пунктів працівниками контрагентів та їхнім автомобільним транспортом (за умови їхньої наявності на підприємстві) може бути враховане судами як доказ реальності / нереальності господарських операцій. Сама собою відсутність таких документів не може бути розцінена як єдина і суттєва підстава для висновку про отримання платником неправомірної податкової вигоди.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 19 жовтня 2023 року у справі № 160/5256/19 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114369386>.





2. Митна справа

2.1. Про визначення ставки акцизного податку для товару, класифікованого імпортером у товарній позиції згідно з УКТ ЗЕД 2206 00 39 00

Системний аналіз Пояснень до УКТ ЗЕД групи 22 та підпункту 215.3.1 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу України вказує на те, що з метою оподаткування акцизним податком в рядках третьому та четвертому таблиці законодавець не розрізняє «зброджені напої» та «суміші із зброджених напоїв», «суміші на основі зброджених напоїв» тощо, а об'єднує ці поняття однією назвою – «зброджені напої». Для алкогольних зброджених напоїв з кодом УКТ ЗЕД 2206 00 39 00, які включають і суміші на основі зброджених напоїв, можна застосувати різні ставки акцизного податку: як на рівні 8,02 грн за 1 літр, так і на рівні 11,65 грн за 1 літр. Для визначення правильної ставки акцизного податку щодо конкретного товару (напоїв) з таким кодом УКТ ЗЕД превалюючими є саме його додаткові характеристики, а не деталізація типу напою. Для застосування ставки на рівні 11,65 грн за 1 літр товар має відповідати сукупно усім умовам, наведеним у таблиці в підпункті 215.3.1 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу України. Якщо товар не відповідає хоча б одній умові, – до нього застосовується ставка акцизного податку на рівні 8,02 грн за 1 літр

24 жовтня 2023 року Верховний Суд у складі у складі судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Львівської митниці, утвореної як відокремлений підрозділ Держмитслужби, на рішення Львівського окружного адміністративного суду від 26 жовтня 2021 року та постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 03 травня 2022 року у справі № 380/10416/21 (провадження № К/990/14118/22) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Регно Італія УА» до Львівської митниці, Державної митної служби України про визнання протиправними та скасування карток відмови.

ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган сформулював вимогу застосувати до імпортованих платником алкогольних напоїв ставку акцизного податку в розмірі 11,65 грн за 1 літр, замість 8,02 грн за 1 літр, на підставі якої платник заявив указаний товар до митного оформлення. Доводячи правильність обраної ставки, платник указав, що застосована контролюючим органом ставка встановлена підпунктом 215.3.1 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу України для ігристих і газованих вин, що не відповідає номенклатурі та опису імпортованого товару, оскільки платник імпортував суміші на основі зброджених напоїв. Суть спору полягає в перевірці правильності визначення ставки акцизного податку для товару, класифікованого імпортером у товарній позиції згідно з УКТ ЗЕД 2206 00 39 00.

Львівський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов.



Керуючись положеннями підпункту 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 та пункту 56.21 статті 56 Податкового кодексу України, суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що товар, який платник ввозить на митну територію України згідно з кодом УКТ ЗЕД 2206 00 39 00, згадується одночасно у двох позиціях, зазначених у підпункті 215.3.1 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу України, щодо яких встановлені різні ставки акцизного податку: 11,65 грн за 1 літр – для товару із зазначеним кодом (вина ігристі та вина газовані, зброджені напої); 8,02 грн за 1 літр – для товару «суміші із зброджених напоїв та суміші на основі зброджених напоїв». Оскільки платник імпортує суміші зі зброджених напоїв та суміші на основі зброджених напоїв, а не вина ігристі, вина газовані та/чи зброджені напої, акцизний податок за ввезений товар потрібно сплачувати згідно зі ставкою 8,02 грн за 1 літр.

Верховний Суд частково задовольнив касаційну скаргу, скасувавши оскаржувані судові рішення в частині задоволених вимог про визнання протиправними та скасування карток відмови в прийнятті митної декларації, митному оформленні випуску чи пропуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення. Було ухвалено нове рішення про відмову в задоволенні позовних вимог в цій частині. Верховний Суд скасував оскаржувані судові рішення в частині задоволених позовних вимог про визнання протиправними та скасування карток відмови в прийнятті митної декларації, митному оформленні випуску чи пропуску товарів, транспортних засобів комерційного призначення які стосуються товарів, імпортованого у жерстяних банках, ввезеного наливом у цистерну об'ємом 20 000 літрів. У цій частині справу було направлено на новий розгляд до суду першої інстанції.

ОЦІНКА СУДУ

Системний аналіз Пояснень до УКТ ЗЕД групи 22 та підпункту 215.3.1 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу України вказує на те, що з метою оподаткування акцизним податком в рядках третьому та четвертому таблиці законодавець не розрізняє «зброджені напої» та «суміші із зброджених напоїв», «суміші на основі зброджених напоїв» тощо, а об'єднує ці поняття однією назвою – «зброджені напої». Тому будь-які алкогольні зброджені напої (включаючи суміші на їхній основі або їхні суміші), які не належать до позицій 2203–2205, підпадають під узагальнене визначення «зброджені напої».

Конструкція підпункту 215.3.1 пункту 215.3 статті 215 Податкового кодексу України побудована таким чином, що для визначення ставки акцизного податку всю алкогольну продукцію, яка підлягає класифікації в межах товарних позицій 2204, 2205, 2206 згідно з УКТ ЗЕД, можна розподілити на таку: (1) у якій вміст етилового спирту має повністю ферментне (ендогенне) походження; (2) під час виготовлення якої етиловий спирт додається. Превалюючим для визначення ставки акцизного податку має бути код товару згідно з УКТ ЗЕД (який вказує на вид товару [напою]) та наведені додаткові характеристики товару / продукції, які впливають на обрання відповідної ставки.

Для алкогольних зброджених напоїв з кодом УКТ ЗЕД 2206 00 39 00, які включають і суміші на основі зброджених напоїв, можна застосувати різні ставки акцизного податку: як на рівні 8,02 грн за 1 літр (загальна норма), так і на рівні 11,65 грн за 1 літр (спеціальна норма). Колізія між цими нормами відсутня.



Платник не має права обрати загальну норму для оподаткування акцизним податком, коли існують підстави для застосування спеціальної норми. Для визначення правильної ставки акцизного податку щодо конкретного товару (напоїв) з таким кодом УКТ ЗЕД превалюючими є саме його додаткові характеристики, а не деталізація типу напою.

Обов'язковими умовами для застосування загальної ставки акцизного податку на рівні 8,02 грн за 1 літр (у сукупності) є: (1) відсутність у цій нормі спеціальної ставки акцизного податку для напою; (2) товар належить до одного з кодів УКТ ЗЕД, які входять до позицій 2204, 2205 або 2206 (вина та інші зброжені напої без додання етилового спирту в іншому місці не зазначені; вина та інші зброжені напої з доданням етилового спирту); товар має такі характеристики: (3) тип напою – вина, вермути та будь-які інші зброжені напої (зокрема, суміші зі зброжених напоїв та суміші на основі зброжених напоїв), (4) фактична міцність яких вища за 1,2 відсотка об'ємних одиниць етилового спирту, але не вища за 22 відсотки об'ємних одиниць етилового спирту.

Застосування спеціальної ставки у розмірі 11,65 грн за 1 літр вимагає, щоб товари відповідали низці класифікаційних ознак, які стосуються як хіміко-біологічних властивостей, так і технологічних вимог транспортування імпортованого товару: (1) товар відповідає одному з кодів УКТ ЗЕД 2204 10, 2204 21 06 00, 2204 21 07 00, 2204 21 08 00, 2204 21 09 00, 2204 29 10 00, 2205 10 10 00, 2205 90 10 00 або 2206 00 39 00; товар має такі характеристики: (2) тип напою – вина ігристі та вина газовані, зброжені напої, вина (напої) ароматизовані ігристі (газовані), (3) фактична міцність яких вища за 1,2 відсотка об'ємних одиниць етилового спирту, але не вища за 15 відсотків об'ємних одиниць етилового спирту, за умови що (4) етиловий спирт, який міститься у готовому продукті, має повністю ферментне (ендогенне) походження, які (5) розливаються у пляшки, закорковані спеціальними пробками для таких напоїв типу «гриб», що утримуються на місці за допомогою стяжок або застібок, та/або мають надмірний тиск, спричинений наявністю діоксиду вуглецю у розчині на рівні не менше 1 бар при температурі 20°C. П'ята умова дозволяє як сукупність, так і альтернативу у класифікації товару за способом фасування (напій розлитий у пляшки, закорковані спеціальними пробками для таких напоїв типу «гриб») та/або фізичними властивостями (мають надмірний тиск, спричинений наявністю діоксиду вуглецю у розчині). Тому вказана ставка акцизного податку підлягає застосуванню в разі відповідності напою всім іншим умовам і якщо він розлитий не у пляшки, а в іншу тару, але має надмірний тиск, спричинений наявністю діоксиду вуглецю у розчині на рівні не менше 1 бар при температурі 20°C.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 24 жовтня 2023 року у справі № 380/10416/21 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/114524086> (судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів).



Актуальні правові позиції Верховного Суду щодо оподаткування та публічної фінансової політики. Рішення у справах станом на жовтень 2023 року / Упоряд.: відділ забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду; відділ аналітичної та правової роботи Касаційного адміністративного суду департаменту аналітичної та правової роботи Апарату Верховного Суду / Відпов. за вип.: секретар судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів канд. юрид. наук Р. Ф. Ханова; науковий консультант відділу забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду канд. юрид. наук А. А. Барікова. – Київ, 2023. – Вип. 12 (37). – 13 стор.

Застереження: видання містить короткий огляд деяких судових рішень. У кожному з них викладено лише основний висновок щодо правового питання, яке виникло у справі. Для правильного розуміння висловленої в судовому рішенні правової позиції необхідно ознайомитися з його повним текстом, розміщеним у Єдиному державному реєстрі судових рішень.

Стежте за нами онлайн

 fb.com/supremecourt.ua

 t.me/supremecourtua

 @supremecourt_ua