

ЯКИМЧУК А. В.,
студентка IV курсу
юридичного факультету
(Київський національний університет
імені Тараса Шевченка)

ГЕТМАНЦЕВ Д. О.,
доктор юридичних наук,
професор кафедри фінансового права
(Київський національний університет
імені Тараса Шевченка)

УДК 347.73

ЩОДО ПИТАННЯ ПРО ПОВЕРНЕННЯ ПОМИЛКОВО ТА/АБО НАДМІРУ СПЛАЧЕНИХ ГРОШОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

У статті розглядаються окремі проблемні аспекти правового регулювання повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань, а також наводиться актуальна судова практика з означеного кола питань. Особливу увагу акцентовано на проблемі визначення суб'єкта відповідальності за неналежне дотримання або недотримання законодавчо встановленої процедури повернення вказаних коштів.

Ключові слова: помилково сплачене грошове зобов'язання, надміру сплачене грошове зобов'язання, повернення грошових зобов'язань, контролюючий орган, казначейське обслуговування бюджетних коштів.

В статье рассматриваются отдельные проблемные аспекты правового регулирования возврата ошибочно и/или излишне уплаченных денежных обязательств, а также приводится актуальная судебная практика по указанному кругу вопросов. Особое внимание акцентировано на проблеме определения субъекта ответственности за ненадлежащее соблюдение или несоблюдение законодательно установленной процедуры возврата указанных средств.

Ключевые слова: ошибочно уплаченное денежное обязательство, излишне уплаченное денежное обязательство, возврат денежных обязательств, контролирующий орган, казначейское обслуживание бюджетных средств.

This article describes separate problematic aspects of legal regulation of return of tax liabilities that were paid by mistake and/or overpaid, and it also shows pertinent judicial practice on particular issues. The author has put special focus on the problem of determination of the party liable for inappropriate compliance or non-compliance with legislatively set procedure of return of mentioned funds.

Key words: tax liability that was paid by mistake, overpaid tax liabilities, return of tax liabilities, regulatory body, treasury operations with budget funds.

Вступ. Актуальність теми дослідження зумовлена практичною потребою аналізу механізму повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань, визначення належного відповідача в цій категорії судових справ і вироблення ефективних юридичних



засобів захисту прав платників податків від незаконних дій контролюючих органів та органів, що здійснюють державне казначейське обслуговування бюджетних коштів, як суб'єктів такого механізму.

Окремі аспекти сплати грошових зобов'язань платником податків висвітлювались у працях таких науковців, як Л.К. Воронова, Д.О. Гетманцев, Н.П. Кучерявенко, М.П. Кучерявенко, І.Л. Самсін та інші. Натомість питання повернення вказаних коштів і визначення відповідального суб'єкта на окремих етапах механізму такого повернення залишаються недослідженими.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження функціонування механізму повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань у сучасних реаліях української правової системи.

Результати дослідження. Згідно з підпунктом 14.1.39 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, грошове зобов'язання платника податків – сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності [1].

Виходячи з положень статті 43 Податкового кодексу України, можемо констатувати, що законодавцем виділено дві специфічні категорії грошових зобов'язань, які підлягають поверненню платнику податків із бюджету, а саме:

– помилково сплачені грошові зобов'язання, тобто суми коштів, які на певну дату надійшли до відповідного бюджету від юридичних осіб (їхніх філій, відділень, інших відокремлених підрозділів, що не мають статусу юридичної особи) або фізичних осіб (які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності або не мають такого статусу), що не є платниками таких грошових зобов'язань (підпункт 14.1.182 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України);

– надміру сплачені грошові зобов'язання, тобто суми коштів, які на певну дату зараховані до відповідного бюджету понад нараховані суми грошових зобов'язань, граничний строк сплати яких настав на таку дату (підпункт 14.1.115 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України).

При цьому в контексті справ про повернення коштів, надміру сплачених при погашенні податкового повідомлення-рішення податкового органу, та про визнання протиправним і скасування такого податкового повідомлення-рішення Вищим адміністративним судом України зроблено такий висновок: сума грошового зобов'язання, сплачена згідно з оскаржуваним повідомленням-рішенням, може вважатись помилково та/або надміру сплаченою лише після набрання законної сили судовим рішенням про скасування податкового повідомлення-рішення, після чого позивач може звернутись до суду з відповідною заявою про повернення коштів [2].

Можливість повернення помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань може бути надана платникам податків виключно при дотриманні ними низки умов.

По-перше, помилково та/або надміру сплачені грошові зобов'язання не підлягають поверненню платникам податків, у яких наявний податковий борг. Отже, імперативною вимогою для отримання статусу претендента на повернення зазначених грошових зобов'язань є повне погашення платником податків податкового боргу. При цьому прийняття контролюючим органом рішення про розстрочення або відстрочення податкового боргу цю умову не змінює, адже таке розстрочення/відстрочення не виключає самого факту наявності в платника податків податкового боргу.

Крім того, згідно з нормою закону, перешкодою для повернення платнику податків грошових зобов'язань є наявність податкового боргу не лише з конкретного податку, за яким здійснено надмірну та/або помилкову сплату коштів, а наявність такого боргу в платника загалом, тобто незалежно від виду платежу. При цьому повернення помилково та/або надміру



сплачених грошових зобов'язань можливе, але лише після погашення сум податкового боргу наявною сумою переплати. Із цією метою платником (відповідно до підпункту 2 пункту 6 Порядку взаємодії територіальних органів Державної фіскальної служби України, місцевих фінансових органів та територіальних органів Державної казначейської служби України у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 15 грудня 2015 року № 1146) повинна бути подана заява про перерахування переплати на погашення грошового зобов'язання (податкового боргу) з інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, незалежно від виду бюджету [3].

Зазначене відповідає положенням пункту 87.1 статті 87 Податкового кодексу, згідно з яким сплата грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків з відповідного платежу можуть бути здійснені також за рахунок надміру сплачених сум такого платежу (без заяви платника) або за рахунок помилково та/або надміру сплачених сум з інших платежів (на підставі відповідної заяви платника) до відповідних бюджетів [1].

Наступною умовою, дотримання якої є обов'язковим для реалізації права на повернення цієї категорії коштів, є волевиявлення платника податків, виражене у формі письмової заяви. Так, повернення помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань здійснюється виключно на підставі заяви платника податку (за винятком повернення надміру утриманих (сплачених) сум податку на доходи фізичних осіб, які розраховуються контролюючим органом на підставі поданої платником податків податкової декларації за звітний календарний рік шляхом проведення перерахунку за загальним річним оподатковуваним доходом платника податку).

При цьому обов'язковим реквізитом такої заяви є визначення платником податку напрямів перерахування коштів, що повертаються як помилково та/або надміру сплачені:

- 1) на поточний рахунок платника податку в установі банку;
- 2) на погашення грошового зобов'язання (податкового боргу) з інших платежів, контроль за справлянням яких покладено на органи Державної фіскальної служби, незалежно від виду бюджету;
- 3) повернення готівковими коштами за чеком у разі відсутності в платника податків рахунку в банку [1].

Необхідно зауважити, що Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку взаємодії територіальних органів Державної фіскальної служби України, місцевих фінансових органів та територіальних органів Державної казначейської служби України у процесі повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань» від 15 грудня 2015 року № 1146 розширено напрями перерахування платникові податків помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань і передбачено три додаткових можливості отримання таких коштів, а саме:

- 1) готівкою з рахунків банків у разі відсутності у платника податків рахунку в банку;
- 2) поштовим переказом через підприємства поштового зв'язку;
- 3) для подальших розрахунків як авансових платежів (передоплати) або грошової застави:

- на небюджетний рахунок з обліку коштів забезпечення сплати майбутніх митних та інших платежів – рахунок 3734, відкритий на балансі Головного управління Державної казначейської служби України у м. Києві;

- банківський балансовий рахунок 2603, відкритий для органу Державної фіскальної служби у відповідному уповноваженому банку (у разі коли кошти авансових платежів (передоплати), доплати тощо вносилися готівкою) [3].

При цьому оплата послуг банків і підприємств поштового зв'язку при поверненні платникам податків готівкою помилково та/або надміру сплачених (утриманих) сум грошових зобов'язань здійснюється за рахунок коштів бюджету, з якого повертається цей податок.

Іншою необхідною умовою повернення сум помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань є дотримання платником податків строків звернення до контролюючого органу.



Пунктом 43.3 статті 43 Податкового кодексу України визначено строк у 1095 днів від дня виникнення помилково та/або надміру сплаченої суми, протягом якого платником податків може бути подана заява для здійснення повернення сум грошового зобов'язання [1]. Недотримання зазначеного строку є підставою для відмови контролюючим органом у розгляді заяви платника податку, а відтак і відмови в поверненні платнику відповідного грошового зобов'язання з бюджету. У свою чергу, з метою кваліфікованого вирішення питання про те, чи було дотримано платником податків законодавчо визначений строк звернення до контролюючого органу в 1095 днів, важливо правильно встановити момент, із якого починається перебіг такого строку.

Зокрема, у силу положень пункту 54.1 статті 54 Податкового кодексу України, крім випадків, передбачених податковим законодавством, платник податків самостійно обчислює суму податкового та/або грошового зобов'язання та/або пені, яку зазначає в податковій (митній) декларації або уточнюючому розрахунку, що подається контролюючому органу в строки, установлені цим Кодексом. Така сума грошового зобов'язання та/або пені вважається узгодженою [1].

З урахуванням зазначеного переплата може виникнути внаслідок такого:

– визначення платником податків у платіжному дорученні суми, що перевищує суму до сплати, указану в податковій декларації;

– зменшення платником податків податкових зобов'язань за попередні періоди шляхом подання уточнюючого розрахунку (за умови, що зазначені зобов'язання були сплачені в обсязі, визначеному під час подання декларації).

Із приводу першого випадку доцільно зауважити, що, відповідно до пункту 102.5 статті 102 Податкового кодексу України, заяви про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань або про їх відшкодування у випадках, передбачених цим Кодексом, можуть бути подані не пізніше 1095 дня, що настає за днем здійснення такої переплати або отримання права на таке відшкодування.

Натомість щодо другого випадку, то під час подання платником податків уточнюючого розрахунку на підставі статті 50 Податкового кодексу України строк у 1095 днів підлягає поновленню й, відповідно, починає свій відлік із дня подання уточнюючого податкового розрахунку. При цьому варто мати на увазі, що уточнюючий розрахунок можна подати протягом наступних 1095 днів після граничного строку подання податкової декларації (статті 50, 102 Податкового кодексу України).

При дотриманні вказаних умов наступним етапом у механізмі повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань як такому є підготовка контролюючим органом (у строк не пізніше ніж за п'ять робочих днів до закінчення двадцятиденного строку з дня подання платником податків) висновку про повернення відповідних сум коштів з відповідного бюджету й подання цього висновку для виконання відповідному органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, який, своєю чергою, протягом п'яти робочих днів здійснює повернення вказаних у заяві грошових сум.

Варто зауважити, що в контексті механізму повернення помилково та/або надміру сплачених грошових коштів потребує відповіді питання: до кого має право висувати позов платник податків у випадку затримки повернення йому зазначених сум?

Податковий кодекс України в статтях 109 і 110 не визначає державу в особі її органів як суб'єкта відповідальності. Проте це не означає, що держава не може нести відповідальність за прострочення строків повернення помилково та/або надміру сплачених сум податку.

Виходячи з вищезазначеного механізму повернення помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань, варто зауважити, що у випадку несвоєчасного повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань платнику податків відповідальність за неналежне дотримання законодавчо встановленої процедури визначається на основі аналізу того, який із суб'єктів механізму повернення таких коштів не виконав належні дії вчасно.

Зокрема, затримка повернення сум грошових зобов'язань може бути пов'язана з такими ситуаціями:



- контролюючий орган несвоєчасно передав органу, що здійснює державне казначейське обслуговування бюджетних коштів, для виконання висновок про повернення відповідних сум коштів із відповідного бюджету;

- орган, що здійснює державне казначейське обслуговування бюджетних коштів, несвоєчасно здійснив повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань платникам податків.

Отже, логічно можна зробити висновок, що те, хто буде відповідачем за позовом у справах із несвоєчасного повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань – Державна фіскальна служба чи органи казначейського обслуговування бюджетних коштів, залежить саме від етапу, на якому було допущено відповідне порушення з несвоєчасності.

Проте, проаналізувавши судову практику на предмет визначення відповідача у справах про повернення помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань, необхідно акцентувати увагу на тому, що, хоча більшість позовів стосуються саме бездіяльності податкового органу, у позовних заявах як співвідповідача поряд із таким податковим органом у 90% зазначається також орган державної казначейської служби.

Вищий адміністративний суд України у своїй практиці підтримує в цьому аспекті позицію судів нижчої інстанції. Так, у цій категорії справ як підставу для задоволення позовів про визнання бездіяльності протиправною та зобов'язання вчинити певні дії суди вказують той факт, що заява була отримана податковим органом (про що свідчить штамп вхідної кореспонденції), однак на час звернення позивача до суду від такого податкового органу будь-якої інформації про результат розгляду заяви не надходило. Незважаючи на відмову саме податкового органу вчинити законодавчо передбачені дії, спрямовані на своєчасне отримання платником наявної в нього переплати, як співвідповідача за позовом притягнуто також органи Державної казначейської служби [4].

При цьому деякі суди органи Державної казначейської служби притягають до справи як третю сторону, а не як співвідповідача, аргументуючи це тим, що ці органи реалізують державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, проте розпорядниками таких коштів не є [5]. Отже, усталеної практики із цього питання наразі не склалось.

Необхідно констатувати, що позицію судів щодо залучення Державної казначейської служби до участі в цій категорії справ варто вважати обґрунтованою з огляду на таке.

Відповідно до статті 43 Бюджетного кодексу України, в Україні застосовується казначейська форма обслуговування Державного бюджету України, яка передбачає здійснення Державною казначейською службою України, зокрема, операцій із коштами державного бюджету [6].

Згідно з пунктом 3 Порядку виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевого бюджетів або боржників, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 03 серпня 2011 року № 845, рішення про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів виконуються на підставі виконавчих документів виключно органами Казначейства в порядку черговості надходження таких документів із попереднім інформуванням Міністерства фінансів [7].

Крім того, частиною 2 статті 3 Закону України «Про виконавче провадження» передбачено, що рішення про стягнення коштів із державного та місцевого бюджетів або бюджетних установ виконуються органами, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів [8].

Отже, Державна казначейська служба України є державним органом, який від імені держави здійснює списання коштів державного й місцевого бюджетів, у тому числі з метою повернення надмірно та/або помилково сплачених податків і зборів.

Проте випадки незалучення Державної казначейської служби як співвідповідача чи третьої особи до справи про стягнення надміру сплачених коштів усе ж таки існують. Зокрема, при відмові органів Державної фіскальної служби здійснити зарахування переплати за



податком на прибуток у рахунок платежу за авансовим внеском із податку на прибуток позови висуваються до органів Державної фіскальної служби. У таких справах суди визнають протиправними дії податкових органів щодо відмови здійснити зарахування переоплати та зобов'язують податкові органи зарахувати суму переоплати по податку в рахунок авансового платежу по податку, а також здійснити коригування даних у картці особового рахунку платника податку шляхом вилучення з неї відомостей про переоплату по податку [9].

На відповідальність держави в межах податкових спорів також вказує низка рішень ЄСПЛ. Зокрема, у справі *Eko-Elda Avee v. Greece* мова йде про відповідальність держави за відсутності норм національного законодавства, які передбачають це. Ураховуючи те, що основна сума боргового зобов'язання була повернута заявнику, спір щодо цього був відсутнім, а вагома частина компенсації могла бути втрачена без виплати процентів за умови, що затримка повернення основної суми переоплати була значною, суд дійшов висновку, що вимоги заявника потрібно кваліфікувати як «майно».

Затримка повернення основної суми переоплаченого податку без виплати процентів прямо порушує баланс публічного та приватного інтересів. У результаті Суд присудив до виплати на користь заявника проценти в розмірі 120 тис. євро, що приблизно становило 6% річних [10, с. 540].

Подібна ситуація також спостерігається у справі *Buffalo Srl. v. Italy*, обставини якої вказують на те, що держава повертала заявнику суми переоплачених податкових зобов'язань із досить великими затримками, у результаті чого компанія була змушена звернутися за фінансуванням до банків і приватних осіб. Унаслідок цього вона зазнала витрат і мала виплачувати відсотки за ставкою вище, ніж відсотки, що виплачуються державою на суму повернення податків. Компанія також указувала на порушення статті 1 Першого протоколу до Конвенції.

Суд сприйняв позицію заявника й одноголосно постановив виплатити компанії-заявнику компенсацію за збитки в розмірі 75 000 євро, а також відшкодувати судові витрати [10, с. 540–541].

Висновки. Отже, виходячи з викладеного, можемо підсумувати, що повернення помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань платниками податків можливе виключно при дотриманні ними низки законодавчо встановлених умов. У свою чергу, у випадку несвоєчасного відшкодування платнику податків зазначеної категорії грошових сум відповідальність за неналежне дотримання законодавчо встановленої процедури має бути покладено на того суб'єкта механізму повернення таких коштів, який не виконав належні дії вчасно. Разом із тим, оскільки повноваження щодо здійснення операцій із коштами державного бюджету покладено на Державну казначейську службу України, судам потрібно залучати цей орган до участі у справах, які стосуються окресленого питання несвоєчасного повернення платникам податків помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України станом на 01.02.2016 // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
2. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 09.04.2014 у справі № 802/3500/13-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/38331572>.
3. Наказ Міністерства фінансів України від 15.12.2015 № 1146 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1679-15>.
4. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 22.07.2014 у справі № 1570/4501/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/39888369>.
5. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 28.10.2013 у справі № 2а-15765/11/2670 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/34452496>.



6. Бюджетний кодекс України станом на 13.02.2016 // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.

7. Постанова Кабінету Міністрів України від 03.08.2011 № 845 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/845-2011-п>.

8. Про виконавче провадження : Закон України від 21.04.1999 № 606-XIV станом на 28.12.2015 // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 24. – Ст. 207.

9. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 03.04.2014 у справі № 820/1266/13-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/38719358>.

10. Гетманцев Д.О. Юридична відповідальність за податкові правопорушення : [наук.-практ. посіб.] / Д.О. Гетманцев, Р.В. Макаручук, Я.С. Толкачов. – К. : Юрінком Інтер, 2015. – 752 с.

