

## ШОСТИЙ АПЕЛЯЦІЙНИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД

Справа № 640/5338/20

Суддя (судді) першої інстанції: Каракашьян С.К.

### ПОСТАНОВА

#### ІМЕНЕМ УКРАЇНИ

11 листопада 2021 року

м. Київ

Шостий апеляційний адміністративний суд в складі: головуючого-судді Лічевецького І.О., суддів - Мельничука В.П., Оксененка О.М., за участю секретаря - Рейтаровської О.С., розглянувши в порядку письмового провадження апеляційну скаргу Головного управління ДПС у м. Києві на рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 08 червня 2021 року в справі за адміністративним позовом ОСОБА\_1 до Головного управління ДПС у м. Києві про визнання протиправним та скасування податкових повідомлень-рішень,

### ВСТАНОВИВ

До Окружного адміністративного суду міста Києва звернувся ОСОБА\_1 (далі - позивач) з адміністративним позовом до Головного управління ДПС у м. Києві (далі - ГУ ДПС в м. Києві, відповідач) про визнання протиправним та скасування податкових повідомлень-рішень, в якому просив:

- визнати протиправними та скасувати податкові повідомлення-рішення від 22.11.2019 №0089364204, №0089424204, № 0089414204, №0089384204.

На обґрунтування позовних вимог позивач зазначив, що сума списаного боргу за кредитним договором не відноситься до його загального місячного (річного) оподаткованого доходу, а тому не може бути підставою для виникнення податкових зобов'язань. Ураховуючи зазначене, оскаржувані податкові повідомлення-рішення є протиправними та підлягають скасуванню.

Рішенням Окружного адміністративного суду міста Києва від 08.06.2021 адміністративний позов задоволено:

- визнано протиправними та скасовано податкові повідомлення-рішення ГУ ДПС у м. Києві від 22.11.2019 №0089364204, №0089424204, №0089414204, №0089384204.

Не погоджуючись із прийнятим рішенням, ГУ ДПС у м. Києві подано апеляційну скаргу, в якій скаржник просить скасувати рішення суду першої інстанції та прийняти постанову, якою у задоволенні позовних вимог відмовити.

На думку апелянта суд першої інстанції, ухвалюючи оскаржуване рішення порушив норми матеріального та процесуального права, що призвело до неправильного вирішення справи.

Відповідач, зокрема зазначає, що за результатами документальної позапланової невіїзної перевірки позивача з питань нарахування і сплати податку на доходи з фізичних осіб та військового збору за період з 01.01.2017 по 31.12.2017 встановлено порушення ОСОБА\_1 вимог [Податкового кодексу України](#) щодо не сплати податку із суми прощеної основної заборгованості за кредитом та не подання відповідної річної декларації.

Відповідач звертає увагу на помилковість висновків суду першої інстанції стосовно того, що анульована (прощена) сума основного боргу за кредитним договором не відноситься до загального місячного (річного) оподаткованого доходу.

На переконання ГУ ДПС у м. Києві анульована банком основана сума боргу у розмірі 59838,47 дол. США (1599648,65 грн) відповідно до [статті 164 Податкового кодексу України](#) є базою оподаткування, а тому спірні податкові повідомлення-рішення прийняті правомірно.

Відповідач також посилається на те, що судом першої інстанції не враховано висновки Верховного Суду в аналогічних правовідносинах, висловлені в постановах від 23.05.2018 у справі №826/16188/16 та від 20 червня 2018 року у справі №804/4182/17.

Відповідно до [статті 308 Кодексу адміністративного судочинства України](#) (далі - [КАС України](#)) суд апеляційної інстанції переглядає справу за наявними у ній і додатково поданими доказами та перевіряє законність і обґрунтованість рішення суду першої інстанції в межах доводів та вимог апеляційної скарги.

Перевіривши матеріали справи, правильність застосування судом попередньої інстанції норм процесуального права, обговоривши доводи апеляційних скарг, колегія суддів приходить до висновку, що апеляційна скарга не підлягає задоволенню виходячи з наступного.

Як убачається з матеріалів справи та встановлено судом першої інстанції, що співробітниками ГУ ДПС у м. Києві проведено документальну позапланову невиїзну перевірку з питань дотримання вимог своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб та військового збору з отриманого доходу у вигляді додаткового блага платника податків - фізичної особи ОСОБА\_1 (РНОКПП НОМЕР\_1) за період з 01.01.2017 по 31.12.2017, результати якої оформлені актом від 25.10.2019 №333/26-15-42-04-30/ НОМЕР\_1 (акт перевірки).

Згідно з висновками, викладеними в акті перевірки, перевіркою встановлені порушення:

- п. 179.1 ст. 179 розділу IV Кодексу з урахуванням вимог пп. [49.18.4 п. 49.18 ст. 49 Кодексу - податкову](#) декларацію про майновий стан і доходи за 2017 рік до ДПІ у Оболонському районі ГУ ДПС у м. Києві не подано;
- пп. «а» п. 176.1 п. 176, п. 44.1, п. 44.3 ст. 44 Кодексу, не надано до перевірки Книгу обліку доходів і витрат для визначення суми загального річного оподаткованого доходу;
- пп. 168.2.1 п. 168.2 ст. 168 з урахуванням вимог пп. «д» пп. 164.2.17, п. 164.2 ст. 164 Кодексу, не задекларовано річний оподатковуваний дохід за 2017 рік у сумі 1599648,65 грн., не перераховано до бюджету податкове зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб у сумі 287936,76 грн.;
- пп.1.2, пп. 1.3 п. 16-1 підрозділу 10 Розділу XX Перехідних положень Кодексу, не нараховано, не утримано та не перераховано до бюджету податкове зобов'язання з військового збору за 2017 рік у сумі 23994,73 грн.

На підставі вказаного акта від 25.10.2019, ГУ ДПС у м. Києві прийняті податкові повідомлення-рішення від 22.11.2019:

- №0089364204, яким збільшено суму грошового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб, що сплачується фізичними особами за результатами річного декларування

на загальну суму 359920,95 грн., з яких 287936,76 грн. - грошове зобов'язання, 71984,19 грн. - фінансові санкції;

- №0089424204, яким збільшено суму грошового зобов'язання з військового збору на загальну суму 29993,41 грн., з яких 23994,73 грн. - сума грошового зобов'язання та 5998,68 грн. - штрафні санкції;

- №0089424204, яким до позивача застосовано штрафні санкції в сумі 510,00 грн.;

- №0089384204, яким до позивача застосовано штрафні санкції в сумі 170,00 грн.

Не погоджуючись із зазначеними податковими повідомленнями-рішеннями, позивач звернувся до суду з адміністративним позовом.

Задовольняючи позовні вимоги, суд першої інстанції виходив з того, що обов'язок доказування правомірності прийнятого рішення покладено на відповідача, як на суб'єкта владних повноважень. Водночас відповідачем не надано належних та допустимих доказів правомірності нарахування визначених ним, сум податкового зобов'язання позивача.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, порядок їх адміністрування, права, обов'язки платників податків та зборів, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства регулюються [Податковим кодексом України](#) (далі - [ПК України](#)).

За змістом підпункту [16.1.4 пункту 16.1 статті 16 ПК України](#) платник податків зобов'язаний сплачувати податки та збори в строки та в розмірах, встановлених Кодексом та законами з питань митної справи.

Пунктом [36.1. статті 36 ПК України](#) встановлено, що податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи.

Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків, крім випадків, визначених цим Кодексом або законами з питань митної справи (пункт [36.5 статті 36 ПК України](#)).

Згідно з підпунктом [14.1.39 пунктом 14.1 статті 14 ПК України](#) грошове зобов'язання платника податків це 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.

Пунктом [164.1 ст.164 ПК України](#) установлено, що базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, з урахуванням особливостей, визначених цим розділом.

Загальний оподатковуваний дохід - це будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

Згідно з пп.[14.1.47 п.14.1 ст.14 ПК України](#) додаткові блага - це кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими

договорами (угодами), укладеними з таким платником податку (крім випадків, прямо передбачених нормами [розділу IV цього Кодексу](#)).

Перелік додаткових благ, які включаються до оподатковуваного доходу, встановлений підпунктом [164.2.17 пункту 164.2 статті 164 ПК України](#) є вичерпним.

Відповідно до пп. «д» пп.[164.2.17 п.164.2 ст.164 ПК України](#) до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включається дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених [статтею 165 цього Кодексу](#)) у вигляді основної суми боргу (кредиту) платника податку, прощеного (анульованого) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності, у разі якщо його сума перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року. Кредитор зобов'язаний повідомити платника податку - боржника шляхом направлення рекомендованого листа з повідомленням про вручення або шляхом укладення відповідного договору, або надання повідомлення боржнику під підпис особисто про прощення (анулювання) боргу та включити суму прощеного (анульованого) боргу до податкового розрахунку суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, за підсумками звітного періоду, у якому такий борг було прощено. Боржник самостійно сплачує податок з таких доходів та відображає їх у річній податковій декларації. У разі неповідомлення кредитором боржника про прощення (анулювання) боргу у порядку, визначеному цим підпунктом, такий кредитор зобов'язаний виконати всі обов'язки податкового агента щодо доходів, визначених цим підпунктом.

У зв'язку з політичною та фінансовою кризою, яка сталася у 2014 році та спричинила девальвацію національної валюти в Україні, враховуючи скрутне становище, в якому опинилися позичальники - фізичні особи, які отримали споживчі кредити в іноземній валюті, з 7 травня 2015 року підрозділ 1 [розділу XX "Перехідні положення" ПК](#) доповнений пунктом 8 на підставі Закону України "Про внесення змін до ПК щодо кредитних зобов'язань".

Метою запровадження вказаних положень є фактична реалізація положень Закону України «Про реструктуризацію кредитних зобов'язань з іноземної валюти в гривню», згідно з якими платникам податків надаються певні податкові преференції.

Відповідно до пункту 8 підрозділу 1 розділу XX «Перехідні положення» [ПК](#) не вважається додатковим благом платника податку та не включається до розрахунку загального місячного (річного) оподатковуваного доходу сума, прощена (анульована) кредитором у розмірі різниці між основною сумою боргу за фінансовим кредитом в іноземній валюті, визначена за офіційним курсом Національного банку України на дату зміни валюти зобов'язання за таким кредитом з іноземної валюти у гривню, та сумою такого боргу, визначеною за офіційним курсом Національного банку України станом на 1 січня 2014 року, а також сума процентів, комісії та/або штрафних санкцій (пені) за такими кредитами, прощених (анульованих) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним із процедурою його банкрутства, до закінчення строку позовної давності. Норми цього пункту застосовуються до фінансових кредитів в іноземній валюті, не погашених до 1 січня 2014 року.

Дія абзацу першого цього пункту поширюється на операції з прощення (анулювання) кредитором боржникові заборгованості за фінансовим кредитом в іноземній валюті, що здійснювалися починаючи з 1 січня 2015 року..

Тобто, курсова різниця, що виникла внаслідок знецінення національної валюти по відношенню до валюти прощеного боргу (кредиту), не відноситься до доходів платника податку та не підлягає оподаткуванню.

В силу колізійного принципу пріоритету норми акта, виданого пізніше, до правовідносин, які виникли у зв'язку із прощенням банками з 1 січня 2015 року боргу позичальникам за кредитами в іноземній валюті, які не було погашено до 1 січня 2014 року та валюту зобов'язання за якими було змінено з іноземної на національну, застосовуються норми пункту 8 підрозділу 1 [розділу XX "Перехідні положення" ПК](#).

Застосування вимог абзацу «д» підпункту [164.2.17 пункту 164.2 статті 164 ПК](#) має місце виключно у випадку перевищення суми прощеного (анульованого) кредитором боргу над сумою курсової різниці, обрахованої за правилами, передбаченими пунктом 8 підрозділу 1 [розділу XX "Перехідні положення" ПК](#).

Аналогічний правовий висновок Верховного Суду викладено у постановках від 15 травня 2018 року по справі №821/1594/17, від 19 липня 2019 року по справі №826/4240/18.

Отже, для правильного встановлення правової природи анульованого (прощеного) кредитором боргу (кредиту) позивача (як курсової різниці, розрахованої відповідно до пункту 8 підрозділу 1 [розділу XX «Перехідні положення» ПК](#), або додаткового блага, яке підлягає включенню до загального оподаткованого доходу фізичної особи) необхідною умовою є дослідження судом характеру угоди між кредитором та позичальником щодо відповідної реструктуризації боргу та прощення його частини, зокрема, чи було змінено валюту зобов'язання за таким кредитом з іноземної валюти у гривню.

Як встановлено судом першої інстанції та вбачається з матеріалів справи, що між позивачем та Акціонерним комерційним інноваційним банком «УкрСиббанк» був укладений договір про надання споживчого кредиту від 26.09.2007 №11223985000, відповідно до умов якого банк зобов'язується надати позичальнику кредитні кошти в іноземній валюті, Доллар США, в сумі 130857,00 доларів США, що дорівнює еквіваленту 660827,85 грн. за курсом НБУ на день укладання договору, а позичальник зобов'язується прийняти, належним чином використовувати і повернути Банку кредитні кошти та сплатити плату за кредит, в порядку та на умовах, зазначених в договорі.

Згідно умовами договору, цільове призначення (мета) кредиту - кредит надається позивальнику на його особисті потреби, а саме: придбання квартири за адресою: АДРЕСА\_1 .

Частиною другою [статті 77 КАС України](#) встановлено, що в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача.

У таких справах суб'єкт владних повноважень не може посилається на докази, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення, за винятком випадків, коли він доведе, що ним було вжито всіх можливих заходів для їх отримання до прийняття оскаржуваного рішення, але вони не були отримані з незалежних від нього причин.

В акті перевірки від 25.10.2019 №333/26-15-42-04-30/ НОМЕР\_1 відповідач посилається на лист АТ «УкрСиббанк» від 12.03.2019 №14-2.02/19139 про надання інформації та документальних підтверджень щодо прощеного боргу позичальнику ОСОБА\_1 .

Проте вказаний лист, на який податковий орган посилається як на документальне підтвердження факту отримання позивачем додаткового блага, яке відноситься до загального оподаткованого доходу за 2017 рік в матеріалах справи відсутній і не надавався відповідачем під час розгляду справи як у суді першої так і апеляційної інстанції.

Отже, відповідачем на час розгляду справи не було надано жодних прийнятних та переконливих доказів які б підтверджували суму додаткового блага.

Крім того, колегія суддів звертає увагу на те, що в силу положень підпункту [165.1.59 пункту 165.1 статті 165 ПК України](#) до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включається сума, прощена (анульована) кредитором у порядку, передбаченому законом щодо реструктуризації зобов'язань громадян України за кредитами в іноземній валюті, що отримані на придбання єдиного житла (іпотечні кредити).

Матеріали справи свідчать, що ОСОБА\_1 отримав у 2008 р. в ПАТ «УкрсибБанк» кредит на придбання квартири за адресою АДРЕСА\_1 .

Тобто, прощена банком сума може підпадати під дії названої норми.

Водночас Головне управління ДПС у м. Києві при прийнятті спірних податкових повідомлень-рішень наведеній обставині оцінку не надало взагалі.

З урахуванням зазначеного, колегія суддів погоджується з висновками суду першої інстанції щодо наявності підстав для задоволення позовних вимог.

При цьому колегія суддів критично ставиться до посилань відповідача на неврахування судом першої інстанції практики Верховного Суду.

Судова практика, на яку посилається відповідач у апеляційній скарзі, є нерелевантною обставинам даної справи та жодним чином не підтверджує доводів щодо правомірності прийняття оскаржуваних податкових повідомлень-рішень. Крім того, вказані рішення прийняті за іншого правового регулювання.

Так, зокрема у постановах від 23.05.2018 по справі №826/16188/16 і від 20 червня 2018 року у справі №804/4182/17 предметом спору було стягнення податкового боргу з податку на доходи фізичних осіб за 2015 році, а не скасування податкових повідомлень-рішень про нарахування сум податку на доходи фізичних осіб та військового податку за 2017 рік.

[Статтею 242 КАС України](#) встановлено, що рішення суду повинно ґрунтуватися на засадах верховенства права, бути законним і обґрунтованим. Законним є рішення, ухвалене судом відповідно до норм матеріального права при дотриманні норм процесуального права. Обґрунтованим є рішення, ухвалене судом на підставі повно і всебічно з'ясованих обставин в адміністративній справі, підтверджених тими доказами, які були досліджені в судовому засіданні, з наданням оцінки всім аргументам учасників справи.

Проаналізувавши доводи апеляційної скарги, колегія суддів вважає, що судом першої інстанції, під час розгляду справи та наданні оцінки позиціям сторін, дотримано необхідний баланс між обов'язком відповідача довести правомірність вчинення ним дій, передбачений частиною другою [статті 77 КАС України](#) та необхідністю позивача довести обставини на які він посилається, обґрунтовуючи протиправність оскаржуваних рішень, згідно з частиною першою цієї статті.

Водночас апеляційна скарга не містить належних та обґрунтованих доводів, які б спростували наведені висновки суду. У ній також не зазначено інших міркувань, які б не

були предметом оцінки судом першої інстанції та щодо яких не наведено мотивів відхилення такого аргументу.

З огляду на викладене, колегія суддів не знаходить підстав для скасування судового рішення з мотивів наведених в апеляційній скарзі.

Європейський суд з прав людини в рішенні у справі «Серявін та інші проти України» зазначив, що згідно з його усталеною практикою, яка відображає принцип, пов'язаний з належним здійсненням правосуддя, у рішеннях, зокрема, судів мають бути належним чином зазначені підстави, на яких вони ґрунтуються. Хоча пункт 1 [статті 6 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод](#) зобов'язує суди обґрунтовувати свої рішення, його не можна тлумачити як такий, що вимагає детальної відповіді на кожний аргумент. Міра, до якої суд має виконати обов'язок щодо обґрунтування рішення, може бути різною залежно від характеру рішення.

Доводи апеляційної скарги висновків суду попередньої інстанції не спростовують і не дають підстав для висновку, що окружним адміністративним судом при розгляді справи неправильно застосовано норми матеріального права, які регулюють спірні правовідносини чи порушено норми процесуального закону.

За правилами [статті 316 КАС України](#) суд апеляційної інстанції залишає апеляційну скаргу без задоволення, а рішення або ухвалу суду - без змін, якщо визнає, що суд першої інстанції правильно встановив обставини справи та ухвалив судове рішення з додержанням норм матеріального і процесуального права.

Керуючись статтями [315](#), [316](#), [321](#), [322](#), [325 Кодексу адміністративного судочинства України](#), суд,

## **ПОСТАНОВИВ**

Апеляційну скаргу Головного управління ДПС у м. Києві залишити без задоволення, а рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 08 червня 2021 року - без змін.

Постанова суду набирає законної сили з дати її прийняття та оскарженню не підлягає, крім випадків, передбачених пунктом 2 частини 5 [статті 328 КАС України](#).

Головуючий суддя І.О.Лічевецький

Суддя В.П.Мельничук

Суддя О.М.Оксененко