

Категорія справи № 804/3939/17

: Адміністративні справи; Справи зі спорів з приводу реалізації податкової політики та за зверненнями податкових органів із деякими видами вимог, зокрема зі спорів щодо; адміністрування окремих податків, зборів, платежів у тому числі:.

Надіслано судом: 21.07.2017. Зареєстровано: 23.07.2017. Оприлюднено: 25.07.2017.



ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ОКРУЖНИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД ПОСТАНОВА
ІМЕНЕМ УКРАЇНИ

13 липня 2017 р

.Справа №804/3939/17

Дніпропетровський окружний адміністративний суд у складі:

головуючого судді Верба І.О. при секретарі судового засідання Чмоні А.О.

розглянувши у відкритому судовому засіданні у місті Дніпрі адміністративну справу за адміністративним позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Обрій-V» до Головного управління ДФС у Дніпропетровській області про визнання протиправними дій, визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, -

ВСТАНОВИВ:

21 червня 2017 року Товариство з обмеженою відповідальністю «Обрій-V» звернулось до Дніпропетровського окружного адміністративного суду з адміністративним позовом до Головного управління ДФС у Дніпропетровській області, у якому позивач просить суд:

- визнати протиправними дії посадових осіб Головного управління ДФС у Дніпропетровській області щодо проведення документальної позапланової виїзної перевірки Товариства з обмеженою відповідальністю «Обрій-V» у зв'язку з неподанням звіту про контрольовані операції за 2015 рік після застосування штрафних санкцій (акт від 16 травня 2017 року №5021/04-36-14-19/36489282);

- визнати протиправним та скасувати податкове повідомлення-рішення від 8 червня 2017 року №0006541400.

В обґрунтування позову зазначено наступне:

- позивачем добровільно сплачені визначені контролюючим органом суми штрафу за неподання звіту про контрольовані операції згідно податкового повідомлення-рішення від 07.09.2016 року №0000261400;

- відповідачем повторно з того ж самого питання було проведено повторну перевірку та встановлено факт порушення підприємством підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України в частині неподання звіту про контрольовані операції за 2015 рік після застосування штрафних санкцій з порушення термінів подання;

- подання звіту про контрольовані операції за 2015 рік після застосування штрафних санкцій з порушенням терміну подання не передбачено;

- відповідно до пункту 120.3 статті 120 Податкового кодексу України, в редакції чинній на період сплати штрафу, зазначено, що сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє платника податку від обов'язку подання звіту про контрольовані операції, одна, не було встановлено строків подання такого звіту;
- позивачем подано 27 квітня 2017 року звіт про контрольовані операції за 2015 рік;
- норма пункту 120.3 статті 120 Податкового кодексу України, в редакції Закону №1797 від 21.12.2016 року, набрала чинності з 1 січня 2017 року, та не може встановлювати відповідальність для платника податків, оскільки закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії у часі. Ніхто не може відповідати за діяння, які на час їх вчинення не визначалися законом як правопорушення.

Позивачем подано клопотання про розгляд справи за його відсутності.

Розглянувши подані документи і матеріали, з'ясувавши фактичні обставини, на яких ґрунтується позов, оцінивши докази, які мають юридичне значення для розгляду справи і вирішення спору по суті, суд дійшов наступного висновку.

З матеріалів справи вбачається, що Західно-Донбаською ОДПІ ГУ ДФС у Дніпропетровській області відповідно до наказу від 12.07.2016 року №290 проведена позапланова документальна виїзна перевірка ТОВ «Обрій-V» (код ЄДРПОУ 36489282) з питань порушення пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України щодо складання та подання Звіту про контрольовані операції за 2015 рік.

За результатами перевірки 27.07.2016 року складено акт №59/04-10-14-01/36489282 (а.с.9-19).

Проведеною перевіркою встановлено, що платник податків фактично у періоді з 01.01.2015 року по 31.12.2015 року здійснював операції, які відповідають критеріям контрольованих операцій відповідно до підпунктів 39.2.1.1 та 39.2.1.7 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, а саме з ТОВ «Чорванаслчилик» (Республіка Узбекистан) із обсягом операцій в розмірі 16727091,13 грн. та з ТОВ «Насчилик» (Республіка Узбекистан) із обсягом операцій в розмірі 67523371,97 грн., що призвело до висновку про порушення платником податків підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України в частині не подання звіту про контрольовані операції за звітний період 2015 рік.

07.09.2016 року на підставі акту перевірки від 27.07.2016 року №59/04-10-14-01/36489282 контролюючим органом винесено податкове повідомлення-рішення №0000261400, яким до ТОВ «Обрій-V» за порушення підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України на підставі пункту 120.3 статті 120 Податкового кодексу України застосовано штраф у розмірі 365400 грн. (а.с.10).

ТОВ «Обрій-V» самостійно сплатив до бюджету суму штрафу за виявлене порушення платіжними дорученнями від 23.08.2016 року №384 в розмірі 100000 грн., від 12.10.2016 року №471 в розмірі 265400 грн. (а.с.21).

27.04.2017 року за реєстраційним №9270898650 ТОВ «Обрій-V» подало засобами телекомунікаційного зв'язку звіт про контрольовані операції за 2015 рік, в якому відображено операції визначені актом перевірки від 27.07.2016 року №59/04-10-14-01/36489282, що підтверджено квитанцією №2 (а.с.22-25).

В подальшому, відповідно до наказу Головного управління ДФС у Дніпропетровській області від 27.04.2017 року №2255-к була проведена документальна позапланова виїзна

перевірка ТОВ «Обрій-V» з питань дотримання вимог податкового законодавства України в частині неподання звіту про контрольовані операції за 2015 рік після застосування штрафних санкцій.

Наказ та направлення на проведення перевірки вручені 28.04.2017 року під розписку головному бухгалтеру ТОВ «Обрій-V» ОСОБА_3.

За результатами перевірки 16.05.2017 року контролюючим органом складено акт №5021/04-36-14-19/36489282, згідно висновків якого встановлено порушення підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України в частині подання звіту про контрольовані операції за 2015 рік після застосування штрафних санкцій з порушенням термінів подання (а.с.26-33).

Актом перевірки встановлено, що після застосування санкцій за неподання звіту про контрольовані операції за 2015 рік підприємством вказаний звіт було подано 27.04.2017 року за реєстраційним номером НОМЕР_1. При цьому зазначено, що операції по взаємовідносинам задекларовано у повному обсязі.

Заперечення платника податків на акт перевірки від 16.05.2017 року контролюючим органом були відхилені як необґрунтовані.

08.06.2017 року контролюючим органом на підставі акту перевірки від 16.05.2017 року №5021/04-36-14-19/36489282 винесено оскаржуване податкове повідомлення-рішення №0006541400, яким до ТОВ «Обрій-V» за порушення підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України на підставі підпункту 54.3.3. пункту 54.3 статті 54 та пункту 120.3 статті 120 Податкового кодексу України застосовано штраф у розмірі 706440 грн. (а.с.41).

Вирішуючи спір по суті, суд виходить із необхідності застосовування норм податкового законодавства, що діяли у спірному періоді, оскільки законодавство щодо трансфертного ціноутворення з 2013 року неоднаразово змінювалось.

Порядок складання та подання документації для податкового контролю відповідних операцій врегульований пунктом 39.4 статті 39 Податкового кодексу України.

Для цілей податкового контролю за трансфертним ціноутворенням звітним періодом є календарний рік.

Відповідно до пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України (в редакції, станом на 31.12.2015 року та до 31.12.2016 року):

- платники податків, обсяг контрольованих операцій яких з одним контрагентом перевищує 5 млн гривень (без урахування податку на додану вартість), зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, до 1 травня року, що настає за звітним, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

- форма звіту про контрольовані операції встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

При цьому, пунктом 120.3 статті 120 Податкового кодексу України (в редакції, станом на 31.12.2015 року та до 31.12.2016 року) встановлена відповідальність за неподання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного

ціноутворення або невключення до такого звіту інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції відповідно до вимог пункту 39.4 статті 39 цього Кодексу, що тягне за собою накладення штрафу у розмірі:

- 300 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, - у разі неподання (несвоєчасного подання) звіту про контрольовані операції;
- 1 відсоток суми контрольованих операцій, незадекларованих у поданому звіті про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, за всі незадекларовані контрольовані операції;
- 3 відсотки суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація, визначена підпунктом 39.4.6 пункту 39.4 статті 39 цього Кодексу, але не більше 200 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, за всі контрольовані операції, здійснені у відповідному звітному році.

Абзацом п'ятим пункту 120.3 статті 120 Податкового кодексу України (в редакції, станом на 31.12.2015 року та до 31.12.2016 року) встановлена норма, згідно якої сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє платника податку від обов'язку подання звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення.

Суд зазначає, що Податковий кодекс України в редакції до 31.12.2016 року включно не передбачав ані строку для подання звіту про контрольовані операції, у разі виявлення факту його неподання (у тому числі із застосуванням штрафу), ані відповідальності за неподання звіту у такому випадку.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 року №1797-VIII (далі - Закон №1797) змінені права та обов'язки платників податків при звітуванні щодо контрольованих операцій, а саме пункт підпункт 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України викладено у такій редакції:

- платники податків, які у звітному році здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, до 1 жовтня року, що настає за звітним, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису;
- у звіті про контрольовані операції зазначається інформація про всі контрольовані операції, здійснені платником податків у звітному періоді;
- у разі якщо платником податку виявлено, що у раніше поданому звіті про контрольовані операції інформація надана не в повному обсязі, містить помилки або недоліки, такий платник податків має право подати:
- - новий звіт до закінчення граничного строку подання звіту про контрольовані операції за такий самий звітний період;
- - уточнюючий звіт у разі його подання після закінчення граничного строку для відповідного звітного періоду;
- подання платником податку уточнюючого звіту про контрольовані операції не звільняє від відповідальності, передбаченої підпунктом 120.3 статті 120 цього Кодексу;

- платник податків під час проведення документальних перевірок не має права подавати уточнюючий звіт про контрольовані операції;
- форма та порядок складання звіту про контрольовані операції встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної фінансової політики.

Законом №1797 також викладено у новій редакції пункт 120.3 статті 120 Податкового кодексу України та доповнено вказану статтю пунктом 120.4, якими, передбачено відповідальність платника податків, зокрема:

1) пункт 120.3:

- неподання платником податків звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення або невиключення до такого звіту інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції відповідно до вимог пункту 39.4 статті 39 цього Кодексу тягне за собою накладення штрафу (штрафів) у розмірі 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, - у разі неподання звіту про контрольовані операції;
- сплата таких фінансових санкцій (штрафів) не звільняє платника податків від обов'язку подання звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення;
- неподання платником податків звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення після спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів), передбаченого цим пунктом, тягне за собою накладення штрафу у розмірі 5 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожен календарний день неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту) та/або документації з трансфертного ціноутворення";

2) пункт 120.4:

- несвоєчасне подання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або несвоєчасне декларування контрольованих операцій у поданому звіті відповідно до вимог пункту 39.4 статті 39 цього Кодексу тягне за собою накладення штрафу (штрафів) у розмірі, зокрема, одного розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, за кожний календарний день несвоєчасного подання звіту про контрольовані операції, але не більше 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року;

Надаючи оцінку правомірності застосування штрафу на підставі пункту 120.3 статті 120 Податкового кодексу України, суд зазначає, що один прожитковий мінімум для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) 2015 року складав 1218 грн., відповідно 5 таких розмірів дорівнює 6090 грн. (1218 грн. x 5).

При цьому, контролюючим органом застосований штраф у розмірі 706440 грн. за 116 днів неподання звіту (706440 грн. / 6090 грн.), тобто за період з 01.01.2017 року по 26.04.2017 року включно (116 днів = 31 день січня + 28 днів лютого + 31 день березня + 26 днів квітня).

На думку суду, притягнення платника податків до фінансової відповідальності у розглянутому випадку є неправомірним.

Так, відповідно до частини першої статті 58 Конституції України закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи.

В розглянутому випадку, нові норми почали діяти з 01.01.2017 року, отже, для застосування вказаної норми, склад правопорушення мав об'єктивно виникнути лише після вказаної дати.

Як вбачається з Рішення Конституційного Суду України від 9 лютого 1999 року №1/99-рп, частину першу статті 58 Конституції України щодо дії нормативно-правового акту в часі треба розуміти так, що вона починається з моменту набрання цим актом чинності і припиняється з втратою ним чинності, тобто до події, факту застосовується той закон або інший нормативно-правовий акт, під час дії якого вони настали або мали місце.

При цьому, відповідно зміст суб'єктивного права та обов'язку платника податків, у тому числі права та обов'язки платника податків, які виникли за фактом виявлення не подання звіту та застосування штрафу, належить визначати із застосуванням законодавства, яке діяло на момент виникнення відповідного права або обов'язку.

При виникненні суб'єктивного обов'язку платника податку подати звіт про контрольовані операції за 2015 рік у вересні 2016 року законодавець не обмежував платника податків періодом, протягом якого мав бути поданий такий звіт, та не встановлював, відповідно, відповідальність за таке неподання (в іншому випадку належало б констатувати притягнення особи до відповідальності за одне й теж саме правопорушення, що є неприпустимим).

Згідно вказаного правила «закон зворотної сили не має», дія закону чи іншого нормативно-правового акту поширюється тільки на ті відносини, які виникли після набуття ним чинності.

Це є однією з найважливіших гарантій правової стабільності, впевненості суб'єктів права в тому, що їх правове становище не погіршиться з прийняттям нового закону чи іншого нормативного акту, а також необхідною умовою довіри до держави і права, що зазначено в окремій думці судді Конституційного Суду України Козюбри М.І. стосовно Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів).

Суд дійшов висновку, що платник податків зберігає і в 2017 році право на подання звіту про контрольовані операції за 2015 рік, оскільки законодавець прямо не передбачив окремих перехідних та спеціальних норм права для таких правовідносин, що фактично неможливо з огляду на норму прямої дії - статті 58 Конституції України, отже, й права платника податків, що виникли на підставі пункту 39.4 статті 99 Податкового кодексу України мають ним реалізовуватись та не можуть бути обмежені або виключені, у тому числі за рішенням контролюючого органу або суду.

На думку суду, контролюючий орган, здійснивши донарахування податку на прибуток у спірних правовідносинах порушив статтю 1 Протоколу 1 Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод, яка ратифікована Законом України «Про ратифікацію Конвенції про захист прав і основних свобод людини 1950 року, Першого протоколу та протоколів № 2, 4, 7 та 11 до Конвенції», а саме право на мирне володіння особою своїм майном, що також є невід'ємним правом на повагу до своєї власності.

Так, відповідно до статті 1 Протоколу 1 кожна юридична особа має право на мирне володіння своїм майном.

Конвенція, залишаючи за державною владою велику свободу відносно рішень в сфері економічної та соціальної політики, підтверджує, що таке втручання в гарантовані права не буде повільним.

Мирне володіння означає, що порушення принципу, встановленому у першому реченні, може мати місце і за відсутності прямого або фізичного втручання у право власності. Так, наприклад, порушення може мати форму позбавлення можливості використати власність, ненадання дозволів, або інших форм перешкоджання реалізації права власності, що є наслідком застосування законодавства або заходів органів державної влади (рішення Європейського суду у справі *Wiggins v. United Kingdom* Appl. 7456/76 (1976)).

Судом не була встановлена розумна соразмірність між використаними засобами та тією метою, на яку податковим органом була направлена міра, що є замахом на обмеження позивача у реалізації права власності на своє майно.

Належить зазначити також порушення суб'єктом владних повноважень принципу захисту обґрунтованих сподівань (*reasonable expectations*), який тісно пов'язаний із принципом юридичної визначеності (*legal certainty*) і є невід'ємним елементом принципу правової держави та верховенства права.

Сприяття верховенства права як конституційного принципу вимагає того, аби будь-яка особа, перед тим, як вдатися до певних дій, мала змогу знати заздалегідь, які правові наслідки настануть.

Сутність принципу правової визначеності Європейський суд визначив як забезпечення передбачуваності ситуації та правовідносин у сферах, що регулюються, цей принцип не дозволяє державі посилається на відсутність певного правового акту, який визначає механізм реалізації прав і свобод громадян, закріплених у конституційних та інших актах.

Як відзначав Європейський суд принцип правової визначеності означає, що зацікавлені особи повинні мати змогу покладатись на зобов'язання, взяті державою, навіть якщо такі зобов'язання містяться в законодавчому акті, який загалом не має автоматичної прямої дії.

Така дія названого принципу пов'язана із іншим принципом відповідальності держави, який полягає в тому, що держава не може посилається на власне порушення зобов'язань для запобігання такої відповідальності.

З огляду на викладене, суд задовольняє позовні вимоги в частині визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення та присуджує судовий збір у сплаченому розмірі 10596,60 грн. на користь позивача.

Вирішуючи позовні вимоги про визнання протиправними дій щодо проведення документальної позапланової виїзної перевірки, суд виходить із наступного.

Підстави проведення вказаного виду перевірки передбачені Податковим кодексом України, зокрема, статтями 39, 78.

Відповідно до позиції Верховного Суду України, висловленій в постанові від 24 грудня 2010 року у справі за позовом товариства з обмеженою відповідальністю «Foods and Goods L. T. D.» до Державної податкової інспекції у Калінінському районі м. Донецька, третя особа - Державна податкова адміністрація в Донецькій області, про скасування рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій, платник податків, який вважає порушенням порядок та підстави призначення податкової перевірки щодо нього, має захищати свої права шляхом не допуску посадових осіб контролюючого органу до такої перевірки. Якщо ж

допуск до проведення перевірки відбувся, в подальшому предметом розгляду в суді має бути лише суть виявлених порушень податкового та іншого законодавства, дотримання якого контролюється контролюючими органами.

Тобто, згідно з правовою позицією Верховного Суду України, саме на етапі допуску до перевірки платник податків може поставити питання про необґрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного та необґрунтованого здійснення контролю щодо себе. Водночас, допуск до перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, допущених контролюючим органом при призначенні перевірки.

З огляду на наведене, позовні вимоги, спрямовані на оскарження рішень дій контролюючих органів щодо призначення та/або проведення перевірок можуть бути задоволені лише в тому разі, якщо до моменту винесення судового рішення не відбулося допуску посадових осіб контролюючого органу до спірної перевірки.

В розглянутому випадку в задоволенні позовних вимог про визнання протиправними дій щодо проведення перевірки суд відмовляє, оскільки правові наслідки оскаржуваних дій за таких обставин є вичерпаними, а отже, задоволення позову не може призвести до відновлення порушених прав платника податків, оскільки після проведення перевірки права платника податків порушують лише наслідки проведення відповідної перевірки.

Крім того, платник податків не надав обґрунтування таким позовним вимогам.

Керуючись статтями 158-163 Кодексу адміністративного судочинства України, суд, -

ПОСТАНОВИВ:

Адміністративний позов Товариства з обмеженою відповідальністю «Обрій-V» до Головного управління ДФС у Дніпропетровській області про визнання протиправними дій, визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення - задовольнити частково.

Визнати протиправним та скасувати податкове повідомлення-рішення від 8 червня 2017 року №0006541400, винесене Головним управлінням ДФС у Дніпропетровській області.

В задоволенні іншої частини позовних вимог відмовити.

Присудити на користь Товариства з обмеженою відповідальністю «Обрій-V» за рахунок бюджетних асигнувань Головного управління ДФС у Дніпропетровській області судовий збір у розмірі 10596,60 грн.

Постанова суду набирає законної сили відповідно до статті 254 Кодексу адміністративного судочинства України та може бути оскаржена в порядку та у строки, встановлені статтею 186 Кодексу адміністративного судочинства України.

Повний текст постанови складений 21 липня 2017 року.

Суддя

І.О. Верба