

КОРПОРАТИВНЕ ПРАВО

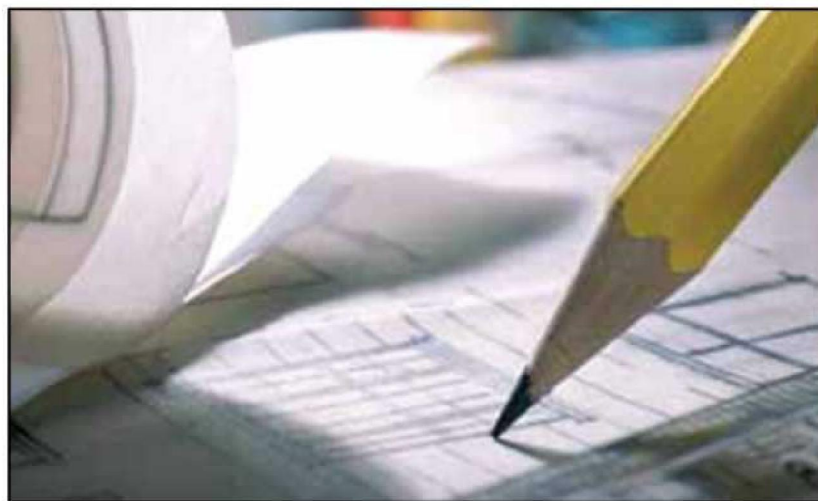
Фіскальні аспекти митної вартості

Суттєві моменти із практики спорів

Олександр МІНІН
Старший партнер
ЮФ «КМ Партнери»

Наразі виникає багато спорів при визначенні митної вартості як бази для застосування податків, що стягуються при імпорті, зокрема ПДВ та ввізного мита. Спори виникають, у тому числі щодо минулих періодів, зокрема з питань включення роялті, витрат на транспортування до кордону України, завантаження, розвантаження тощо.

Переважна більшість таких спорів пов'язана із визначенням митної вартості за ціною договору відповід-



но до ст. 267 Митного кодексу України (далі – МКУ). У податковому плані ці спори мають наслідком донарахування митними орга-

нами ПДВ та ввізного мита щодо імпортованих товарів із застосуванням штрафних санкцій.

Продовження на стор. 9 >>

ТЕМА НОМЕРА:

Податкове право



Л. Тарасенко

О. Мінін

О. Файзієва

В. Фоменко

Фіскальні аспекти митної вартості

Суттєві моменти із практики спорів

Олександр МІНІН
Старший партнер
ЮФ «КМ Партнери»

Закінчення. Початок на стор. 1 >>

У цій статті ми розглядаємо деякі суттєві моменти із практики цих спорів.

І. Стосовно періодів, щодо яких митна вартість визначена за ст. 267 МКУ може застосовуватися або цілей оподаткування, можемо сказати наступне.

1. Відповідно до ч. 3 ст. 1 Закону «Про систему оподаткування», ставки, механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування.

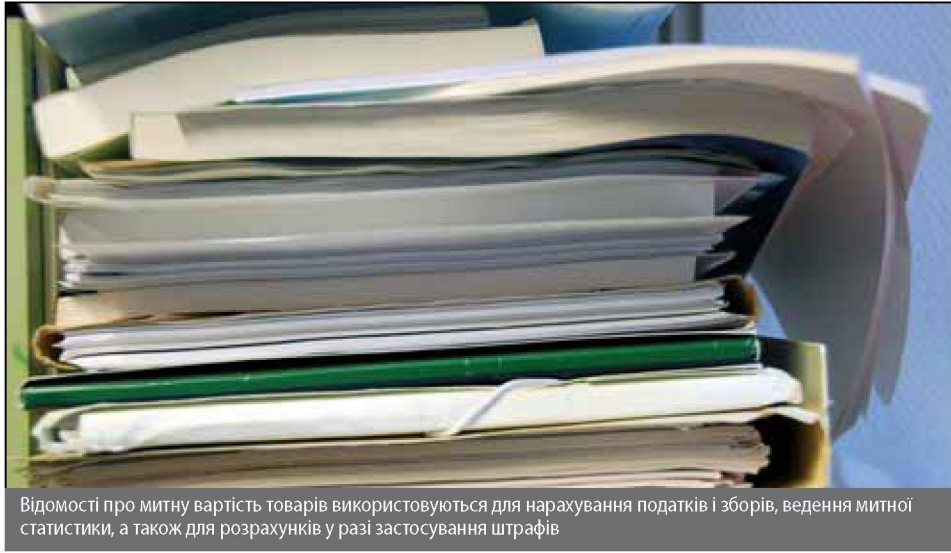
Ввізне мито нараховується і сплачується відповідно до спеціального Закону – «Про Єдиний митний тариф». Відповідно до ст. 17 «Нарахування та сплата мита» вказаного Закону: «Мито нараховується митним органом України відповідно до положень цього Закону і ставок Єдиного митного тарифу України, чинними на день подання митної декларації...»

У редакції Закону станом до 20.03.2006 р. містилася ст. 16 «Митна вартість», якою встановлено: «Нарахування мита на товари та інші предмети, що підлягають митному обкладенню, провадиться на базі їх митної вартості, тобто [...] При явній невідповідності заявленої митної вартості товарів та інших предметів вартості, що визначається відповідно до положень цієї статті, або у разі неможливості перевірки її обчислення, митні органи України визначають митну вартість послідовно на основі ціни на ідентичні товари та інші предмети, ціни на подібні товари та інші предмети, що діють у провідних країнах-експортерах зазначених товарів та інших предметів».

Тобто для цілей оподаткування ввізним митом у період до 20.03.2006 р. застосовується митна вартість, визначена відповідно до ст. 16 Закону України «Про Єдиний митний тариф», а не за ст. 267 МКУ.

Стаття 16 за формулюванням дещо відмінна від ст. 267 МКУ. Ст. 16 також встановлено спеціальний порядок дій у разі виявлення невідповідності заявленої митної вартості: (1) визначення митними органами митної вартості тільки у разі виявлення явної невідповідності, і (2) у такому випадку для цілей нарахування ввізного мита митні органи мали визначати митну вартість послідовно на основі ціни на ідентичні товари, ціни на подібні товари, що діють у провідних країнах-експортерах.

Оскільки для цілей оподаткування ПДВ ввізне мито



Відомості про митну вартість товарів використовуються для нарахування податків і зборів, ведення митної статистики, а також для розрахунків у разі застосування штрафів

включається до бази оподаткування (п. 4.3 ст. 4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»), питання правильного застосування ввізного мита має безпосередній вплив і на суму ПДВ.

2. Власне ст. 267 МКУ також змінювалася. У чинній редакції вона почала діяти теж лише з 20.03.06 р.

3. Варто звернути увагу, що і власне МКУ у редакції, яка діяла до 20.03.2006 р., не передбачав застосування для цілей оподаткування у цілому даних щодо митної вартості відмінних від декларованих імпортером.

Так, ст. 261 МКУ у редакції, яка діяла до 20.03.2006 р., було встановлено:

«Відомості про митну вартість товарів, заявлені декларантом під час переміщення товарів через митний кордон України і прийняті митним органом, використовуються для нарахування податків і зборів, ведення митної статистики, а також у відповідних випадках для розрахунків у разі застосування штрафів, інших санкцій та стягнень, встановлених законами України».

4. Виходячи з викладеного вище, застосовувати до періодів до 19.03.06 р. включно ст. 267 МКУ для цілей нарахування податків безпідставно, з огляду на доктрину *lex aeterna non valet* – «закон зворотної сили не має».

5. Такий висновок, навіть з урахуванням збігу більшої зберігає свою актуальність:

- для деяких існуючих спорів з митними органами, які охоплюють і періоди до 19.03.2006 р.;
- з огляду на відсутність, на думку митних органів, обмеження у часі для митних органів щодо проведення перевірок минулих періодів і здійснення донарахувань за ними: митні органи посилюються, що обмеження щодо донарахувань періодом у три роки (1095 днів) за п.п. 15.1.1. ст. 15 Закону № 2181, до якого всі звикли, – «...податковий орган має право самостійно

визначити суму податкових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Законом, не пізніше закінчення 1095 дня...» – поширюється тільки на податкові органи, як це і зазначено у тексті Закону, і не застосовується до митних органів.

II. Для цілей нарахування ПДВ може бути застосована тільки митна вартість, вказана у ввізній митній декларації (а отже, при коригуванні митної вартості і використання для нарахування ПДВ скоригованої митної вартості мають обов'язково вноситися зміни до ВМД).

База оподаткування ПДВ при імпорті товарів визначена Законом «Про податок на додану вартість» спеціально: «Для товарів, які імпортуються на митну територію України платниками податку, базою оподаткування є договір (контрактна) вартість таких товарів, але не менша митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації...» Тобто базою оподаткування за профільним Законом з ПДВ є не просто митна вартість, а митна вартість, зазначена у ввізній митній декларації.

Таким чином, без внесення до ВМД даних щодо скоригованої митними органами митної вартості відсутня база для нарахування ПДВ відмінна від тієї, що вказана декларантом, а отже, і підстави для донарахувань відсутні.

Питання внесення змін до ВМД у разі коригування митної вартості митними органами суттєве також і з огляду на те, що відповідно до п.п. 7.2.7. ст. 7 Закону про ПДВ «У разі імпорту товарів на митну територію України документом, що засвідчує право на отримання податкового кредиту, вважається вантажна митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку на додану вартість...». Зрозуміло, що за відсутності такої ВМД із зазначенням повної суми ПДВ, сплаченої з урахуванням коригування митної вартості митними органами,

імпортер не матиме права на включення доплаченої суми ПДВ до податкового кредиту. Це стає фактично санкцією, а така санкція не передбачена Законом.

III. Чи можуть бути застосовані санкції за податковими законами у разі виникнення спору щодо правильності визначення митної вартості?

З питання можливості застосування санкцій за ст. 17 Закону № 2181, на яких, як правило, наполягають митники – вони не є застосовними щодо ввізного мита та ПДВ, оскільки за відповідними законами обов'язок нарахування цих податків при імпорті (податкових зобов'язань) покладений на митні органи:

1. Пунктом 1 ст. 17 Закону України «Про Єдиний митний тариф» встановлено, що: «Мито нараховується митним органом України відповідно до положень цього Закону і ставок Єдиного митного тарифу України, чинними на день подання митної декларації...». Ст. 10 Закону України «Про податок на додану вартість» встановлено: «Особами, відповідальними за нарахування, утримання та сплату (перерахування) податку до бюджету, є: митний орган при справлянні податку з осіб, визначених у пункті 2.4 статті 2 цього Закону...».

Тобто, за законами з питань оподаткування обов'язок з нарахування ввізного мита та ПДВ при імпорті покладено на митні органи.

2. Відповідно до п.п. 4.2.2. (г) ст. 4 Закону № 2181: «Контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податків у разі якщо: згідно із законами з питань оподаткування особою, відповідальною за нарахування окремого податку або збору (обов'язкового платежу), є контролюючий орган».

3. У свою чергу п.п. 4.2.1. ст. 4 вказаного Закону встановлено: «Якщо згідно з нормами цього пункту сума податкового зобов'язання

розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність та повноту нарахування такої суми, проте несе відповідальність за своєчасне і повне погашення нарахуваного податкового зобов'язання та має право на оскарження цієї суми у порядку, встановленому цим Законом».

Наведене положення кореспондує з положенням п.п. 17.1.5. ст. 17 Закону № 2181: «У разі, коли контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання платника податків за підставами, визначеними у підпункті (г) підпункту 4.2.2 пункту 4.2 статті 4 цього Закону, штрафні санкції не застосовуються, за винятком випадків, які підпадають під дію підпункту 17.1.7 цього пункту».

Отже, оскільки за законом податкові зобов'язання визначаються саме митними органами, то до імпортера штрафні санкції, пов'язані із заниженням податкових зобов'язань, не можуть бути застосовані у будь-якому випадку.

4. Додатково зауважимо, що у митних органів відсутні підстави для визначення податкових зобов'язань зокрема з ПДВ з посиланням на пункти інші, ніж вищевказаний 4.2.2. (г) Закону № 2181.

Донарахування з посиланням на інші підпункти – (б) чи (в) вказаного п.п. 4.2.2. – можливе як донарахування податкових зобов'язань заявлених імпортером у податкових деклараціях. Однак податкова декларація з ПДВ згідно з Законом «Про податок на додану вартість» і виданих на його виконання актів державної податкової служби подається до органів державної податкової служби. Подання чи надання такої декларації митним органом не передбачено. За цих обставин, митний орган не може в принципі виявити якогось заниження зобов'язань з цього податку у податковій декларації. Для повноти викладення зауважимо, що заниження по сумі ПДВ до сплати до бюджету і не може бути виявлено при аналізі лише митної декларації з огляду на природу цього податку. Для бізнесу він носить «транзитний» характер, і сума сплачена при імпорті стає кредитом на зменшення суми податку до сплати до бюджету власне при поданні узагальнюючої декларації з ПДВ.

Позиція, викладена у цьому підрозділі підтверджується і судовою практикою, зокрема Верховного Суду України. Так, в Постанові від 2 червня 2009 року у справі за позовом ТОВ «Юнік Фарма» до Житомирської митниці Верховний Суд України постановив:

«...Відповідно до п.п. 4.2.1. п. 4.2. ст. 4 Закону № 2181-III, якщо згідно з нормами цього пункту сума податкового зобов'язання розраховується контролюючим органом, платник податків не несе відповідальності за своєчасність, достовірність та повноту нарахування суми, проте несе відповідальність за своєчасне і повне погашення нарахуваного податкового зобов'язання [...]». Враховуючи наведене, Митниця не мала правових підстав для оскаржуваного податкового повідомлення [...]». Оскаржуване податкове повідомлення, прийняте Митницею з посиланням на результати [...] перевірки та [...] підпункту 4.2.2. п. 4.2. ст. 4 Закону № 2181-III, суперечить Закону. Дія наведеної норми не поширюється на відповідача. Так згідно з цим підпунктом контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податків у разі, якщо цей орган унаслідок проведення [...] перевірки виявляє [...] помилки у поданій платником податків податковій декларації, які призвели до заниження [...] податкового зобов'язання. Оспорюване ж податкове повідомлення не є наслідком згаданих помилок, виявлених у поданій позивачем податковій декларації».

Оскільки, відповідно до Порядку заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 30.15.1997р. № 166, податкова декларація подається до податкового органу, то саме він наділений повноваженнями на проведення [...] перевірки на підставі підпункту 4.2.2. п. 4.2. ст. 4 Закону № 2181-III...»

5. Що стосується можливої відповідальності імпортерів, то вона стосується правильності надання інформації, необхідної для визначення бази оподаткування, а не власне визначення податкових зобов'язань. Так, наприклад, для цілей ПДВ Законом «Про податок на додану вартість» прямо визначено: «Платники податку, визначені у пункті 2.4 статті 2 цього Закону, відповідають за дотримання правил надання інформації для розрахунку бази оподаткування (суми податку, належного до сплати) особою, визначеною в підпункті (б) пункту 10.1 цієї статті».

Тобто вважаємо, що відповідальність у таких випадках встановлена спеціально, і зокрема митним законодавством (наприклад, ст. 355 МКУ).

Що ж стосується санкцій, передбачених ст. 17 Закону № 2181, то вони не поширюються на такі випадки.