

Податковий спір: чим ще керуватися, крім Податкового кодексу?

(НА ПРИКЛАДІ З ПРАКТИКИ)



Олександр МІНІН,
старший партнер КМ Партнери

Нещодавно в одній зі справ у суді розглядався такий аргумент, що податкова перевірка була проведена під час дії мораторію на перевірки, тому вже навіть цього було б достатньо для визнання незаконними та скасування ППР, винесених за результатами такої незаконної перевірки (хоча у справі наводилися також інші аргументи на користь платника податку).

Однак суд першої інстанції не погодився з твердженням про незаконність перевірки з тих підстав (як зазначено в судовому рішенні), що виключно Податковим кодексом України (далі — ПКУ) регулюються питання щодо справляння податків і зборів, а також визначається компетенція конт-

На цьому прикладі варто розглянути, чи дійсно все, що стосується дій, пов'язаних з податками, обмежується виключно ПКУ, а також чи мають братися до уваги обмеження для контролюючих органів, які встановлюються іншими законами. Забігаючи наперед, варто зазначити, що апеляційний суд не погодився з рішенням суду першої інстанції з цього питання та визнав проведення перевірки під час мораторію діями, які порушують закон.

Зокрема, ПКУ визначає компетенцію, повноваження та обов'язки контролюючих органів. При цьому п. 41.3 ПКУ встановлено, що повноваження та функції контролюючих органів визначаються цим Кодексом, Митним кодексом України та законами України. Окрім того, п. 3.1 ПКУ визначає, що податкове законодавство України складається з Конституції України та цього Кодексу.

Водночас ч. 2 ст. 19 Конституції України встановлює, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Тобто навіть ПКУ таким чином передбачає необхідність дотримання контролюючими органами та їх посадовими особами не лише вимог ПКУ, але й вимог інших законів у частині, в якій вони регулюють реалізацію повноважень

ч. 1 ст. 1 цього Закону. Отже, при реалізації податківцями службових повноважень повинні виконуватися також вимоги Закону України «Про державну службу» №889-VIII, зокрема ст. 4: «Державна служба здійснюється з дотриманням таких принципів: законності — обов'язок державного службовця діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України...».

Ст. 8 Закону України «Про державну службу» встановлені такі обов'язки державного службовця (в тому числі службових осіб органів ДФС): «Державний службовець зобов'язаний дотримуватися Конституції та законів України, діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України; дотримуватися принципів державної служби та правил етичної поведінки...».

Водночас ПКУ прямо не адресує необхідність посадовим особам органів ДФС дотримуватися, наприклад, правил етичної поведінки. Отже, якщо керуватися логікою суду першої інстанції у згаданій справі, то вимога щодо етичної поведінки та інші вимоги ЗУ «Про державну службу» необов'язкові для податківців, оскільки такі норми не викладені в ПКУ? Такий висновок вбачається хибним.

Тож ПКУ не вважається єдиним законодавчим актом, якого мають дотримуватися службові особи органів ДФС України у процесі реалізації своїх службових повноважень. Як Конституція України, так і ПКУ (пряма вказівка в п. 41.3) вимагають від податківців дотримуватися всіх вимог усіх доречних законів у процесі здійснення діяльності.

ПКУ встановлює загальні засади та вимоги до проведення перевірок платників податків, права та обов'язки контролюючих органів і платників податків під час проведення перевірок. Закон №1728-VIII, встановивши мораторій на проведення перевірок органами державного нагляду (в тому числі органами ДФС), фактично встановив додаткове правило, додаткові межі й обмеження діяльності органів ДФС та їх посадових осіб під час призначення і проведення перевірок платників податків.

Тому дії податківців з проведення перевірки всупереч Закону України «Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 03.11.2016 р. №1728-VIII, яким був встановлений

мораторій (у тому числі на проведення податкових перевірок), слід кваліфікувати як незаконні.

Як висновок з цієї історії, аналізуючи дії податківців на предмет дотримання вимог законності їх втручання, варто пам'ятати не тільки про ПКУ, але й не забувати перевіряти такі дії на предмет дотримання вимог інших законів, які можуть бути доречними.

Також необхідно нагадати про доцільність у спорі все піддавати сумніву та перевіряти весь той ланцюжок і зазначені правові підстави, які призвели до спору. Наприклад, у згадуваній вище справі наявність мораторію принаймні за Законом «Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» на час проведення перевірки (на початку 2018 р.) не ставилася під сумнів. Однак як щодо решти 2018 р., після публікації

ПКУ не вважається єдиним законодавчим актом, якого мають дотримуватися службові особи органів ДФС

ролюючих органів, у тому числі щодо перевірок. На час проведення перевірки ПКУ не містив положень про обмеження або мораторії на її проведення. Посилання на запровадження мораторію Законом України «Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» є недоречними, а тому немає підстав для твердження про проведення перевірки за наявності на це законодавчої заборони.

контролюючих органів та їх посадових осіб.

Наприклад, посадові особи податкових органів належать до державних службовців, оскільки відповідно до положень ст. 2 Закону України «Про державну службу» №889-VIII, посада державної служби — це визначена структурою і штатним розписом первинна структурна одиниця державного органу зі встановленими згідно із законодавством посадовими обов'язками в межах повноважень, визначених



23.02.2018 р. постанови Кабміну, якою органи ДФСУ були вилучені з-під дії мораторію? Насправді, тут не все так просто.

Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 05.04.2007 р. №877-V (далі — Закон №877-V) до державного нагляду за загальним визначенням відносить здійснення перевірок контролюючими органами.

В редакції, що діяла до 01.01.2017 р., містився виняток (ч. 2 ст. 2): «Дія цього Закону не поширюється на відносини, що виникають під час здійснення заходів контролю органами державної фіскальної служби, валютного контролю, державного експортного контролю, контролю за дотриманням бюджетного законодавства, банківського нагляду...».

Проте з 01.01.2017 р. до цих положень були внесені зміни Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» щодо лібералізації системи державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», яким органи державної фіскальної служби були виключені з такого переліку органів, на які не поширюється дія Закону №877-V.

Надалі був прийнятий Закон України «Про тимчасові особ-

ливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 03.11.2016 р. №1728-VIII (Закон №1728-VIII), ст. 1 якого визначено: «В цьому Законі терміни «державний нагляд (контроль)», «заходи державного нагляду (контролю)», «органи державного нагляду (контролю)» вживаються у значеннях, наведених в Законі України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності».

Оскільки, як показано вище, дія Закону №877-V поширюється на органи ДФС України, на них поширюється і дія Закону №1728-VIII. Ст. 2 Закону №1728-VIII набула такої редакції з 01.01.2018 р.: «Встановити до 31.12.2018 р. мораторій на проведення органами державного нагляду (контролю) планових заходів зі здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності». Із зазначеного вбачається, що дія Закону №1728-VIII щодо встановлення мораторію на перевірки поширювалася, зокрема, на органи ДФС України.

Наведене вище підтверджується також тим, що у ст. 6 Закону №1728-VIII (в редакції, що діяла до 01.01.2018 р.), яким був встановлений мораторій на перевірки, в тому числі податкові перевірки, прямо передбачався виняток: «Дія цього Закону не поширюється на відно-

сини, що виникають під час проведення заходів нагляду (контролю) центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, та його територіальними органами...».

Водночас у редакції 01.01.2018 р. положення ст. 6 Закону №1728-VIII викладені таким чином: «Дія цього

ліку органів державного нагляду (контролю), на які не поширюється дія Закону України «Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» (далі — *Постанова КМУ №1104*), якою затвердив перелік державних органів, на які не поширюється дія Закону №1728-VIII, до якого було включено



У спорі з податківцями варто все піддавати сумніву та перевіряти

Закону не поширюється на відносини, що виникають під час проведення заходів нагляду (контролю) органами, перелік яких встановлюється Кабінетом Міністрів України».

Отже, проведення планових перевірок у 2018 р. загалом було заборонено (під мораторієм), доки щодо відповідних органів не буде встановлений виняток Кабінетом Міністрів.

Кабінет Міністрів України прийняв Постанову від 18.12.2017 р. №1104 «Про затвердження пере-

ДФСУ та її територіальні органи. Однак ця Постанова була оприлюднена лише 23.02.2018 р. (відповідно, набула чинності не раніше цієї дати).

Щодо цієї ситуації, зокрема, у Постанові від 11.07.2018 р. у справі №820/238/18 Харківського апеляційного адміністративного суду зазначено: «З 01.01.2018 р. набрав чинності Закон України «Про Державний бюджет України на 2018 р.», п. 9 «Прикінцевих положень» якого були внесені зміни до Закону України «Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 03.11.2016 р. №1728-VIII, а також продовжено на 2018 р. дію мораторію на перевірки господарської діяльності.

Ст. 6 Закону №1728-VIII також визначено, що дія цього Закону не поширюється на відносини, які виникають під час проведення заходів нагляду (контролю) органами, перелік яких встановлюється Кабінетом Міністрів України. Отже, саме на уряд з 01.01.2018 р. покладається обов'язок визначити перелік державних органів, на які не поширюються положення Закону №1728-VIII, тоді як до 01.01.2018 р. ці органи були визначені у ст. 6 зазначеного нормативного акту.

Постановою КМ України від 18.12.2017 р. №1104 затверджено Перелік органів державного нагляду (контролю), на які не поширюється дія Закону України «Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 03.11.2016 р. №1728-VIII.

Таким чином, колегія суддів дійшла висновку, що проведення контрольних заходів податковими органами у період з 01.01.2018 р. до 23.02.2018 р. підпадало під дію Закону №1728 у редакції п. 9 «Прикінцевих положень» Закону України «Про Державний бюджет України на 2018 р.». Суд першої інстанції не взяв до уваги наведені вище законодавчі норми, що призвело до неправильного вирішення спору по суті».



«Євробляхи»: чи є кінець у цієї історії?

При цьому, як зазначено безпосередньо у тексті Постанови КМУ №1104, вона набуває чинності з моменту опублікування, яке відбулося лише 23.02.2018 р. Таким чином, до 23.02.2018 р. мораторій за Законом №1728-VIII на перевірки діяв у повному обсязі.

Такий висновок підтверджує, зокрема, Державна регуляторна служба України, яка на своєму офіційному сайті оприлюднила позицію, що заборона на проведення планових заходів державного нагляду (контролю) поширювалася на всі без винятку планові заходи, які призначалися та проводилися до 23.02.2018 р.: «Органи державного нагляду (контролю), включені до Переліку, набули право на проведення планових заходів тільки після опублікування Переліку. Відповідно, планові заходи державного нагляду (контролю), які мали відбуватися протягом періоду з 01.01.2018 р. до дня опублікування Переліку, не могли бути проведені».

Що ж після 23.02.2018 р.? Насправді, є підстави стверджувати, що Постанова КМУ №1104 не підлягає застосуванню й надалі, тобто після 23.02.2018 р., оскільки вона була прийнята за межами повноважень Кабміну на момент її прийняття.

Прийняття вказаної Постанови КМУ відбулось 18.12.2017 р., але на той час Кабінет Міністрів України не мав повноважень на прийняття такого переліку винятків. Повноваження на прийняття Постанови (встановлення переліку винятків з-під мораторію) Кабінет Міністрів України набув лише після набрання чинності новою редакцією ст. 6 Закону №1728-VIII «Про тимчасові особливості здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності», яка була запроваджена п. 9 Прикінцевих положень Закону «Про державний бюджет України на 2018 р.» №2246-XIX від 07.12.2018 р., який згідно з п. 1 Прикінцевих положень набув чинності з 01.01.2018 р.

Тобто Кабінет Міністрів України набув повноваження визначати відповідний перелік лише з 01.01.2018 р., а станом на 18.12.2017 р. Кабінет Міністрів України не мав відповідних повноважень, а отже, Постанова №1104 є прийнятною супереччю положенням ч. 2 ст. 19 Конституції України.

Отже, є аргумент, що Кабмін так і не прийняв винятки з-під дії мораторію 2018 р. органів ДФС у межах повноважень. Постанова від 18.12.2017 р. була прийнята за відсутності на це повноважень, а тому не підлягає застосуванню. Відповідно, мораторій на перевірки ДФС можна розглядати як такий, що діяв упродовж усього 2018 р.

Можливо, для когось з платників податків ці міркування виявляться корисними. Тож при податковому спорі необхідно все перевіряти та піддавати сумніву. Важливі аргументи для платника податку можуть бути й за межами Податкового кодексу. [✎](#)

Президент України Володимир Зеленський внесе для розгляду законопроект про відтермінування штрафів за нерозмитнені автомобілі на першому засідан-

ні ВРУ. Процедури розмитнення мають бути вдосконалені. Про це повідомляє офіційне інтернет-представництво Президента України.



Герман ТАСЛІЦЬКИЙ,
директор Delta International Services



Питання «євроблях» за портуванням керівництва країни протягом 2014–2018 рр. стало національною проблемою не лише через оподаткування чи екологію, але й через розподіл українського суспільства на прихильників та противників вигаданого механізму ввезення автотранспортних засобів, завдяки якому використовувалися прогалини чинного на той момент митного законодавства.

Нам відомо про декілька спроб вирішення цієї проблеми. Першою спробою був ЗУ «Про внесення змін до підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку ринку вживаних транспортних засобів» від 31.05.2016 р. №1389, яким було значно знижено ставки акцизного податку на вживані авто. Незважаючи на дійсне і суттєве зниження вартості та збільшення обсягу митного оформлення, значного зменшення «євроблях» у країні не відбулося.

Насамперед, це пов'язано з алгоритмом обчислення акцизного податку, який передбачав збільшення акцизу пропорційно до віку транспортного засобу. Враховуючи, що переважна більшість «євроблях» — це транспортні засоби віком від 7 років і старше, власники таких авто фактично відмовилися від митного оформлення своїх «залізних коней». До того ж до відмови «розмитнити» своє авто додався низький ризик залишитися без автомобіля за порушення його перебування на митній території України, не врегульованість з пакетом документів, необхідним для звернення до митного органу, а також не усунення прогалин у законодавстві, які застосовували «євробляхери» для використання автомобілів з іно-

земними номерами на території України. Однак початок був покладений.

Досвід дії цього закону надав можливість з'ясувати обставини, які не дозволяли закону виконати свою функцію в повному обсязі. Зокрема, це стало причиною прийняття нових умов митного оформлення транспортних засобів, які були у використанні, що запроваджено ЗУ «Про внесення змін до Митного кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо ввезення транспортних засобів на митну територію України» від 08.11.2018 р. №2611. Саме цей закон запровадив не лише «пряник», а ще й «батоги», встановивши нові правила обчислення акцизного податку, пільговий період, що вдвічі зменшував митні платежі, та жорстку відповідальність у разі подальшого використання транспортних засобів на іноземних номерах.

На жаль, пільговий період видався занадто коротким. Фіскальна служба не була готова з першого дня проводити митне оформлення за новими умовами, громадяни не поспішали звертатися до митниці за митним оформленням. Лише на початку 2019 р., коли до закінчення пільгового періоду залишилося трохи більше ніж місяць, почалося паломництво громадян за «розмитненням». Звісно, кількість авто, які потребували митного оформлення, була занадто великою, а митниці фізично не могли впоратися з такою кількістю оформлень, хоча робили все можливе. Однак не впоралися. Залишилося багато громадян, які не встигли в пільговий період.

Дивно, але Верховна рада та керівництво країни зайняли безглузду позицію, не відреагувавши на численні звернення щодо продовження пільгового періоду.

Як результат, різке скорочення митного оформлення автомобілів з першого дня закінчення пільгового періоду. Тому наразі велика кількість автомобілів не «розмитнена». Власники чекають змін: або поновлення пільгового строку, або нових та більш вигідних умов.

Тому ініціатива Офісу Президента, з одного боку, є виконанням перевиборчих обіцянок Президента, а з іншого боку, спробою розв'язати заморожену ситуацію. Відсутність у відкритих джерелах будь-яких принципів, на яких ґрунтується ініціатива Офісу Президента, дозволяє проаналізувати та спрогнозувати наслідки такого рішення. Однак дуже важливо усунути прогалини, які були виявлені протягом 2019 р. під час митного оформлення транспортних засобів громадян.

По-перше, чинні норми не відповідають на питання про те, що робити з транспортним засобом, на який український «власник» не може отримати у свого продавця документи, необхідні для митного оформлення. На мою думку, закон має чітко встановлювати, що транспортні засоби, які не пройшли митне оформлення у встановлений термін, можуть бути вилучені та обов'язково підлягають знищенню.

По-друге, достатня кількість громадян, які не хочуть чи не можуть здійснити митне оформлення транспортних засобів, не мають законодавчого врегулювання своїх дій щодо можливості вивезення транспортного засобу з митної території України.

По-третє, необхідно врегулювати принцип визначення митної вартості як дійсної вартості товару. Держава не повинна втрачати податки лише через те, що договори купівлі-продажу та встановлення в них ціни транспортного засобу проводиться за принципом «як можна дешевше». Проте коригування митної вартості фіскальною службою лише на підставі довідників без врахування технічного стану автомобіля та інших умов, що впливають на митну вартість, не можна назвати нормальною ситуацією.

По-четверте, потрібно зберегти чинну норму щодо болісної адміністративної відповідальності за відмову від митного оформлення, вивезення або знищення транспортного засобу в період дії закону. Найважливіше — всі повинні розуміти, що це буде останнє відтермінування. [✎](#)