



ВІДСТУПИ ДЕРЖОРГАНІВ ВІД ВИМОГ ЗАКОНІВ ЩО З ЦИМ РОБИТИ НА РІВНІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Олександр
Мінін,

старший партнер
«КМ Партнери»



KM ПАРТНЕРИ
PARTNERS

Ч 2 ст. 19 Конституції України вимагає від органів держави та їх посадових осіб діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Проте на практиці держоргані все частіше демонструють відступи від цих вимог. І мова не про конкретні специфічні ситуації, а про загальну поведінку в певних напрямках, яка відмінна від того, що встановлено законом.

ПРИКЛАД #1

Почнемо з нещодавнього прикладу: майже рік повноваження контролюючих органів у сфері оподаткування здійснювали органи, які не мали таких повноважень за законом. Мова йде про ДПС та її територіальні органи. Наприкінці літа 2019 р. ДПС на практиці перебрала на себе відповідні повноваження на підставі постанови КМУ. Проте що таке контролюючі органи (які за Податковим кодексом (далі — ПКУ) тільки й можуть проводити перевірки і робити за ними донарахування), встановлено безпосередньо ПКУ, зокрема його ст. 41. А ст. 1 ПКУ підкреслює, що саме ПКУ визначаються функції та правові основи діяльності контролюючих органів, як їх визначено у п. 41.1 ст. 41. Визначені ж п. 41.1 у тій редакції контролюючі органи володіють тим набором повноважень, які їм надані законом, включаючи митні питання і питання правоохоронної діяльності у сфері податків та дещо інше, крім, власне, податків.

Нагадаємо, Кабмін своєю постановою поділив ці повноваження між різними органами при незмінності, однак, законодавчого регулювання з цього питання. То що ж, за сприйняття такого підходу слід визнати і право Кабміну вже завтра передати повноваження житлово-експлуатаційним конторам (двірникам) чи ще щось подібне? Виходить, так. А

необхідні зміни до Податкового кодексу, які легітимізували ДПС у якості контролюючого органу на законодавчому рівні, набули чинності лише у травні 2020 р. Доти ДПС і її територіальні органи діяли за відсутності на це повноважень за законом, оскільки не могли бути кваліфіковані в якості контролюючих органів за визначенням п. 41.1 ст. 41 ПКУ. І які на практиці наслідки цього? Всі такі дії мали б бути визнані незаконними і такими, що не створюють правових наслідків для платників за законом. При цьому в разі спорів щодо дій ДПС у цей період суди самі мають перевіряти це — до цього їх прямо зобов'язує п. 1 ч. 2 ст. 2 КАС України.

ПРИКЛАД #2

Інший приклад, який має вже давню історію, однак зі свіжими чинниками. Що таке податкова накладна з ПДВ, у Податковому кодексі прямо не визначено. Проте не будь-що, на чому написано «Податкова накладна», слід нею вважати. Ст. 201 ПКУ визначає перелік обов'язкових реквізитів податкової накладної. Серед них, зокрема, назва особи, «зареєстрованої як платник податку на додану вартість, — покупця (отримувача) товарів/послуг»; податковий номер платника податку (тобто ПДВ) — покупця. Що таке «обов'язкові реквізити»? П. 48.2 ст. 48 ПКУ визначає обов'язкові реквізити як додату до податкової декларації інформацію, яку має містити форма, і за відсутності якої документ втрачає визначений ПКУ статус із настанням передбачених законом юридичних наслідків. За браком визначення поняття «обов'язкові реквізити» для цілей податкових накладних суди мали б керуватися саме цим визначенням за ч. 6 ст. 7 КАС України щодо застосування аналогії закону. Тож за відсутності в документі з назвою «податкова накладна» інформації про покупця (найменування, податковий номер у якості платника ПДВ), який зареєстрований у якості платника ПДВ, такий документ не має статусу податкової накладної за ПКУ.

І конкретні наслідки такого підходу: штрафи за несвоєчасну реєстрацію так званих «податкових накладних», які виписуються на неплательників ПДВ, насправді взагалі не підлягають застосуванню, бо вони ж щодо несвоєчасної реєстрації власне податкових накладних, а документи з відсутністю інформації про покупця (отримувача) товару, який зареєстрований у якості платника ПДВ, не матимуть за законом статусу податкових накладних. Це, до речі, узгоджується з функціональним призначенням податкових накладних як документа на підтвердження наявності податкового кредиту у покупця. А якщо покупець не платник ПДВ, податкового кредиту у нього взагалі не виникає.

Як же так, можете спитати, адже фактична форма податкової накладної і порядок її заповнення, як вони затверджені Мінфіном, передбачають можливість відсутності цієї інформації і підміни її умовними кодами. Так, і в цьому вбачаємо відступ Мінфіном від вимог закону. Насправді податко-

ва накладна «від Мінфіну» — це не зовсім те, що встановлено ПКУ. Просто порівняйте обов'язкові реквізити податкової накладної за ПКУ і реквізити за формою від Мінфіну і знайдіть принаймні 5 відмінностей (можна й більше). При тому, що повноважень на зміну обов'язкових реквізитів, які прямо визначені ПКУ, Мінфін за законом не має. П. 201.2 ст. 201 ПКУ уповноважує Мінфін лише на затвердження форми та порядку заповнення податкової накладної. Погодьтеся, це означає заміну змісту в частині «переформатування» і підміни обов'язкових за Кодексом реквізитів.

ПРИКЛАД #3

До чого це призводить? Якраз конкретний приклад. Є такий обов'язковий реквізит податкової накладної за 201.1 е, як «опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг». Тобто обсяг — це параметр поставки в натуральному вимірі. А за формою від Мінфіну обсяг відірвали від натуральних вимірів, і він став окремим реквізитом — базою оподаткування, тобто з чого у відсотках нараховується податок.

Тут Мінфін не просто «побешкетував» з реквізитами, а й змінив базу оподаткування як обов'язковий елемент податку. База оподаткування визначена ст. 188 з особливостями ще за деякими статтями і в загальному випадку є договірною вартістю (ціною) товарів чи послуг, що постачаються, а не їх обсягом. Ще раз нагадаємо: база оподаткування — це обов'язковий елемент, який обов'язково визначається при встановленні податку (ст. 7 ПКУ), що щодо загальнонаціональних податків віднесено до виключної компетенції Верховної Ради (п. 4.4 ст. 4 ПКУ тощо). Тобто Мінфін тут з підміною реквізитів, у т.ч. бази оподаткування і до повноважень Верховної Ради втрутився. А законодавець, здається, і сам Кодекс не читає, а керується, як і всі на практиці, не законом (Кодексом), а тим, що вийшло від Мінфіну. Інакше як пояснити цюгорічні зміни до визначення штрафів за несвоєчасну реєстрацію деяких видів так званих податкових накладних, які наразі мають визначатися від обсягу постачання. Тобто якщо поставив питну воду в обсязі 10 л і не зареєстрував вчасно так звану податкову накладну на це, то штраф 1% чи 2%, тобто 0,1 чи 0,2 л (склянка) води? Це якщо виходити з визначень і реквізитів буквально по Кодексу.

Хочете ще приклади відступів держорганів у податковій сфері від вимог законів на рівні застосованих підходів? Їх у мене чимало. Перепрошую, не у мене, а у Мінфіну та ДПС.

ПРИКЛАД #4

Через мораторій на податкові перевірки лише з обмеженими виключеннями одним з основних інструментів активності податкової наразі стали запити до платників податків з посиланням на п. 73.3 ст. 73 ПКУ. Абз. 22 п. 73.3 ПКУ (в чинний з 23.05.2020 р. редакції) встановлює: «Порядок отримання інформації контролюючими органами за їх письмовим запитом визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику». Відповідно до п. 1 постанови Кабінету міністрів України від 20.08.2014 р. №375 «Про затвердження Положення про Міністерство фінан-

сів України», такий орган — це Мінфін. Отже, відповідний порядок має бути встановлений Міністерством фінансів України. Однак такого порядку Мінфіном наразі не затверджено. Натомість контролюючі органи працюють на практиці за давнім порядком, затвердженим ще постановою Кабміну №1245 від 27.12.2010 р. Цей порядок вже не підлягає застосуванню, бо затверджений не уповноваженим на те органом. Та й змін до п. 73.3 з того часу внесено чимало, є доречна судова практика, в т.ч. Верховного Суду щодо застосування положень п. 73.3, яким не повністю відповідає вказаний старий порядок. Та й, зауважимо, часу пройшло чимало з набуття чинності відповідними змінами (більше, ніж передбачено законом для приведення у відповідність до нього підзаконних актів), а нового Порядку, затвердженого уповноваженим на те органом, немає. Тобто взагалі немає порядку (ладу) з цим!

Тож чи можуть податківці завалювати платників податків запитами, якщо порядок дій щодо цього для них не встановлений відповідно до закону? Нагадаємо, за Конституцією податківці, як і будь-який держорган, мають діяти виключно у спосіб, що передбачений законом.

До речі, відсутність належного «порядку» має ще такий аспект: за п. 78.1.1 ст. 78 ПКУ, право на перевірку виникає, якщо контролюючим органом отримано податкову інформацію про порушення, і платник податків не надав задовільної відповіді на запит щодо цього. І тут виникає питання: а в якому порядку могла бути отримана інформація за його відсутності? Та й, власне, запит за п. 73.3 може бути направлений, якщо «за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку...». Так що питання, в якому порядку отримується інформація, і тут має значення.

ВИСНОВОК

Як бачимо, ситуації, в яких держорган діє у сфері оподаткування не у спосіб, передбачений Конституцією чи законами України, непоодинокі. Такі ситуації насправді досить поширені. Тому як висновок загального характеру: не сприймати підзаконні акти і порядки, інструкції просто на віру. Варто піддавати сумніву, перевіряти, наскільки вони узгоджуються з положеннями закону. І якщо ні, то подумати, які наслідки для платника податків має такий відступ і які кроки у зв'язку з цим були б доцільні.

За загальним правилом, прийнятим у т.ч. в практиці Верховного Суду щодо податкових перевірок, проведених за відсутності для цього передбачених законом підстав (це стосується, до речі, і запитів) чи без дотримання передбаченого законом порядку, наслідки таких дій слід визнавати нікчемними. Це відповідає і практиці ЄСПЛ щодо того, що будь-яке втручання держорганів має бути, в першу чергу, законним, тобто відбуватися на підставах і в порядку, передбаченому законом.

Сподіваюся, ця стаття буде корисна для відповідного спрямування думок і сприяння платникам податків у розбудові ефективного інструментарію і підходів щодо захисту від неправомірних посягань держорганів, хоч би їм і було надано форму положень підзаконних актів.