

ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ОКРУЖНИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД

ПОСТАНОВА

ІМЕНЕМ УКРАЇНИ

29 серпня 2017 р.

Справа №804/5049/17

13 год. 40 хвил.

Дніпропетровський окружний адміністративний суд у складі:

головуючого судді ОСОБА_1 при секретарі судового засідання за участю представників: ОСОБА_2 позивача відповідача ОСОБА_3В ОСОБА_4, ОСОБА_5

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

ВСТАНОВИВ:

8 серпня 2017 року до Дніпропетровського окружного адміністративного суду надійшов адміністративний позов Товариства з обмеженою відповідальністю «Клуб Чіпсів» до Головного управління ДФС у Дніпропетровській області про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення від 27.04.2017 року №0004651407.

В обґрунтування позовних вимог позивачем зазначено, що оскаржуване податкове повідомлення-рішення від 27.04.2017 року №0004651407 винесено відповідачем на підставі акту від 03.04.2017 року №3347/04-36-14-07/39368433, за висновками якого встановлено порушення підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39, пункту 120.3 статті 120 Податкового кодексу України, а саме неподання звіту за 2015 рік про контрольовані операції. За твердженням позивача, нарахування штрафних санкцій відповідачем у даному випадку є необґрунтованим та безпідставним оскільки, за відповідне порушення позивачем вже сплачені штрафні санкції згідно з податковим повідомленням-рішенням від 19.09.2016 року №0006271400. До 1 січня 2017 року Податковим кодексом України не були встановлені строки, в які платник податків повинен був подати названий звіт після застосування штрафних санкцій, та не була встановлена відповідальність за таке порушення. Окрім того, у підпункті 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України вказано про право, а не обов'язок платника податків подати уточнюючий звіт. Тому, податкове повідомлення-рішення від 27.04.2017 року №0004651407 суперечить вимогам чинного законодавства та підлягає скасуванню.

Представник позивача у судовому засіданні позовні вимоги підтримав у повному обсязі, просив їх задовольнити.

Представники відповідача в судовому засіданні проти позовних вимог заперечували, просили у задоволенні позову відмовити. Зазначивши, що позивачем не виконано вимоги абзацу 7 пункту 120.3 статті 120 Податкового кодексу України щодо обов'язку подання уточнюючого звіту про контрольовані операції за 2015 рік з моменту узгодження та сплати штрафу. Факт допущення порушення встановлено актом від 03.04.2017 року №3347/04-36-14-0739368433, що є підставою винесення податкового повідомлення-рішення від 27.04.2017 року №0004651407, яким застосовано штрафну санкцію у сумі

566370 грн. за неподання уточнюючого звіту про контрольні операції за 2015 рік після спливу 30 календарних днів.

Розглянувши подані документи і матеріали, зясувавши фактичні обставини, на яких ґрунтується позов, оцінивши докази, які мають юридичне значення для розгляду справи і вирішення спору по суті, суд дійшов висновку, що адміністративний позов підлягає задоволенню, виходячи із наступного.

З матеріалів справи вбачається, що на підставі направлення від 21.03.2017 року №7036/14-05 та наказу від 20.03.2017 року №1511 Головним управлінням ДФС у Дніпропетровській області, згідно з підпунктом 75.1.2 пункту 75.1 статті 75, підпункту 78.1.15 пункту 78.1 статті 78 Податкового кодексу України, проведено документальну позапланову виїзну перевірку ТОВ «Клуб Чіпсів» з питань дотримання вимог податкового законодавства в частині не повного декларування контрольованих операцій у поданому звіті про контрольовані операції за 2015 рік після застосування штрафних санкцій (а.с. 4).

За результатами проведеної перевірки складено акт №3347/04-36-14-07/39368433 від 03.04.2017 року, відповідно до висновків якого, встановлено порушення позивачем підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України у зв'язку з не включенням до податкового звіту інформації про всі здійснені протягом звітного періоду контрольовані операції відповідно до вимог пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України (а.с. 40).

Згідно акту перевірки від 03.04.2017 року №3347/04-36-14-07/39368433:

- Головним управлінням ДФС у Дніпропетровській області з 05.09.2016 року по 06.09.2016 року проводилась документальна позапланова виїзна перевірка ТОВ «Клуб Чіпсів» з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства України за період з 01.01.2015 року по 31.12.2015 року в частині не повного декларування контрольованих операцій у поданому звіті про контрольовані за 2015 рік на загальну суму 63256 грн.;

- грошове зобов'язання, визначене за результатами позапланової виїзної перевірки податковим повідомленням-рішенням від 19.09.2016 року №0006271400, сплачено ТОВ «Клуб Чіпсів» платіжним дорученням №272 від 12.10.2016 на суму 632,56 грн.;

- перевіркою ТОВ «Клуб Чіпсів» встановлено факт неподання уточнюючого звіту про контрольовані операції за 2015 рік, а саме не задекларовано контрольовані операції за 2015 рік проведені з SRL «EL-PASSO» (Республіка Молдова) з надання товару на безоплатній основі на суму 63256 грн., в порушення вимог підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України (а.с. 39-40).

На підставі акту №3347/04-36-14-07/39368433 від 03.04.2017 року відповідачем винесено оскаржуване податкове повідомлення-рішення від 27.04.2017 року №0004651407 про застосування штрафних (фінансових) санкцій на суму 560370 грн. (а.с.41).

Вирішуючи спір по суті, суд виходить із необхідності застосування норм податкового законодавства, що діяли у спірному періоді, оскільки законодавство щодо трансфертного ціноутворення з 2013 року неодноразово 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 невключення 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 566370 грн. за 93 дні неподання звіту (566370 грн. / 6090 грн.), тобто за період з 01.01.2017 року по 03.04.2017 року включно (93 дні = 31 день січня + 28 днів лютого + 31 день березня + 3 дні 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, весь склад правопорушення мав об'єктивно виникнути лише після вказаної дати.

Підставою для такого висновку є також відповідь на питання, з якого часу платник податків, за правовою позицією контролюючого органу, мав би надати без порушення законодавства звіт:

- в такому випадку належало б застосовувати норму, яка діє з 01.01.2017 року, відповідно до якої різновидом правомірної поведінки платника податків є подання уточнюючого звіту до спливу 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати штрафу (штрафів);

- в розглянутому спорі податкове повідомлення-рішення №0006271400 про застосування штрафу у розмірі 632,56 грн. винесено 19.09.2016 року та у цей же день вручено платнику податків (а.с.29);

- отже, граничним днем сплати визначеного у 2016 році штрафу є 29 вересня 2016 року, а тридцятиденний термін мав сплинути 29.10.2016 року (субота), із врахуванням вихідного дня 31.10.2016 року;

- таким чином, податковий орган встановив порушення із застосуванням норми чинної з 01.01.2017 року, яке триває, за логікою відповідача, з 31.10.2016 року, тобто до виникнення нової норми права, яка встановлює відповідальність, застосувавши таку норму із зворотною дією у часі;

- при цьому, оскаржуване нарахування штрафу здійснено з 01.01.2017 року за кожен календарний день неподання звіту про контрольовані операції (уточнюючого звіту), неподача якого виникла 31.10.2016 року.

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 уточнюючого 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 нарахування штрафу 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 невідємним 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 невідємним 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 посилатись 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 посилатись на власне порушення зобов'язань для запобігання такої відповідальності.

З огляду на викладене, суд задовольняє позовні вимоги про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення та присуджує судовий збір сплачений згідно квитанції №1/96 від 04.08.2017 року в сумі 8495,55 грн. на користь позивача.

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

ПОСТАНОВИВ:

Адміністративний позов Товариства з обмеженою відповідальністю «Клуб Чіпсів» до Головного управління ДФС у Дніпропетровській області, про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення - задовольнити повністю.

Визнати протиправним та скасувати податкове повідомлення-рішення від 27 квітня 2017 року №0004651407, винесене Головним управлінням ДФС у Дніпропетровській області.

Присудити на користь Товариства з обмеженою відповідальністю «Клуб Чіпсів» за рахунок бюджетних асигнувань Головного управління ДФС у Дніпропетровській області судовий збір у розмірі 8495,55 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 4 вересня 2017 року.