

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України відповідно до пункту 53.2 статті 53 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) та пункту 5.2 Порядку організації роботи органів доходів і зборів із надання індивідуальних податкових консультацій, затвердженого наказом ДФС від 25.04.2017 № 293, за результатами розгляду звернення про надання податкової консультації щодо реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) у 2017 році розрахунків коригування до податкових накладних, складених у межах дії спеціального режиму оподаткування ПДВ діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства (далі – спеціальний режим оподаткування ПДВ) відповідно до статті 209 розділу V «Податок на додану вартість» ПКУ, з урахуванням висновків Шостого апеляційного адміністративного суду, викладених у постанові від ... у справі №..., надісланих до ДФС, якою індивідуальну податкову консультацію визнано протиправною та скасовано, повідомляє.

Відповідно до пункту 53.2 статті 53 ПКУ платник податків може оскаржити до суду наказ про затвердження узагальнюючої податкової консультації або надану йому індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії, викладені в письмовій формі, які, на думку такого платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку чи збору.

Протягом 30 календарних днів з дня набрання законної сили рішенням суду про скасування наказу про затвердження узагальнюючої податкової консультації або індивідуальної податкової консультації центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, або контролюючий орган з урахуванням висновків суду зобов'язані опублікувати узагальнюючу податкову консультацію або надати платнику податків індивідуальну податкову консультацію з урахуванням висновків суду.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів та митних платежів, повноваження, функції та правові основи діяльності контролюючих органів визначено нормами Податкового кодексу України (далі – ПКУ) та Митного кодексу України (далі – МКУ) (пункт 1.1 статті 1, пункт 41.3 статті 41 ПКУ і пункт 2 статті 1 МКУ).

Згідно зі статтями 6 та 19 Конституції України органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією Конституцією межах і відповідно до законів України. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи діють у межах повноважень та спосіб, що визначені Конституцією та законами України.

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V «Податок на додану вартість» та підрозділом 2 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ.

Пунктом 192.1 статті 192 розділу V ПКУ, як до 01.01.2017 року, так і після зазначеної дати визначається механізм коригування податкових

зобов'язань та податкового кредиту на підставі зареєстрованих в ЄРПН розрахунків коригування до податкових накладних, у випадку, якщо після постачання товарів/послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів/послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг.

До 1 січня 2017 року статтею 209 розділу V ПКУ було визначено спеціальний режим оподаткування ПДВ для сільськогосподарських товаровиробників (далі – с/г товаровиробників) при здійсненні ними операцій з постачання сільськогосподарської продукції власного виробництва, яка згідно з підпунктом 4 пункту 2 розділу XIX «Прикінцеві положення» ПКУ втратила чинність із зазначеної дати. При цьому, в рамках спеціального режиму оподаткування ПДВ для платників було визначено особливий механізм сплати ПДВ сільськогосподарськими товаровиробниками на окремі банківські рахунки, та особливості подальшого використання таких коштів.

Одночасно, з 1 січня 2017 року набув чинності Закон України від 20 грудня 2016 року № 1791-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році», яким було внесено низку змін до ПКУ у частині врегулювання окремих питань, пов'язаних із скасуванням спеціального режиму оподаткування ПДВ для с/г товаровиробників.

Зокрема, до ПКУ внесено зміни, якими передбачено:

скасування реєстрації суб'єктів спеціального режиму оподаткування ПДВ та переведення їх на загальну систему оподаткування податком;

закриття рахунків в системі електронного адміністрування ПДВ, які були додатково відкриті відповідно до пункту 200¹.2 статті 200¹ розділу V «Податок на додану вартість» ПКУ с/г товаровиробникам – суб'єктам спеціального режиму оподаткування ПДВ;

обмеження терміну реєстрації податкових накладних та розрахунків коригування, складених сільгоспвиробниками за операціями з постачання сільськогосподарських товарів/послуг в межах спеціального режиму оподаткування ПДВ;

перенесення від'ємного значення різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом, що сформувалася в результаті здійснення сільськогосподарської діяльності, до податкової декларації з податку на додану вартість, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом.

При цьому пунктом 49 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ визначено, що розрахунки коригування, складені як до 01.01.2017 року так і після цієї дати, до податкових накладних, складених платниками - сільськогосподарськими підприємствами, що до 1 січня 2017 року застосовували спеціальний режим оподаткування ПДВ відповідно до статті 209 розділу V ПКУ, за операціями з постачання сільськогосподарських товарів/послуг, визначених згідно з пунктом 209.7 статті 209 розділу V ПКУ, реєструються в ЄРПН не пізніше 15 січня 2017 року.

Реєстрація таких податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних не може здійснюватися з порушенням вказаного терміну.

Слід зазначити, що виходячи із основних правил правозастосування спеціальна норма нормативно-правового акту має перевагу (пріоритет) над загальною нормою такого акту.

Враховуючи викладене та беручи до уваги те, що норми пункту 49 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ є спеціальними нормами щодо норм розділу V «Податок на додану вартість» ПКУ– ДФС забезпечено виконання норми прямої дії пункту 49 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ.

Разом з тим, постановою Шостого апеляційного адміністративного суду, визначено, що:

«...У свою чергу, статтею 192 ПКУ регламентовано загальний для всіх платників обов'язок щодо подачі розрахунку коригування до податкової накладної у випадку, зокрема, повернення суми попередньої оплати товару.

З огляду на викладене, колегія суддів вважає, що норми пункту 49 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ є нечіткими, неузгодженими і непередбачуваними у застосуванні в контексті положень статті 192 ПКУ, оскільки допускають декілька варіантів юридично значимої поведінки суб'єктів правовідносин та множинне розуміння їх прав і обов'язків, що є порушенням принципу правової визначеності, а також вищенаведених принципів, регламентованих підпунктами 4.1.2, 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 ПКУ.

Водночас, відповідно до принципу правової визначеності, орган у випадку неточності, недостатньої чіткості, суперечливості норм позитивного права має тлумачити норму на користь невідного суб'єкта, що визначає правило пріоритету норми за найбільш сприятливим для особи тлумаченням, яке використовується у публічно-правовій галузі податкового права. <.....>».

Водночас зазначаємо, що відповідно до статті 19 Конституції України 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, а тому, починаючи з 16.01.2017, у контролюючих органах відсутні підстави для реєстрації в ЄРПН розрахунків коригування за операціями з постачання сільськогосподарської продукції у межах спеціального режиму оподаткування, що визначався статтею 209 ПКУ.

Відповідно до пункту 52.2 статті 52 ПКУ податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником