

Категорія справи № 826/15603/14: Адміністративні справи; Справи зі спорів з приводу реалізації податкової політики та за зверненнями податкових органів із деякими видами вимог, зокрема зі спорів щодо:; адміністрування окремих податків, зборів, платежів у тому числі:; акцизного податку.

Надіслано судом: 19.04.2016. Зареєстровано: 20.04.2016. Оприлюднено: 20.04.2016.

Дата набрання законної сили: 13.04.2016



ВИЩИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД УКРАЇНИ

У Х В А Л А

І М Е Н Е М У К Р А Ї Н И

"13" квітня 2016 р.

м. Київ

К/800/10369/15

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів:

Лосєва А.М.,

Бившевої Л.І.,

Шипуліної Т.М.

за участю секретаря

Титенко М.П.

представників сторін:

позивача

Мазур В.В.,

відповідача

Лавренюк А.С., Цюрупа Д.А.,

розглянувши у відкритому судовому засіданні

касаційну скаргу Державного підприємства спиртової та лікєро-горілочаної промисловості «Укрспирт» **на постанову** Окружного адміністративного суду міста Києва від 26 грудня 2014 року **та ухвалу** Київського апеляційного адміністративного суду від 19 лютого 2015 року **у справі** №826/15603/14 **за позовом** Державного підприємства спиртової та лікєро-горілочаної промисловості «Укрспирт» **до** Державної фіскальної служби України **про визнання** протиправними **та скасування** рішень,

В С Т А Н О В И В:

Державне підприємство спиртової та лікєро-горілочаної промисловості «Укрспирт» (далі по тексту - позивач, ДП «Укрспирт») звернулось до суду з позовом, в якому просило визнати протиправними та скасувати рішення Державної фіскальної служби України про застосування фінансових санкцій №000291 та №000292 від 11 вересня 2014 року.

Постановою Окружного адміністративного суду міста Києва від 26 грудня 2014 року, яка залишена без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 19 лютого 2015 року, в задоволенні позову відмовлено.

Вважаючи, що рішення судів першої та апеляційної інстанцій прийняті з порушенням норм матеріального та процесуального права, позивач звернувся до Вищого адміністративного суду України із касаційною скаргою, у якій просить скасувати постанову Окружного адміністративного суду міста Києва від 26 грудня 2014 року та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 19 лютого 2015 року і постановити нове рішення, яким позов задовольнити.

Відповідач письмових заперечень на касаційну скаргу не надав.

Як встановлено судами попередніх інстанцій, Головним управлінням Міндоходів в Івано-Франківській області на підставі підпунктів 80.2.3 та 80.2.5 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України, наказу від 23 травня 2014 року №039-П, на виконання листів Міністерства доходів і зборів України від 14 квітня 2014 року № 8792/7/99-99-21-01-17 та від 19 травня 2014 року №11441/7/99-99-21-0-17 проведена фактична перевірка Залучанського місця провадження діяльності ДП «Укрспирт» (код 37199618) з питань дотримання норм законодавства щодо виробництва та обігу спирту.

За результатами перевірки 28 травня 2014 року складено акт №37/09-19-21-11/37199618 (далі по тексту - акт №37), в якому зазначено про порушення позивачем статті 14 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», пункту 3 та 6 постанови Кабінету Міністрів України від 29 серпня 2002 року №1266 «Про затвердження Порядку визначення виробників і покупців спирту та здійснення контролю за його обігом».

На підставі акта перевірки відповідачем 11 вересня 2014 року прийняті рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій:

№000291, яким до позивача застосовано штраф у сумі 3131358,57 грн. за порушення порядку відпуску спирту - відсутність відмітки про погодження відпуску фракції головної етилового спирту шляхом проставлення штампа «Виїзд дозволено» та особистого підпису представника органу державної податкової служби та товарно-транспортній накладній;

№000292, яким до позивача застосовано штраф у сумі 183825441,59 грн. за порушення порядку відпуску спирту, відсутність відмітки про погодження відпуску спирту шляхом проставлення штампа «Виїзд дозволено» та особистого підпису представника органу державної податкової служби на товарно-транспортній накладній.

Відмовляючи в задоволенні позову, суд першої інстанції дійшов висновку, з яким погодився суд апеляційної інстанції, що оскаржувані рішення прийняті Державною фіскальною службою України на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені законодавством.

Перевіривши правильність застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального та процесуального права, юридичної оцінки обставин справи, колегія суддів Вищого адміністративного суду України приходить до висновку, що касаційна скарга підлягає частковому задоволенню, з наступних підстав.

Як зазначено в додатку №6 до акта №37, у період з вересня по грудень 2012 року із Залучанського МПД ДП «Укрспирт» здійснено вивезення спирту вищої очистки без товарно-транспортних накладних та відмітки представника ДП на них у кількості 124139,92 дал., а також вивезення фракції головної етилового спирту (далі по тексту - ФГЕС) без погодження відпуску шляхом проставлення штампа «Виїзд дозволено» та особистого підпису представника органу державної податкової служби на товарно-транспортній накладній від 30 квітня 2014 року серії 01AAAA №223496 в кількості 2631,04 дал.

Зазначене стало підставою для висновку податкового органу про допущення позивачем порушення вимог статті 14 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 19 грудня 1995 року №481/95-ВР з наступними змінами та доповненнями у відповідній редакції (далі по тексту - Закон України №481).

Відповідно до преамбули названого Закону, він визначає основні засади державної політики щодо регулювання виробництва, експорту, імпорту, оптової і роздрібною торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим, спиртом-сирцем виноградним, спиртом-сирцем плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами, забезпечення їх високої якості та захисту здоров'я громадян, а також посилення боротьби з незаконним виробництвом та обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів на території України.

Відповідно до визначення понять, які використовуються у Законі України №481, спирт етиловий - спирт етиловий-сирець, спирт етиловий ректифікований технічний, спирт етиловий денатурований (спирт технічний), спирт етиловий технічний, спирт етиловий ректифікований, що відповідають кодам 2207 і 2208 згідно з УКТЗЕД та виготовлені з крохмало- і цукровмісної сировини або з нехарчових видів сировини за спеціальними технологіями.

Положеннями статті 14 Закону України №481 врегульовані питання імпорту, експорту та торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим, спиртом-сирцем виноградним, спиртом-сирцем плодовим.

Частиною 6 названої статті закріплено, що відвантаження спирту етилового з акцизного складу здійснюється на підставі дозволу, виданого уповноваженим представником органу доходів і зборів на такому акцизному складі. Дозвіл на відпуск спирту етилового з акцизного складу (крім відпуску спирту етилового на експорт) надається за умови сплати акцизного податку зі спирту, що повинен бути переданий, грошовими коштами або забезпечення сплати акцизного податку податковим векселем, авальованим банком (податковою розпискою).

При цьому, абзацом 16 частини 2 статті 17 Закону України №481 закріплено, що до суб'єктів господарювання застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафів у разі вивезення спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів з території акцизного складу або транспортування такої продукції без відмітки представника органу доходів і зборів на товарно-транспортній накладній про погодження відпуску у розмірі 200 відсотків вартості вивезеної або транспортованої продукції, але не менше 15000 гривень.

За результатами аналізу наведеної правової норми, колегія суддів приходить до висновку, що на законодавчому рівні закріплена обов'язковість отримання відмітки представника органу доходів і зборів на товарно-транспортній накладній про погодження відпуску.

При цьому, підстави для ототожнення такої відмітки з дозволом на відпуск спирту, який надається за умови сплати акцизного податку, відсутні.

Встановлення відповідальності покликано забезпечити можливість контролю представниками органу доходів і зборів процесів переміщення підакцизних товарів, названих у правовій нормі.

З огляду на викладене, посилання позивача на відсутність правових підстав для отримання відмітки представника органу доходів і зборів на товарно-транспортній накладній про погодження відпуску спирту етилового при його переміщенні в межах підприємства з одного місця провадження діяльності до іншого, оскільки при такому переміщенні акцизний податок не сплачується, колегія суддів вважає помилковим.

Тим часом, як слідує з абзацу 16 частини 2 статті 17 Закону України №481 за вчинення названого у ній порушення до суб'єкта господарювання застосовується штраф у розмірі 200 відсотків вартості вивезеної або транспортованої продукції.

Отже розрахунковими величинами є кількість продукції та її вартість.

Однак, під час розгляду справи судами не було перевірено відповідні величини та правильність проведеного відповідачем розрахунку по рішенню №000292 від 11 вересня 2014 року.

Як вбачається з наданого податковим органом розрахунку, кількість спирту, вивезеного без відмітки представника органу доходів і зборів на товарно-транспортних накладних про погодження відпуску,

становить 124058 дал. (том 2 а.с. 03)

При цьому, згідно з додатком № 5 до акта № 37, кількість спирту, вивезеного без товарно-транспортних накладних становить 124139,92 дал. (том 1 а.с. 25).

Підставою для встановлення обсягів спирту, вивезеного без товарно-транспортних накладних, стали службові записки старших державних інспекторів відділу оподаткування юридичних осіб Гаврилюка С.Я., Вахнюка М.В., Скорейка А.Ю. (том 1 а.с. 236-250).

Однак, відповідні обставини ані судом першої, ані судом апеляційної інстанції перевірені не було.

Судами не було витребувано документів на підтвердження або спростування здійснення зазначеними у службових записках автомобілями рейсів у відповідні дати, їх характеристики, які б дали можливість підтвердити або спростувати факт вивезення спирту, а також його обсяги.

Крім того, обов'язковій перевірці судами підлягає розрахунок фінансових санкцій, проведений відповідачем, зокрема, в частині правильності отриманого добутку за результатами множення вартості продукції без ПДВ та акцизного податку на акцизний податок за 1 дал. спирту.

Також під час перевірки податковим органом було встановлено здійснення позивачем вивезення ФГЕС без отримання відмітки представника органу доходів і зборів на товарно-транспортній накладній про погодження відпуску, що стало підставою для прийняття рішення від 11 вересня 2014 року №000291.

Наявними у матеріалах справи документами, а саме товарно-транспортною накладною серії 01 АААА № 223469 від 30 квітня 2014 року підтверджено відсутність на ній відмітки представника органу доходів і зборів на товарно-транспортній накладній про погодження відпуску ФГЕС.

Визначальним питанням для вирішення справи в частині правомірності зазначеного рішення є встановлення правомірності визначення ФГЕС як спирту етилового.

Відповідно до визначення, наведеного у підпункті 14.1.237 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України в редакції, яка була чинна на час виникнення спірних правовідносин (далі по тексту - ПК України) спирт етиловий - всі види спирту етилового, біоетанол, які зазначені у товарних позиціях 2207 та 2208 згідно з УКТ ЗЕД.

На спростування позиції податкового органу щодо відповідності ФГЕС характеристикам спирту етилового, позивач посилається на лист Національного університету харчових технологій від 13 серпня 2012 року №22-004, ДСТУ 7403:2013 та ДСТУ 3296-95, якими підтверджується віднесення ФГЕС до категорії 230330000 «барда та інші відходи і залишки від пивоваріння та винокуріння, гранульовані або негранульовані», тобто є відходом від винокуріння.

Посилання позивача на лист Національного університету харчових технологій від 13 серпня 2012 року №22-004 колегія суддів до уваги не приймає, оскільки ФГЕС, вивезення якої стало підставою для прийняття оскаржуваного рішення, вироблена по ТУ У 20.1-37199618-003:2012, у той час як у листі міститься посилання на ТУ У 15.9-30219014-004:2009.

Положення ДСТУ колегія суддів також до уваги не приймає, тому що вони не регулюють питання належності ФГЕС до відходів винокуріння, які мають окремий УКТ ЗЕД.

З метою встановлення правомірності віднесення ФГЕС до категорії відходів винокуріння, слід звернутися до Закону України «Про відходи» від 05 березня 1998 року № 187/98-ВР з наступними змінами та доповненнями у редакції, яка була чинна на час виникнення спірних правовідносин (далі по тексту - Закон України № 187/98-ВР).

Відповідно до визначення, наведеного у абзаці першому статті 1 названого Закону відходи - будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися у процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція), що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають

подальшого використання за місцем їх утворення чи виявлення і від яких їх власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення

Аналіз наведеного визначення дає підстави для висновку, що відходами є речовини, матеріали, предмети і товари (продукція), які мають наступні характеристики:

- повністю або частково втратили свої споживчі властивості;
- не мають подальшого використання за місцем їх утворення чи виявлення;
- від яких власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення.

З огляду на викладене, колегія суддів приходять до висновку, що обов'язковому з'ясуванню під час розгляду справи підлягає питання наявності у позивача технічних можливостей використання ФГЕС для виробництва будь-якого іншого продукту.

У разі відсутності таких можливостей, а також встановлення наміру позбутися ФГЕС, для позивача ФГЕС набуває статусу відходу, а тому не підпадає під визначення категорії 2207 та 2208.

Посилання позивача на внесення змін до ДСТУ 7403:2013 та ДСТУ 3296-95 колегія суддів також до уваги не приймає, оскільки відповідні зміни набули чинності з 01 березня 2016 року, тобто після виникнення спірних правовідносин, а тому не можуть бути до них застосовані.

Згідно статті 159 Кодексу адміністративного судочинства України судові рішення повинні бути законними і обґрунтованими. Законним є рішення, ухвалені судом відповідно до норм матеріального права при дотриманні норм процесуального права. Обґрунтованими є рішення, ухвалені судом на підставі повно і всебічно з'ясованих обставин в адміністративній справі, підтверджених тими доказами, які були досліджені в судовому засіданні.

Враховуючи викладене, суди першої та апеляційної інстанцій дали передчасну юридичну оцінку встановленим фактичним обставинам справи, а тому ухвалені ними судові рішення не можна вважати законними та обґрунтованими.

Наведені порушення судами першої та апеляційної інстанцій вимог норм процесуального права щодо всебічного та повного встановлення обставин у справі, як такі, що могли призвести до неправильного вирішення справи, не можуть бути усунені судом касаційної інстанції з огляду на встановлені статтею 220 Кодексу адміністративного судочинства України межі перегляду справи судом касаційної інстанції, що згідно частин 2 та 4 статті 227 цього Кодексу є підставою для скасування ухвалених у справі судових рішень і направлення справи на новий розгляд до суду першої інстанції.

Під час нового розгляду справи у відповідній частині суду першої інстанції необхідно врахувати викладене, всебічно і повно з'ясувати і перевірити всі фактичні обставини справи, об'єктивно оцінити докази, що мають юридичне значення для її розгляду та вирішення спору по суті, і в залежності від встановленого, правильно визначити норми матеріального та процесуального права, що підлягають застосуванню до спірних правовідносин, та прийняти обґрунтоване і законне судові рішення.

Керуючись частиною 3 статті 160, статтями 210, 214, 215, 220, 221, 223, 227, 230, 231, 236, частиною 6 статті 254 Кодексу адміністративного судочинства України, суд

У Х В А Л И В:

1. Касаційну скаргу Державного підприємства спиртової та лікєро-горілчаної промисловості «Укрспирт» задовольнити частково.
2. Постанову Окружного адміністративного суду міста Києва від 26 грудня 2014 року та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 19 лютого 2015 року у справі № 826/15603/14 скасувати.

3. Справу направити на новий судовий розгляд до суду першої інстанції.

Ухвала набирає законної сили з моменту проголошення та перегляду не підлягає.

Головуючий суддя:

А.М. Лосєв

Судді:

Л.І. Бившева

Т.М. Шипуліна