

1

Узагальнення

**практики розгляду Київським окружним адміністративним судом
впродовж 2015 року адміністративних справ з приводу адміністрування
податку на додану вартість
(крім бюджетного відшкодування з податку на додану вартість)**

Узагальнення здійснено згідно плану роботи Київського окружного адміністративного суду на перше півріччя 2016 року.

Об'єктом дослідження були судові рішення Київського окружного адміністративного суду, прийняті судьями упродовж 2015 року у справах з приводу адміністрування податку на додану вартість (крім бюджетного відшкодування з податку на додану вартість) та статистичні показники розгляду даної категорії справ Київським окружним адміністративним судом.

Метою даного узагальнення є виявлення проблемних питань, що виникають під час розгляду та вирішення справ зазначеної категорії, найбільш характерних порушень чи неправильного застосування норм матеріального та процесуального права, що регламентують вирішення таких спорів, вивчення причин їх виникнення та виявлення шляхів їх усунення, а також забезпечення однакового та правильного застосування норм матеріального та процесуального права.

1. Судову практику досліджуваної категорії справ характеризують такі статистичні показники.

За період з 01.01.2015 по 31.12.2015 Київським окружним адміністративним судом розглянуто 656 справ та матеріалів позовних заяв, що стосуються адміністрування податку на додану вартість (крім бюджетного відшкодування з податку на додану вартість).

За результатами розгляду:

- постановлено **84** ухвалу про повернення позовної заяви;
- одну позовну заяву залишено без розгляду у зв'язку з пропуском строків звернення до адміністративного суду, встановлених статтею 99 КАС України;
- постановлено одну ухвалу про відмову у відкритті провадження;
- **492** справи розглянуто з ухваленням постанови, з них із задоволенням позову – **429**;
- закрито провадження у **26** справах;

Станом на 01.03.2016 в апеляційному порядку оскаржено **442** рішень КОАС, прийнятих за результатами розгляду справ зазначеної категорії.

За результатами розгляду апеляційних скарг, поданих на рішення КОАС, за наявною суді інформацією станом 01.03.2016 суд апеляційної інстанції переглянув рішення у 394-х справах та прийняв такі рішення:

- скасував **35** судових рішень Київського окружного адміністративного суду (справи №№2а-5623/10, 810/3808/14, 810/6558/14, 810/6790/14, 810/7046/14, 810/7201/14, 810/725/14, 810/452/15, 810/572/15, 810/710/15, 810/764/15, 810/1021/15, 810/1037/15, 810/1079/15, 810/1131/15, 810/3431/13-а, 810/1372/15, 810/1410/15, 810/1411/15, 810/1412/15, 810/1798/15, 810/2027/15, 810/5656/14, 810/2202/15, 810/1540/14, 810/2685/15, 810/2988/15, 810/5938/14, 810/3167/15, 810/3242/15, 810/1645/15, 810/2225/15, 810/3935/15, 810/3981/15, 810/6176/14, 810/5149/15, 810/3912/15);
- змінив **1** судові рішення (справа №810/2481/15)

- **338** судових рішень Київського окружного адміністративного суду залишив без змін.

Співвідношення скасованих та змінених рішень до загальної кількості прийнятих

становить 5.5%.

Станом на 01.03.2016 Вищий адміністративний суд України витребував 71 справу для перегляду рішень у касаційній інстанції.

За наявною у Київському окружному адміністративному суді інформацією станом на 01.03.2016 Вищий адміністративний суд України розглянув касаційні скарги у 34 справах КОАС. За результатом розгляду суд касаційної інстанції прийняв такі рішення:

- у 27 справах судові рішення КОАС та КААС залишив без змін;
- в одній справі залишив без змін рішення КААС, яким скасовано рішення КОАС (справа 810/572/15);
- у трьох справах залишив без змін рішення КОАС та скасував рішення КААС (справи №№810/1412/15, 810/1798/15, 810/2202/15);
- у трьох справах скасував рішення КОАС і КААС, у тому числі з ухваленням нової постанови у справах №810/6655/14 та №810/372/15, з направленням справи на новий розгляд до суду першої інстанції у справі №810/7202/14.

2. Аналіз судової практики показав, що у переважній більшості спори, пов'язані з адмініструванням податку на додану вартість, стосувались звернень платників податків з вимогами про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень, якими податкові органи збільшують грошові зобов'язання суб'єктів господарювання з податку на додану вартість та застосовують штрафні санкції.

Такі рішення податковими органами приймаються за результатами документальних перевірок у ході яких були встановлені обставини, що свідчать про порушення платниками податку встановленого порядку формування податкового кредиту на суму якого платник податку має право зменшити податкові зобов'язання з ПДВ.

Законодавчим актом, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства є Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI.

Відповідно до пункту 185.1 статті 185 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з:

- постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу, у тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю;
- постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу;
- ввезення та вивезення товарів на митну територію України;
- постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

За визначенням, наведеним у підпункті 14.1.181. пункту 14.1.статті 14 Податкового кодексу України, податковий кредит - це сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Пунктом 198.1 статті 198 Податкового кодексу України визначено, що до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з:

- а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг;

б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності);

в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України;

г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу.

Згідно з пунктом 198.3 статті 198 Податкового кодексу України податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

- придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг;
- придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті.

Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Пунктом 44.1 статті 44 Податкового кодексу України визначено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту.

У силу положень пункту 198.6 статті 198 Податкового кодексу України не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 цього Кодексу.

За змістом положень Податкового кодексу України наявність господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг), призначених для використання у власній господарській діяльності платника податків, є визначальною умовою для виникнення у платника податку права на формування податкового кредиту.

Згідно зі статтею 1 Закону України від «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» господарською операцією є дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Таким чином, визначальною ознакою господарської операції є те, що вона повинна спричиняти реальні зміни майнового стану платника податків.

З метою встановлення факту здійснення господарської операції, формування витрат для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток або податкового кредиту з податку на додану вартість належить з'ясувати, зокрема, такі обставини: рух активів у процесі здійснення господарської операції, установлення спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції, установлення

зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), спорудженням основних фондів, імпортом товарів (послуг), понесенням інших витрат і господарською діяльністю платника податку.

Про відсутність факту здійснення господарської операції можуть свідчити, зокрема, такі обставини:

- всупереч даним податкового обліку будь-кого з учасників операції відсутні зміни активів, зобов'язань чи власного капіталу принаймні в одного з таких учасників (наприклад, збільшення статутного капіталу особи за рахунок активів, що не мають ринкової вартості, зокрема фіктивних цінних паперів, тобто цінних паперів, обіг яких на момент вчинення операції був припинений після оприлюднення даних щодо скасування свідоцтва про реєстрацію їх випуску);

- отримання майнової вигоди чи права на таку вигоду будь-кого з учасників операції виключно шляхом зменшення бази оподаткування з певного податку та/або отримання коштів із Державного бюджету за одночасної відсутності об'єктивної можливості отримати майнову вигоду від цієї операції в інший спосіб (наприклад, експорт товару на підставну особу, яка не має відповідної реєстрації чи не веде будь-якої господарської діяльності, виключно з метою отримання документів, що підтверджують право на бюджетне відшкодування з податку на додану вартість; "тимчасова" поставка товару (тобто з подальшим поверненням того самого товару без обґрунтованої економічної причини в наступних податкових періодах постачальнику від покупця безпосередньо або через ланцюг посередників) тим платником податку, в якого за результатами певного податкового періоду наявне від'ємне значення податкових зобов'язань із податку на додану вартість тому учаснику, який має зобов'язання до сплати в бюджет тощо);

- результати, відображені у даних податкового обліку будь-кого з учасників господарської операції, фактично не настали внаслідок відсутності відповідних дій будь-кого з учасників такої операції (наприклад, відображення отримання послуг без їх фактичного надання або в разі їх надання іншою особою, ніж та, що вказана у даних податкового обліку чи первинних документах; імітація купівлі товару в особи, яка ніколи його не продавала тощо).

Таким чином, право платника податку на податковий кредит пов'язано з виникненням визначеної законом події та наявністю належним чином оформленого документа, який засвідчує суму сплаченого (нарахованого) податку на додану вартість по дійсній операції, пов'язаній з господарською діяльністю платника податку.

Водночас за відсутності факту придбання товарів чи послуг або в разі, якщо придбані товари чи послуги не призначені для використання у господарській діяльності платника податку, відповідні суми не можуть включатися до складу податкового кредиту, навіть за умови формальної наявності належним чином складених податкових накладних.

Основною причиною невизнання податковими органами права платників податку на податковий кредит і, як наслідок, збільшення останнім грошових зобов'язань з податку на додану вартість є висновки контролюючого органу про безтоварність фінансово-господарських операцій, на підставі яких сформовані дані бухгалтерського обліку, що переважно ґрунтуються на:

- аналізі податкової інформації, що міститься в актах про неможливість проведення зустрічних звірок контрагентів, де містяться висновки про фіктивність контрагентів-постачальників;

- фактах відсутності у таких контрагентів необхідних умов для досягнення результатів економічної діяльності у зв'язку з відсутністю основних фондів, майна, виробничих активів, трудових ресурсів, складських приміщень і транспортних засобів; відсутністю контрагентів за зареєстрованим місцезнаходженням;

- фактах реєстрації юридичних осіб – контрагентів на підставі підроблених (загублених) документів;

- відсутності документального підтвердження реальності господарських з огляду на відсутність окремих документів, складання яких є обов'язковим виходячи зі змісту

господарської операції;

- або невідповідності первинних документів вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в частині відсутності обов'язкових реквізитів, або відсутності належного рівня деталізації опису господарської операції, внаслідок чого неможливо з'ясувати її дійсний зміст та обсяг.

Зазначені обставини контролюючими органами розцінюються як доказ укладення платниками податку правочинів без мети настання відповідних їм правових наслідків та як свідчення участі платника податку у штучних схемах для мінімізації податкових зобов'язань та отримання необґрунтованої податкової вигоди.

Як свідчать статистичні дані, у 2015 році в практиці Київського окружного адміністративного суду переважали рішення про задоволення позовів платників податків про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень про донарахування податку на додану вартість (87%).

Характерним прикладом розгляду такого спору може бути справа №810/774/15 за позовом Приватного підприємства «Автопетроліум» до Державної податкової інспекції у Києво-Святошинському районі Головного управління ДФС у Київській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

У цій справі суд встановив, що податковою інспекцією була проведена документальна позапланова невізйна перевірка ПП «Автопетроліум» щодо повноти нарахування та своєчасності сплати податку на додану вартість при взаємовідносинах із ТОВ «Грант Тайм».

Перевіркою виявлено недоплату позивачем ПДВ у загальній сумі 599028,00 грн. внаслідок завищення податкового кредиту по операціям з придбання товару (нафтопродуктів) у ТОВ «Грант Тайм», що стало підставою для прийняття контролюючим органом податкового повідомлення-рішення, згідно з яким підприємству донараховано ПДВ у сумі 898542,00 грн., у тому числі 599028,00 грн. за основним платежем та 299514,00 грн. за штрафними санкціями

Висновки податкової інспекції про безтоварність господарських операцій ґрунтувались на матеріалах зустрічної звірки контрагента, які свідчать про відсутність в останнього основних фондів, майна, виробничих активів, трудових ресурсів, складських приміщень і транспортних засобів, необхідних для виконання поставок, а також на поясненнях керівника ТОВ «Грант Тайм», який заперечив стосовно своєї причетності до господарської діяльності очолюваного ним підприємства.

Відхиляючи наведені доводи податкової інспекції, суд виходив з того, що надані до перевірки первинні документи бухгалтерського обліку та податкової звітності, якими сторони супроводжували господарські операції, зокрема, податкові та видаткові накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт, не суперечать вимогам чинного законодавства та містять вичерпні дані щодо переліку придбаного і поставленого товару, у повній мірі розкривають зміст та обсяг господарських операцій.

Натомість податковий орган не спростував обставини реального виконання спірних операцій, засвідчені поданими платником первинними документами, не скористався правами, наданими йому податковим законодавством, для розшуку контрагента позивача та з'ясування обставин, які б підтвердили або спростували б висновок про неможливість виконання ТОВ «Грант Тайм» поставок продукції позивачеві.

При цьому суд зазначив, що такі обставини, як відсутність у контрагента трудових ресурсів, основних засобів, майна також не можуть спростовувати фактичне виконання спірних операцій, адже податковим органом не доведено зв'язку цього факту з неможливістю виконати постачання товарів позивачеві із залученням фізичних осіб на умовах найму та орендованого майна.

Відтак суд дійшов висновку про формальність та необ'єктивність висновків податкового органу про фіктивність господарських операцій між позивачем та його контрагентом, оскільки вони ґрунтувались не на первинних документах та результатах співставлення даних бухгалтерського і податкового обліку, як то передбачено Податковим

кодексом України, а на обставинах, які не мають безпосереднього значення для формування податкових зобов'язань та податкового кредиту.

Необхідно зазначити, що Верховний Суд України неодноразово висловлював правові позиції у справах зазначеної категорії.

Зокрема, у постанові від 27.03.2012 у справі за позовом ПП «Ангара» до ДПІ у Печерському районі м. Києва, ГУ Державного казначейства України в м. Києві, за участю прокуратури м. Києва, про скасування податкового повідомлення-рішення та здійснення відшкодування з податку на додану вартість Верховний суд України зазначив, що надання податковому органу належним чином оформлених документів, передбачених законодавством про податки та збори, з метою одержання податкової вигоди є підставою для її одержання, якщо податковий орган не встановив та не довів, що відомості, які містяться в цих документах, неповні, недостовірні та (або) суперечливі, є наслідком укладення нікчемних правочинів або коли відомості ґрунтуються на інших документах, недійсність даних в яких установлена судом. Про необґрунтованість податкової вигоди можуть також свідчити підтверджені доказами доводи податкового органу, зокрема про наявність таких обставин: неможливість реального здійснення платником податків зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності; відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності у зв'язку з відсутністю управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів; облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для такого виду діяльності також потрібне здійснення й облік інших господарських операцій; здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку; відсутність первинних документів обліку. Предмет доказування у таких справах становлять обставини, що підтверджують або спростовують реальність здійснення самої господарської операції (поставки товару), а відтак і обґрунтованість визначення податкового кредиту позивача.

Водночас у постановках від 15.12.2015 № 21-5358a15, від 02.12.2015 № 21-3849a15, від 03.11.2015 № 21-4471a15, від 06.10.2015 року № 21-1157a15, від 22.09.2015 № 21-887a15 Верховний суд України зазначив, що податкові накладні, які стали підставою для формування податкового кредиту, виписані від імені осіб, які заперечують свою участь у створенні та діяльності контрагентів платника податків, зокрема й у підписанні будь-яких первинних документів, не можуть вважатися належно оформленими та підписаними повноважними особами звітними документами, які посвідчують факт придбання товарів, робіт чи послуг, а тому віднесення відображених у них сум ПДВ до податкового кредиту є безпідставним.

З аналізу практики розгляду Київським окружним адміністративним судом справ, пов'язаних з адмініструванням податку на додану вартість, вбачається, що судом у переважній більшості приймаються законні та обґрунтовані рішення на підставі повного та всебічного з'ясування обставин справи.

3. Щодо причин скасування, зміни судових рішень судами апеляційної та касаційної інстанції.

Зі справ які переглядалися в судах апеляційної та касаційної інстанції найбільш неоднозначною була і є практика вирішення спорів по адміністративних справах про скасування податкових повідомлень-рішень, винесених у зв'язку з відсутністю, на думку податкового органу, у платника податку права на податковий кредит.

Протиріччя виникають, як правило, за різної оцінки судами різних інстанцій доказів при встановленні факту реальності господарських операцій та фактичності їх здійснення.

кодексом України, а на обставинах, які не мають безпосереднього значення для формування податкових зобов'язань та податкового кредиту.

Необхідно зазначити, що Верховний Суд України неодноразово висловлював правові позиції у справах зазначеної категорії.

Зокрема, у постанові від 27.03.2012 у справі за позовом ПП «Ангара» до ДПІ у Печерському районі м. Києва, ГУ Державного казначейства України в м. Києві, за участю прокуратури м. Києва, про скасування податкового повідомлення-рішення та здійснення відшкодування з податку на додану вартість Верховний суд України зазначив, що надання податковому органу належним чином оформлених документів, передбачених законодавством про податки та збори, з метою одержання податкової вигоди є підставою для її одержання, якщо податковий орган не встановив та не довів, що відомості, які містяться в цих документах, неповні, недостовірні та (або) суперечливі, є наслідком укладення нікчемних правочинів або коли відомості ґрунтуються на інших документах, недійсність даних в яких установлена судом. Про необґрунтованість податкової вигоди можуть також свідчити підтверджені доказами доводи податкового органу, зокрема про наявність таких обставин: неможливість реального здійснення платником податків зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності; відсутність необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності у зв'язку з відсутністю управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів; облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для такого виду діяльності також потрібне здійснення й облік інших господарських операцій; здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку; відсутність первинних документів обліку. Предмет доказування у таких справах становлять обставини, що підтверджують або спростовують реальність здійснення самої господарської операції (поставки товару), а відтак і обґрунтованість визначення податкового кредиту позивача.

Водночас у постановках від 15.12.2015 № 21-5358a15, від 02.12.2015 № 21-3849a15, від 03.11.2015 № 21-4471a15, від 06.10.2015 року № 21-1157a15, від 22.09.2015 № 21-887a15 Верховний суд України зазначив, що податкові накладні, які стали підставою для формування податкового кредиту, виписані від імені осіб, які заперечують свою участь у створенні та діяльності контрагентів платника податків, зокрема й у підписанні будь-яких первинних документів, не можуть вважатися належно оформленими та підписаними повноважними особами звітними документами, які посвідчують факт придбання товарів, робіт чи послуг, а тому віднесення відображених у них сум ПДВ до податкового кредиту є безпідставним.

З аналізу практики розгляду Київським окружним адміністративним судом справ, пов'язаних з адмініструванням податку на додану вартість, вбачається, що судом у переважній більшості приймаються законні та обґрунтовані рішення на підставі повного та всебічного з'ясування обставин справи.

3. Щодо причин скасування, зміни судових рішень судами апеляційної та касаційної інстанції.

Зі справ які переглядалися в судах апеляційної та касаційної інстанції найбільш неоднозначною була і є практика вирішення спорів по адміністративних справах про скасування податкових повідомлень-рішень, винесених у зв'язку з відсутністю, на думку податкового органу, у платника податку права на податковий кредит.

Протиріччя виникають, як правило, за різної оцінки судами різних інстанцій доказів при встановленні факту реальності господарських операцій та фактичності їх здійснення.

Незгода з висновками суду першої інстанції, як правило, полягає саме в тому, що ним, на думку суду апеляційної інстанції, дано невірну оцінку зібраним по справі доказам, або не враховано при прийнятті рішення деякі зібрані по справі докази.

Так, якразним прикладом з більшості справ на підтвердження протиріч, що виникають за різної оцінки судами доказів при встановленні факту реальності господарських операцій та фактичності їх здійснення, є справа №810/1798/15 за адміністративним позовом ТОВ «Торгівельна компанія «Метіз» до Вишгородської ОДПІ ГУ ДФС у Київській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

У даній справі суд першої інстанції, задовольняючи позов, встановив реальність операцій та дотримання позивачем спеціальних вимог щодо документального підтвердження сум податкового кредиту.

Зокрема, суд відхилив посилання податкової інспекції на акти про неможливість проведення зустрічної звірки контрагента з суб'єктами господарювання, з якими позивач не мав господарських взаємовідносин, зазначивши, що оцінюватися при дослідженні факту здійснення господарської операції повинні відносини безпосередньо між учасниками тієї операції, на підставі якої сформовано дані податкового обліку.

Суд також критично оцінив доводи податкового органу про нікчемність (недійсність) правочину, за наслідками якого були сформовані суми спірних податкових вигод, оскільки податковим органом не надано суду доказів визнання таких правочинів недійсними у судовому порядку, як і не обґрунтовано своєї позиції, в чому саме полягає порушення публічного порядку сторонами у ході укладення та виконання спірних правочинів.

Суд зазначив, що на час проведення перевірки, а також станом на день розгляду справи відсутні будь-які докази наявності судових рішень, які б набрали законної сили, з приводу незаконних дій посадових осіб контрагентів позивача, пов'язаних із знищенням, пошкодженням майна, незаконним його заволодінням або пов'язаних із порушенням податкового законодавства.

Натомість суд апеляційної інстанції, відмовляючи в позові, дійшов висновку, що окремі документи, надані позивачем на підтвердження реальності розглядуваних господарських операцій, не відповідають вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, зокрема, з актів надання послуг неможливо встановити, щодо якого саме товару та які саме монтажні роботи або послуги (передпродажна підготовка товару) здійснено позивачем на виконання договору про надання послуг №307 від 13.06.2014 з його контрагентом.

Також суд апеляційної інстанції посилаючись на правову позицію, викладену в ухвалі Вищого адміністративного суду України від 03.06.2015 №К/800/68392/14, наголосив на тому, що адміністративний суд не повинен обмежуватися встановленням лише формальних умов застосування платником податкових норм та повинен з'ясувати, дослідити та оцінити фактичні правовідносини учасників поставок, наявність повного пакету належним чином оформлених документів, які достовірно засвідчують фактичне виконання господарської операції.

Оскільки на переконання суду апеляційної інстанції судом першої інстанції не було досліджено усіх первинних документів, які належить скласти залежно від певного виду господарських операцій; фізичних можливостей контрагента до вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарських операцій та не витребувано доказів на підтвердження зазначених обставин, Київським апеляційним адміністративним судом було констатовано відсутність належного документального підтвердження, а, як наслідок, і реального характеру виконання зазначених господарських зобов'язань між позивачем та його контрагентами.

У свою чергу суд касаційної інстанції в ухвалі від 23.02.2016 № К/800/38584/15 по цій справі зазначив, що висновок суду апеляційної інстанції про безтоварність даної

господарської операції з огляду на дослідження судом першої інстанції доказів, які свідчать про фактичне отримання позивачем придбаних товарів, їх оприбуткування та використання у власній господарській діяльності, є необґрунтованим, оскільки зроблений за відсутності належних підстав.

Вищий адміністративний суд України дійшов висновку, що надані до перевірки та проаналізовані судом першої інстанції первинні документи, а саме: договір про надання послуг; акти надання послуг; податкові накладні; платіжні доручення; оборотно-сальдова відомість по рахунку 631 є вичерпними і достатніми для підтвердження реальності господарських операцій.

При цьому звернув увагу, що сама собою наявність або відсутність окремих документів, а так само помилки у їх оформленні не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податку у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце.

Іншим прикладом, коли одні і ті ж обставини отримали діаметрально різну правову оцінку судами першої та апеляційної інстанції є справа №810/2202/15 за позовом ФОП Малька С.Г. до Вишгородської ОДПІ ГУ ДФС у Київській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

У цій справі судом першої інстанції встановлено, що позивачем було сформовано податковий кредит на загальну суму 521835,12 грн. за наслідками операцій з придбання транспортних послуг з перевезення пасажирів.

Обґрунтовуючи правомірність висновку про завищення позивачем податкового кредиту на суму 521835,12 грн., контролюючий орган наголошував на недоліках представлених позивачем актів виконаних робіт, актів здачі-прийняття робіт (надання послуг) та податкових накладних, а також посилався на дані бази «Система автоматизованого співставлення податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні Державної податкової адміністрації України», відповідно до яких виявлено відхилення між задекларованим ФОП Мальком С.Г. податковим кредитом та податковими зобов'язаннями, сформованими його постачальниками.

Задовольняючи позов, суд дійшов висновку, що податковий кредит позивачем сформовано на підставі належних документів, оформлених згідно вимог чинного законодавства, реальність господарських операцій підтверджується наданими до перевірки та матеріалів справи договорами, актами здачі-прийняття робіт, платіжними доручення, банківськими виписками по рахунку та податковими накладними.

Скасовуючи рішення суду першої інстанції та відмовляючи в задоволенні адміністративного позову, суд апеляційної інстанції підтримав твердження податкового органу та відхилив як належні подані підприємцем на підтвердження правомірності формування даних податкового обліку за розглядуваними операціями первинні та податкові документи з огляду на недоліки (помилки, технічні описки), допущені при їх складенні.

Так, апеляційний суд звернув увагу, що в актах здачі-прийняття робіт (надання послуг) від постачальників чітко не вказано, які саме послуги були надані та не зазначено їх обсягу. Крім того, в актах здачі-прийняття робіт (надання послуг) не конкретизовано зміст наданих послуг в натуральному та вартісному виразі та не міститься будь-якої інформації, яка б дозволяла співставити отримані послуги від постачальника з наданими покупцям. Неможливо також співставити і кількісні та вартісні характеристики; не конкретизована ціна наданих послуг в договорах з постачальниками; відсутня інформація про державні номерні знаки автомобілів, кількості фактичних виїздів по кожному маршруту, прізвищ водіїв, розрахунків, звітів, замовлень тощо; будь-якої іншої інформації яка б дозволяла підтвердити факт отримання та зв'язок з реалізацією послуг позивача.

Графіки руху транспортних засобів відповідно до розроблених маршрутів в Додатках 1 у всіх договорах з постачальниками є фактом наміру виїздів транспорту по

конкретним маршрутам (попереднього узгодження), однак не є належним доказом фактичного надання послуг.

Таким чином, оскільки акти не містили інформації про фактично понесені витрати на здійснення цих послуг, суд апеляційної інстанції дійшов висновку про відсутність підтвердження фактичного їх надання та зв'язку з господарською діяльністю позивача.

Також суд апеляційної інстанції зазначив, що податкові накладні, на підставі яких сформовано спірну суму податкового кредиту містять розбіжності в частині реквізитів договорів, на підставі яких вони були видані.

Наведені обставини у сукупності суд апеляційної інстанції визнав достатніми для висновку про безтоварність розглядуваних фінансово-господарських операцій

Вищий адміністративний суд України, перевіrivши правильність застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального та процесуального права, юридичної оцінки обставин справи, своєю ухвалою від 17.12.2015 № К/800/47316/15 скасував постанову Київського апеляційного адміністративного та залишив в силі постанову Київського окружного адміністративного суду.

Скасовуючи рішення суду апеляційної інстанції, Вищий адміністративний суд України зазначив, що реальний характер господарських операцій з придбання позивачем транспортних послуг з перевезення пасажирів у контрагентів підтверджується відповідними актами виконаних робіт та актами здачі-прийняття робіт (надання послуг), які містять всі обов'язкові реквізити первинного документа, визначені частиною 2 статті 9 Закону № 996-XIV, а також необхідну для цілей оподаткування інформацію про зміст наданих послуг та їх вартість, податковими накладними, платіжними дорученнями, банківськими виписками, графіками руху транспортних засобів. Податковим органом при цьому не заперечується, що розглядувані операції здійснені за наявності розумних економічних причин (ділової мети) та наміру одержати економічний ефект.

Вищий адміністративний суд України акцентував, що доводи контролюючого органу про недійсність та неналежність зазначених документів, правильно відхилено судом першої інстанції, на відміну від суду апеляційної інстанції, оскільки при оцінці відповідності заповнення актів виконаних робіт, актів здачі-прийняття робіт (надання послуг) та податкових накладних вимогам чинного законодавства необхідно враховувати, що окремі недоліки в їх заповненні не тягнуть за собою втрату такими документами статусу належних первинних та податкових документів відповідно.

Ці документи є належними та підтверджують право покупця на формування даних податкового обліку і в тому разі, якщо заповнені з окремими недоліками, що зумовлені, зокрема, результатом описок чи механічних помилок, проте при цьому дають змогу ідентифікувати постачальників, містять достатні дані про зміст господарських операцій, підтверджують фактичність здійснення таких операцій та інші обставини, що підлягають відображенню в бухгалтерському та податковому обліку.

Згідно позиції Вищого адміністративного суду України оцінка судом доказів за своїм внутрішнім переконанням не означає допустимості їх необґрунтованої оцінки, при якій змістовно тотожні обставини отримують діаметрально протилежне тлумачення без зазначення причин для цього. Така оцінка обставин справи не може бути визнана об'єктивною.

Суд касаційної інстанції зазначив, що у спірній ситуації зі змісту постанови Київського апеляційного адміністративного суду не вбачаються мотиви, що давали йому законні підстави для іншої оцінки обставин у справі. Проте, суд апеляційної інстанції фактично надав іншу юридичну оцінку обставинам справи, встановленим судом першої інстанції, без належного мотивування причин цього, адже судом апеляційної інстанції не встановлено нових обставин, як і не досліджено будь-яких нових доказів.

4. Висновки.

Аналізуючи судову практику розгляду спорів, пов'язаних з адмініструванням ПДВ, слід зазначити, що з метою покращення якості розгляду даної категорії справ, уникнення

випадків неправомірного позбавлення платників податку права на податковий кредит, або навпаки, звільнення недобросовісних платників податків від юридичної відповідальності, слід ретельно встановлювати всі фактичні обставини справи у їх сукупності (руху активів у процесі здійснення такої операції, установлені спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції, зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), спорудження основних фондів, імпортом товарів (послуг), понесенням інших витрат і господарською діяльністю платника податку тощо), давати вірну оцінку досліджуваним доказам, звертати особливу увагу на дослідження обставин реальності здійснення господарських операцій платника податку, на підставі яких таким платником були сформовані дані податкового обліку, беручи до уваги лише достовірні первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції.

Крім того, слід приділяти увагу обставинам винесення оскаржуваних повідомлень-рішень, надавати належну оцінку доводам контролюючого органу про відсутність фактів поставок, фіктивність окремих суб'єктів господарювання.

Необхідно пам'ятати, що дефектність та навіть фіктивність контрагента платника податків сама собою не свідчить про обізнаність платника податків із протиправним характером діяльності його контрагента або про дефектність самих господарських операцій, а відтак не є вичерпним доказом при встановленні або нереальності господарської операції, або відсутності в ній ділової мети.

Крім того, наявність або відсутність окремих документів, як і деякі помилки чи неточності у їх оформленні, не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних випливає, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце (відбулися). Також, необхідно зазначити, що певні недоліки в заповненні первинних документів носять оціночний характер та не є безумовною підставою для висновку про позбавлення їх юридичної сили та доказовості.

При цьому необхідно враховувати правову позицію Верховного Суду України, що неодноразово викладалась ним у постановках від 15.12.2015 № 21-5358a15, від 02.12.2015 № 21-3849a15, від 03.11.2015 № 21-4471a15, від 06.10.2015 року № 21-1157a15, від 22.09.2015 № 21-887a15, відповідно до якої податкові накладні, які стали підставою для формування податкового кредиту, виписані від імені осіб, які заперечують свою участь у створенні та діяльності контрагентів платника податків, зокрема й у підписанні будь-яких первинних документів, не можуть вважатися належно оформленими та підписаними повноважними особами звітними документами, які посвідчують факт придбання товарів, робіт чи послуг, а тому віднесення відображених у них сум ПДВ до податкового кредиту є безпідставним.

Зважаючи на різноманітність господарських операцій на підставі яких платники податків формують дані податкового і бухгалтерського обліку, кожна справа, предметом якої є правомірність заявленого податкового кредиту, потребує індивідуального підходу.

Вирішальне значення у цих категоріях справ має належне формування доказової бази і належна їх оцінка судом.

Найбільш дієвим способом оперативного усунення виявлених під час аналізу судової практики помилок і недопущення їх в подальшому є надання та рекомендацій судами вищих інстанцій, а також виправлення помилок у правозастосуванні та тлумаченні норм матеріального й процесуального права, формування єдиної судової практики.

На підставі викладеного, з метою покращення якості роботи суду в цьому напрямку доцільно обговорити практику розгляду справ даної категорії на зборах суддів.

**Суддя Київського окружного
адміністративного суду**



А.М. Леонтович