

Адміністративна юрисдикція

НАСЛІДКИ ДЛЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ СТВОРЮЄ ЛИШЕ ФАКТИЧНИЙ РУХ АКТИВІВ, А НЕ ЗАДЕКЛАРОВАНІЙ НА ПАПЕРІ (ДОКТРИНА РЕАЛЬНОСТІ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ)*

Короткий зміст позовних вимог

Товариство з обмеженою відповідальністю “Шляхо-будівельне управління № 14” (надалі також – Позивач, ТОВ “ШБУ № 14”) звернулось до суду з позовом до Головного управління ДФС [Державна фіскальна служба] у Чернігівській області (надалі також – Відповідач, скаржник, правонаступник Головне управління ДФС у Чернігівській області) про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення форми “Р” від 14 січня 2019 року № 00000111400, податкового повідомлення-рішення форми “В4” від 14 січня 2019 року № 00000121400, податкового повідомлення-рішення форми “П” від 14 січня 2019 року № 00000131400.

В обґрунтування позовних вимог Позивач зазначав, що в ході проведення перевірки ним були надані всі первинні документи, що підтверджують отримання Позивачем доходів та здійснення витрат, обов’язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, а саме: договори, видаткові накладні, податкові накладні, акти приймання-передачі, акти виконаних послуг, товарно-транспортні накладні, зовнішньоекономічні контракти та вантажно-митні декларації. Всупереч цьому Відповідач дійшов висновку про неральність господарських операцій та формальне оформлення придбання та реалізації товарів, спрямованих виключно для отримання податкової вигоди. Вказує, що реалізація зернових культур постачальниками оформлювалася відповідно до вимог чинного законодавства в сфері бухгалтерського обліку шляхом складання та підписання видаткових накладних, актів приймання-передачі товарів тощо, тобто тих документів, які вказують на зміну в структурі власності активу, відповідно до укладених договорів поставки.

Короткий зміст рішень судів попередніх інстанцій

Рішенням Чернігівського окружного адміністративного суду від 30 липня 2019 року позов задоволено частково:

– визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення форми “Р” від 14 січня 2019 року № 00000111400 в частині збільшення грошового зобов’язання з податку на додану вартість [ПДВ] сумі 2 667 197 грн, в тому числі за податковим зобов’язанням в розмірі

* Витяг із рішення Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 20 січня 2021 р. справі (№ 620/1274/19) <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/94327946>> (дата звернення: 15.02.2021).

у 1 778 131 грн, за штрафними (фінансовими) санкціями у розмірі 889 066 грн;

– визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення форми “В4” від 14 січня 2019 року № 00000121400 в частині завищення від’ємного значення податку на додану вартість, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, в розмірі 1 437 222 грн;

– визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення форми “П” від 14 січня 2019 року № 00000131400.

У задоволенні іншої частини позовних вимог відмовлено.

Рішення суду першої інстанції мотивовано тим, що самостійно наявність або відсутність окремих документів, а також недоліки в їх оформленні не можуть бути підставою для висновку про нереальність господарських операцій Позивача з контрагентами, якщо з інших даних вбачаються зміни в структурі активів та зобов’язань, у власному капіталі підприємства у зв’язку з його господарською діяльністю. До того ж придбані у контрагентів товари, роботи, послуги було Позивачем реалізовано з метою отримання прибутку. Суд виходив із того, що доводи податкового органу про отримання платником необґрунтованої податкової вигоди мають ґрунтуватись на сукупності доказів, що безспірно підтверджують існування обставин, які виключають право платника, зокрема, на формування суми витрат і податкового кредиту.

Суд першої інстанції вказав на те, що в обґрунтування прийняття спірних актів індивідуальної дії Відповідачем не наведено обставин, які б вказували на безтоварність операцій, а висновки Відповідача щодо господарських відносин Позивача з контрагентами ґрунтуються лише на припущеннях, а не на повному та всебічному аналізі суті та наслідків господарських операцій, які мали місце у перевіряемому періоді, що, в свою чергу, не є безумовною підставою для висновків про відсутність фактичного виконання спірних договорів за умови наявності первинних документів, які спростовують такі доводи.

Відмовляючи у задоволенні іншої частини позовних вимог, суд першої інстанції виходив із того, що формування податкового кредиту відбувається лише в разі дійсного придбання товарів чи послуг. З огляду на те, що Позивачем було здійснено списання кредиторської заборгованості, а отже, не відбулося придбання послуг на таку суму, сума податку на додану вартість, яку включає в себе списана сума кредиторської заборгованості та яка мала бути сплачена Позивачем в ціні послуги, не підлягає віднесенню до складу податкового кредиту. Оскільки сума податку на додану вартість у розмірі 129 828,00 грн вже була включена до складу податкового кредиту, такий кредит підлягав коригуванню. Вказане слугувало підставою для відмови в позові в частині податкового повідомлення-рішення форми “Р” від 14 січня 2019 року № 00000111400 у частині збільшення суми грошового зобов’язання з податку на додану вартість у сумі 190 755 грн, в тому числі за податковим зобов’язанням в розмірі

127 170 грн, за штрафними (фінансовими) санкціями в розмірі 63 585 грн та податкового повідомлення-рішення форми “В4” від 14 січня 2019 року № 00000121400 у частині завищення від’ємного значення податку на додану вартість, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, в розмірі 2 658 грн.

Постановою Шостого апеляційного адміністративного суду від 11 грудня 2019 року апеляційну скаргу Відповідача задоволено частково. Скасовано рішення суду першої інстанції в частині задоволених позовних вимог про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення форми “П” від 14 січня 2019 року № 00000131400 з прийняттям у цій частині нового рішення, яким визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення форми “П” від 14 січня 2019 року № 00000131400 в частині завищення від’ємного значення об’єкта оподаткування податком на прибуток у сумі 2 749 533,00 грн. В іншій частині рішення суду першої інстанції залишено без змін.

Рішення суду апеляційної інстанції мотивовано тим, що предметом оскарження не було спірне повідомлення-рішення форми “П” від 14 січня 2019 року № 00000131400 в частині задвоєння витрат на суму 9 190,00 грн та неправомірного обчислення резерву на оплату відпусток на суму 4 699 553,00 грн, що свідчить про передчасність висновку суду першої інстанції у цій частині та слугувало підставою для скасування спірного індивідуального акта на суму зменшення збитків у зв’язку з нереальністю здійснених операцій з ФОП [Фізична особа – підприємець] ОСОБА_1 (2 842 609,00 грн) за мінусом 83 886,00 грн суми збільшення збитків у зв’язку із неправомірним здійсненням експортних операцій з придбання та реалізації сільськогосподарських культур.

Стислий виклад обставин справи

Судами першої та апеляційної інстанцій встановлено, що Головним управлінням ДФС у Чернігівській області була проведена документальна планова виїзна перевірка Товариства з обмеженою відповідальністю “Шляхо-будівельне управління № 14” з питань дотримання вимог податкового законодавства за період з 01 квітня 2016 року по 30 червня 2018 року, валютного законодавства за період з 01 квітня 2016 року по 30 червня 2018 року, з питань єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування за період з 01 квітня 2016 року по 30 червня 2018 року, за результатами якої складено акт № 852/14/30731879 від 13 грудня 2018 року.

Згідно з висновками в акті під час перевірки були встановлені, зокрема, порушення <...>.

Такі висновки Відповідача ґрунтуються на тому, що перевіркою встановлені дані і факти, які доводять нереальність господарських операцій з контрагентами ФГ “Король”, ТОВ “Акріс Агро”, ТОВ “АНКОТРЕЙД” та ФОП ОСОБА_1 та дають змогу зробити висновки щодо складення Позивачем документів для цілей оподаткування.

Також перевіркою встановлено, що підприємством за період з 01 квітня 2016 року по 30 червня 2018 року здійснено списання кредиторської заборгованості, однак коригування податкового кредиту по платникам ПДВ не проведено.

<...>

На підставі акту перевірки Відповідачем було винесено:

– податкове повідомлення-рішення форми “Р” від 14 січня 2019 року № 00000111400, яким збільшено грошове зобов’язання з податку на додану вартість у сумі 2 857 952 грн, в тому числі за податковим зобов’язанням у розмірі 1 905 301 грн, за штрафними (фінансовими) санкціями в розмірі 952 651 грн;

– податкове повідомлення-рішення форми “В4” від 14 січня 2019 року № 00000121400 щодо завищення від’ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, в розмірі 1 439 880 грн;

– податкове повідомлення-рішення форми “П” від 14 січня 2019 року № 00000131400 щодо завищення від’ємного значення об’єкта оподаткування податком на прибуток у розмірі 7 467 466 грн.

Державною фіскальною службою України за результатами розгляду скарги Позивача було прийнято рішення від 10 квітня 2019 року № 16724/6/99-99-11-04-01-25, яким оскаржені податкові повідомлення-рішення залишені без змін, а скарга – без задоволення.

<...>

Позиція Верховного Суду

<...> для бухгалтерського обліку мають значення лише ті документи, які підтверджують фактичне здійснення господарських операцій.

Для цілей оподаткування платники податків зобов’язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов’язаних із 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 (пункт 44.1. статті 44 Податкового кодексу України – тут і надалі в редакції на час виникнення спірних правовідносин; ПК України).

<...> [Із] законодавчих положень випливає, що умовами реалізації права платника на податковий кредит є фактичне придбання товарів (робіт, послуг) з метою їх використання в оподатковуваних операціях у межах власної господарської діяльності платника податку та наявність первинних документів (зокрема, податкових накладних), оформлених відповідно до вимог чинного законодавства, на підтвердження факту понесення витрат на їх придбання.

Судами попередніх інстанцій встановлено, що між ФГ “Король” (постачальник) та ТОВ “Шляхо-будівельне управління № 14” (покупець) було укладено договір поставки № ШБУ-250516/11/1 від 25 травня 2016 року про поставку пшениці українського походження врожаю 2015 року в кількості 700 тонн +/- 10 %.

Виконання умов цього договору підтверджується: товарно-транспортними накладними, актом приймання-передачі товару, видатковою накладною, податковими накладними.

Придбана у ФГ “Король” пшениця згідно із зовнішньоекономічним контрактом № 310516/C/W від 16 травня 2016 року була поставлена нерезиденту *Curzon Trading s.r.o.*, Чеська Республіка, про що свідчить вантажно-митна декларація № 500060702/2016 року/007542 від 14 червня 2016 року, в якій вказано відправника ТОВ “Шляхо-будівельне управління № 14” і представника ТОВ “Секвоя груп”.

Також суди встановили, що між ТОВ “Шляхо-будівельне управління № 14” (покупець) та ТОВ “Акріс агро” (постачальник) було укладено договір поставки № ШБУ16-0407/11 від 04 липня 2016 року та додаткову угоду від 30 листопада 2016 року до договору поставки № ШБУ16-0407/11 від 04 липня 2016 року, згідно з яким постачальник зобов’язується передати товар, а покупець зобов’язується прийняти товар та сплатити за нього певну грошову суму, а саме кукурудзу 3-го сорту, українського походження, врожаю 2016 року в кількості 2 250 тонн +/- 10 % загальною сумою з ПДВ 10 739 088,00 грн.

Виконання умов цього договору підтверджується: актами приймання-передачі товару за договором поставки, видатковими накладними, залізничними накладними, податковими накладними.

Придбана кукурудза була поставлена Позивачем покупцю *Curzon Trading s.r.o.*, Чеська Республіка згідно з умовами контракту № 100716/C/FC від 11 липня 2016 року та додатковими угодами № 1 від 23 вересня 2016 року, № 2 від 01 грудня 2016 року, про що свідчать вантажно-митні декларації № 500010003/2017року/000937 від 21 січня 2017 року та № UA500170/2017року/002025 від 06 квітня 2017 року.

Також судами попередніх інстанцій встановлено, що у перевіряємий контролюючим органом період між ТОВ “Анкотрейд” (постачальник) та ТОВ “Шляхо-будівельне управління № 14” (покупець) було укладено договір купівлі-продажу № 30-05/2016 року від 30 травня 2016 року та додаткові угоди № 1 від 30 травня 2016 року та № 2 від 31 травня 2016 року на поставку проса червоного в мішках по 50 кг врожаю 2015 року та проса червоного в мішках по 25 кг врожаю 2015 року загальною кількістю 185,30 тонн, а також проса врожаю 2015 року в кількості 110,562 тонн, поставка за яким підтверджується податковими накладними.

Придбане просо Позивачем також було поставлене покупцю *Curzon Trading s.r.o.*, Чеська Республіка згідно з умовами контракту № 0100616/C/M від 01 червня 2016 року та додаткової угоди № 1 від 06 червня 2016 року, що підтверджується вантажно-митними декла-

раціями № 500040605/2016року/002705 від 06 червня 2016 року, № 500060702/2016року/007177 від 07 червня 2016 року.

Суди встановили, що митно-брокерські послуги щодо оформлення на експорт проса в кількості 185,30 тонн було надано ТОВ “Стар шайн шипінг” у межах договору № 16_/0085-CL від 31 травня 2016 року.

Митне оформлення проса в кількості 110,562 тонн було здійснено ТОВ “Грінлайт-ін” на підставі договору-доручення № 110/16 на надання транспортно-експедиційних послуг від 27 квітня 2016 року, що підтверджується актами надання послуг.

Судова практика вирішення податкових спорів виходить із презумпції добросовісності платника, яка передбачає економічну виправданість дій платника, що мають своїм наслідком отримання податкової вигоди, та достовірність у бухгалтерській і податковій звітності платника.

Крім того, однією із судових доктрин, виділених на сьогодні національним законодавством та судовою практикою Верховного Суду, є доктрина реальності господарської операції.

Суть вказаної доктрини полягає в тому, що наслідки для податкового обліку створює лише фактичний рух активів, а не задекларований на папері. Вимога щодо реальних змін майнового стану платника податків як обов’язкова ознака господарської операції кореспондується з нормами Податкового кодексу України.

При цьому будь-які документи (у тому числі договори, накладні, рахунки тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції. Якщо ж фактичне здійснення господарської операції відсутнє, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення податкового обліку навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, що передбачені законодавством.

Окремою підставою для висновку про відсутність у платника податків права на отримання податкових переваг є відсутність необхідних первинних документів, що підтверджують здійснення операції, недоліки таких документів, складання таких документів при фактичному нездійсненні заявлених операцій, відображення у первинних документах недостовірних даних або даних, які неможливо віднести до операцій, що перевіряються.

Документи та інші дані, що спростовують реальність здійснення господарської операції, яка відображена в податковому обліку, повинні оцінюватися з урахуванням специфіки кожної господарської операції – умов перевезення, зберігання товарів, змісту послуг, що надаються, тощо.

Самостійно наявність або відсутність окремих документів, а так само помилки у їх оформленні не є підставою для висновку про відсутність господарської операції, якщо іншими даними підтверджується, що фактичний рух активів або зміна у власному капіталі чи зобов’язаннях платника податків у зв’язку з його господарською діяльністю мали місце.

Надання 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.

Надавши оцінку відповідним наявним у матеріалах справи доказам із дотриманням норм процесуального законодавства, суди першої та апеляційної інстанцій дійшли правильних висновків про те, що операції між Позивачем та його контрагентами-постачальниками ФГ “Король”, ТОВ “Акріс агро” та ТОВ “Анкотрейд” щодо поставки товарів здійснювались фактично, придбаний товар (пшениця, кукурудза, просо) в подальшому реалізовано нерезиденту *Curzon Trading s.r.o.* (Чеська Республіка).

<...>

Доводи касаційної скарги не містять належних та об’єктивно обумовлених міркувань, які б спростовували наведені вище висновки судів першої та апеляційної інстанції у цій справі, та є аналогічними доводам, викладеним у запереченнях на позовну заяву, та доводам апеляційної скарги. Проте таким доводам, з огляду на вищенаведені висновки, судами попередніх інстанцій надано належну оцінку з дотриманням норм матеріального права.

Отже, аналіз встановлених судами попередніх інстанцій обставин та застосованих до спірних правовідносин норм матеріального права дає підстави вважати, що суди попередніх інстанцій дійшли обґрунтованих висновків про те, що Відповідач при ухваленні оскаржених актів індивідуальної дії у відповідних частинах діяв без урахування усіх обставин, що мають значення для прийняття рішень, без дотримання необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи і цілями, на досягнення яких спрямоване це рішення (дія), що призвело до безпідставного податкового навантаження на Позивача.

Враховуючи наявні в матеріалах справи документи бухгалтерського та податкового обліку, які обґрунтовано визнано судами попередніх інстанцій достатніми, належними та допустимими доказами для підтвердження реальності здійснення господарських операцій Позивача з вищезазначеними контрагентами, Суд погоджується з висновками судів попередніх інстанцій про часткове задоволення позовних вимог та скасування спірних податкових повідомлень-рішень: форми “Р” від 14 січня 2019 року № 00000111400 в частині збільшення суми грошового зобов’язання з податку на додану вартість у сумі 2 667 197 грн, з яких 1 778 131 грн за податковим зобов’язанням та 889 066 грн за штрафними (фінансовими) санкціями; форми “В4” від 14 січня 2019 року № 00000121400 в частині завищення від’ємного значення податку на додану вартість, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду, в розмірі 1 437 222 грн та форми “П” від 14 січня 2019 року № 00000131400 в частині завищення від’ємного значення об’єкта оподаткування податком на прибуток у сумі 2 749 533,00 грн.