



ПОСТАНОВА

Іменем України

02 квітня 2019 року

м. Київ

справа №2а-3925/12/2170

адміністративне провадження №К/9901/3257/18

Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду:

судді-доповідача - Бившевої Л.І.,

суддів: Шипуліної Т.М., Хогуляка В.В.,

розглянув у порядку письмового провадження за наявними у справі матеріалами касаційну скаргу Державної податкової інспекції у м. Херсоні Головного управління Міндоходів у Херсонській області на постанову Херсонського окружного адміністративного суду від 30.07.2013 (суддя - Попов В.Ф.) та ухвалу Одеського апеляційного адміністративного суду від 26.02.2014 (судді - Зуєва Л.Є., Шевчук О.А., Лук'янчук О.В.) у справі за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю "Група компаній "Теплотехніка" (далі - ТОВ **ГК**"Теплотехніка") до Державної податкової інспекції у м. Херсоні Головного управління Міндоходів у Херсонській області (далі - ДПІ) про скасування податкових повідомлень - рішень,

У С Т А Н О В И В:

ТОВ "**ГК**"Теплотехніка" звернулося до суду з позовом, у якому просило: скасувати податкові повідомлення-рішення ДПІ Форми "Р" від 10.08.2012 № 0006012200 та № 0003182200, якими товариству збільшено суму грошового зобов'язання з податку на додану вартість (далі - ПДВ) на 257`985,00 грн та з податку на прибуток на 296`682,50 грн; визнати протиправними дії відповідача щодо висновків актів перевірок в частині порушення ТОВ **ГК**"Теплотехніка" частин 1 - 3, 5 - 6 статті **203**, частин 1 - 2 статті **215**, частини 1 статті **216**, статей **655**, **656**, **658**, **662 Цивільного кодексу України** (далі - **ЦК України**) в частині недодержання в момент вчинення правочинів, які не спрямовані на реальне настання правових наслідків, по правочинах здійснених ТОВ **ГК**"Теплотехніка" за період листопад, грудень 2011 року з постачальником ТОВ "ТД "Тепло-Комплект" та щодо визнання недійсними (нікчемними, фіктивними) правочинів, укладеним товариством з контрагентами.

Позовні вимоги обґрунтовані посиланням на безпідставність висновків податкової перевірки щодо відсутності у товариства права на формування даних свого податкового обліку за наслідками господарських операцій із контрагентом - ТОВ "ТД "Тепло-Комплект", оскільки всі операції підтверджені відповідними первинними документами, цей контрагент мав податкову та господарську правосуб'єктність, а висновки акту податкової перевірки ТОВ "ТД "Тепло-Комплект" про завищення товариством податкового кредиту у грудні 2011 року на загальну суму ПДВ 170`597,89 грн та завищення податкових зобов'язань в листопаді-грудні 2011 року на загальну суму ПДВ 206`388,16 грн, які покладені в основу висновків перевірки ТОВ "ГК "Теплотехніка", визнані протиправними в судовому порядку (справа № 2а-2811/12/2170).

Суди попередніх інстанцій встановили, що фактичною підставою для прийняття податкових повідомлень - рішень, з приводу правомірності яких виник спір, слугували висновки контролюючого органу, викладені в акті від 25.07.2012 № 1471/22-4/24107688 про результати документальної невіізної позапланової перевірки ТОВ "ГК "Теплотехніка" з питання підтвердження господарських відносин з ТОВ "ТД "Тепло-Комплект" за листопад-грудень 2011 року, та в акті від 03.04.2013 № 2070/22-4/24107688 про результати документальної невіізної позапланової перевірки ТОВ "ГК "Теплотехніка" з питання дотримання вимог податкового законодавства при фінансово - господарських відносин з ТОВ "ТД "Тепло-Комплект" у листопаді-грудні 2011 року та їх відображення в податковій звітності. Згідно з цими висновками позивач, у період охоплений перевіркою, занижив податкові зобов'язання із ПДВ у листопаді-грудні 2011 року на 206`388,00 грн та з податку на прибуток за II-IV-й квартали 2011 року на 237`346,00 грн внаслідок збільшення суми податкового кредиту на 206`388,00 грн за податковими накладними, виписаними ТОВ "ТД "Тепло-Комплект", та завищення валових витрат на 1`031`940,00 грн.

Висновок ДПІ про порушення позивачем порядку ведення податкового обліку обґрунтований тим, що господарські операції між позивачем та ТОВ "ТД "Тепло-Комплект" не спрямовані на реальне настання правових наслідків, а отже ТОВ "ГК "Теплотехніка" (позивачем) порушено частини 1 - 3, 5 - 6 статті 203, частин 1 - 2 статті 215, частини 1 статті 216, статей 655, 656, 658, 662 ЦК України в момент вчинення цих правочинів та пункти 138.1, 138.2 статті 138, пункт 139.1 статті 139, пункт 185.1 статті 185, пункт 186.1 статті 186, пункт 188.1 статті 188, пункти 198.1, 198.2, 198.3 статті 198, пункти 201.1, 201.7 статті 201 Податкового кодексу України (далі - ПК України). Тому зазначені правочини відповідно до пунктів 1, 2 статті 215, пункту 5 статті 203 ЦК України є нікчемними і в силу статті 216 ЦК України не створюють юридичних наслідків, крім тих, що пов'язані з їх недійсністю. Нікчемність господарських взаємовідносин між позивачем та ТОВ "ТД "Тепло-Комплект" вмотивована посиланням на податкову інформацію, отриману в результаті здійснення заходів податкового контролю у вигляді податкових перевірок безпосереднього постачальника ТОВ "ТД "Тепло-Комплект" та інших підприємств у ланцюгу постачання товарів/послуг (ТОВ "ТД "Тепло-Комплект" - акт перевірки від 27.04.2012 № 657/22-4/33824714; ПП "Авірум" - акт перевірки від 22.03.2012 № 222/22-4/32809763; ПП "Строймаркет КН" - акт від 10.02.2012 щодо неможливості проведення зустрічної звірки) щодо господарської діяльності зазначених контрагентів, у ході якої встановлено нікчемність правочинів та безтоварність операцій. При цьому у ході перевірок

встановлено, що на виконання умов договору аутсорсингу від 10.01.2008 № 1-АУТ та на виконання договірних зобов'язань із Управлінням ЖКГ Херсонської ОДА згідно з видатковими накладними та довіреністю на отримання товару товариство від ТОВ "ТД "Тепло-Комплект" отримало обладнання для системи водопостачання, провело розрахунки у безготівковій формі та у листопаді - грудні 2011 сформувало дані свого податкового обліку.

Суди також встановили, що у межах договірних взаємовідносин із ТОВ "ТД "Тепло-Комплект" позивач отримав обладнання для системи водопостачання, що підтверджено первинними документами: видатковими та податковими накладними, банківськими виписками, платіжними дорученнями, копії яких долучені до матеріалів справи. Придбане обладнання реалізовано у межах договірних взаємовідносин із Управлінням ЖКГ Херсонської ОДА, що підтверджено актами приймання виконаних будівельних робіт форми № КБ-2в, довідками про вартість виконаних робіт форми № КБ3, податковими накладними. На момент здійснення операцій сторони мали податкову та господарську правосуб'єктність.

Задовольняючи позов, суди, дослідивши доводи контролюючого органу щодо безпідставності формування позивачем даних податкового обліку та надані останнім проти цих доводів докази (договори, первинні документи), дійшли висновку, що вчинені ТОВ "ГК "Теплотехніка" господарські операції не викликають сумніву в їх реальності та вчинені в межах своєї господарської діяльності. Під час вирішення спору суди також врахував положення частини першої [статті 72 Кодексу адміністративного судочинства України](#) (у редакції Закону, чинного на час розгляду і вирішення справи) та послалися на обставини, що були встановлені судовим рішенням у справі № 2а/2811/12/2170 за позовом ТОВ "ТД "Тепло-Комплект" до ДПІ про визнання дій протиправними та скасування акту про проведення невіізної позапланової перевірки від 27.04.2012 № 657/22-4/33824714.

ДПІ подала до Вищого адміністративного суду України касаційну скаргу, у якій, посилаючись на порушення судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального та процесуального права, що призвело до неправильного встановлення обставин у справі та вирішення спору, просить скасувати зазначені судові рішення та у задоволенні позову відмовити. При цьому на обґрунтування касаційної скарги відповідач наводить ті ж самі обставини щодо порушень, встановлені у ході податкової перевірки товариства.

Вищий адміністративний суд України ухвалою від 26.03.2014 № К/800/15917/14 відкрив касаційне провадження у цій справі.

Позивач не реалізував своє процесуальне право щодо подання відзиву на касаційну скаргу відповідача.

[Законом України "Про внесення змін до Конституції України \(щодо правосуддя\)" від 02.06.2016 № 1401-VIII](#), який набрав чинності з 30.09.2016, [статтю 125 Конституції України](#) викладено в редакції, згідно з якою Верховний Суд є найвищим судом у системі судоустрою України.

Згідно з пунктом 7 [Прикінцевих та перехідних положень Закону України "Про судоустрій і статус суддів" від 02.06.2016 № 1402-VIII](#), який набрав чинності з 30.09.2016, з дня початку роботи Верховного Суду у складі, визначеному цим Законом, Верховний Суд України, Вищий спеціалізований суд України з розгляду цивільних і кримінальних справ, Вищий господарський суд України, Вищий адміністративний суд України припиняють свою діяльність та ліквідуються у встановленому законом порядку.

Відповідно до пункту 8 [Прикінцевих та перехідних положень Закону України "Про судоустрій і статус суддів" від 02.06.2016 № 1402-VIII](#), який набрав чинності з 30.09.2016, постановою Пленуму Верховного Суду від 30.11.2017 № 2 "Про визначення дня початку роботи Верховного Суду" днем початку роботи Верховного Суду визначено 15.12.2017.

[Законом України від 03.10.2017 № 2147-VIII](#), який набрав чинності з 15.12.2017, [Кодекс адміністративного судочинства України](#) викладено в новій редакції.

Відповідно до підпункту 4 пункту 1 [Перехідних положень Кодексу адміністративного судочинства України](#) (у редакції [Закону України від 03.10.2017 № 2147-VIII](#), який набрав чинності з 15.12.2017) касаційні скарги (подання) на судові рішення в адміністративних справах, які подані і розгляд яких не закінчено до набрання чинності цією редакцією Кодексу, передаються до Касаційного адміністративного суду та розглядаються спочатку за правилами, що діють після набрання чинності цією редакцією Кодексу.

Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду ухвалою від 04.02.2019 касаційну скаргу ДПІ області прийняв до провадження та визнав за можливе проведення касаційного розгляду справи в порядку письмового провадження за наявними у справі матеріалами.

Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду перевірів наведені у касаційній скарзі доводи відповідача та дійшов висновку, що касаційна скарга не підлягає задоволенню, з наступних підстав.

Правочин, який вчинений з метою, що завідомо суперечить інтересам держави і суспільства, згідно з частиною першою статті [203](#), частиною другою статті [215 ЦК України](#) є нікчемним.

Право органу державної податкової служби самостійно визнавати нікчемними правочини законом не передбачено.

Отже, підстави нікчемності правочину встановлюються законом, а встановлення актом перевірки нікчемності правочину знаходиться за межами компетенції податкового органу, не належить до функції контролю дотримання платниками податків податкового законодавства. Не вимагається визнання такого договору і в суді. За наявності відповідних обставин предметом розгляду та дослідження є податкові наслідки вчинення відповідних дій без урахування наявності цивільно-правового договору та реальність господарських операцій, як підстава

виникнення права на формування платником податку своїх даних податкового обліку.

Порядок формування платником податку на прибуток підприємств витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, та податкового кредиту у період, охоплений перевіркою, був врегульований нормами статей [138](#), [139](#), [198](#) [ПК України](#) (у редакціях, чинних на відповідні періоди).

Відповідно до пункту [198.2](#) статті [198](#) [ПК України](#) датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше: дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг; дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною.

Згідно з [пунктом 198.3](#) цієї статті [ПК України](#) податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до [статті 39](#) цього Кодексу, 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 з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку; 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, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Право на нарахування податкового кредиту виникає 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.

Згідно з положеннями пункту [138.2](#) статті [138](#) [ПК України](#) в редакції, що діяла на момент спірних правовідносин, витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених [розділом II](#) цього Кодексу.

Відповідно до абзацу 1 підпункту [139.1.9](#) пункту [139.1](#) статті [139](#) [ПК України](#) до складу витрат не включаються витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку.

Отже, аналіз підпунктів [138.2](#), підпункту [139.1.9](#) пункту [139.1](#) статті [139](#), пункту [198.2](#), пункту [198.6](#) статті [198](#) [ПК України](#) свідчить, що у податковому обліку господарські операції та витрати за ними мають бути підтверджені

відповідними розрахунковими, платіжними та іншими документами, які містять відомості про господарську операцію, підтверджують її фактичне здійснення та понесення витрат. Податковий кредит має бути обов'язково підтверджений податковою накладною.

Водночас, наслідки для податкового обліку створює лише фактичний рух активів.

Відповідно до частин 1, 2 статті 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні " від 16.07.1999 № 996-XIV підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити, перелік яких визначено у цій нормі.

Якщо господарська операція фактично не відбулася, то первинні документи, складені платником податку та його контрагентом на підтвердження такої операції, не відповідають дійсності. Це однаковою мірою стосується як витрат із податку на прибуток, так і сум податкового кредиту з ПДВ.

При цьому, вищенаведені норми податкового законодавства не ставлять у залежність достовірність даних податкового обліку платника податків від дотримання податкової дисципліни його контрагентами - постачальниками, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), призначених для використання у його господарській діяльності. Порушення певним постачальником товару (робіт, послуг) у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства чи правил ведення господарської діяльності не може бути підставою для висновку про порушення покупцем товару (робіт, послуг) вимог закону щодо формування податкового кредиту/витрат, тому платник податків (покупець товарів (робіт, послуг)) не повинен зазнавати негативних наслідків у вигляді позбавлення права на формування валових витрат за можливу неправомірну діяльність його контрагента за умови, якщо судом не встановлено фактів, які свідчать про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагента та злагожденість дій між ними.

Підпунктом 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 ПК України презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

За змістом указаної норми, за умови подання платником податків усіх належним чином оформлених документів, передбачених податковим законодавством, дані

податкового обліку вважаються сформованими платником податків правомірно (обґрунтовано).

Згідно з частиною 2 [статті 71 Кодексу адміністративного судочинства України](#) (у редакції Закону, чинного на час розгляду і вирішення справи) в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти адміністративного позову.

У разі надання податковим органом доказів, які в сукупності з іншими доказами у справі свідчать, що документи, на підставі яких платник податків задекларував суми валових витрат та/або податкового кредиту, містять інформацію, що не відповідає дійсності, платник податків має спростовувати ці доводи. Наведене впливає зі змісту частини 1 [статті 71 Кодексу адміністративного судочинства України](#) (у редакції Закону, чинного на час розгляду і вирішення справи), згідно з якою кожна сторона повинна довести ті обставини, на яких ґрунтуються її вимоги та заперечення, крім випадків, встановлених [статті 72 цього Кодексу](#).

Відсутність відповідних доказів може бути підставою для відмови в задоволенні позову про скасування податкового повідомлення-рішення як протиправного, прийнятого контролюючим органом з підстав формування платником податків даних свого податкового обліку за наслідками фіктивних господарських операцій.

Тобто, контролюючий орган не позбавлений можливості довести в установленому порядку факт невідповідності задекларованих наслідків господарської операції платника податків у податковому обліку фактичним обставинам за умови доведення факту, що відомості, які містяться в таких документах, є недостовірними.

Європейський суд з прав людини, розглянувши справу "Інтерсплав проти України", вказав на те, що " коли державні органи володіють будь-якою інформацією про зловживання у системі відшкодування ПДВ, що здійснюються конкретною компанією, вони можуть вжити відповідних заходів з метою запобігання або усунення таких зловживань. Суд, однак, не може прийняти зауваження Уряду щодо загальної практики з відшкодування ПДВ за відсутності будь-яких ознак, які б вказували на те, що заявник був безпосередньо залучений до таких зловживань.

Таким чином, виходячи з принципу індивідуального застосування відповідальності за порушення правил оподаткування, негативні наслідки, зокрема, у вигляді позбавлення права на формування платником даних свого податкового обліку, можуть бути застосовані саме до того платника податків, який їх припустився, а не до іншої особи.

Так само і саме собою невиконання контрагентами своїх податкових обов'язків не може бути безумовним свідченням відсутності ділової мети та/або обізнаність платника податків із протиправним характером діяльності його контрагентів та

відповідно недостовірності задекларованих даних податкового обліку платника податків.

Висновок суду про реальність господарських операцій для цілей податкового обліку, тобто про відповідність даних, зазначених у первинних документах, об'єктивним обставинам вчинення господарської операції, повинен бути результатом належного аналізу зібраних у справі доказів у їх сукупності.

Згідно зі [статтею 86 Кодексу адміністративного судочинства України](#) (у редакції Закону, чинного на час розгляду і вирішення справи) суд оцінює докази, які є у справі, за своїм внутрішнім переконанням, що ґрунтується на їх безпосередньому, всебічному, повному та об'єктивному дослідженні. Ніякі докази не мають для суду наперед встановленої сили. Суд оцінює належність, допустимість, достовірність кожного доказу окремо, а також достатність і взаємний зв'язок доказів у їх сукупності.

Під час розгляду справи суди першої та апеляційної інстанцій надали належну оцінку договорам між позивачем та його контрагентами, первинним документам, що були складені у межах вказаних договорів, наявності у позивача та його контрагентів податкової та господарської правосуб'єктності на момент вчинення спірних правовідносин, відсутності доказів з боку контролюючого органу, що укладаючи спірні договори, учасники договірних відносин діяли з метою, яка є завідомо суперечною інтересам держави та суспільства, врахували обставини, встановлені в постанові Херсонського окружного адміністративного суду від 14.09.2012 у справі № 2а-2811/12/2170 позовом ТОВ "ТД "Тепло-Комплект" до ДПІ про визнання дій протиправними та скасування акту про проведення невиїзної позапланової перевірки від 27.04.2012 № 657/22-4/33824714 щодо безпідставності висновків, викладених у цьому акті, та з урахуванням усіх доказів у справі у їх сукупності, встановили реальність господарських операцій та дійшли обґрунтованого висновку про протиправність податкових повідомлень - рішень, з приводу правомірності яких виник спір.

Таким чином, суди першої та апеляційної інстанцій, виходячи із принципу офіційного з'ясування обставин справи, з дотриманням норм [статті 86 Кодексу адміністративного судочинства України](#) (у редакції Закону, чинного на час розгляду і вирішення справи) дослідили первинні документи, які належить складати залежно від певного виду господарської операції, та з урахуванням усіх доказів у справі у їх сукупності, встановили реальність господарських операцій та дійшли обґрунтованого висновку про протиправність податкових повідомлень - рішень, з приводу правомірності яких виник спір.

Доводи касаційної скарги обґрунтовані тільки посиланням на обставини, викладені в акті перевірки. Ці обставини були перевірені судом з дослідженням в судовому процесі доказів, на підставі оцінки яких суд першої інстанції, з висновком якого погодився суд апеляційної інстанції, зробив правильний висновок, що вони не підтвердилися.

Відповідно до частини першої [статті 350 Кодексу адміністративного судочинства України](#) суд касаційної інстанції залишає касаційну скаргу без задоволення, а судові рішення - без змін, якщо визнає, що суди першої та апеляційної інстанцій

не допустили неправильного застосування норм матеріального права або порушень норм процесуального права при ухваленні судових рішень чи вчиненні процесуальних дій.

Керуючись пунктом 1 частини 1 статті 349, статті 350, частинами 1, 5 статті 355, статтями 356, 359, підпунктом 4 пункту 1 Перехідних положень Кодексу адміністративного судочинства України, суд, -

ПОСТАНОВИВ:

Касаційну скаргу Державної податкової інспекції у м. Херсоні Головного управління Міндоходів у Херсонській області залишити без задоволення, а постанову Херсонського окружного адміністративного суду від 30.07.2013 та ухвалу Одеського апеляційного адміністративного суду від 26.02.2014 залишити без змін.

Постанова набирає законної сили з дня її прийняття, є остаточною і оскарженню не підлягає.

.....

.....

.....

Л.І. Бившева

Т.М. Шипуліна

В.В. Хохуляк ,

Судді Верховного Суду