

Рішення, прийняті четвертою судовою палатою Вищого адміністративного суду України

ПОСТАНОВА

ВИЩОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ УКРАЇНИ

від 20 жовтня 2011 р.

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів: Усенко Є. А. (головуючого, доповідача), Костенка М. І., Маринчак Н. Є., Островича С. Е., Степашка О. І. (суддів), розглянувши у відкритому судовому засіданні касаційні скарги Спеціалізованої ДПІ у м. Києві по роботі з великими платниками податків (далі — СДПІ у м. Києві), ДПІ у Голосіївському районі м. Києва (далі — ДПІ) на ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 28 січня 2009 р. у справі № 7/334 Окружного адміністративного суду м. Києва за позовом ВАТ «Київгума» до СДПІ у м. Києві, ДПІ про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень,

В С Т А Н О В И В:

Постановою Окружного адміністративного суду м. Києва від 13 серпня 2008 р., залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 28 січня 2009 р., позов задоволено частково: скасовано податкові повідомлення-рішення СДПІ у м. Києві від 11 жовтня 2007 р. № 0000714030/0, від 20 грудня 2007 р. № 0000714030/1, від 5 березня 2008 р. № 0000714030/2, податкове повідомлення-рішення ДПІ від 13 травня 2008 р. № 0000714030/3 про визначення податкового зобов'язання з ПДВ у сумі 4 467 560 грн 40 коп., в тому числі 2 233 780 грн 20 коп. — основний платіж та 2 233 780 грн 20 коп. — штрафні (фінансові) санкції; податкові повідомлення-рішення СДПІ у м. Києві від 11 жовтня 2007 р. № 0000704030/0, від 20 грудня 2007 р. № 0000704030/1, від 5 березня 2008 р. № 0000704030/2, податкове повідомлення-рішення ДПІ від 13 травня 2008 р. № 0000704030/3 про визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток у сумі 351 934 грн 94 коп., в тому числі 234 623 грн 29 коп. — основний платіж та 117 311 грн 65 коп. — штрафні (фінансові) санкції.

В позові про скасування податкових повідомлень-рішень СДПІ у м. Києві від 11 жовтня 2007 р. № 0000704030/0, від 20 грудня 2007 р. № 0000704030/1, від 5 березня 2008 р. № 0000704030/2, податкового повідомлення-рішення ДПІ від 13 травня 2008 р. № 0000704030/3 про визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток у сумі 406 грн 50 коп., в тому числі

271 грн — основний платіж та 135 грн 50 коп. — штрафні (фінансові) санкції, відмовлено. Висновок суду про наявність підстав для задоволення позову вмотивований посиланням на встановлену в судовому засіданні відсутність факту передачі позивачем, як комісіонером, придбаних за договором комісії від 15 квітня 2007 р. № 1504-01 товарів Дочірньому підприємству «Будівельно-виробниче підприємство «Пілон» (далі — ДП «БВП «Пілон») (комісіонеру) вартістю 13 402 681 грн 20 коп., у зв'язку з чим відповідно до п. 4.7 ст. 4 Закону України «Про податок на додану вартість» (далі — Закон № 168/97-ВР) у позивача не виникло податкове зобов'язання з ПДВ. Суд визнав неправомірним зменшення контролюючим органом в податковому обліку ВАТ «Київгума» за 2005 р. (III та IV квартали) та за I квартал 2006 р. валових витрат на загальну суму 938 493 грн 15 коп., що становить суму процентів за векселем від 12 липня 2005 р. № 3224983466, придбаним у ТОВ «Торговельна фірма «Ліс'С» за договором купівлі-продажу цінних паперів від 12 липня 2005 р. № К226/П/1-1. За висновком суду право позивача на віднесення до валових витрат процентів за векселем передбачене пп. 7.9.3 п. 7.9 ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі — Закон № 334/94-ВР).

Відмовляючи в задоволенні позову стосовно податкового зобов'язання з податку на прибуток у сумі 406 грн 50 коп., в тому числі 271 грн — основний платіж та 135 грн 50 коп. — штрафні (фінансові) санкції, суд керувався тим, що позивач в порушення пп. 5.4.8 п. 5.4 ст. 5 Закону № 334/94-ВР відніс до валових витрат в податковому обліку за III квартал 2005 р., IV квартал 2006 р. та II квартал 2007 р. витрати на виплату добових працівникам, що були направлені у відрядження закордон, в загальній сумі 1 084 грн внаслідок перевищення граничних норм компенсаційних витрат та непідтвердження факту перебування у відрядженні належно оформленими посвідченнями.

В касаційних скаргах СДПІ у м. Києві, ДПІ просять скасувати ухвалені у справі судові рішення в частині задоволення позову та постановити нове рішення про відмову в позові, посилаючись на порушення судами першої й апеляційної інстанцій норм матеріального права: п. 4.7 ст. 4, пп. 7.3.1 п. 7.3 ст. 7 Закону № 168/97-ВР, п. 1.32 ст. 1, пп. 7.9.3 п. 7.9 ст. 7 Закону № 334/94-ВР. Заперечуючи проти касаційних скарг, ВАТ «Київгума» просить залишити скарги без задоволення як безпідставні.

Перевіривши правильність застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального та процесуального права, юридичної оцінки обставин справи, колегія суддів Вищого адміністративного суду України доходить висновку, що касаційні скарги підлягають частковому задоволенню.

Фактичною підставою для донарахування позивачу податкових зобов'язань з ПДВ на суму основного платежу 2 233 780 грн 20 коп. та з податку на прибуток на суму основного платежу 234 623 грн 29 коп. слугував

висновок контролюючого органу, викладений в акті перевірки від 2 жовтня 2007 р. № 835/40-30/00152253, про порушення позивачем абз. 3 п. 4.7 ст. 4 Закону № 168/97-ВР внаслідок заниження в податковій декларації за квітень 2007 р. обсягу оподатковуваних операцій на 13 402 681 грн 20 коп., що відповідає вартості товарів (обладнання та запасні частини до нього), придбаних за договором комісії від 15 квітня 2007 р. № 1504-01 для ДП «БВП «Пілон»; п. 1.32 ст. 1, пп. 5.2.1 п. 5.2, пп. 5.5.1 п. 5.5 ст. 5 Закону № 334/94-ВР внаслідок віднесення до валових витрат у податковому обліку за 2005 р. (III та IV квартали) та за I квартал 2006 р. валових витрат на загальну суму 938 493 грн 15 коп., що становить суму процентів за векселем від 12 липня 2005 р. № 3224983466, придбаним у ТОВ «Торговельна фірма «Ліс'С» за договором купівлі-продажу цінних паперів від 12 липня 2005 р. № К226/П/1-1.

В судовому процесі встановлено, що ВАТ «Київгума» (комісіонер) на виконання договору комісії від 15 квітня 2007 р. № 1504-01, укладеного з ДП «БВП «Пілон» (комітент), купив у ПП «Толіман» товарно-матеріальні цінності (обладнання та запасні частини до нього) на загальну суму 13 402 681 грн 20 коп. (договір купівлі-продажу від 16 квітня 2007 р. № 65). Отриманий від продавця товар позивач комітенту не передав, облікував його у бухгалтерському обліку на позабалансовому рахунку 0024 «Товари, прийняті на комісію». На виконання договору комісії від 23 квітня 2007 р. № 1537, укладеного з ДП «БВП «Пілон»» (комітент), позивач продав цей товар ДП «Антаріум» за ціною 13 603 722 грн 05 коп. (договір купівлі-продажу від 27 квітня 2007 р. № 34975), отримавши від останнього прості векселі № АА0610536 та № АА0610537 на таку ж загальну номінальну суму, емітовані ДП «Антаріум» 27 квітня 2007 р. Вказані векселі позивач згідно з актами прийому-передачі від 27 квітня 2007 р. передав послідовно ДП «БВП «Пілон» на виконання договору комісії від 23 квітня 2007 р. № 1537, а після зворотного отримання від комітента — ПП «Толіман» на виконання зобов'язання за договором купівлі-продажу від 16 квітня 2004 р. № 65 щодо оплати товару. В податковому обліку за квітень 2007 р. позивач включив до податкових зобов'язань 2 267 287 грн 01 коп. з операції з поставки товару ПП «Антаріум», до податкового кредиту 2 233 780 грн 20 коп. — з операції з придбання товару у ПП «Толіман» та 2 267 287 грн з операції з передачі ДП «БВП «Пілон» векселів як компенсації вартості проданого товару.

Відповідно до абз. 3 п. 4.7 ст. 4 Закону № 168/97-ВР у разі коли платник податку (далі — повірений) здійснює діяльність з придбання товарів (робіт, послуг) за дорученням та за рахунок іншої особи (далі — довіритель), датою збільшення податкового кредиту такого повіреного є дата перерахування коштів (поставка в управління цінних паперів, інших документів, що засвідчують відносини боргу) на користь продавця таких товарів (робіт, послуг) або

поставка інших видів компенсацій вартості таких товарів (робіт, послуг), а датою збільшення податкових зобов'язань є дата передання таких товарів (результатів робіт, послуг) довірителю. При цьому довіритель не збільшує податковий кредит на суму коштів (вартість цінних паперів, інших документів, що засвідчують відносини боргу), перерахованих (переданих) повіреному, але має право на збільшення податкового кредиту у податковий період отримання товарів (робіт, послуг), придбаних повіреним за його дорученням.

За змістом цієї норми юридичним фактом, що породжує податкове зобов'язання платника податку — повіреного, є факт передачі довірителю придбаних за його дорученням та за його рахунок товарів (робіт, послуг), що одночасно є підставою для виникнення у останнього права на податковий кредит. З огляду на встановлену в судовому процесі відсутність факту передачі позивачем товару ДП «БВП «Пілон», придбаного за його дорученням та за його рахунок, суд дійшов правильного висновку про відсутність у контролюючого органу підстав для збільшення в податковому обліку позивача за квітень 2007 р. податкових зобов'язань на 2 233 780 грн 20 коп. та для застосування до позивача штрафних (фінансових) санкцій у такому ж розмірі.

Що ж стосується висновку суду стосовно підстав для донарахування позивачу податкового зобов'язання з податку на прибуток у сумі 234 623 грн 29 коп. та застосування штрафних (фінансових) санкцій в розмірі 1 173 11 грн 65 коп., то він не відповідає обставинам справи та правильному застосуванню норм матеріального права.

Так, у судовому процесі встановлено, що за договором № К226/П/1-1 купівлі-продажу цінних паперів від 12 липня 2005 р. позивач купив у ТОВ «Торговельна фірма «Ліс» 21 простий вексель, емітований ТОВ «Українсько-німецька компанія «Мікант», загальною номінальною вартістю 9 150 000 грн за ціною 8 500 000 грн. В розрахунок за придбані цінні папери позивач передав продавцю простий вексель власної емісії від 12 липня 2005 р. № 3224983466 з величиною номіналу 8 500 000 грн та зі ставкою нарахування 15,5 % річних. Згідно з актом прийому-передачі від 12 липня 2005 р. нарахування і сплата процентів за векселем здійснюється поквартально до дня його погашення або викупу. Актами від 30 вересня 2005 р., від 30 грудня 2005 р. та від 19 березня 2006 р. засвідчено нарахування процентів за векселем № 3224983466 на загальну суму 938 493 грн 15 коп., яка в податковому обліку за 2005 р. (9 місяців 2005 р., 2005 р.) та I квартал 2006 р. віднесена позивачем до валових витрат. 29 березня 2006 р. за договором купівлі-продажу цінних паперів № К277-1 позивач продав 21 простий вексель ТОВ «Українсько-німецька компанія «Мікант» покупцю — ТОВ «Торговельна фірма «Ліс» за ціною 8 500 000 грн, отримавши в розрахунок свій же вексель від 12 липня 2005 р. № 3224983466. Порядок оподаткування операцій з борговими вимогами та зобов'язаннями встановлений п. 7.9 ст. 7 Закону

№ 334/94-ВР. Згідно з абз. 1 пп. 7.9.3 цього пункту за процентними цінними паперами, емітованими платником податку, суми процентів включаються до складу його валових витрат у податковий період, протягом якого була здійснена або мала бути здійснена виплата таких процентів. За дисконтними цінними паперами, емітованими платником податку, балансові збитки від їх розміщення відносяться до складу його валових витрат у податковий період, протягом якого відбулося погашення (викуп) таких цінних паперів.

Наряду з цією нормою п. 5.5 ст. 5 Закону № 334/94-ВР встановлені особливості визначення складу витрат платника податку у разі сплати процентів за борговими зобов'язаннями. Зокрема, пп. 5.5.1 визначено, що до складу валових витрат відносяться будь-які витрати, пов'язані з виплатою або нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями (у тому числі за будь-якими кредитами, депозитами) протягом звітного періоду, якщо такі виплати або нарахування здійснюються у зв'язку з веденням господарської діяльності платника податку.

Відповідно до п. 2 ч. 5 ст. 3 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23 лютого 2006 р. № 3480-IV вексель є борговим цінним папером як такий, що посвідчує відносини позики і передбачає зобов'язання емітента сплатити у визначений строк кошти відповідно до зобов'язання. Якщо норма абз. 1 пп. 7.9.3 п. 7.9 ст. 7 визначає податковий період, в якому проценти за цінними паперами відносяться до валових витрат, то норма пп. 5.5.1 п. 5.5 ст. 5 — умови віднесення до валових витрат таких процентів. Отже, вирішуючи питання щодо наявності законних підстав для віднесення позивачем процентів за векселем, суд повинен був керуватися пп. 5.5.1 п. 5.5 ст. 5, оскільки спір стосується саме складу валових витрат, а не періоду декларування процентів у складі валових витрат. Відповідно до норми цього підпункту предметом доказування в судовому процесі при вирішенні спору є обставини щодо зв'язку нарахування позивачем процентів за векселем з його господарською діяльністю. Позивач не навів у судовому процесі будь-яких доводів на підтвердження такого зв'язку, доцільності з точки зору загальноприйнятих цілей господарювання витрат у сумі 938 493 грн 15 коп. при наступному продажу векселів тому ж самому суб'єкту підприємницької діяльності, в якого він купив ці векселі, за ту ж саму ціну та з отриманням у розрахунок свого ж векселя. Згідно з п. 1.32 ст. 1 Закону № 334/94-ВР господарська діяльність — це будь-яка діяльність особи, направлена на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, у разі коли безпосередня участь такої особи в організації такої діяльності є регулярною, постійною та суттєвою.

Порушення судами попередніх інстанцій пп. 5.5.1 п. 5.5 ст. 5 Закону № 334/94-ВР призвело до ухвалення незаконних судових рішень про скасування податкових повідомлень-рішень від 11 жовтня 2007 р. № 0000704030/0,

від 20 грудня 2007 р. № 0000704030/1, від 5 березня 2008 р. № 0000704030/2, від 13 травня 2008 р. № 0000704030/3 про визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток у сумі 351 934 грн 94 коп., в тому числі 234 623 грн 29 коп. — основний платіж та 117 311 грн 65 коп. — штрафні (фінансові) санкції.

З огляду на викладене та відповідно до ст. 225 КАСУ ухвалені у справі судові рішення підлягають зміні.

Керуючись статтями 220, 223, 225, 230, 232 КАСУ, Вищий адміністративний суд України

П О С Т А Н О В И В:

Касаційні скарги СДПІ у м. Києві та ДПІ задовольнити частково.

Змінити постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 13 серпня 2008 р. та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 28 січня 2009 р., позов задовольнити частково: скасувати податкове повідомлення-рішення СДПІ у м. Києві від 11 жовтня 2007 р. № 0000714030/0, від 20 грудня 2007 р. № 0000714030/1, від 5 березня 2008 р. № 0000714030/2, податкове повідомлення-рішення ДПІ від 13 травня 2008 р. № 0000714030/3 про визначення податкового зобов'язання з ПДВ у сумі 4 467 560 грн 40 коп., в тому числі 2 233 780 грн 20 коп. — основний платіж та 2 233 780 грн 20 коп. — штрафні (фінансові) санкції.

В позові про скасування податкових повідомлень-рішень СДПІ у м. Києві від 11 жовтня 2007 р. № 0000704030/0, від 20 грудня 2007 р. № 0000704030/1, від 5 березня 2008 р. № 0000704030/2, податкового повідомлення-рішення ДПІ від 13 травня 2008 р. № 0000704030/3 відмовити.

Присудити на користь ВАТ «Київгума» з Державного бюджету України судові витрати в розмірі 1 грн 70 коп.

Постанова набирає законної сили з моменту проголошення, але може бути переглянута Верховним Судом України на підставах і в порядку, встановлених статтями 236–238, 239-1 КАСУ.

У Х В А Л А

ВИЩОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ УКРАЇНИ

від 1 грудня 2011 р.

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів: Степашка О. І. (головуючого), Бившевої Л. І., Костенка М. І., Маринчак Н. Є., Усенко Є. А. (суддів), розглянувши у відкритому судовому засіданні касаційну скаргу ДПІ

у Жовтневому районі м. Дніпропетровська (далі — ДПІ) на постанову Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 21 грудня 2009 р. та ухвалу Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 21 березня 2011 р. у справі № 2а-438/09/0470 за позовом ТОВ «Бізнес-Інвест» до ДПІ про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення,

В С Т А Н О В И В:

ТОВ «Бізнес-Інвест» звернулося до Дніпропетровського окружного адміністративного суду з позовом до ДПІ про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення. Постановою Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 21 грудня 2009 р., яка залишена без змін ухвалою Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 21 березня 2011 р., позов задоволено.

В касаційній скарзі ДПІ просить скасувати рішення судів першої та апеляційної інстанцій та прийняти нове рішення, яким у задоволенні позову відмовити, посилаючись на порушення судами норм матеріального та процесуального права.

Колегія суддів Вищого адміністративного суду України вважає, що касаційна скарга не підлягає задоволенню з огляду на таке.

Як встановлено судами попередніх інстанцій, відповідачем була проведена планова виїзна перевірка позивача, за результатами якої було складено акт перевірки від 1 грудня 2008 р. № 5968/220/20301755.

В акті перевірки зазначено порушення позивачем ст. 202 ЦКУ та підпунктів 4.1.2, 4.1.3, 4.1.6 п. 4.1 ст. 4, підпунктів 7.6.1, 7.6.2, 7.6.3, 7.6.4 п. 7.6 ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР, що призвело до заниження суми податку на прибуток за 2006–2007 роки у розмірі 29 795 147 грн.

На підставі висновків акта перевірки відповідачем було прийнято податкове повідомлення-рішення від 12 грудня 2008 р. № 0004192200/0, яким визначено податкове зобов'язання ТОВ «Бізнес-Інвест» з податку на прибуток у розмірі 59 590 294 грн.

Наведені порушення встановлені в результаті того, що, на думку відповідача, при здійсненні ТОВ «Бізнес-Інвест» операцій з продажу акцій ВАТ «Електромеханічний завод», ВАТ «Завод гірничошахтної автоматики», ВАТ «Завод пневматичного обладнання», ВАТ «Побутприлад», ВАТ «Спецгідрострой», ВАТ «Спеценергомонтаж», ВАТ «Спецхіммаш», ВАТ «Укрзалізобетонбуд», ВАТ «Укрпластформа», ВАТ «Завод технічного скла» та ВАТ «Укртелекомунікація», щодо яких судом визнано недійсними записи про проведення державної реєстрації, установчі документи та свідоцтва про державну реєстрацію з моменту їх видачі і визнано недійсними реєстрації випуску акцій з моменту внесення інформації про них до Загального реєстру випуску

акцій та свідоцтва про реєстрацію випуску акцій з моменту їх видачі та припинено юридичні особи, у позивача відсутні законні підстави для оподаткування таких операцій.

Також, на думку відповідача, придбання ТОВ «Бізнес-Інвест» у ТОВ ДФК «Славутич-Капітал», Бротстоун ЛТД, ТОВ «Капітал-Стандарт», ОСОБИ 6, ТОВ «Рапіт», ТОВ «ФК Гамбит», ТОВ «Беарн», «Афіна Інвестментс», ТОВ «Велтекс», ТОВ «Метриком», ВАТ «Дніпроспецбуд», ТОВ «Автотрейдінвест», ТОВ «Артис», ТОВ «Спектр», ОСОБИ 7, ОСОБИ 8 та у ЗАТ КБ «Приватбанк» акцій ВАТ «Електромеханічний завод», ВАТ «Завод гірничошахтної автоматики», ВАТ «Завод пневматичного обладнання», ВАТ «Побутприлад», ВАТ «Спецгідрострой», ВАТ «Спеценергомонтаж», ВАТ «Спецхіммаш», ВАТ «Укрзалізобетонбуд», ВАТ «Укрпластформа», ВАТ «Завод технічного скла» та ВАТ «Укртелекомунікація» та подальша реалізація акцій позивачем підприємствам ТОВ «Беарн», Бротстоун ЛТД, ОСОБИ 9, ТОВ «ФК Гамбит», ОСОБИ 5, ОСОБИ 6, ТОВ «Атріум», ОСОБИ 10, ТОВ «Асоціація дитячого харчування», ЗАТ КБ «Приватбанк», TRANSEUROPE Trade та Дефлон Менеджмент не може вважатися правочиним, оскільки згідно зі ст. 215 ЦКУ від 16 січня 2003 р. № 2435-IV такий правочин є недійсним (нікчемний правочин).

Відповідно до ч. 1 ст. 215 ЦКУ підставою недійсності правочину є недодержання в момент вчинення правочину стороною (сторонами) вимог, які встановлені частинами 1–3, 5 та 6 ст. 203 цього Кодексу.

Частинами 1–5 ст. 203 ЦКУ встановлено такі загальні вимоги, додержання яких є необхідним для чинності правочину: зміст правочину не може суперечити цьому Кодексу, іншим актам цивільного законодавства, а також моральним засадам суспільства; особа, яка вчиняє правочин, повинна мати необхідний обсяг цивільної дієздатності; волевиявлення учасника правочину має бути вільним і відповідати його внутрішній волі; правочин має вчинятися у формі, встановленій законом; правочин має бути спрямований на реальне настання правових наслідків, що обумовлені ним.

Судами попередніх інстанцій встановлено, що при укладенні договорів купівлі-продажу акцій, сторони договорів були наділені необхідним обсягом цивільної дієздатності, зміст договорів відповідав всім вимогам законодавства України, сторони узгодили всі обов'язкові умови договорів, волевиявлення сторін договорів було вільним та відповідало їх волі, договори вчинені у встановленій законом письмовій формі, спрямовані на реальне настання обумовлених ними наслідків, про що свідчить повне виконання сторонами своїх зобов'язань за договорами та настання передбачених договорами наслідків — перехід права власності на акції та перерахування грошових коштів.

Отже, суди правильно зазначили, що у відповідача відсутні законні підстави для визнання недійсними договорів на купівлю-продаж акцій зазначе-

них вище емітентів, оскільки в момент вчинення та протягом всього часу виконання цих договорів сторони дотримувалися всіх вимог законодавства, зокрема ст. 203 ЦКУ, державна реєстрація емітентів акцій була дійсною, акції знаходились у вільному обігу.

Відповідно до ст. 177, ч. 1 ст. 178 ЦКУ об'єктами цивільних прав є речі, у тому числі гроші та цінні папери, інше майно, майнові права, результати робіт, послуги, результати інтелектуальної, творчої діяльності, інформація, а також інші матеріальні і нематеріальні блага.

Об'єкти цивільних прав можуть вільно відчужуватися або переходити від однієї особи до іншої в порядку правонаступництва чи спадкування або іншим чином, якщо вони не вилучені з цивільного обороту, або не обмежені в обороті, або не є невід'ємними від фізичної чи юридичної особи.

Частиною 2 ст. 47 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» встановлено, що державне регулювання ринку цінних паперів здійснює Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, а також інші державні органи у межах своїх повноважень, визначених законом.

Рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 30 грудня 1998 р. № 222 затверджений Порядок скасування реєстрації випусків акцій та анулювання свідоцтв про реєстрацію випусків акцій.

Згідно з пунктами 1.4, 1.5, 1.6 розділу II вказаного Порядку реєструвальний орган забезпечує опублікування інформації про зупинення обігу акцій в одному зі своїх офіційних друкованих видань протягом п'ятнадцяти календарних днів з дати видання розпорядження про зупинення обігу акцій. Починаючи з дати опублікування інформації про зупинення обігу акцій в одному з офіційних друкованих видань реєструвального органу, забороняється здійснення цивільно-правових договорів з акціями, обіг яких зупинено. Дата опублікування інформації про зупинення обігу акцій в одному з офіційних друкованих видань реєструвального органу є датою закриття реєстру (при документарній формі випуску акцій) або датою, на яку складається зведений обліковий реєстр і здійснюється операція обмеження в обігу акцій (при бездокументарній формі випуску акцій).

Законодавство України не встановлює жодних обмежень обігу акцій до моменту опублікування інформації про зупинення обігу акцій в одному з офіційних друкованих видань Державної комісії з цінних паперів та Фондового ринку.

Операції з придбання та подальшої реалізації позивачем акцій ВАТ «Бізнес-Інвест» здійснені до моменту прийняття розпорядження Державної комісії з цінних паперів та Фондового ринку та до публікації відповідної інформації.

На момент придбання та подальшого продажу позивачем акцій, наведених в акті емітентів, акції знаходились у вільному обігу, жодних рішень судів, Державної комісії з цінних паперів та Фондового ринку або інших державних

органів, які б обмежували, зупиняли або скасовували обіг акцій зазначених емітентів, не існувало.

Судами попередніх інстанцій зазначено, що в період здійснення договорів з купівлі-продажу акцій, вони та їх емітенти відповідали всім вимогам Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок» та іншим вимогам законодавства України, тому посилання відповідача на те, що такі акції не можуть бути об'єктами цивільних прав та не відповідають визначенню товару в розумінні Закону про прибуток та ЦКУ, не відповідають дійсним обставинам справи та вимогам законодавства, яке не містило жодних обмежень щодо обігу цих цінних паперів на момент їх придбання та реалізації.

Судами попередніх інстанцій правильно не взято до уваги посилання відповідача на те, що договори на придбання акцій є нікчемними.

Згідно зі ст. 215 ЦКУ підставою недійсності правочину є: недодержання в момент вчинення правочину стороною (сторонами) вимог, які встановлені частинами 1–3, 5 та 6 ст. 203 цього Кодексу; недійсним є правочин, якщо його недійсність встановлена законом (нікчемний правочин). У цьому разі визнання такого правочину недійсним судом не вимагається. У випадках, встановлених цим Кодексом, нікчемний правочин може бути визнаний судом дійсним; якщо недійсність правочину прямо не встановлена законом, але одна із сторін або інша заінтересована особа заперечує його дійсність на підставах, встановлених законом, такий правочин може бути визнаний судом недійсним (оспорюваний правочин).

Судами зазначено, що в судовому порядку угоди з визначених відповідачем підстав (вчинення їх всупереч інтересам держави та суспільства) недійсними не визнані.

Факт укладення цих угод з метою, суперечною інтересам держави та суспільства, моральним засадам суспільства, в установленому порядку відповідачем не доведений.

Жодною нормою законодавства України не встановлено, що скасування державної реєстрації емітента цінних паперів у майбутньому спричиняє недійсність правочину на купівлю-продаж таких цінних паперів, який був укладений та виконаний набагато раніше, ніж винесено рішення суду про скасування державної реєстрації емітента цінних паперів та опублікування інформації про зупинення обігу акцій.

Згідно з п. 7.6.1 ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. № 283/97-ВР платник податку веде окремий податковий облік фінансових результатів операцій з цінними паперами (у тому числі іпотечними сертифікатами участі, іпотечними сертифікатами з фіксованою доходністю та сертифікатами фондів операцій з нерухомістю) і деривативами у розрізі окремих видів цінних паперів, а також фондових та товарних деривативів.

При цьому облік операцій з акціями ведеться разом з іншими, ніж цінні папери, корпоративними правами.

Якщо протягом звітного періоду витрати на придбання кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, понесені (нараховані) платником податку, перевищують доходи, отримані (нараховані) від продажу (відчуження) цінних паперів або деривативів такого ж виду протягом такого звітного періоду, від'ємний фінансовий результат переноситься на зменшення фінансових результатів від операцій з цінними паперами або деривативами такого ж виду майбутніх звітних періодів у порядку, визначеному ст. 6 цього Закону. Якщо протягом звітного періоду доходи від продажу кожного з окремих видів цінних паперів, а також деривативів, отримані (нараховані) платником податку, перевищують витрати, понесені (нараховані) платником податку внаслідок придбання цінних паперів або деривативів такого ж виду протягом такого звітного періоду (з урахуванням від'ємного фінансового результату від операцій з цінними паперами чи деривативами такого ж виду минулих періодів), прибуток включається до складу валових доходів такого платника податку за результатами такого звітного періоду.

Усі інші витрати та доходи такого платника податку, крім витрат та доходів за операціями з цінними паперами (корпоративними правами) та деривативами, визначеними цим підпунктом, беруть участь у визначенні об'єкта оподаткування такого платника податку на загальних умовах, встановлених цим Законом.

Норми цього пункту не поширюються на операції з емісії корпоративних прав або інших цінних паперів, що здійснюються платником податку, а також з їх зворотного викупу або погашення таким платником податку.

Згідно з пп. 7.6.2 ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. № 283/97-ВР норми цього пункту поширюються на платників податку — торговців цінними паперами та деривативами, а також на будь-яких інших платників податку, які здійснюють операції з торгівлі цінними паперами чи деривативами.

Те саме стосується обліку операцій таких платників податку з придбання або продажу корпоративних прав, відмінних від акцій.

Відповідно до пп. 7.6.3 ст. 7 цього Закону під терміном «витрати» слід розуміти суму коштів або вартість майна, сплачену (нараховану) платником податку продавцю цінних паперів та деривативів як компенсація їх вартості.

До складу витрат включається також сума будь-якої заборгованості покупця, яка виникає у зв'язку з таким придбанням.

Отже, колегія суддів погоджується з висновками судів попередніх інстанцій, що позивачем правомірно було віднесено до складу витрат суму сплачену за придбання цінних паперів за договорами.

Також правильно не прийнято до уваги посилання відповідача на пп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», на підставі якого податковим органом включено до складу валового доходу позивача суму заборгованості за придбані акції, яка погашена шляхом зарахування однорідних грошових вимог за іншими договорами.

Зазначені дії відповідача є неправомірними, оскільки нормами пп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» не передбачено включення до складу валового доходу суми заборгованості, погашеної шляхом зарахування однорідних грошових вимог.

Судами правильно зазначено, що необхідною умовою для застосування пп. 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 цього Закону є отримання доходу, тоді як при придбанні акцій за договорами, з якими проводився залік, підприємством нараховувались витрати за правилами п. 7.6 ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

За операціями, заборгованість за якими була погашена заліком, першою подією, яка знайшла своє відображення в податковому обліку, є передання акцій. Акт заліку зустрічних вимог не впливає на відображення операцій з акціями в податковому обліку, оскільки являє собою вже другу подію і є лише способом розрахунку.

Отже, колегія суддів погоджується із судами попередніх інстанцій, що позивачем правомірно були нараховані витрати та доходи від операцій з акціями в окремому податковому обліку операцій з цінними паперами, що підтверджує, що позивач не допускав завищення від'ємного значення окремого податкового обліку операцій з цінними паперами, а, відповідно, не допускав заниження валового доходу.

Враховуючи викладене, Вищий адміністративний суд України дійшов висновку про те, що судами першої та апеляційної інстанцій належним чином з'ясовані обставини справи та їм дано відповідну правову оцінку. Порушень норм матеріального та процесуального права, які могли призвести до зміни чи скасування рішень судів першої та апеляційної інстанцій, не встановлено.

На підставі викладеного, керуючись статтями 221, 223, 224, 230 КАСУ, суд

у х в а л и в:

Касаційну скаргу ДПІ залишити без задоволення.

Постанову Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 21 грудня 2009 р. та ухвалу Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 21 березня 2011 р. залишити без змін.

Ухвала набирає законної сили з моменту проголошення та може бути переглянута Верховним Судом України у випадках, встановлених КАСУ.

ПОСТАНОВА
ВИЩОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ УКРАЇНИ
від 1 грудня 2011 р.

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів: Усенко Є. А. (головуючого), Бившевої Л. І., Костенка М. І., Маринчак Н. Є., Степашка О. І. (суддів), розглянувши у відкритому судовому засіданні касаційну скаргу ДПІ у м. Хмельницькому на ухвалу Львівського апеляційного адміністративного суду від 8 квітня 2009 р. та постанову господарського суду Хмельницької області від 23 червня 2008 р. у справі № 6/461-НА господарського суду Хмельницької області за позовом ТОВ «Укрбудінвест 2010» до ДПІ у м. Хмельницькому за участю прокуратури Хмельницької області про скасування податкових повідомлень-рішень,

В С Т А Н О В И В:

Постановою господарського суду Хмельницької області від 23 червня 2008 р., залишеною без змін ухвалою Львівського апеляційного адміністративного суду від 8 квітня 2009 р., позов задоволено: скасовано податкові повідомлення-рішення ДПІ у м. Хмельницькому від 14 червня 2007 р. № 0001002301/0/5127 та № 0001012301/0/5128 про визначення ТОВ «Укрбудінвест 2010» податкових зобов'язань з податку на прибуток у сумі 1 310 084 грн (в тому числі 655 042 грн — основний платіж та 655 042 грн — штрафні (фінансові) санкції) та з ПДВ у сумі 786 051 грн (в тому числі 524 034 грн — основний платіж та 262 017 грн — штрафні (фінансові) санкції) відповідно.

Висновок суду про наявність підстав для задоволення позову вмотивований посиланням на товарні та податкові накладні, виписані ПП «Софінком» в період з 25.0.2005 р. по 8 лютого 2006 р. на поставку ТОВ «Укрбудінвест 2010» товарів; довідку Головного управління статистики у Луганській області від 13 серпня 2007 р. про виключення ПП «Софінком» з Єдиного державного реєстру підприємств та організації України на підставі рішення про ліквідацію 2 листопада 2006 р. та норм п. 5.1, пп. 5.3.9 п. 5.3 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі — Закон № 334/94-ВР), пп. 7.2.3 п. 7.3, підпунктів 7.4.1, 7.4.5 п. 7.4 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» (Закон № 168/97-ВР). Застосувавши ці норми, суд дійшов висновку про правомірне віднесення позивачем у податковому обліку з податку на прибуток за 9 місяців 2005 р., 2005 р., I квартал 2006 р. до валових витрат 2 620 170 грн та до податкового кредиту в податковому обліку з ПДВ за липень—грудень 2005 р., січень, лютий 2006 р. 524 034 грн за розрахунками з ПП «Софінком 2010».

В касаційній скарзі ДПІ у м. Хмельницькому просить скасувати ухвалені у справі судові рішення та постановити нове рішення про відмову в позові, посилаючись на порушення судами першої та апеляційної інстанцій підпунктів 7.2.1, 7.2.4 п. 7.2, підпунктів 7.4.1, 7.4.4, 7.4.5 п. 7.4 ст. 7 Закону № 168/97-ВР, пп. 5.3.9 п. 5.3 ст. 5 Закону № 334/94-ВР. Позивач не реалізував процесуальне право надати заперечення на касаційну скаргу, представника в судове засідання суду касаційної інстанції не направив.

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

Судом встановлено, що фактичною підставою для зменшення позивачу задекларованих сум валових витрат за 9 місяців 2005 р., 2005 р. та I квартал 2006 р. на загальну суму 2 620 170 грн, а також сум податкового кредиту за липень—грудень 2005 р., січень, лютий 2006 р. на загальну суму 524 034 грн слугував висновок контролюючого органу, викладений в акті про результати виїзної позапланової перевірки ТОВ «Укрбудінвест 2010» від 1 червня 2007 р. № 3475/23-4/33456157, про порушення товариством пп. 5.3.9 п. 5.3 ст. 5 Закону № 334/94-ВР, підпунктів 7.2.1, 7.2.4 п. 7.2, підпунктів 7.4.1, 7.4.4, 7.4.5 п. 7.4 ст. 7 Закону № 168/97-ВР внаслідок включення до валових витрат та податкового кредиту зазначених сум, не підтверджених документами бухгалтерського та податкового обліку. При цьому контролюючий орган послався на встановлений у постанові господарського суду Луганської області від 0 грудня 2005 р. у справі № 10/590ад за позовом ДПІ в Артемівському районі м. Луганська до ПП «Софінком» про припинення юридичної особи факт державної реєстрації ПП «Софінком» на підставну особу, яка, не маючи юридичних повноважень, діяла від імені цього підприємства, видаючи та підписуючи документи, що супроводжували господарську діяльність останнього.

Визнаючи неправомірним донарахування позивачу сум податкових зобов'язань з цих підстав, суд першої інстанції, з висновком якого погодився апеляційний суд, керувався тим, що позивач підтвердив задекларовані суми валових витрат та податкового кредиту товарними і податковими накладними, виписаними ПП «Софінком» як юридичною особою, що мала правосуб'єктність, оскільки підприємство на дати виписування цих документів перебувало в Єдиному державному реєстрі підприємств і організацій України та Реєстрі платників податку на додану вартість.

З таким висновком, однак, не можна погодитися з огляду на таке.

Згідно з абз. 4 пп. 5.3.9 п. 5.3 ст. 5 Закону № 334/94-ВР не відносяться до валових витрат будь-які витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими документами, платіжними та іншими документами, обов'язковість ведення та зберігання яких передбачена правилами податкового обліку.

Вимога щодо підтвердження суми сплаченого (нарахованого) податку у зв'язку з придбанням товарів (послуг) податковими накладними чи митними деклараціями (іншими подібними документами згідно з пп. 7.2.6 п. 7.2 ст. 7 Закону № 168/97-ВР) як неодмінної умови включення цієї суми до податкового кредиту встановлена абз. 1 пп. 7.4.5 цієї статті. Абзацами 1 і 3 пп. 7.2.3 п. 7.2 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» встановлено, що податкова накладна складається у момент виникнення податкових зобов'язань продавця у двох примірниках. Оригінал податкової накладної надається покупцю, копія залишається у продавця товарів (робіт, послуг).

Податкова накладна є звітним податковим документом і одночасно розрахунковим документом. Визначення податкової накладної як розрахункового документа означає визнання за нею статусу первинного документа, а тому для податкової накладної обов'язкові вимоги, встановлені ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для первинного документа. Частиною 2 цієї статті передбачено, що первинні та зведені облікові документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Згідно з пп. 7.2.1 п. 7.2 ст. 7 Закону № 168/97 (у редакції, чинній на час виникнення спірних відносин) платник податку зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, що має містити зазначені окремими рядками: а) порядковий номер податкової накладної; б) дату виписування податкової накладної; в) назву юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість; г) податковий номер платника податку (продавця та покупця); д) місце розташування юридичної особи або місце податкової адреси фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість; е) опис (номенклатуру) товарів (робіт, послуг) та їх кількість (обсяг, об'єм); є) повну назву отримувача; ж) ціну поставки без врахування податку; з) ставку податку та відповідну суму податку у цифровому значенні; и) загальну суму коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку.

Відповідно до п. 18 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженої наказом ДПА України від 30 травня 1997 р. № 165, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 23 червня 1997 р. за № 233/2037, усі складені примірники податкової накладної підписуються особою, уповноваженою платником податку здійснювати поставку товарів (послуг), та скріплюються печаткою такого платника податку — продавця.

Постановою господарського суду Луганської області від 7 грудня 2005 р. у справі № 10/590ад, яка набрала чинності 21 березня 2006 р., встановлено, що громадяни ОСОБА 1 та ОСОБА 2, засновники ПП «Софінком», не здійснювали діяльність від імені цього підприємства, не підписували документи, які супроводжували його підприємницьку діяльність; від імені підприємства фактично діяли невістановлені особи, що не мали відповідних повноважень.

Ці обставини відповідно до ч. 1 ст. 72 КАСУ мають приюдиційне значення для суду при розгляді цієї справи.

Ні під час перевірки, ані під час судового процесу позивач не надав доказів, які б підтверджували фактичне переміщення товару від постачальника (ПП «Софінком»), при тому, що п. 3.2 договору від 1 серпня 2005 р. № 0108/Б між ПП «Софінком» та ТОВ «Укрбудінвест 2010» встановлено, що товар поставляється за рахунок та транспортом покупця (ТОВ «Укрбудінвест 2010»). На підтвердження розрахунку за придбаний товар позивач послався на взаємозалік однорідних вимог, що виникли у нього до ПП «Софінком» за договором від 1 серпня 2005 р. № 0108 про поставку цементу і щебня. Разом із тим будь-які документи, які б підтверджували господарські операції з позивачем придбання цементу та щебеню, щодо поставки якого був укладений цей договір, у справі відсутні, так само, як і відсутній сертифікат виробника чи технічний паспорт на обладнання, на поставку якого виписані податкові накладні від імені ПП «Софінком».

Останні ж, проте, згідно з умовами договору від 1 серпня 2005 р. № 0108 підлягали переданню продавцем покупцю.

За наявності фактів, що ставлять під сумнів реальність господарських операцій з поставки товару, неналежним чином оформлені (підписані невідомою особою) товарні та податкові накладні не можуть бути підставою для віднесення до валових витрат та для включення до податкового кредиту вартості товару та сум ПДВ.

Такий висновок відповідає правовій позиції Верховного Суду України, висловленій у постанові від 21 січня 2011 р. у справі за позовом ТОВ «СІБ» до ДПП у Жовтневому районі м. Луганська про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення.

З огляду на порушення судами першої та апеляційної інстанцій пп. 5.3.9 п. 5.3 ст. 5 Закону № 334/94-ВР, пп. 7.4.5 п. 7.4 ст. 7 Закону № 168/97-ВР, ч. 1 ст. 72 КАСУ, що призвело до неправильних висновків щодо прав і обов'язків сторін у справі, ухвалені у справі судові рішення відповідно до ст. 229 КАСУ підлягають скасуванню з прийняттям нового рішення про відмову в задоволенні позову з наведених вище підстав.

Керуючись статтями 220, 223, 229, 230, 232 КАСУ, Вищий адміністративний суд України

П О С Т А Н О В И В:

Касаційну скаргу ДПІ у м. Хмельницькому задовольнити, скасувати постанову господарського суду Хмельницької області від 23 червня 2008 р. та ухвалу Львівського апеляційного адміністративного суду від 8 квітня 2009 р.; в позові відмовити.

Постанова набирає законної сили з моменту проголошення, але може бути переглянута Верховним Судом України на підставах та в порядку, передбачених статтями 236–238, 239-1 КАСУ.

У Х В А Л А

ВИЩОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ УКРАЇНИ

від 1 грудня 2011 р.

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів: Усенко Є. А. (головуючого), Бившевої Л. І., Костенка М. І., Маринчак Н. Є., Степашка О. І. (суддів), розглянувши у відкритому судовому засіданні касаційну скаргу Спеціалізованої ДПІ по роботі з великими платниками податків у м. Харкові (далі — СДПІ) на ухвалу Харківського апеляційного адміністративного суду від 6 квітня 2009 р. та постанову Харківського окружного адміністративного суду від 6 жовтня 2008 р. у справі № 2а-526/08 Харківського окружного адміністративного суду за позовом ТОВ фірма «Таріт» до СДПІ, Головного управління Державного казначейства України у Харківській області, третя особа — Управління Державного казначейства України у м. Харкові, за участю прокурора м. Харкова про стягнення бюджетної заборгованості з ПДВ у розмірі 3 003 836 грн,

В С Т А Н О В И В:

Постановою Харківського окружного адміністративного суду від 6 жовтня 2008 р., залишеною без змін ухвалою Харківського апеляційного адміністративного суду від 6 квітня 2009 р., позов задоволено: на користь ТОВ фірми «Таріт» стягнуто з Державного бюджету України бюджетне відшкодування ПДВ у сумі 3 003 836 грн, задеклароване за лютий 2007 р., та судовий збір у сумі 1 700 грн.

Висновок суду про наявність підстав для задоволення позову вмотивовано посиланням на встановлений у судовому процесі факт сплати позивачем постачальникам товарів ПДВ в ціні придбання товарів у січні 2007 р. 9 029 799 грн, підтвердження задекларованої до відшкодування суми ПДВ

податковими накладними, виписаними постачальниками товарів відповідно до вимог, встановлених пп. 7.2.6 п. 7.2 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» (далі — Закон № 168/97-ВР), первинними бухгалтерськими документами, наданими контролюючому органу під час перевірки.

В касаційній скарзі СДПІ просить скасувати ухвалені у справі судові рішення та постановити нове рішення про відмову в задоволенні позову, доводячи, що суди попередніх інстанцій порушили норми матеріального та процесуального права: підпункти 7.7.4, 7.7.7 п. 7.7 ст. 7 Закону № 168/97-ВР, ст. 159 КАСУ.

Заперечуючи проти касаційної скарги, ТОВ фірма «Тагіт» просить залишити скаргу без задоволення як безпідставну.

Перевіривши правильність застосування судами попередніх інстанцій норм матеріального та процесуального права, юридичної оцінки обставин справи, колегія суддів Вищого адміністративного суду України доходить висновку, що касаційна скарга підлягає задоволенню на таких підставах.

Задовольняючи позов, суд першої інстанції, з висновком якого погодився суд апеляційної інстанції, керувався тим, що ТОВ фірма «Тагіт» при декларуванні за лютий 2007 р. ПДВ в сумі 3 003 836 грн, що підлягає відшкодуванню як надмірно сплачений податок шляхом перерахування коштів з бюджету на розрахунковий рахунок, дотрималося вимог пп. «а» пп. 7.7.2 п. 7.7 ст. 7 Закону № 168/97-ВР, оскільки сплатило постачальникам товарів у ціні придбання останніх у січні 2007 р. ПДВ в сумі 9 029 799 грн, а за результатами перевірки, здійсненої СДПІ, задекларована позивачем до відшкодування сума зменшена не була.

З висновком судів першої та апеляційної інстанцій про наявність підстав для задоволення позову, однак, не можна погодитися повною мірою, оскільки він зроблений без дотримання вимог норм процесуального права, якими встановлені правила щодо предмета доказування в судовому процесі, оцінки доказів, законності та обґрунтованості судового рішення.

Відповідно до п. 1.8 ст. 1, пп. 7.7.2 п. 7.7 ст. 7 Закону № 168/97-ВР вимога щодо фактичної сплати ПДВ як юридичного факту, що породжує право платника податку на відшкодування за рахунок бюджетних коштів надмірно сплаченого податку, стосується платника податку — покупця, за рахунок якого сплачується податок в ціні придбання товарів (послуг) при розрахунках з продавцем. З огляду на це суди дійшли правильного висновку, що право позивача на бюджетне відшкодування залежить тільки від виконання податкового обов'язку ним самим, а не постачальниками товару.

Разом із тим наявність у ланцюгу поставок господарюючих суб'єктів з ознаками фіктивності вимагало від суду вжиття всіх передбачених процесуальним законом засобів для забезпечення встановлення дійсних обставин справи щодо поставки товарів, у зв'язку з придбанням яких позивач сформу-

вав податковий кредит та задекларував суму податку до відшкодування за рахунок бюджетних коштів.

Заперечуючи проти позову, СДПІ посилялась на непідтвердження позивачем факту поставки йому товарів за податковими накладними, щодо яких позивач включив до податкового кредиту в податковій декларації за січень 2007 р. суми ПДВ. Це саме було підставою для відмови у наданні висновку про суму, що підлягає відшкодуванню, за результатами виїзної позапланової перевірки ТОВ фірми «Тагіт» з питань достовірності нарахування суми бюджетного відшкодування ПДВ за лютий 2007 р., викладеними в акті перевірки від 27 квітня 2007 р. № 1157/48-0/23759288.

За змістом акта, копію якого залучено до справи, під час перевірки товариство не надало оригінали договорів купівлі-продажу від 9 серпня 2006 р. № 24/06 та від 15 лютого 2007 р. № 13/07, укладених відповідно з ТОВ «Харків Форвард» та ТОВ «Авалон» — основними постачальниками за січень 2007 р.; товарно-транспортні накладні на придбані товари, сертифікати їх якості, дані складського обліку, акти приймання-передачі, внутрішні прибуткові накладні на оприбуткування товарів, документи, що підтверджують їх транспортування; оборотні відомості за рахунком 281 «Товари на складі» в розрізі номенклатури, кількості товарів, ціни за одиницю.

Незважаючи на те, що зазначені документи мають безпосереднє значення для встановлення обставин, що входять до предмета доказування у справі, а саме обставин щодо придбання позивачем товарів як підстави нарахування, сплати ПДВ, суми якого заявлені до відшкодування, суд не тільки визнав необґрунтованим посилання контролюючого органу на ненадання цих документів позивачем як на підставу відмови у висновку про виплату бюджетного відшкодування, але й відмовив у задоволенні клопотання СДПІ про витребування цих документів у позивача. Цим самим суд порушив принцип офіційного з'ясування судом обставин справи в адміністративному судочинстві, який закріплений нормами частин 4 та 5 ст. 11 КАСУ, що прямо зобов'язують суд забезпечити всебічне та повне з'ясування обставин справи, виявити та витребувати докази, яких не вистачає, в тому числі і з власної ініціативи. Зазначений обов'язок суду обумовлений публічним характером адміністративного спору, який виходить за межі інтересів сторін у справі.

Необхідність ретельного з'ясування дійсних обставин щодо поставки позивачу товарів підсилювалась з огляду на доводи СДПІ про те, що поставка має характер багатоланцюгової, учасники якої ТОВ «Харків-Форвард» та ТОВ «Авалон», податкові накладні яких надані позивачем для підтвердження суми податкового кредиту за січень 2007 р., є посередниками. При цьому зустрічними перевірками цих постачальників виявлено лише податкові накладні, виписані на поставку товарів одними і тими самими суб'єктами господарювання: ПП «Константа-СТК», ПП «Кредо торг», ПП «Бриг-

2006», ТОВ «Укр.-Прод-Старт», ТОВ «Ультраторг». Всі ці підприємства або відсутні за юридичною адресою, або ж припинені як юридичні особи; податкову звітність не подають або подають з показниками про відсутність фінансово-господарської діяльності. Документів, які б підтверджували реальність господарських операцій з цими суб'єктами господарювання (видаткових накладних, товарно-транспортних накладних, довіреностей на отримання товарів; первинних документів, що підтверджують розрахунки за товари), ТОВ «Харків-Форвард» та ТОВ «Авалон» під час зустрічних перевірок не надали. Учасники поставки впродовж 2007 р. або не сплачували податок до Державного бюджету взагалі, або сплачували в незначних сумах.

Відповідно до п. 1.7 ст. 7 Закону № 168/97-ВР податковий кредит — сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду, визначена згідно з цим Законом.

Абзацами 1, 3 пп. 7.7.1 п. 7.7 цієї статті встановлено, що сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду та сумою податкового кредиту такого звітного податкового періоду.

При від'ємному значенні суми, розрахованої згідно з пп. 7.7.1 цього пункту, така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з цього податку, що виник за попередні податкові періоди (у тому числі розстроченого або відстроченого відповідно до закону), а при його відсутності — зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Згідно з пп. 7.4.1 п. 7.4 цієї статті Закону № 168/97-ВР (в редакції, яка діяла на момент виникнення спірних правовідносин) податковий кредит звітного періоду визначається з огляду на договірну (контрактну) вартість товарів (послуг), але не вище рівня звичайних цін, у разі якщо договірна ціна на такі товари (послуги) відрізняється більш ніж на 20 % від звичайної ціни на такі товари (послуги) та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 6.1 ст. 6 та ст. 8-1 цього Закону, 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.

За змістом наведених норм придбання товару з метою використання в господарській діяльності платника податку є обов'язковою передумовою для виникнення у платника податку права на формування податкового кредиту.

Згідно з абз. 2 п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 5 червня 1995 р. за № 168/704), господарські операції — це факти

підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів.

Всупереч цим нормам суди першої та апеляційної інстанцій не перевірили належним чином доводи СДПІ про відсутність факту поставки товарів ТОВ «Харків-Форвард» та ТОВ «Авалон», що слід було зробити з урахуванням таких об'єктивних даних, підтверджених матеріалами, що є у справі, як поставка товару до позивача по багаторівневому ланцюгу через посередників, відсутність останніх за їх юридичними адресами, їх ухилення від сплати податків і подання податкової звітності.

Відповідно до частини 1 ст. 138 КАСУ обставини щодо здійснення господарських операцій з придбання товару, на які платник податку посилається як на підставу виникнення у нього права на бюджетне відшкодування сплаченого ПДВ, входять до предмета доведення у судовому процесі.

Наведені обставини судами попередніх інстанцій були залишені без уваги та з'ясування, тоді як вони мають найбезпосередніше відношення до предмета доказування у справі.

Викладені порушення судами попередніх інстанцій норм процесуально-го права призвели до передчасного висновку суду про наявність у позивача права на бюджетне відшкодування, унеможливили встановлення фактичних обставин, що мають значення для правильного вирішення справи, та відповідно до ч. 2 ст. 227 КАСУ є підставою для скасування ухвалених у справі судових рішень і направлення справи на новий розгляд до суду першої інстанції.

Під час нового розгляду справи суду першої інстанції слід взяти до уваги викладене в цій ухвалі, виконати вимоги процесуальних норм, зокрема частин 4 та 5 ст. 11 КАСУ щодо офіційного з'ясування всіх обставин у справі, ст. 86 цього Кодексу щодо оцінки доказів, та залежно від встановленого і відповідно до норм матеріального права вирішити спір.

Керуючись статтями 220, 227, 230, 231 КАСУ, Вищий адміністративний суд України

у х в а л и в:

Касаційну скаргу СДПІ задовольнити частково, скасувати постанову Харківського окружного адміністративного суду від 6 жовтня 2008 р. та ухвалу Харківського апеляційного адміністративного суду від 6 квітня 2009 р., справу направити на новий розгляд до суду першої інстанції.

Ухвала набирає законної сили з моменту проголошення, оскарженню не підлягає.

У Х В А Л А
ВИЩОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ УКРАЇНИ
від 24 листопада 2011 р.

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів: Усенко Є. А. (головуючого), Костенка М. І., Маринчак Н. Є., Островича С. Е., Степашка О. І. (суддів), розглянувши у письмовому провадженні касаційну скаргу О. на ухвалу Одеського апеляційного адміністративного суду від 8 вересня 2009 р. у справі № 2-а-221/2008 Ленінського районного суду м. Миколаєва за позовом О. до ДПІ у Ленінському районі м. Миколаєва (далі — ДПІ) про визнання незаконним і скасування наказу, визнання протиправними дій та зобов'язання вчинити певні дії,

В С Т А Н О В И В:

О. звернулась з позовом до ДПІ про скасування наказу від 11 березня 2008 р. № 125 про проведення позапланової виїзної перевірки, визнання протиправними дій щодо проведення позапланової виїзної перевірки з питань дотримання вимог податкового законодавства з 1 січня 2006 р. по 31 грудня 2006 р., зобов'язання утриматись від вчинення дій з проведення такої перевірки; про скасування податкових вимог від 22 квітня 2008 р. № 1/180 та від 2 червня 2008 р. № 2/182, податкового повідомлення-рішення від 1 квітня 2008 р. № 0006871701/0.

Постановою Ленінського районного суду м. Миколаєва від 21 серпня 2008 р., залишеною без змін ухвалою Одеського апеляційного адміністративного суду від 8 вересня 2009 р., в задоволенні позову відмовлено.

В касаційній скарзі О. просить скасувати ухвалені у справі судові рішення, постановити нове рішення про задоволення позову, посилаючись на порушення судами першої й апеляційної інстанцій норм матеріального та процесуального права.

Відповідач не реалізував процесуальне право надати заперечення на касаційну скаргу.

Перевіривши правильність застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального і процесуального права, юридичної оцінки обставин справи, колегія суддів Вищого адміністративного суду України доходить висновку, що касаційна скарга не підлягає задоволенню.

ДПІ проведено позапланову виїзну перевірку фізичної особи — громадянки О. з питань дотримання вимог податкового законодавства за період з 1 січня 2006 р. по 31 грудня 2006 р., за результатами якої складено акт перевірки від 18 березня 2008 р. № 846/17-100 та прийнято податкове повідомлення-рішення від 1 квітня 2008 р. № 0006871701/0 про донарахування податкового зобов'язання з податку з доходів фізичних осіб у розмірі

33 085 грн на підставах порушення підпунктів 9.6.1, 9.6.2 п. 9.6 ст. 9 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» (далі — Закон № 889-IV) у зв'язку із несплатою податку з одержаного інвестиційного прибутку (операції з продажу пакетів акцій).

Відповідно до пп. 9.6.1 п. 9.6 ст. 9 Закону № 889-IV облік фінансових результатів операцій з інвестиційними активами ведеться платником податку самостійно, окремо від інших доходів і витрат.

Інвестиційний прибуток згідно з пп. 9.6.2 п. 9.6 ст. 9 Закону № 889-IV розраховується як позитивна різниця між доходом, отриманим платником податку від продажу окремого інвестиційного активу, та його вартістю, що розраховується з огляду на суму витрат, понесених у зв'язку з придбанням такого активу, з урахуванням норм пп. 9.6.4 цього пункту.

До продажу інвестиційного активу прирівнюються також операції з: обміну інвестиційного активу на інший інвестиційний актив; зворотного викупу корпоративного права його емітентом, яке належало платнику податку; повернення платнику податку коштів або майна (майнових прав), попередньо внесених ним до статутного фонду емітента корпоративних прав внаслідок виходу такого платника податку з числа засновників (учасників) такого емітента чи ліквідації такого емітента. Придбанням інвестиційного активу вважаються також операції з внесення платником податку коштів або майна до статутного фонду юридичної особи — резидента в обмін на емітовані ним корпоративні права. Інвестиційний актив, подарований платнику податку чи успадкований платником податку, вважається придбаним за нульовою вартістю.

Позивач не спростовує фактичних обставин, що слугували підставою для донарахування податкового зобов'язання згідно зі спірним рішенням, заперечення стосуються відсутності підстав для проведення перевірки. При цьому позивач не заперечив факт допуску службових осіб контролюючого органу до перевірки та надав витребувані документи.

Частиною 8 ст. 11-1 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 4 грудня 1990 р. № 509-XII, чинної до 1 січня 2011 р., встановлено, що позапланова виїзна перевірка здійснюється на підставі виникнення обставин, викладених у цій статті, за рішенням керівника податкового органу, яке оформляється наказом.

Встановлюючи умови допуску посадових осіб органів державної податкової служби до проведення планових та позапланових виїзних перевірок, ст. 11-2 Закону № 509-XII одночасно встановлює наслідки недотримання контролюючим органом цих умов. Згідно з ч. 2 цієї статті ненадання посадовими особами органу державної податкової служби платнику податків документів, перелік яких наведений в ч. 1, або їх надання з порушенням вимог, встановлених ч. 1 цієї статті, є підставою для недопущення посадових осіб

органу державної податкової служби до проведення планової або позапланової виїзної перевірки. Отже, законний інтерес платника податків у проведенні органом державної податкової служби перевірки його діяльності з дотриманням умов, встановлених законом, захищений наділенням його правом не допустити посадових осіб органу державної податкової служби до перевірки.

В разі коли платник податків не скористався цим правом і перевірка була проведена, платник податків має право оскаржити рішення органу державної податкової служби, прийняте за результатами перевірки, на підставах невідповідності рішення закону чи компетенції органу державної податкової служби.

Спору стосовно наявності підстав, встановлених підпунктами 9.6.1, 9.6.2 п. 9.6 ст. 9 Закону № 889-IV, для донарахування позивачу суми податкового зобов'язання між сторонами немає.

Враховуючи викладене, суд правильно керувався тим, що підстави для задоволення позову відсутні.

Наведене спростовує доводи касаційної скарги про невідповідність оскаржуваних судових рішень нормам матеріального та процесуального права.

Керуючись статтями 220, 222, 223, 224, 230, 231 КАСУ, суд

у х в а л и в:

Касаційну скаргу громадянки О. залишити без задоволення.

Ухвалу Одеського апеляційного адміністративного суду від 8 вересня 2009 р., постанову Ленінського районного суду м. Миколаєва від 21 серпня 2008 р. залишити без змін.

Ухвала набирає законної сили через п'ять днів після направлення її копії особам, які беруть участь у справі, але може бути переглянута Верховним Судом України на підставах та в порядку, передбачених статтями 236–238, 239-1 КАСУ.

У Х В А Л А

ВИЩОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ УКРАЇНИ

від 15 грудня 2011 р.

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів: Усенко Є. А. (головуючого), Костенка М. І., Маринчак Н. Є., Островича С. Е., Степашка О. І. (суддів), розглянувши у попередньому судовому засіданні касаційну скаргу Сакської ОДПІ в АРК на ухвалу Севастопольського апеляційного

адміністративного суду від 10 червня 2009 р. у справі № 2-19/487.1-2007А господарського суду АРК за позовом Сакського міжрайонного управління водного господарства до Сакської ОДПІ в АРК про скасування податкового повідомлення-рішення,

В С Т А Н О В И В :

Постановою господарського суду АРК від 13 січня 2009 р., залишеною без змін ухвалою Севастопольського апеляційного адміністративного суду від 10 червня 2009 р., позов Сакського міжрайонного управління водного господарства Державного комітету України по водному господарству задоволено, визнано недійсним податкове повідомлення-рішення Євпаторійської ОДПІ від 14 лютого 2006 р. № 0000371502.

В касаційній скарзі Сакська ОДПІ в АРК просить скасувати ухвалені у справі судові рішення та постановити нове рішення про відмову в задоволенні позову, вважаючи, що судами першої та апеляційної інстанцій порушені норми матеріального права. Заперечуючи проти касаційної скарги, позивач просить залишити скаргу без задоволення як безпідставну.

Перевіривши правильність застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального та процесуального права, юридичної оцінки обставин справи, колегія суддів Вищого адміністративного суду України доходить висновку, що касаційна скарга не підлягає задоволенню.

Євпаторійською ОДПІ проведена невиїзна документальна перевірка з питань своєчасності сплати узгоджених сум податкових зобов'язань з ПДВ за 2001–2003 роки, за результатами якої складено акт від 14 лютого 2006 р. № 34/15-02 та прийнято податкове повідомлення-рішення Євпаторійської ОДПІ від 14 лютого 2006 р. № 0000371502 про зобов'язання сплатити штраф в сумі 106 155 грн 90 коп., накладений на підставі пп. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III (далі — Закон № 2181-III) за прострочення граничного строку сплати узгоджених податкових зобов'язань з ПДВ.

Підпунктом 15.1.1 п. 15.1 ст. 15 Закону № 2181-III встановлено, що за винятком випадків, визначених пп. 15.1.2 цього пункту, податковий орган має право самостійно визначити суму податкових зобов'язань платника податків у випадках, визначених цим Законом, не пізніше закінчення 1 095 дня, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а у разі, коли така податкова декларація була надана пізніше, — за днем її фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку податковий орган не визначає суму податкових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого податкового зобов'язання, а спір стосовно такої декларації не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

Відповідно до п. 1.2 ст. 1 вказаного Закону податкове зобов'язання — зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені цим Законом або іншими законами України.

Згідно з п. 1.3 цієї статті податковий борг (недоїмка) — податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання.

Штрафна санкція (штраф) — плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені та штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами (п. 1.5 ст. 1 Закону № 2181-III).

Пунктом 17.3 ст. 17 вказаного Закону встановлено, що сплата (стягнення) штрафних санкцій, передбачених цією статтею, прирівнюється до сплати (стягнення) податку та оскарження їх сум.

Отже, сума штрафних санкцій за змістом Закону № 2181-III є складовою податкового зобов'язання і на штрафні санкції поширюється строк давності, встановлений пп. 15.1.1 п. 15.1 ст. 15 вказаного Закону.

За змістом пп. 15.1.1 п. 15.1 ст. 15 цього Закону початок перебігу строку давності пов'язаний фактично з днем порушення платником податків податкового законодавства внаслідок несплати узгодженої суми податкового зобов'язання, а пп. 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 цього Закону розмежовує розмір штрафу залежно від кількості днів затримки сплати узгодженої суми податкового зобов'язання, перебіг строку давності для визначення суми податкового зобов'язання із штрафу, передбаченого цією правовою нормою, починається з дня, наступного за днем сплати узгодженої суми податкового зобов'язання.

Застосування до позивача штрафу в розмірі 4 422 грн згідно зі спірним податковим повідомленням-рішенням від 14 лютого 2006 р. за порушення граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання з ПДВ здійснено за межами строку давності, встановленого пп. 15.1.1 п. 15.1 ст. 15 Закону № 2181-III, оскільки суми податкових зобов'язань — 3 143 грн, 2 000 грн, 2 701 грн та 1 000 грн — були сплачені позивачем 2, 28, 30 січня та 12 лютого 2003 р. відповідно.

Крім того, судом встановлено, що з особового рахунка позивача податковим органом не було списано податковий борг за 2000–2001 роки, який підлягав списанню як безнадійний згідно з постановою господарського суду АРК від 27 лютого 2006 р. у справі № 2-28/3440-2006, залишеною без змін ухвалою Севастопольського апеляційного господарського суду від 13 червня 2006 р., на погашення якого зараховувались суми ПДВ, сплачені в рахунок

погашення поточних податкових зобов'язань. Це підтверджено висновком експертизи від 30 серпня 2008 р. № 96/07.

Враховуючи викладене, постановлені у справі судові рішення підлягають залишенню без змін як такі, що є обґрунтованими та законними.

Керуючись статтями 220, 220-1, 223, 224, 230, 231 КАСУ, суд

у х в а л и в:

Касаційну скаргу Сакської ОДПІ в АРК залишити без задоволення.

Ухвалу Севастопольського апеляційного адміністративного суду від 10 червня 2009 р., постанову господарського суду АРК від 13 січня 2009 р. — без змін.

Ухвала набирає законної сили з моменту проголошення, але може бути переглянута Верховним Судом України на підставах та в порядку, передбачених статтями 236–2391 КАСУ.

У Х В А Л А

ВИЩОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ УКРАЇНИ

від 15 грудня 2011 р.

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів: Усенко Є. А. (головуючого, доповідача), Костенка М. І., Маринчак Н. Є., Островича С. Е., Степашка О. І. (суддів), розглянувши у попередньому судовому засіданні касаційну скаргу ДПІ у Ленінському районі м. Запоріжжя (далі — ДПІ) на ухвалу Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 21 вересня 2009 р. та постанову господарського суду Запорізької області від 13 листопада 2008 р. у справі № 11/543/08-АП господарського суду Запорізької області за позовом ТОВ «Ігросервіс-Восток» до ДПІ про скасування рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій,

в с т а н о в и в:

Постановою господарського суду Запорізької області від 13 грудня 2008 р., залишеною без змін ухвалою Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 21 вересня 2009 р., позов ТОВ «Ігросервіс-Восток» задоволено: скасовано рішення ДПІ від 15 липня 2008 р. № 000195304 про застосування штрафних (фінансових) санкцій в сумі 2 380 грн

В касаційній скарзі ДПІ просить скасувати ухвалені у справі судові рішення та постановити нове рішення про відмову в задоволенні позову,

посилаючись на порушення судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального та процесуального права.

Позивач не реалізував процесуальне право надати заперечення на касаційну скаргу.

Перевіривши правильність застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального та процесуального права, юридичної оцінки обставин справи, колегія суддів Вищого адміністративного суду України доходить висновку, що касаційна скарга не підлягає задоволенню на таких підставах.

ДПІ проведено перевірку господарської одиниці позивача — зали гральних автоматів щодо контролю за здійсненням розрахункових операцій у сфері готівкового обігу суб'єктами підприємницької діяльності, за результатами якої складено акт перевірки від 19 червня 2008 р. № 001693/05670039/2343/34374023/05620037/23-412 та прийнято рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій у зв'язку з порушенням п. 1 ст. 3 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6 липня 1995 р. № 265/95-ВР.

За висновком акта перевірки порушення полягало у проведенні розрахункових операцій за надані послуги у сфері грального бізнесу через незареєстровані, неопломбовані, непереведені у фіскальний режим роботи реєстратори розрахункових операцій (гральні автомати, що не обладнані фіскальною пам'яттю).

Як встановлено судами попередніх інстанцій, позивач на час проведення перевірки надавав послуги у сфері грального бізнесу з використанням гральних автоматів, які вводяться в дію шляхом приймання грошей через купюроприймач.

Статтею 17 Закону України № 265/95-ВР встановлено відповідальність суб'єктів господарювання за недотримання порядку використання реєстраторів розрахункових операцій (далі — РРО).

Пунктом 1 ч. 2 додатка до постанови КМУ «Про переведення суб'єктів підприємницької діяльності на облік розрахункових операцій у готівковій та безготівковій формі із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій» від 7 лютого 2001 р. № 121 встановлено, що до 31 грудня 2006 р. всі гральні автомати повинні бути переведені в режим застосування РРО (обладнані фіскальною пам'яттю).

У зв'язку з цим з 1 січня 2007 р. у суб'єктів господарювання, що надають послуги у сфері грального бізнесу, виникає обов'язок застосовувати гральні автомати, що виконують фіскальні функції.

Невиконання цього обов'язку може бути підставою для накладення на суб'єкта господарювання штрафу, передбаченого ст. 17 Закону № 265/95-ВР.

За своєю правовою природою зазначені штрафні санкції є адміністративно-господарськими санкціями (ст. 238 ГКУ).

Відповідно до вимог ст. 218 цього Кодексу підставою господарської відповідальності учасника господарських відносин, у тому числі для застосування адміністративно-господарських санкцій, є вчинене таким суб'єктом господарське правопорушення. На підставі ч. 2 зазначеної статті учасник господарських відносин відповідає за порушення правил здійснення господарської діяльності, якщо не доведе, що ним ужито всіх залежних від нього заходів для недопущення господарського правопорушення. При цьому слід ураховувати, що елементами правопорушення є вина та наявність причинного зв'язку між самим порушенням та його наслідками. Вважається, що застосування принципу вини як умови відповідальності пов'язане з необхідністю доведення порушення зобов'язання.

Отже, вина суб'єкта господарювання у недотриманні вимог щодо використання гральних автоматів, які виконують фіскальні функції, може бути наявна лише в тому випадку, коли існувала об'єктивна можливість ужити всіх заходів для забезпечення використання таких пристроїв.

Згідно зі ст. 12 Закону України № 265/95-ВР на території України дозволяється реалізовувати та застосовувати лише ті реєстратори розрахункових операцій вітчизняного та іноземного виробництва, які включені до Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій та конструкція і програмне забезпечення яких відповідає конструкторсько-технологічній та програмній документації виробника.

Пунктом 2 постанови КМУ «Про переведення суб'єктів підприємницької діяльності на облік розрахункових операцій у готівковій та безготівковій формі із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій» від 7 лютого 2001 р. № 121 на Міністерство промислової політики України було покладено обов'язок забезпечити організацію розроблення автоматів з продажу товарів (послуг), які відповідатимуть необхідним вимогам, а також запам'ятовуючих пристроїв (фіскальної пам'яті) для оснащення автоматів, що вже діють.

Наказом ДПА України «Про затвердження Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій у новій редакції» від 1 липня 2008 р. № 430 до Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій було включено комп'ютерно-касову систему «Фіскал», яка призначена для фіскалізації гральних автоматів.

Отже, до вказаної дати у Державному реєстрі реєстраторів розрахункових операцій України не було РРО, який би забезпечував технічну можливість виконувати фіскальні функції гральним автоматом, а у суб'єктів господарювання була відсутня об'єктивна можливість дотримання приписів Закону України № 265/95-ВР у частині використання гральних автоматів, оснащених фіскальною функцією.

За таких обставин до вказаної дати у суб'єктів господарювання була відсутня об'єктивна можливість дотримання вимог Закону № 265/95-ВР у частині використання гральних автоматів, які переведені у фіскальний режим роботи. Тому притягнення до відповідальності за використання гральних автоматів, у яких не реалізовані фіскальні функції, можливе лише з моменту включення до Державного реєстру комп'ютерно-касової системи «Фіскал», тобто з 1 липня 2008 р.

Оскільки станом на 19 червня 2008 р. реєстрація зазначеної вище комп'ютерно-касової системи в Державному реєстрі не була здійснена, склад правопорушення в діях позивача відсутній.

Керуючись статтями 220, 220-1, 223, 224, 230, 231 КАСУ, суд

у х в а л и в:

Касаційну скаргу ДПІ залишити без задоволення.

Ухвалу Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 21 вересня 2009 р., постанову господарського суду Запорізької області від 13 листопада 2008 р. — без змін.

Ухвала набирає законної сили з моменту проголошення, але може бути переглянута Верховним Судом України на підставах та в порядку, передбачених статтями 236–2391 КАСУ.

У Х В А Л А

ВИЩОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ УКРАЇНИ

від 15 грудня 2011 р.

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів: Усенко Є. А. (головуючого, доповідача), Костенка М. І., Маринчак Н. Є., Островича С. Е., Степашка О. І. (суддів), розглянувши у попередньому судовому засіданні касаційну скаргу ДПІ у м. Вінниці на ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 25 листопада 2009 р. та постанову Вінницького окружного адміністративного суду від 24 жовтня 2008 р. у справі № 2-а-10154/08 Вінницького окружного адміністративного суду за позовом ПП «Автотрейд Компані» до ДПІ у м. Вінниці про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень,

в с т а н о в и в:

Постановою Вінницького окружного адміністративного суду від 24 жовтня 2008 р., залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміні-

стративного суду від 25 листопада 2009 р., позов ПП «Автотрейд Компані» задоволено, визнані протиправними та скасовані податкові повідомлення-рішення ДПІ у м. Вінниці від 12 червня 2008 р. № 0000852310/0 про визначення податкового зобов'язання з ПДВ у сумі 8 766 грн, в тому числі 5 844 грн — основний платіж та 2 922 грн — штрафні (фінансові) санкції; № 0000862310/0 про зменшення суми бюджетного відшкодування, задекларованих за жовтень, листопад, грудень 2007 р., на загальну суму 146 390 грн та про застосування штрафних санкцій в розмірі 33 343 грн.

В касаційній скарзі відповідач просить скасувати постановлені у справі судові рішення, посилаючись на порушення судом апеляційної інстанції норм матеріального та процесуального права: п. 4.1 ст. 4, підпункти 7.7.1, 7.7.2 п. 7.7 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» (далі — Закон № 168/97-ВР), ст. 159 КАСУ.

Перевіривши правильність застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального та процесуального права, юридичної оцінки обставин справи, колегія суддів Вищого адміністративного суду України доходить висновку, що касаційна скарга не підлягає задоволенню на таких підставах. ДПІ у м. Вінниці проведено виїзну планову перевірку ПП «Автотрейд Компані» з питань дотримання вимог податкового, валютного законодавства за період з 1 січня 2005 р. по 31 грудня 2007 р., за результатами якої складено акт перевірки від 31 травня 2008 р. № 1145/2310/30453441 та прийнято податкові повідомлення-рішення від 12 червня 2008 р. № 0000862310/0 про зменшення суми бюджетного відшкодування ПДВ на загальну суму 146 390 грн (зокрема за жовтень 2007 р. на 8 792 грн, листопад 2007 р. на 57 893 грн, грудень 2007 р. на 79 705 грн), № 0000852310/0 про донарахування податкового зобов'язання з ПДВ в сумі 8 766 грн (зокрема 584 400 грн — основний платіж та 2 922 грн — штрафні (фінансові) санкції).

Перевіркою встановлені порушення ПП «Автотрейд Компані» п. 4.1 ст. 4, підпунктів 7.7.1, 7.7.2 п. 7.7 ст. 7 Закону № 168/97-ВР у зв'язку із продажем імпортованих на митну територію України автомобілів за ціною, що є нижчою їх митної вартості.

Відповідно до пп. 1.20.1 п. 1.20 ст. 1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР, якщо цим пунктом не встановлено інше, звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведене зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін. Справедлива ринкова ціна — це ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати за відсутності будь-якого примусу, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактич-

но, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності — однорідних) товарів (робіт, послуг). Порядок доведення того, що ціна договору не відповідає рівню звичайної ціни, передбачений пп. 1.20.2 п. 1.20 ст. 1 Закону № 334/94-ВР, згідно з яким для визначення звичайної ціни товару (робіт, послуг) використовується інформація про укладені на момент продажу такого товару (роботи, послуги) договори з ідентичними (однорідними) товарами (роботами, послугами) у співставних умовах. Зокрема, враховуються такі умови договорів, як кількість (обсяг) товарів (наприклад, обсяг товарної партії), строки виконання зобов'язань, умови платежів, звичайних для такої операції, а також інші об'єктивні умови, що можуть вплинути на ціну. При цьому умови договорів на ринку ідентичних (у разі їх відсутності — однорідних) товарів (робіт, послуг) визнаються співставними, якщо відмінність між такими умовами суттєво не впливає на ціну або може бути економічно обґрунтована. При цьому враховуються звичайні при укладанні угод між непов'язаними особами надбавки чи знижки до ціни. Зокрема, але не виключно, враховуються знижки, пов'язані з сезонними та іншими коливаннями споживчого попиту на товари (роботи, послуги), втратою товарами якості або інших властивостей; закінченням (наближенням дати закінчення) строку зберігання (придатності, реалізації); збутом неліквідних або низьколіквідних товарів; маркетинговою політикою, у тому числі при просуванні товарів (робіт, послуг) на ринки; наданням дослідних моделей і зразків товарів з метою ознайомлення з ними споживачів. Судом встановлено, що при визначенні рівня звичайних цін на автомобілі податковий орган діяв не у межах наведених норм Закону № 334/94-ВР, оскільки не використовував інформацію про укладені на момент продажу такого товару договори з ідентичними (однорідними) товарами (роботами, послугами) у співставних умовах; не порівняв митну вартість автомобілів, задекларовану при ввезенні на митну територію України, з цінами, що діяли на ці автомобілі на внутрішньому ринку на момент їх реалізації позивачем.

Позиція ж відповідача, що митна вартість товару за всіх умов є його звичайною ціною на внутрішньому ринку, не ґрунтується на законі, оскільки Законом № 334/94-ВР не передбачено, що митна вартість товару, яка визначається для товарів, що ввозяться на митну територію України, є за всіх умов звичайною ціною для такого товару при реалізації на території України.

Отже, суд правомірно керувався тим, що довід податкового органу про продаж позивачем товарів (автомобілів) за цінами, нижчими за звичайні, є недоведеним.

Керуючись статтями 220, 220-1, 223, 224, 230, 231 КАСУ, Вищий адміністративний суд України

у х в а л и в:

Касаційну скаргу ДПП у м. Вінниці залишити без задоволення.

Ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 25 листопада 2009 р., постанову Вінницького окружного адміністративного суду від 24 жовтня 2008 р. — без змін.

Ухвала набирає законної сили з моменту проголошення, але може бути переглянута Верховним Судом України на підставах та в порядку, передбачених статтями 236—2391 КАСУ.

У Х В А Л А

ВИЩОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ УКРАЇНИ

від 17 січня 2012 р.

Колегія суддів Вищого адміністративного суду України у складі: Шипуліної Т. М. (головуючого), Голубевої Г. К., Карася О. В., Рибченка А. О., Федорова М. О. (суддів), розглянувши у попередньому судовому засіданні касаційну скаргу Бердичівської ОДПІ у Житомирській області (далі — ОДПІ) на постанову Бердичівського міськрайонного суду Житомирської області від 16 квітня 2007 р. та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 1 грудня 2008 р. у справі № 22-а-2145/2008 за позовом ОДПІ до О. про стягнення боргу, заслухавши доповідь судді Шипуліної Т. М., перевіrivши доводи касаційної скарги щодо дотримання правильності застосування судами першої та апеляційної інстанції норм матеріального та процесуального права,

В С Т А Н О В И Л А:

Постановою Бердичівського міськрайонного суду Житомирської області від 16 квітня 2007 р., залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 1 грудня 2008 р., в задоволенні позову ОДПІ до О. про стягнення боргу відмовлено. При цьому суди керувалися тим, що О. не отримувала спадок, який є об'єктом оподаткування згідно зі ст. 13 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 р. № 889-IV (далі — Закон № 889-IV).

Не погоджуючись із зазначеними судовими рішеннями, позивач 30 грудня 2008 р. звернувся з касаційною скаргою до Вищого адміністративного суду України, який своєю ухвалою від 29 травня 2009 р. прийняв її до свого провадження.

В касаційній скарзі позивач просив скасувати постанову Бердичівського міськрайонного суду Житомирської області від 16 квітня 2007 р. та ухвалу

Київського апеляційного адміністративного суду від 1 грудня 2008 р., прийняти нову, якою позовні вимоги задовольнити.

В обґрунтування своїх вимог позивач посилається на порушення судами норм матеріального права, зокрема, пп. «в» пп.13.2.1 п.13.2 ст. 13 Закону України № 889-IV.

Перевіривши матеріали справи, наведені у скарзі доводи, колегія суддів дійшла висновку, що касаційна скарга задоволенню не підлягає з огляду на таке.

На підставі належних та допустимих доказів, досліджених з дотриманням норм процесуального права, судами попередніх інстанцій було встановлено, що позивачка після смерті чоловіка отримала свідоцтво про право на спадщину на земельну частку (пай) в розмірі 3,50 в умовних кадастрових гектарах без визначення меж цієї частини в натурі (на місцевості) вартістю 14 844 грн, яка перебуває у колективній власності сільськогосподарського підприємства «Райгородок». ОДПІ прийнято податкове повідомлення-рішення від 22 квітня 2006 р. № 0000551700/0 про визначення податкового зобов'язання з прибуткового податку в сумі 2 411 грн 63 коп. з огляду на те, що отримання корпоративного права на спадщину у вигляді права на земельний пай є об'єктом спадщини згідно з пп.«в» п. 13.1 ст. 13 Закону № 889-IV.

Ця податкова вимога направлялась позивачем на адресу відповідача двічі, проте не була виконана, що стало підставою для звернення до суду з позовом.

Відповідно до п. 17 Перехідних положень ЗКУ (в редакції на момент виникнення спірних правовідносин) сертифікати на право на земельну частку (пай), отримані громадянами, вважаються правостановлюючими документами при реалізації ними права вимоги на відведення земельної частки (паю) в натурі (на місцевості) відповідно до законодавства. Сертифікати на право на земельну частку (пай) є дійсними до виділення власникам земельних часток (паїв) у натурі (на місцевості) земельних ділянок та видачі їм державних актів на право власності на землю.

Відповідно до п. 2 ст. 9 Закону України «Про колективне сільськогосподарське підприємство» (в редакції на момент виникнення спірних правовідносин) пай є власністю члена підприємства. Право розпоряджатися своїм паєм за власним розсудом член підприємства набуває після припинення членства в підприємстві. Пай може успадковуватися відповідно до цивільного законодавства України та статуту підприємства.

Відповідно до ст. 167 ГКУ корпоративні права — це права особи, частка якої визначається у статутному фонді (майні) господарської організації, що включають правомочності на участь цієї особи в управлінні господарською організацією, отримання певної частки прибутку (дивідендів) даної організації та активів у разі ліквідації останньої відповідно до закону, а також інші правомочності, передбачені законом та статутними документами.

Згідно з Указом Президента «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектору економіки» України від 3 грудня 1999 р. № 1529/99 підприємства, які використовують землю для сільськогосподарських потреб, зобов'язані укласти договори оренди землі із власниками земельних паїв. Ці договори не породжують у власників Сертифікатів статусу учасника підприємств-орендарів і відповідно набуття ними яких-небудь корпоративних прав.

З огляду на наведені правові норми, а також положення статей 1, 6 Закону України «Про систему оподаткування», статей 1, 2 Закону України «Про цінні папери і фондову біржу», п. 14 Перехідних положень ЗКУ сертифікат на земельну частку (пай) посвідчує майнове право особи, яке не відноситься до об'єктів оподаткування згідно з пп. 13.2.1 п. 13.2 ст. 13 Закону України № 889-IV.

Сертифікат на земельну ділянку (пай) підтверджує наявність в особи самостійного майнового права, яке не відноситься до корпоративних прав, оскільки не наділяє його власника повноваженнями, передбаченими ст. 167 ГКУ. Враховуючи викладене, суди попередніх інстанцій надали правильну юридичну оцінку встановленим фактичним обставинам справи.

Доводи касаційної скарги зазначених висновків суду не спростовують і не дають підстав для висновку, що судом першої та апеляційної інстанцій при розгляді справи неправильно застосовано норми матеріального права, які регулюють спірні правовідносини, чи порушено норми процесуального права при встановленні фактичних обставин справи.

Відповідно до ч. 1 ст. 224 КАСУ суд касаційної інстанції залишає касаційну скаргу без задоволення, а судові рішення — без змін, якщо визнає, що суди першої та апеляційної інстанцій не допустили порушень норм матеріального і процесуального права при ухваленні судових рішень чи вчиненні процесуальних дій.

Керуючись статтями 210, 220-1, 223, 224, 230, 231, ч. 5 ст. 254 КАСУ, колегія суддів

у х в а л и л а:

Касаційну скаргу ОДПІ залишити без задоволення, постанову Бердичівського міськрайонного суду Житомирської області від 16 квітня 2007 р. та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 1 грудня 2008 р. залишити без змін.

Ухвала набирає законної сили з моменту проголошення і може бути переглянута Верховним Судом України в порядку, на підставі та у строки, передбачені статтями 235–238, 240 КАСУ.