

Рішення, прийняті четвертою судовою палатою Вищого адміністративного суду України

У Х В А Л А

Вищого адміністративного суду України
від 2 жовтня 2013 р.

Колегія суддів Вищого адміністративного суду України у складі: Лосева А. М., Бившевої Л. І., Шипуліної Т. М., розглянувши у попередньому судовому засіданні касаційну скаргу ТОВ «Сантал ЛТД» на постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 9 серпня 2011 р. та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 23 лютого 2012 р. у справі № 2а-10631/11/2670 за позовом ТОВ «Сантал ЛТД» до ДПІ у Шевченківському районі м. Києва про визнання протиправним та скасування акта,

в с т а н о в и л а:

ТОВ «Сантал ЛТД» (далі також позивач) звернулося до Окружного адміністративного суду м. Києва із адміністративним позовом до ДПА у Шевченківському районі м. Києва (далі — відповідач, ДПІ у Шевченківському районі м. Києва), у якому просило суд визнати протиправним та скасувати акт про неможливість проведення перевірки від 20 травня 2011 р. № 1198/23-02/35255979.

Постановою Окружного адміністративного суду м. Києва від 9 серпня 2011 р., залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 23 лютого 2012 р., у задоволенні позову ТОВ «Сантал ЛТД» відмовлено.

У касаційній скарзі позивач, посиляючись на порушення судом апеляційної інстанції норм матеріального та процесуального права, просить скасувати його рішення та ухвалити нове, яким позов задовольнити в повному обсязі.

Письмових заперечень відповідача на касаційну скаргу позивача до суду не надходило.

Відповідно до ч. 1 ст. 220 КАСУ суд касаційної інстанції перевіряє правильність застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального та процесуального права, правової оцінки обставин у справі і не може досліджувати докази, встановлювати та визнавати доведеними обставини, що не були встановлені в судовому рішенні, та вирішувати питання про достовірність того чи іншого доказу.

Як встановлено судами попередніх інстанцій, на підставі підпункту 78.1.1 п. 78.1 ст. 78, п. 79.1 ст. 79 ПКУ, відповідно до поданої декларації з ПДВ за

період квітень 2010 р., наказом ДПІ у Шевченківському районі м. Києва № 1176/2302 від 17 травня 2011 р. призначено документальну невізну позапланову перевірку ТОВ «Сантал ЛТД» з питань повноти формування податкового кредиту з ПДВ з контрагентом ТОВ «Технотрейд-Плюс» за квітень 2010 р., яка проводилась з 17 травня 2011 р. по 19 травня 2011 р. у приміщенні ДПІ у Шевченківському районі м. Києва.

За результатами перевірки 20 травня 2011 р. представниками податкового органу складено акт № 1198/23-02/35255979 «Про неможливість проведення перевірки» (далі — акт).

Відмовляючи в задоволенні позову, суд першої інстанції керувався тим, що акт перевірки є службовим документом і носієм доказової інформації, та не може бути визнаний рішенням чи дією суб'єкта владних повноважень.

Залишаючи апеляційну скаргу без задоволення, а постанову суду першої інстанції без змін, суд апеляційної інстанції керувався тим, що оскаржений позивачем акт неможливо вважати рішенням, що породжує, змінює або припиняє права та обов'язки громадянина у сфері публічно-правових відносин, а відтак не підпадає під дію ст. 17 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, з таких підстав.

Згідно з п. 86.1, п. 86.2 ст. 86 ПКУ результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами органу державної податкової служби та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка. Акт (довідка), складений за результатами перевірки та підписаний посадовими особами, які проводили перевірку, у строки, визначені цим Кодексом, надається платнику податків або його законному представнику, який зобов'язаний його підписати. Строк складення акта (довідки) про результати перевірки не зараховується до строку проведення перевірки, встановленого цим Кодексом (з урахуванням його продовження). За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації в органі державної податкової служби вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків у порядку, визначеному ст. 42 цього Кодексу.

Зі змісту пунктів 86.1, 86.2 ст. 86 ПКУ вбачається, що акт за своєю суттю є службовим документом і носієм доказової інформації, та разом з тим не є актом індивідуальної дії у розумінні КАСУ.

Отже, оскаржений позивачем акт не є рішенням, що породжує, змінює або припиняє права та обов'язки юридичної особи у сфері публічно-правових відносин, а відтак не підпадає під дію ст. 17 КАСУ.

Частиною 2 ст. 124 Конституції України визначено, що юрисдикція судів поширюється на всі правовідносини, що виникають у державі.

Відповідно до ч. 2 ст. 2 КАСУ до адміністративних судів можуть бути оскаржені будь-які рішення, дії чи бездіяльність суб'єктів владних повноважень, крім випадків, коли щодо таких рішень, дій чи бездіяльності Конституцією чи законами України встановлено інший порядок судового провадження.

З аналізу викладених норм вбачається, що особа має право звертатися до суду, зокрема, у випадку прийняття суб'єктом владних повноважень рішень, вчинення ним дій або бездіяльності, які, на думку, особи порушують її права та інтереси. Якщо ж судом буде встановлено, що такі рішення, дії чи бездіяльність суб'єкта владних повноважень не порушують права особи або не підлягають судовому оскарженню взагалі, суд повинен відмовити у задоволенні позову, а не закривати провадження.

Відтак, встановивши відсутність порушень прав та охоронюваних інтересів позивача у зв'язку з прийняттям акта перевірки та діями, пов'язаними із його складанням, суди першої та апеляційної інстанцій дійшли правильного висновку про відсутність підстав для задоволення позову.

Оскільки судом апеляційної інстанції під час розгляду справи повно і правильно встановили обставини справи, та при ухваленні судового рішення не допущено порушень норм матеріального та процесуального права, зазначена обставина відповідно до ч. 1 ст. 224 КАСУ є підставою для залишення касаційної скарги без задоволення, а оскаржуваного рішення — без змін.

Керуючись статтями 210, 214, 215, 220, 220-1, 223, 224, 230, 231, ч. 5 ст. 254 КАСУ, колегія суддів

у х в а л и л а:

Касаційну скаргу ТОВ «Сантал ЛТД» залишити без задоволення.

Постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 9 серпня 2011 р. та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 23 лютого 2012 р. у справі № 2а-10631/11/2670 залишити без змін.

Ухвала набирає законної сили через п'ять днів після направлення її копії особам, які беруть участь у справі, та може бути переглянута Верховним Судом України з підстав, у порядку та в строки, встановлені статтями 236—238, 239-1 КАСУ.

У Х В А Л А

Вищого адміністративного суду України

від 7 жовтня 2013 р.

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів: головуючого — Нечитайла О. М., суддів: Ланченко Л. В., Пилипчук Н. Г., за участю представників позивача: Ц. М. Л., розглянувши у відкритому судовому засіданні касаційну скаргу ТОВ «Ливарно-механічний завод «Ісполін» на постанову Рівненського окружного адміністративного суду від 31 серпня 2011 р. та ухвалу Житомирського апеляційного адміністративного суду від 27 березня 2012 р. у справі № 2а/1770/1219/2011 за позовом ТОВ «Ливарно-механічний завод «Ісполін» до Дубенської ОДПІ Рівненської області про скасування податкових повідомлень-рішень,

В С Т А Н О В И В:

ТОВ «Ливарно-механічний завод «Ісполін» (далі — позивач) звернулось з адміністративним позовом до Дубенської ОДПІ Рівненської області (далі — відповідач) про скасування податкових повідомлень-рішень.

Постановою Рівненського окружного адміністративного суду від 31 серпня 2011 р., залишеною без змін ухвалою Житомирського апеляційного адміністративного суду від 27 березня 2012 р., у задоволенні позовних вимог відмовлено повністю.

Вважаючи, що рішення судів попередніх інстанцій прийняті з порушенням норм матеріального та процесуального права, позивач звернувся до Вищого адміністративного суду України із касаційною скаргою, у якій просить їх скасувати та направити справу на новий розгляд.

Відповідач надав письмові заперечення на касаційну скаргу позивача, за змістом яких проти вимог останньої заперече та просить у її задоволенні відмовити повністю.

Відповідно до ч. 1 ст. 220 КАСУ суд касаційної інстанції перевіряє правильність застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального та процесуального права, правової оцінки обставин у справі і не може досліджувати докази, встановлювати та визнавати доведеними обставини, що не були встановлені в судовому рішенні та вирішувати питання про достовірність того чи іншого доказу.

Судами першої та апеляційної інстанцій встановлені такі фактичні обставини справи.

Фахівцями податкового органу проведено позапланову документальну виїзну перевірку господарської діяльності позивача з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства за період з 1 вересня

2007 р. по 1 серпня 2010 р., за результатами якої складено акт від 3 вересня 2010 р. № 154/23/33522271.

Вказаною перевіркою було встановлено порушення позивачем вимог пп. 7.4.1, пп. 7.4.5 п. 7.4 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість», що полягали у завищенні товариством податкового кредиту на загальну суму 1 072 410 грн.

На підставі вказаного акта контролюючим органом прийнято податкове повідомлення-рішення від 14 вересня 2010 р. № 0000532340/0, яким позивачу визначено податкове зобов'язання з ПДВ на загальну суму 1 608 615 грн, у тому числі 1 072 410 грн за основним платежем, 536 205 грн — за штрафними (фінансовими) санкціями.

Вказане податкове повідомлення-рішення було оскаржене позивачем в адміністративному порядку, за результатами якого скарги позивача були залишені без задоволення та прийняті податкові повідомлення-рішення від 12 жовтня 2010 р. № 0000532340/1 та від 29 грудня 2010 р. № 0000532340/2, аналогічні за змістом.

Заслухавши доповідь судді-доповідача, розглянувши та обговоривши доводи, наведені у касаційній скарзі, перевіривши матеріали справи, колегія суддів Вищого адміністративного суду України дійшла висновку, що касаційна скарга підлягає задоволенню з огляду на таке.

Як вбачається з акта перевірки та було встановлено судами попередніх інстанцій, підставою для визначення позивачу податкових зобов'язань з ПДВ стали висновки податкового органу, викладені в акті перевірки, про безпідставне включення позивачем до складу податкового кредиту сум ПДВ у відповідних періодах по господарських операціях з наступними контрагентами: ПП «Юнісеф», ПП «Агроімпекс-Ресурс», ПП «ТЕК «Транс Експо Регіон», ПП «Лайкост» та ПП «Велсі».

Цей висновок ґрунтується на тому, що оригінали податкових накладних по господарських операціях до перевірки не надані, а також відповідач посилається на те, що відносно посадових осіб ПП «Юнісеф», ПП «Агроімпекс-Ресурс», ПП «ТЕК «Транс Експо Регіон», які реєстрували вказані підприємства та були їх директорами, Рівненським міським судом у травні 2010 р. було оголошено вирок про притягнення їх до відповідальності за здійснення злочину, передбаченого ст. 205 ККУ, а саме фіктивне підприємництво, який набрав законної сили.

Згідно з п. 1.7 ст. 1 Закону України «Про податок на додану вартість» податковий кредит — це сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду, визначена згідно з цим Законом.

Відповідно до пп. 7.4.1 п. 7.4 ст. 7 цього ж Закону податковий кредит звітного періоду визначається виходячи із договірної (контрактної) вартості товарів (послуг), але не вище рівня звичайних цін, у разі якщо договірна ціна

на такі товари (послуги) відрізняється більше 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 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;

придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій в необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання у виробництві та (або) поставці товарів (послуг) для оподатковуваних операцій у межах господарської діяльності платника податку.

Підпунктом 7.4.5 п. 7.4 ст. 7 Закону визначено, що не підлягають включенню до складу податкового кредиту суми сплаченого (нарахованого) податку у зв'язку з придбанням товарів (послуг), не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями (іншими подібними документами згідно з пп. 7.2.6 цього пункту).

Тобто чинне законодавство необхідною умовою для включення сплачених у ціні товарів сум ПДВ визначає факт придбання платником податку таких товарів із метою їх використання у господарській діяльності.

Таким чином, податковий кредит для цілей визначення об'єкта оподаткування ПДВ має бути підтверджений належним чином складеними первинними документами, що відображають реальність господарської операції, яка є безпосередньою підставою для формування податкового обліку платника податків.

Судами попередніх інстанцій було встановлено, що операції щодо отримання від ПП «Юнісеф» ремонтно-будівельних робіт оформлені актом приймання виконаних підрядних робіт за жовтень 2008 р. на суму 21 960 грн 60 коп., у тому числі ПДВ — 3 660,05 грн. Розрахунки між сторонами не проведено.

Операції щодо отримання від ПП «Агроімпекс-Ресурс» товарно-матеріальних цінностей (плитка чавунна, кокс, чушка, сталь) оформлені накладними та податковими накладними на загальну суму 1 097 040 грн, у тому числі ПДВ — 182 840 грн. Розрахунки між сторонами проведено частково, обліковується кредиторська заборгованість у розмірі 675 900 грн.

Операції з отримання від ПП «ТЕК «Транс Експо Регіон» товарно-матеріальних цінностей (чушка, кокс) оформлені накладними та податковими накладними на загальну суму 477 600 грн, у тому числі ПДВ — 79 600 грн. Розрахунки між сторонами проведено частково, обліковується кредиторська заборгованість у розмірі 233 802 грн.

Операції з отримання від ПП «Лайкост» товарно-матеріальних цінностей (чушка, кокс, сталь, цегла, тельфер, феросиліцій, оздоблювальний камінь, плита чавунна, комп'ютер) оформлені накладними та податковими накладними на загальну суму 3 795 123,36 грн, у тому числі ПДВ — 632 520,56 грн. Розрахунки між сторонами проведено повністю, у тому числі на 1 805 777,91 грн шляхом взаємозаліку.

Операції з отримання від ПП «Велсі» товарно-матеріальних цінностей (кокс, будматеріали, обладнання) оформлені накладними та податковими накладними на загальну суму 708 636,72 грн, у тому числі ПДВ — 118 106,12 грн. Розрахунки між сторонами оплачено частково, обліковується кредиторська заборгованість у розмірі 120 511,40 грн.

Попередні судові інстанції, відмовляючи у задоволенні позовних вимог та надаючи оцінку наявним у справі матеріалам, дійшли висновку, що господарські операції з поставки товарно-матеріальних цінностей із ПП «Юнісеф», ПП «Агроімпекс-Ресурс», ПП «ТЕК «Транс Експо Регіон», ПП «Лайкост» та ПП «Велсі» не мали реального характеру.

Зокрема, суди вказали на те, що позивач не обґрунтував зв'язок придбаних у контрагентів товарів із власною господарською діяльністю, а саме необхідність їх отримання для можливості провадження господарської діяльності та одержання відповідного прибутку. Також суди вказали на той факт, що позивачем жодним документальним доказом не підтверджено, що товари (роботи, послуги) у вказаних контрагентів були придбані ним для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Крім того, у своїх висновках суди зазначили про те, що документи, якими було оформлено спірні господарські операції, були представлені до перевірки в копіях з посиланням на те, що оригінали були вилучені органом досудового слідства у ході розслідування кримінальних справ.

На користь висновку про фіктивність господарської операцій позивача із названими контрагентами, на думку судів, також свідчила наявність вироку Рівненського міського суду у кримінальній справі від 25–26 травня 2010 р. № 1-386/10, яким засуджено Особу 7, Особу 8, Особу 9, Особу 10, Особу 11, Особу 12 та Особу 13 у тому числі і за фіктивне підприємництво, а саме за створення і придбання суб'єктів підприємницької діяльності — ПП «ТЕК «Транс Експо Регіон», ПП «Агроімпекс-Ресурс», ПОГ «Інвабуд», ПП «Юнісеф», ПП Особа 9, ПП Особа 14, ПП Особа 11, ПП «Паритет», ПП «Західлісбуд», ПП «Форестер Груп» з метою прикриття незаконної діяльності, або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона, що заподіяло велику шкоду державі, яким встановлено відсутність у вказаних суб'єктів підприємницької діяльності бухгалтерського та податкового обліку, основних та оборотних засобів, найманих працівників та констатовано відсутність розумних економічних або інших причин (ділової мети) систематичного при-

дбання і продажу товару, а також підтверджено той факт, що зокрема, ПП «Юнісеф», ПП «Агроімпекс-Ресурс», ПП «ТЕК «Транс Експо Регіон» створювалися не з метою провадження господарської діяльності, а для конвертації безготівкових коштів в готівку.

Водночас відповідно до положень п. 4 ч. 1 ст. 7 КАСУ одним з принципів здійснення правосуддя в адміністративних судах є принцип офіційного з'ясування всіх обставин у справі.

За змістом частин 4, 5 ст. 11 Кодексу суд вживає передбачені законом заходи, необхідні для з'ясування всіх обставин у справі, у тому числі щодо виявлення та витребування доказів з власної ініціативи. Суд повинен запропонувати особам, які беруть участь у справі, подати докази або з власної ініціативи витребувати докази, яких, на думку суду, не вистачає.

Для правильного вирішення цього спору необхідним є дослідження обставин, які б підтверджували рух активів у процесі здійснення господарських операцій позивача з контрагентами, наявність у всіх учасників правочинів спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції (належної державної реєстрації як юридичних осіб та реєстрація платниками ПДВ), а також встановлення наявності зв'язку між фактом придбання товарів (послуг) з понесенням інших витрат із господарською діяльністю платника податку та використання цих товарів у господарській діяльності.

Висновки про нереальність здійснених позивачем господарських операцій, за наслідками яких було сформовано спірний податковий кредит, суди зробили без фактичного дослідження обставин, що стосуються такого питання, зокрема суди не дослідили підстави, порядок, зміст та обсяги виконання робіт (послуг) відповідно до умов договорів.

З урахуванням викладеного суди повинні були витребувати у сторін докази, які підтверджували реальність або фіктивність спірних господарських операцій. Якщо сторонами таких доказів не надано або останні не були достатніми, суд, керуючись приписами частин 4, 5 ст. 11 КАСУ, зобов'язаний був із власної ініціативи витребувати докази, які підтверджують або спростовують такі обставини.

З огляду на принцип офіційного з'ясування обставин справи суди повинні вжити всіх заходів із витребування необхідних доказів, а не обмежуватись виключно доказами, що подані сторонами у справі.

Крім того, судам слід надати правову оцінку та визначитись із висновками стосовно наявності порушеної кримінальної справи № 1-161/11 з обвинувачення Особи 15 — виконавчого директора позивача, а також судово-економічних експертиз, якими досліджувалось, зокрема, питання правильності визначення позивачем податкового кредиту за період з вересня 2007 р. по вересень 2008 р.

Таким чином, суди обох інстанцій дали передчасну юридичну оцінку встановленим фактичним обставинам справи, а тому ухвалені ними судові рішення не можна вважати законними та обґрунтованими, відтак з урахуванням меж касаційного перегляду справи, встановлених ст. 220 КАСУ, ухвалені у справі судові рішення підлягають скасуванню з направленням справи на новий розгляд до суду першої інстанції.

Під час нового розгляду справи суду першої інстанції слід взяти до уваги викладене у цій ухвалі, виконати вимоги процесуального законодавства, зокрема ч. 4 та ч. 5 ст. 11 КАСУ щодо 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.

На підставі викладеного, керуючись статтями 210–231 КАСУ, суд

у х в а л и в:

Касаційну скаргу ТОВ «Ливарно-механічний завод «Ісполін» задовольнити.

Постанову Рівненського окружного адміністративного суду від 31 серпня 2011 р. та ухвалу Житомирського апеляційного адміністративного суду від 27 березня 2012 р. у справі № 2а/1770/1219/2011 скасувати.

Справу № 2а/1770/1219/2011 направити на новий розгляд до суду першої інстанції.

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

У Х В А Л А

Вищого адміністративного суду України

від 7 жовтня 2013 р.

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів: головуючого — Пилипчук Н. Г., суддів: Ланченко Л. В., Нечитайла О. М., розглянувши у попередньому судовому засіданні касаційні скарги Новоград-Волинської ОДПІ Житомирської області та ТОВ «Новотекс» на постанову Житомирського окружного адміністративного суду від 22 липня 2009 р. та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 5 жовтня 2010 р. у справі № 2-а-33369/08 за позовом ТОВ «Новотекс» до Новоград-Волинської ОДПІ Житомирської області про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень,

В С Т А Н О В И В:

Подано позов про скасування податкових повідомлень-рішень від 2 липня 2008 р. № 0003732209/0, від 16 липня 2008 р. № 0003732209/1, від 6 жовтня 2008 р. № 0003732209/2 в частині визначення податку на прибуток в загальній сумі 269 732,52 грн, в тому числі 89 910,74 грн основного платежу та 179 821,48 грн штрафних (фінансових) санкцій, рішень про застосування фінансових санкцій форми «С» від 2 липня 2008 р. № 0003752209/0, від 16 липня 2008 р. № 0003752209/1, від 6 жовтня 2008 р. № 0003752209/2 в загальній сумі 680 грн, від 2 липня 2008 р. № 0003742209/0, від 16 липня 2008 р. № 0003742209/1, від 6 жовтня 2008 р. № 0003742209/2 в загальній сумі 10 077 грн та акта перевірки від 20 червня 2008 р. № 624/05-53/23-10/32579002 в частині п. 1 висновків.

Постановою Житомирського окружного адміністративного суду від 22 липня 2009 р. позов задоволено частково. Скасовано рішення Новоград-Волинської ОДПІ про застосування фінансових санкцій форми «С» від 2 липня 2008 р. № 0003752209/0, від 16 липня 2008 р. № 0003752209/1, від 6 жовтня 2008 р. № 0003752209/2 в загальній сумі 680 грн, від 2 липня 2008 р. № 0003742209/0, від 16 липня 2008 р. № 0003742209/1, від 6 жовтня 2008 р. № 0003742209/2 в загальній сумі 10 077 грн. У задоволенні решти позову відмовлено.

Ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 5 жовтня 2010 р. постанову суду першої інстанції в частині відмови в задоволенні позовних вимог про визнання неправомірним та скасування акта від 20 червня 2008 р. № 624/05-53/23-10/32579002 скасовано і закрито провадження у справі. У решті постанову суду залишено без змін.

Новоград-Волинська ОДПІ Житомирської області подала касаційну скаргу, в якій просить скасувати вказані судові рішення в частині задоволення позову. Посилається на порушення судами ст. 1 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 р. № 185/94-ВР, статей 1, 2, 250 ГКУ, пп. 15.1.1 п. 15.1 ст. 15 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III, ст. 10 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 4 грудня 1990 р. № 509-XII, ст. 159 КАСУ.

ТОВ «Новотекс» подало касаційну скаргу, в якій просить скасувати вказані судові рішення та ухвалити нову постанову про задоволення позову повністю. Посилається на порушення судами при ухваленні судових рішень в частині відмови в задоволенні позову п. 13.2 ст. 13 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. № 334-94ВР, частин 1, 2 ст. 11, п. «б» ч. 2 ст. 24 Конвенції між Урядом України і Урядом Румунії про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень

від сплати податків стосовно доходу і капіталу від 29 березня 1996 р., пунктів 4.4.1 п. 4.4 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III, ст. 2 Закону України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р. № 1251-XII. Також посилається на порушення судами норм процесуального права, зокрема п. 1 ч. 1 ст. 17 КАСУ, при вирішенні справи в частині позовних вимог про скасування акта перевірки.

Заслухавши доповідь судді-доповідача про обставини, необхідні для ухвалення судового рішення судом касаційної інстанції, дослідивши доводи касаційних скарг, матеріали справи, судові рішення, суд касаційної інстанції дійшов висновку, що касаційні скарги не підлягають задоволенню.

Судами попередніх інстанцій встановлено такі обставини.

Новоград-Волинською ОДПІ Житомирської області проведено виїзну комплексну планову документальну перевірку з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства ТОВ «Новотекс» за період з 1 липня 2006 р. по 31 грудня 2007 р., за результатами якої складено акт від 20 червня 2008 р. № 624/05-53/23-10/32579002, на підставі якого прийнято оспорювані позивачем податкові повідомлення-рішення про визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток іноземних юридичних осіб та рішення про застосування штрафних (фінансових) санкцій.

Підставою для визначення позивачеві за повідомленнями-рішеннями від 2 липня 2008 р. № 0003732209/0, від 16 липня 2008 р. № 003732209/1, від 6 жовтня 2008 р. № 0003732209/2 податкового зобов'язання з податку на прибуток іноземних юридичних осіб в загальній сумі 269 732,52 грн, в тому числі 89 910,74 грн основного платежу та 179 821,48 грн штрафних (фінансових) санкцій, щодо якого заявлено позов, слугували висновки перевірки про порушення позивачем вимог пунктів 13.2, 13.5 ст. 13 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. № 334-94ВР. Порушення полягало у тому, що позивач, починаючи з 1 липня 2007 р. щомісячно під час виплати доходу у вигляді процентів в загальній сумі 125 961,18 євро, що становить 899 107,44 грн, які отримує компанія «Ready Garment Technology S.R.L» за договором про отримання неповновлюваної позикової лінії з лімітом 1 000 000,00 євро від 25 липня 2005 р. № 01/08-05, не утримував та не сплачував податок з таких доходів, розмір якого повинен визначатися відповідно до вимог п. 1 ст. 11 Конвенції між Урядом України і Урядом Румунії про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходу і капіталу від 29 березня 1996 р., яка набрала чинності 17 листопада 1997 р., та становить 10 % від загальної суми процентів.

Суд касаційної інстанції не вбачає порушень судами попередніх інстанцій норм матеріального та процесуального права, на які посилається позивач

в касаційній скарзі, та вважає, що суди повно встановили обставини у справі та надали їм правову оцінку.

Вимоги п. 13.2. ст. 13 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР (у редакції, чинній на час виникнення спірних відносин) зобов'язують резидента, що здійснює на користь нерезидента будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в гривнях), крім доходів, зазначених у пунктах 13.3–13.6, утримувати податок з таких доходів, зазначених у п. 13.1 цієї статті, за ставкою у розмірі 15 % від їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачене нормами міжнародних угод, які набрали чинності.

Між Урядом України і Урядом Румунії 29 березня 1996 р. підписано Конвенцію про уникнення подвійного оподаткування та попередження ухилень від сплати податків стосовно доходу і капіталу, яка набрала чинності для України 17 листопада 1997 р. (далі — Конвенція).

Згідно із ч. 3 ст. 2 Конвенції податок на прибуток (доходи) підприємств є податком, на який поширюється ця Конвенція.

Відповідно до ч. 1 ст. 11 Конвенції проценти, що виникають в одній Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, можуть оподатковуватись у цій другій Договірній Державі, якщо цей резидент є фактичним власником цих процентів.

Частиною 2 ст. 11 Конвенції передбачено: однак такі проценти можуть також оподатковуватись у тій Договірній Державі, в якій вони виникають, і відповідно до законодавства цієї Держави, але, якщо одержувач є фактичним власником процентів, податок, що стягується таким чином, не повинен перевищувати 10 % від загальної суми процентів.

Методи усунення подвійного оподаткування сторони Конвенції передбачили у ст. 24, зокрема відповідно до п. «b» ч. 2 ст. 24 Конвенції якщо резидент Румунії отримує статті доходу, які згідно з положеннями статей 10, 11 і 12 можуть оподатковуватись в Україні, Румунія дозволяє вирахування з податку на доход такого резидента суми, що дорівнює податку, який сплачується на Україні.

Випадки, коли проценти, які виникають у Договірній Державі, мають звільнитися від оподаткування в цій Державі, передбачено ч. 3 ст. 11 Конвенції. Зокрема, це стосується процентів, якщо вони сплачуються за борговими вимогами Уряду другої Договірної Держави, його Національного (Центрального) банку або будь-якого іншого банку або закладу, уповноваженого надавати, гарантувати або страхувати кредити від імені Уряду другої Держави.

Системний аналіз наведених норм дозволяє дійти висновку, що проценти, сплачені позивачем резиденту Румунії за договором позики, можуть опо-

датковуватись в Україні відповідно до її законодавства з урахуванням норм міжнародних угод щодо максимального розміру ставки податку та інших особливостей оподаткування. Положення ст. 11 Конвенції не можуть трактуватися як такі, що надають платнику податку право вибору, в якій саме з двох договірних держав здійснюватиметься оподаткування одержаного доходу, оскільки таке тлумачення не відповідає дійсному змісту вказаних міжнародних угод.

Таким чином, суди дійшли правильних висновків про необхідність оподаткування сплачених на користь резидента другої Договірної Держави (Румунії) процентів, які виникли у Договірній Державі (Україні) за ставкою не більше 10 % від їх загальної суми.

Є також правильною позиція суду апеляційної інстанції щодо необхідності закриття провадження у справі за позовними вимогами про скасування акта перевірки від 20 червня 2008 р. № 624/05-53/23-10/32579002 в частині п. 1 висновків.

Відповідно до п. 1.3 ст. 1 Порядку оформлення результатів невіїзних документальних, виїзних планових та позапланових перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженого наказом ДПА України від 10 серпня 2005 р. № 327 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 25 серпня 2005 р. за № 925/11205, акт є документом, який оформляється за результатами проведення невіїзних документальних, виїзних планових та позапланових перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Ця норма Порядку під актом розуміє службовий документ, який стверджує факт проведення невіїзної документальної або виїзної планової чи позапланової перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання.

Отже, акт перевірки не є тим рішенням суб'єкта владних повноважень, яке б породжувало для суб'єкта господарювання певні правові наслідки, було спрямовано на регулювання тих чи інших відносин і мало обов'язковий характер для суб'єктів цих відносин, та, відповідно, могло бути предметом адміністративного позову. Акт перевірки є носієм доказової інформації про виявлені податковим органом порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання, документом, на підставі якого приймається відповідне рішення контролюючого органу, а тому його оцінка може бути надана судом при вирішенні спору щодо оскарження рішення, прийнятого на підставі такого акта.

Враховуючи наведене, касаційна скарга позивача залишається без задоволення.

Як встановлено судами попередніх інстанцій, підставою для застосування до позивача за рішеннями від 2 липня 2008 р. № 0003752209/0, від 16 липня 2008 р. № 0003752209/1 та від 6 жовтня 2008 р. № 0003752209/2 штрафної санкції в сумі 680 грн відповідно до п. 2.7 «Положення про валютний контроль», затвердженого постановою Правління НБУ від 8 лютого 2000 р. № 49 із змінами та доповненнями слугували висновки перевірки про порушення позивачем вимог ст. 1 Указу Президента України «Про невідкладні заходи щодо повернення в Україну валютних цінностей, що незаконно знаходяться за її межами» від 18 червня 1994 р. № 319/94 та п. 1 ст. 9 Декрету КМУ «Про систему валютного регулювання та валютного контролю» від 19 лютого 1993 р. № 15-93. Порушення полягало у тому, що позивач станом на 1 жовтня 2006 р., 1 квітня 2007 р., 1 липня 2007 р. та 1 жовтня 2007 р. не подав до податкового органу декларацій про валютні цінності, доходи та майно, що належить резиденту України та знаходиться поза її межами.

Підставою для застосування до позивача за рішеннями від 2 липня 2008 р. № 0003742209/0, від 16 липня 2008 р. № 0003742209/1, від 6 жовтня 2008 р. № 0003742209/2 штрафних санкцій відповідно до ст. 4 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 р. № 185/94-ВР в загальній сумі 10 077 грн слугували висновки перевірки про порушення позивачем вимог ст. 1 цього Закону, що полягало у зарахуванні виручки в іноземній валюті на валютний рахунок позивача з перевищенням граничного терміну її надходження.

Зі змісту ст. 1 Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 р. № 185/94-ВР випливає, що початок перебігу визначеного у цій нормі граничного строку надходження валютної виручки в разі експорту робіт (послуг) визначено моментом підписання акта або іншого документа, що засвідчує виконання робіт, надання послуг.

Як встановлено судами попередніх інстанцій, податковий орган при обчисленні граничного строку використовував комерційні інвойси, а не акти виконаних робіт, підписаних сторонами договору, що є первинними документами, які засвідчують виконання робіт, надання послуг.

Суд касаційної інстанції вважає за правильне погодитися з позицією судів попередніх інстанцій про протиправність застосування до позивача за вказаними вище рішеннями штрафних (фінансових) санкцій.

Виходячи зі змісту ч. 1 ст. 238 ГКУ, санкції, передбачені за порушення встановлених законодавчими актами правил здійснення господарської діяльності, є адміністративно-господарськими санкціями. На такі санкції не поширюються процедури визначення податкових зобов'язань, встановлені в Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р.

№ 2181-III та в прийнятих на підставі цього закону підзаконних нормативно-правових актах.

Штрафні санкції, передбачені Законом України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23 вересня 1994 р. № 185/94-ВР, «Положення про валютний контроль», затвердженого постановою Правління НБУ від 8 лютого 2000 р. № 49, належать до адміністративно-господарських санкцій, одним видом з яких є адміністративно-господарський штраф (статті 239, 241 ГКУ).

Строки застосування адміністративно-господарських санкцій встановлені ст. 250 ГКУ, згідно із якою адміністративно-господарські санкції можуть бути застосовані до суб'єкта господарювання протягом шести місяців з дня виявлення порушення, але не пізніш як через один рік з дня порушення цим суб'єктом встановлених законодавчими актами правил здійснення господарської діяльності, крім випадків, передбачених законом.

Отже, уповноважений орган державної влади при виявленні факту порушення суб'єктом господарювання встановлених законодавчими актами правил здійснення господарської діяльності, зокрема порушення правил валютних розрахунків та декларування валютних цінностей, мав дотримуватися наведених положень законодавства, у зв'язку з чим міг прийняти рішення про застосування такого виду адміністративно-господарських санкцій, як штрафні санкції, протягом шести місяців з дня виявлення порушення, але не пізніш як через один рік з дня порушення цим суб'єктом встановлених законодавчими актами правил здійснення господарської діяльності.

Закінчення будь-якого із встановлених ст. 250 ГКУ строків виключає застосування таких санкцій до суб'єкта підприємницької діяльності за вчинене ним порушення правил здійснення господарської діяльності.

Враховуючи наведене, підстав для задоволення касаційної скарги відповідача не вбачається.

Керуючись статтями 220, 220-1, 223, 224, 231 КАСУ, суд касаційної інстанції

у х в а л и в:

Касаційні скарги Новоград-Волинської ОДПІ Житомирської області та ТОВ «Новотекс» залишити без задоволення, а постанову Житомирського окружного адміністративного суду від 22 липня 2009 р. та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 5 жовтня 2010 р. — без змін.

Ухвала набирає законної сили з моменту проголошення та може бути переглянута Верховним Судом України з підстав, передбачених ст. 237 КАСУ, за заявою, поданою через Вищий адміністративний суд України у порядку, встановленому статтями 236–239-1 КАСУ.

У Х В А Л А

Вищого адміністративного суду України

від 8 жовтня 2013 р.

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів: головуючого — Муравйова О. В., суддів: Вербицької О. В., Маринчак Н. Є., розглянувши у попередньому судовому засіданні касаційну скаргу фізичної особи — підприємця Особа 4 (далі — ФОП Особа 4) на постанову Львівського апеляційного адміністративного суду від 27 листопада 2012 р. у справі № 2а-1739/12/0970 за позовом ФОП Особа 4 до ДПІ в Косівському районі Івано-Франківської області Державної податкової служби про скасування наказу, визнання протиправними дій,

В С Т А Н О В И В:

Постановою Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 4 жовтня 2012 р. у справі № 2а-1739/12/0970 позов задоволено частково. Визнано протиправними дії ДПІ в Косівському районі Івано-Франківської області Державної податкової служби, які полягають у зменшенні суми податкового кредиту з ПДВ в сумі 383 295,60 грн та податкових зобов'язань в розмірі 676 649,80 грн згідно з актом документальної невізної позапланової перевірки ФОП Особа 4 з питань правильності нарахування та повноти сплати ПДВ за жовтень 2011 р. за № 350/17-0/2724406619 від 7 червня 2012 р. Зобов'язано ДПІ в Косівському районі Івано-Франківської області Державної податкової служби врахувати при визначенні податкового зобов'язання з ПДВ ФОП Особа 4 сформовані податкові зобов'язання в розмірі 676 649,80 грн та податковий кредит в сумі 383 295,60 грн. В задоволенні решти позовних вимог відмовлено.

Постановою Львівського апеляційного адміністративного суду від 27 листопада 2012 р. апеляційну скаргу Державної податкової інспекції в Косівському районі задоволено. Постанову Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 4 жовтня 2012 р. у справі № 2а-1739/12/0970 в частині задоволення адміністративного позову скасовано. Прийнято нову постанову, якою у задоволенні позовних вимог про скасування наказу, визнання протиправними дій та зобов'язання вчинити дії відмовлено повністю.

Не погоджуючись із постановою апеляційного суду у справі, відповідач звернувся до Вищого адміністративного суду України з касаційною скаргою, в якій просить її скасувати та залишити в силі постанову місцевого адміністративного суду. Свої вимоги заявник обґрунтовує порушенням судом норм матеріального та процесуального права, зокрема ст. 19 Конституції України, статей 2, 71 КАСУ.

Заперечення на касаційну скаргу не надходили, що не перешкоджає її розгляду по суті.

Судами першої та апеляційної інстанцій встановлено, що на підставі наказу начальника ДПІ у Косівському районі Івано-Франківської області від 16 травня 2012 р. № 153 з метою організації контролю за дотриманням податкового та валютного законодавства суб'єктом господарської діяльності Особа 4 проведено позапланову перевірку дотримання вимог законодавства з питань правильності нарахування ПДВ за період з 1 по 31 жовтня 2011 р.

За наслідками перевірки складено акт № 350/17-0/НОМЕР 1 від 7 червня 2012 р., яким зафіксовано порушення: ч. 1 ст. 203, частин 1, 2 ст. 215, ст. 216 ЦКУ в частині недодержання в момент вчинення правочину вимог, що спрямовані на реальне настання правових наслідків, які обумовлені ними по правочинах, здійснених позивачем при придбанні товарів від ПП «Трейдагротех», які по вказаних правочинах не були передані в порушення статей 662, 655, 656 ЦКУ. Зазначені правочини мають ознаки нікчемності та є нікчемними в силу закону; пунктів 198.1, 198.2, 198.3, 198.6 ст. 198 ПКУ в частині заниження ПДВ за жовтень 2011 р. за рахунок завищення податкового кредиту в сумі 383 295,60 грн; п. 185.1 ст. 185, п. 187.1 ст. 187 ПКУ та частин 1, 5 ст. 203, частин 1, 5 ст. 203, частин 1, 2 ст. 215, ст. 216 ЦКУ, оскільки правочини є нікчемними та не створюють юридичних наслідків, крім тих, що пов'язані з їх недійсністю, завищено суму податкового зобов'язання на 676 649,80 грн.

Також в акті зазначено, що перевіркою встановлено відсутність об'єктів оподаткування при реалізації товарів позивачем контрагентам-покупцям ТОВ «Букофут» та ДП «ДінтерУкраїна Скала» у жовтні 2011 р.

ФОП Особа 4 звернувся до суду з позовом до ДПІ у Косівському районі Івано-Франківської області Державної податкової служби про визнання незаконним та скасування наказу від 16 травня 2012 р. № 153, визнання протиправними дій та зобов'язання поновити платнику неправомірно скориговані суми податкового кредиту по ПДВ у розмірі 383 295,60 грн та податкового зобов'язання з ПДВ в розмірі 676 649,80 грн, відображені в податковій декларації з ПДВ за жовтень 2011 р., зареєстрованій 19 листопада 2012 р. за № 9011545454.

Суди першої та апеляційної інстанцій дійшли висновку про відмову в задоволенні позову в частині визнання незаконним наказу відповідача про проведення перевірки від 16 травня 2012 р. № 153.

Колегія суддів погоджується з таким висновком, враховуючи таке.

За змістом п. 79.1 ст. 79 ПКУ документальна невиїзна перевірка здійснюється у разі прийняття керівником органу державної податкової служби рішення про її проведення та за наявності обставин для проведення документальної перевірки, визначених статтями 77 та 78 цього Кодексу.

Відповідно до пп. 78.1.1 п. 78 ст. 78 цього Кодексу документальна позапланова невиїзна перевірка серед інших обставин здійснюється у разі, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальне підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту.

Судами першої та апеляційної інстанцій встановлено, що запити ДПІ в Косівському районі Івано-Франківської області Державної податкової служби, направлені позивачу 2 грудня 2011 р. № 1833/10/17-0, 12 грудня 2011 р. № 1871/10/17-0 та 23 березня 2012 р. № 167/10/17-0 про надання інформації щодо взаєморозрахунків із ТОВ «Букофрукт», ДП «Дінтер Україна Скала» та ПП «Трейдягротех», виконані не в повному обсязі, зокрема п. 4 вказаних вимог в частині надання пояснень і документів про назви підприємств перевізників, способу транспортування, навантаження і розвантаження товару, також розрахунки за такі роботи при придбанні і продажу товару.

Враховуючи наведене, вимога позивача стосовно визнання незаконним та скасування наказу податкового органу від 16 травня 2012 р. № 153 є безпідставною.

Суд першої інстанції дійшов висновку про задоволення решти позовних вимог, оскільки операції з придбання послуг проведено на підставі реальних та фактичних правочинів та первинних документів, складених з дотриманням вимог законодавства.

Тому дії відповідача, які полягають у зменшенні суми податкового кредиту з ПДВ в сумі 383 295,60 грн та податкових зобов'язань у розмірі 676 649,80 грн згідно з актом документальної невиїзної позапланової перевірки позивача з питань правильності нарахування та повноти сплати ПДВ за жовтень 2011 р. за від 7 червня 2012 р. № 350/17-0/2724406619, є протиправними.

Відмовляючи в позові в повному обсязі, апеляційний суд керувався тим, що, оскільки податкове повідомлення-рішення податковим органом не приймалось, відсутнє порушення законних прав та інтересів платника.

Колегія суддів погоджується з висновком апеляційного суду про відмову в позові, враховуючи таке.

Статтею 104 КАСУ передбачено, що до адміністративного суду має право звернутися з адміністративним позовом особа, яка вважає, що порушено її права, свободи чи інтереси у сфері публічно-правових відносин.

Проте дії суб'єкта владних повноважень, що можуть бути оскаржені в судовому порядку, повинні безпосередньо впливати на права та обов'язки такої особи, що звертається до суду з відповідним позовом.

Пунктом 86.1 ст. 86 ПКУ визначено, що результати перевірок (крім камеральних) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються

посадовими особами органу державної податкової служби та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

Відповідно до п. 58.1 ст. 58 та п. 86.8 ст. 86 ПКУ на підставі акта перевірки податковим органом приймається податкове повідомлення-рішення.

Позивач фактично оскаржує висновки податкового органу, викладені в акті перевірки, щодо нікчемності угод та відповідно зазначення про порушення норм ПКУ в частині завищення податкового кредиту та сум ПДВ.

Висновки податкового органу за наслідками проведення перевірки, викладені у відповідному акті, не породжують для суб'єкта господарювання певних юридичних наслідків та не змінюють фінансово-економічне становище платника, а отже, не порушують його права та законні інтереси.

Судом апеляційної інстанції встановлено, що відповідачем не приймалось податкове повідомлення-рішення за наслідками перевірки, оформленої актом від 7 червня 2012 р.

За таких обставин підстави для задоволення касаційної скарги відсутні.

Керуючись статтями 220, 223, 230 КАСУ, суд

у х в а л и в:

Касаційну скаргу ФОП Особа 4 відхилити.

Постанову Львівського апеляційного адміністративного суду від 27 листопада 2012 р. у справі № 2а-1739/12/0970 залишити без змін.

Ухвала набирає законної сили з моменту проголошення та може бути переглянута Верховним Судом України з підстав та в порядку, передбачених статтями 236–239-1 КАСУ.

У Х В А Л А

Вищого адміністративного суду України

від 16 жовтня 2013 р.

Колегія суддів Вищого адміністративного суду України у складі: головуєчого — Шипуліної Т. М., суддів: Бившевої Л. І., Лосєва А. М., розглянула у письмовому провадженні касаційну скаргу ПАТ «Акціонерний комерційний промислово-інвестиційний банк» в особі філії «Відділення публічно-акціонерного товариства Промінвестбанку у місті Чернігові» на постанову Чернігівського окружного адміністративного суду від 27 травня 2010 р. та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 25 листопада

2010 р. у справі № 2а-2207/10/2570 за позовом ПАТ «Акціонерний комерційний промислово-інвестиційний банк» в особі філії «Відділення публічно-акціонерного товариства Промінвестбанку у місті Чернігові» до ДПІ у м. Чернігові про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення.

Заслухавши доповідь судді Шипуліної Т. М., перевіривши доводи касаційної скарги щодо дотримання правильності застосування судом першої та апеляційної інстанцій норм матеріального та процесуального права, колегія:

в с т а н о в и л а:

На розгляд суду передано вимоги ПАТ «Акціонерний комерційний промислово-інвестиційний банк» в особі філії «Відділення публічно-акціонерного товариства Промінвестбанку у місті Чернігові» (далі — ПАТ «Промінвестбанк», позивач) до ДПІ у м. Чернігові (далі — відповідач) про визнання недійсним податкового повідомлення-рішення від 27 квітня 2010 р. № 000432200/0, яким нараховані штрафні санкції за порушення строку сплати податкового зобов'язання з податку на прибуток іноземних юридичних осіб за період вересня—жовтня 2009 року на суму 21 924 грн.

Постановою Чернігівського окружного адміністративного суду від 27 травня 2010 р., залишеною без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 25 листопада 2010 р., у задоволенні позовних вимог відмовлено.

Відмовляючи у задоволенні позовних вимог суди виходили з правомірності застосування до позивача штрафних (фінансових) санкцій, оскільки позивачем несвоєчасно перераховано податок з доходів нерезидента за період вересня—жовтня 2009 року.

Не погоджуючись з рішеннями судів попередніх інстанцій, позивач 14 грудня 2010 р. звернувся з касаційною скаргою до Вищого адміністративного суду України, який своєю ухвалою від 17 грудня 2010 р. прийняв її до свого провадження.

У касаційній скарзі позивач просив скасувати постанову Чернігівського окружного адміністративного суду від 27 травня 2010 р. та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 25 листопада 2010 р., прийняти нове рішення про задоволення позовних вимог.

В обґрунтування своїх вимог позивач посилається на порушення судами норм матеріального та процесуального права, зокрема статей 13, 16, 18 Закону України від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» (далі — Закон України № 334/94-ВР), п. 2 та пп. «а» (ii) п. 3 ст. 2, ст. 22 Конвенції між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на капітал, ратифікованої Законом України «Про ратифікацію Конвенції між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на

капітал» від 10 січня 2002 р. № 2929-III (далі — Конвенція), ст. 218 ГКУ, пп. 4.4.1 п. 4.4 ст. 4, п. 17.1 ст. 17 Закону України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (далі — Закон України № 2181-III).

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

Як встановлено судами попередніх інстанцій, що на підставі акта № 248/22/09353450 від 15 квітня 2010 р., складеного за результатом виїзної планової перевірки філії «Відділення ПАТ Промінвестбанку у м. Чернігові» з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства за період з 1 липня 2007 р. по 31 грудня 2009 р., податковим органом було прийнято податкове повідомлення-рішення від 27 квітня 2010 р. № 0000432200/0, яким до позивача на підставі пп. 17.1.9 п. 17.1 ст. 17 Закону України № 2181-III застосовано штрафні санкції у розмірі 21 924 грн.

З акта перевірки вбачається, що за період, який перевіряється, згідно з банківськими договорами, укладеними між ПАТ «Промінвестбанк» (в собі філії «Відділення ПАТ Промінвестбанку у м. Чернігові») та АТ RTC AG («АРТИСИ ЄЙДЖИ»), філією було нараховано та перераховано відсотки нерезиденту на загальну суму 312 290 грн, сплачено до бюджету 31 229 грн податку на прибуток іноземних юридичних осіб (10 % відповідно до Конвенції між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою).

Підставою для застосування штрафних (фінансових) санкцій слугував висновок податкового органу про порушення, зокрема, п. 13.2 ст. 13, п. 16.13 ст. 16 Закону України № 334/94-ВР, внаслідок несвоєчасного перерахування до бюджету податку з доходів нерезидента на суму 10 962 грн. При цьому податковий орган виходив з того, що згідно з відомостями про нарахування відсотків по депозитному рахунку філією «Відділення ПАТ Промінвестбанку у м. Чернігові» перераховано до бюджету податок на доходи нерезидентів: у сумі 2 469 грн (дата перерахування нерезиденту — 30 вересня 2009 р., дата сплати до бюджету — 13 листопада 2009 р.) та у сумі 8 493 грн (дата перерахування нерезиденту — 30 жовтня 2009 р., дата сплати до бюджету — 30 листопада 2009 р.).

Відповідно до п. 1.21 ст. 1 та п. 13.1 ст. 13 Закону України № 334/94-ВР будь-які доходи, отримані нерезидентами від будь-яких видів їх діяльності на території України, оподатковуються у порядку і за ставками, визначеними ст. 13 зазначеного Закону України.

Під доходами, отриманими нерезидентами із джерелом їх походження з України, слід розуміти у тому числі проценти, дисконтні доходи, що сплачуються на користь нерезидента, у тому числі проценти за борговими

зобов'язаннями, випущеними (виданими) резидентом (абз. «а» ч. 2 ст. 13 Закону України № 334/94-ВР).

Приписами п. 13.2 ст. 13 зазначеного Закону передбачено, що резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності (у тому числі на рахунки нерезидента, що ведуться в гривнях), крім доходів, зазначених у пунктах 13.3–13.6, зобов'язані утримувати податок з таких доходів, зазначених у п. 13.1 цієї статті, за ставкою у розмірі 15 % від їх суми та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено нормами міжнародних угод, які набрали чинності.

Згідно з п. 16.13 ст. 16 Закону України № 334/94-ВР відповідальність за утримання і перерахування до бюджету, зокрема податків, зазначених у ст. 13 цього Закону, несуть платники податку, які провадять відповідні виплати.

Положеннями п. 18.1 ст. 18 вказаного Закону встановлено, що у випадку якщо міжнародними договорами, ратифікованими Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Законом, застосовуються норми міжнародного договору.

Відповідно до п. 1, пунктів 2 та 3 ст. 11 Конвенції між Урядом України і Швейцарською Федеральною Радою про уникнення подвійного оподаткування стосовно податків на доходи і на капітал — проценти, що виникають у Договірній Державі і сплачуються резиденту другої Договірної Держави, можуть оподатковуватися в цій другій Державі. Проте такі проценти можуть також оподатковуватись у тій Договірній Державі, в якій вони виникають, і відповідно до законодавства цієї Держави, але якщо фактичний власник процентів є резидентом іншої Договірної Держави, податок, що стягується таким чином, не повинен перевищувати 10 % загальної суми процентів (п. 2).

Будь-які проценти, про які йдеться у п. 1, будуть оподатковуватися лише в тій Договірній Державі, резидентом якої є одержувач, якщо такий одержувач є фактичним власником процентів, та якщо такі проценти сплачуються: а) у зв'язку з продажем у кредит будь-якого промислового, комерційного або наукового обладнання; б) у зв'язку з продажем у кредит будь-яких виробів одним підприємством іншому підприємству; в) за позиками будь-якого виду, що надаються банком; або д) самій Договірній Державі, або її політико-адміністративному підрозділу, або місцевому органу влади.

Відповідно до п. 1 постанови КМУ від 6 травня 2001 р. № 470 «Про затвердження Порядку звільнення (зменшення) від оподаткування доходів джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування» цей Порядок визначає

процедуру звільнення (зменшення) від оподаткування доходів із джерелом їх походження з України згідно з міжнародними договорами України про уникнення подвійного оподаткування, які набрали чинності в установленому порядку, та відшкодування (повернення) сум податку, надміру сплачених на території України.

Статтею 6 Порядку визначено, що особа, яка виплачує доходи нерезидентів у звітному (податковому) році, у разі подання нерезидентом довідки з інформацією за попередній податковий період (рік) може застосовувати положення міжнародного договору, зокрема звільнення (зменшення) від оподаткування у звітному (податковому) році з отриманням довідки після закінчення звітного (податкового) року.

Філією відділення ПАТ «Промінвестбанк» у м. Чернігові було надано до перевірки нотаріально засвідчену копію довідки, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір та «Звіти про виплачені доходи, утримання та внесення до бюджету податку на доходи нерезидентів».

Отже, враховуючи, що Конвенція не встановлює інших правил, ніж ті, що передбачені Законом України № 334-94-ВР, за виключенням ставки податку — 10 %, а проценти, які виплачуються резидентом України резиденту Швейцарської Федеральної Ради, можуть оподатковуватись в Україні відповідно до її законодавства з урахуванням норм міжнародних угод щодо максимального розміру ставки податку та інших особливостей оподаткування за цими угодами, та за встановлених судом обставин щодо підтвердження факту несвоєчасно перерахування до бюджету податку на доходи нерезидентів, застосування до позивача штрафних санкцій є правомірним.

Доводи касаційної скарги зазначених висновків суду не спростовують і не дають підстав для висновку, що судами попередніх інстанцій при розгляді справи неправильно застосовано норми матеріального права, які регулюють спірні правовідносини, чи порушено норми процесуального права.

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, 222, 223, 224, 230, 231, ч. 5 ст. 254 КАСУ, колегія

у х в а л и л а:

Касаційну скаргу ПАТ «Акціонерний комерційний промислово-інвестиційний банк» в особі філії «Відділення публічно-акціонерного товариства Промінвестбанку у місті Чернігові» залишити без задоволення, постанову Чернігівського окружного адміністративного суду від 27 травня 2010 р. та

ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 25 листопада 2010 р. залишити без змін.

Ухвала набирає законної сили через п'ять днів після направлення її копій особам, які беруть участь у справі, і може бути переглянута Верховним Судом України в порядку, на підставі та у строки, передбачені статтями 235–238, 240 КАСУ.

ПОСТАНОВА

Вищого адміністративного суду України
від 4 листопада 2013 р.

Вищий адміністративний суд України в складі колегії суддів: головуючого — Пилипчук Н. Г., суддів: Ланченко Л. В., Цвіркуна Ю. І., за участю представника позивача Г. Д. В., розглянувши у відкритому судовому засіданні касаційну скаргу Спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з великими платниками податків у м. Миколаєві (далі — СДПІ по роботі з ВПП у м. Миколаєві) на постанову Миколаївського окружного адміністративного суду від 2 листопада 2010 р. та ухвалу Одеського апеляційного адміністративного суду від 26 січня 2011 р. у справі № 2а-5476/10/1470 за позовом ТОВ сільськогосподарського підприємства «Нібулон» до СДПІ по роботі з ВПП м. Миколаєві, Головного державного податкового ревізора-інспектора СДПІ по роботі з ВПП м. у Миколаєві І. О. А. про визнання протиправними дій,

В С Т А Н О В И В:

Постановою Миколаївського окружного адміністративного суду від 2 листопада 2010 р., залишеною без змін ухвалою Одеського апеляційного адміністративного суду від 26 січня 2011 р., позов задоволено. Визнано протиправними дії СДПІ по роботі з ВПП у м. Миколаєві та її посадової особи І. О. А. щодо проведення 20 липня 2010 р. невіізної документальної перевірки ТОВ СП «Нібулон» з питань дотримання вимог податкового законодавства з податку на додану вартість під час відображення операцій з ТОВ «Судносервіс», ТОВ «Шторм», ТОВ «Холес Трейд», ТОВ «СтарАгро-М», ТОВ «Аквілон-Юг» та ПП «Анкор Агро Плюс» за звітними деклараціями з ПДВ за січень—травень 2010 р., а також щодо складання акта невіізної документальної перевірки від 20 липня 2010 р. № 737/40/14291113. Стягнуто з Державного бюджету України на користь позивача судові витрати зі сплати судового збору в сумі 3,40 грн.

СДПІ по роботі з ВПП у м. Миколаєві подала касаційну скаргу, в якій просить скасувати вказані судові рішення в частині вирішення позовних вимог про визнання неправомірними дій щодо проведення перевірки та постановити нове рішення про відмову в задоволенні позову в цій частині. Закрити провадження у справі в частині позовних вимог щодо визнання неправомірними дій щодо складання акта перевірки. Посилається на порушення судами норм матеріального права, наголошуючи на тому, що п. 1 ч. 1 ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 4 грудня 1990 р. № 509-ХІІ надає право органу державної податкової служби на проведення невиїзної документальної перевірки на підставі наданих податкових декларацій, звітів та інших документів, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків та зборів (обов'язкових) платежів, а також на порушення норм процесуального права: п. 1 ч. 1 ст. 17, ст. 159 КАС України.

Заслухавши доповідь судді-доповідача, пояснення представника позивача, дослідивши доводи касаційної скарги, матеріали справи, перевіrivши правильність застосування судами норм матеріального та процесуального права, правової оцінки обставин у справі, суд касаційної інстанції дійшов висновку, що касаційна скарга підлягає частковому задоволенню.

Судами попередніх інстанцій встановлено такі обставини.

16 липня 2010 р. відповідачем направлено на адресу позивача запрошення для проведення перевірки з питань дотримання вимог податкового законодавства з ПДВ під час відображення операцій з ТОВ «Судносервіс», ТОВ «Шторм», ТОВ «Холес Трейд», ТОВ «СтарАгро-М», ТОВ «Аквілон-Юг» та ПП «Анкор Агро Плюс» за податковими деклараціями за січень—травень 2010 р.

20 липня 2010 р. складено акт про неявку посадових осіб позивача та проведено невиїзну документальну перевірку, за наслідками якої складено акт № 737/40/14291113.

Суд касаційної інстанції вважає за правильне погодитися з висновками судів попередніх інстанцій про протиправність дій відповідачів щодо проведення 20 липня 2010 р. невиїзної документальної перевірки позивача з питань дотримання вимог податкового законодавства з ПДВ під час відображення операцій за звітними деклараціями з ПДВ за січень—травень 2010 р.

Зокрема, виходячи з положень п. 4 ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» та п. 1.11 розділу 1 Порядку оформлення результатів невиїзних документальних, виїзних планових та позапланових перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженого наказом ДПА України 10 серпня 2005 р. № 327, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 25 серпня 2005 р. за № 925/11205, суди дійшли правильних висновків про те, що провести невиїзну документальну перевірку, у разі якщо орган державної податкової служ-

би скористався своїм правом на запрошення платника податків для проведення перевірки, можливо було лише після закінчення десяти робочих днів з моменту направлення запрошення та після спливу десятиденного строку з моменту отримання запрошення платником податків.

Як встановлено судами попередніх інстанцій, повідомлення про запрошення платника податків або його представників для перевірки направлено з порушенням визначеного у п. 4 ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» строку, а також без визначення у такому запрошенні підстав для перевірки, дати і часу, на які запрошується представник.

Таким чином, за встановлених судами обставин про те, що відповідач скористався правом на запрошення платника податків для проведення перевірки, а надіслання такого запрошення здійснено пізніше ніж за 10 робочих днів до дня запрошення, невиїзна документальна перевірка позивача з питань дотримання вимог податкового законодавства не може бути визнана правомірною, проведеною 20 липня 2010 р.

Крім того, адміністрування задекларованих у податковій декларації з податку на додану вартість даних щодо такого податку мало бути здійснено у порядку, передбаченому Законом України «Про податок на додану вартість».

Так, відповідно до пп. 7.7.5 п. 7.7 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» протягом 30 днів, наступних за днем отримання податкової декларації, податковий орган проводить документальну невиїзну перевірку (камеральну) заявлених у ній даних. За наявності достатніх підстав вважати, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням норм податкового законодавства, податковий орган має право протягом такого самого строку провести позапланову виїзну перевірку (документальну) платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування.

Документальна невиїзна перевірка заявлених у деклараціях з ПДВ за такі періоди як січень—квітень 2010 р. даних проведена 20 липня 2010 р. з порушенням визначеного у пп. 7.7.5 п. 7.7 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» строку.

З огляду на наведене суд касаційної інстанції знаходить законними судові рішення в частині задоволення позову про визнання дій відповідача щодо проведення перевірки протиправними.

Разом з тим не може погодитися з висновками судів про необхідність задоволення позовних вимог у частині визнання протиправними дій відповідачів щодо складання акта невиїзної документальної перевірки. Позовні вимоги у цій частині обґрунтовані тим, що позивач не погоджується з наведеними у такому акті певними фактами та обставинами з підстав суперечності їх вимогам законодавства.

Зі змісту пунктів 1.3, 1.7 ст. 1 Порядку оформлення результатів невіїзних документальних, виїзних планових та позапланових перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 10 серпня 2005 р. № 327 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 25 серпня 2005 р. за № 925/11205, випливає, що під актом перевірки розуміється службовий документ, який стверджує факт проведення невіїзної документальної або виїзної планової чи позапланової перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності і є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання.

Отже, акт перевірки та викладені у ньому факти і висновки не можна розглядати як рішення суб'єкта владних повноважень, що породжує для платника податків певні правові наслідки, регулює ті чи інші відносини і має обов'язковий характер для суб'єктів цих відносин.

Акт перевірки є виключно носієм доказової інформації про виявлені податковим органом порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків, обов'язковим документом, на підставі якого приймається відповідне рішення контролюючого органу.

Контролюючий орган не позбавлений права викладати в акті перевірки власні суб'єктивні висновки щодо зафіксованих обставин та в подальшому, у разі виникнення спору щодо рішень про визначення податкових зобов'язань, обґрунтовувати ними власну позицію щодо наявності певних допущених платником податків порушень.

Оцінка акта перевірки, в тому числі й оцінка дій посадових осіб податкового органу щодо викладення у ньому висновків перевірки, а також щодо самих висновків перевірки, надається уповноваженими законом органами влади при вирішенні спору щодо оскарження рішення, прийнятого на підставі такого акта.

За таких обставин суди безпідставно задовольнили позов в частині визнання протиправними дій відповідачів щодо складання акта невіїзної документальної перевірки з мотивів неправильності викладених у ньому висновків.

Оскільки оскаржувані судові рішення є помилковими тільки в частині задоволення позову щодо визнання неправомірними дій посадових осіб податкового органу щодо складання акта перевірки, суд касаційної інстанції вважає за правильне їх змінити, відмовивши у задоволенні позову також і в цій частині.

Керуючись статтями 220, 221, 223, 225, 232 КАСУ, суд касаційної інстанції

П О С Т А Н О В И В:

Касаційну скаргу СДПІ по роботі з ВПП у м. Миколаєві задовольнити частково.

Постанову Миколаївського окружного адміністративного суду від 2 листопада 2010 р. та ухвалу Одеського апеляційного адміністративного суду від 26 січня 2011 р. змінити, виклавши резолютивну частину постанови Миколаївського окружного адміністративного суду від 2 листопада 2010 р. в такій редакції:

«Позов задовольнити частково.

Визнати протиправними дії Спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з великими платниками податків у м. Миколаєві та її посадової особи І. О. А. щодо проведення 20 липня 2010 р. невиїзної документальної перевірки ТОВ СП «Нібулон» з питань дотримання вимог податкового законодавства з податку на додану вартість під час відображення операцій з ТОВ «Судносервіс», ТОВ «Шторм», ТОВ «Холес Трейд», ТОВ «СтарАгро-М», ТОВ «Аквілон-Юг» та ПП «Анкор Агро Плюс» за звітними деклараціями з податку на додану вартість за січень—травень 2010 року.

У задоволенні решти позову про визнання протиправними дій щодо складання акта перевірки відмовити».

Постанова набирає законної сили з моменту проголошення та може бути переглянута Верховним Судом України з підстав, передбачених ст. 237 КАСУ, за заявою, поданою через Вищий адміністративний суд України у порядку, встановленому статтями 236–239-1 КАСУ.

У Х В А Л А

Вищого адміністративного суду України

від 5 листопада 2013 р.

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів: головуєчого — Муравйова О. В., суддів: Маринчак Н. Є., Рибченко А. О., розглянувши в порядку письмового провадження касаційну скаргу ТОВ «ВКФ «Моноліт» на постанову Київського апеляційного адміністративного суду від 28 лютого 2013 р. у справі № 2а-12942/12/2670 за позовом ТОВ «ВКФ «Моноліт» до ДПІ у Солом'янському районі м. Києва Державної податкової служби про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень,

В С Т А Н О В И В:

Постановою Окружного адміністративного суду м. Києва від 22 листопада 2012 р. у справі № 2а-12942/12/2670 позов задоволено. Визнано проти-

правним та скасовано податкові повідомлення-рішення ДПІ у Солом'янському районі м. Києва Державної податкової служби № 0002742207 від 15 червня 2012 р. та № 0002752209 від 15 червня 2012 р.

Постановою Київського апеляційного адміністративного суду від 28 лютого 2013 р. апеляційну скаргу ДПІ у Солом'янському районі м. Києва Державної податкової служби задоволено. Постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 22 листопада 2012 р. у справі № 2а-12942/12/2670 скасовано та прийнято нову, якою в задоволенні позову відмовлено.

Не погоджуючись із постановою апеляційного суду, позивач звернувся до Вищого адміністративного суду України з касаційною скаргою, в якій просить її скасувати, залишивши в силі постанову суду першої інстанції. Свої вимоги заявник обґрунтовує порушенням судом норм матеріального та процесуального права, зокрема п. 73.5 ст. 73, пп. 78.1.11 п. 78.1 ст. 78, п. 86.9 ст. 86 ПКУ, статей 11, 33 КАСУ.

Заперечення на касаційну скаргу не надходили, що не перешкоджає її розгляду по суті.

Судами першої та апеляційної інстанцій встановлено, що податковим органом з посиланням на пп. 78.1.11 п. 78.1 ст. 78 ПКУ видано наказ № 556 від 10 травня 2012 р. «Про проведення документальної позапланової виїзної перевірки», яким у зв'язку з надходженням до ДПІ у Солом'янському районі м. Києва постанови від 20 березня 2012 р. у кримінальній справі № 50-5944 слідчого СВ — старшого слідчого СУ ДПС у м. Києві призначено проведення документальної позапланової виїзної перевірки ТОВ «ВКФ «Моноліт» з питань дотримання правильності нарахування та своєчасності сплати до бюджету ПДВ за період з 1 січня 2011 р. по 29 лютого 2012 р. та податку на прибуток за період з 1 січня 2011 р. по 31 грудня 2011 р. щодо фінансово-господарських взаємовідносин з ТОВ «Реал-груп» з 11 травня 2012 р. тривалістю п'ять робочих днів.

На підставі наказу № 556 від 10 травня 2012 р. відповідачем проведена документальна позапланова виїзна перевірка ТОВ «ВКФ «Моноліт» з питань дотримання правильності нарахування та своєчасності сплати до бюджету ПДВ за період з 1 січня 2011 р. по 29 лютого 2012 р. та податку на прибуток за період з 1 січня 2011 р. по 31 грудня 2011 р. щодо фінансово-господарських взаємовідносин з ТОВ «Реал-груп», за результатами якої складено акт № 3025/22-7-25284783 від 24 травня 2012 р., яким зафіксовано порушення пунктів 198.3, 198.6 ст. 198, пунктів 201.4, 201.6, 201.10 ст. 201 ПКУ, п. 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, п. 9.1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерській облік та фінансову звітність в Україні», які призвели до заниження ПДВ на загальну суму 455 131 грн, пп. 139.1.9 п. 139.1 ст. 139 ПКУ, яке призвело до

заниження податку на прибуток в періоді, що перевірявся, на загальну суму 523 401 грн.

На підставі акта перевірки відповідачем прийнято податкові повідомлення-рішення № 0002752209 від 15 червня 2012 р., яким збільшено суму грошового зобов'язання за платежем ПДВ на загальну суму 682 697 грн, № 0002742207 від 15 червня 2012 р., яким збільшено суму грошового зобов'язання за платежем податок на прибуток приватних підприємств на загальну суму 523 401 грн.

За результатами адміністративного оскарження, податкові повідомлення-рішення залишені в силі.

Задовольняючи позовні вимоги, суд першої інстанції з посиланням на п. 86.9 ст. 86 ПКУ виходив з того, що перевірка позивача, за результатами якої прийнято оскаржені податкові повідомлення-рішення, призначена відповідно до кримінально-процесуального закону, а в матеріалах відсутні докази набрання законної сили рішенням, прийнятим в порядку кримінально-процесуального судочинства щодо розгляду кримінальної справи, в межах якої призначено перевірку, відповідно, у відповідача були відсутні правові підстави для прийняття спірних податкових повідомлень-рішень.

Суд апеляційної інстанції дійшов висновку про відмову в позові, оскільки в цьому випадку кримінальні справи за фактом умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) порушені не відносно позивача, а тому для з'ясування обставин на предмет правомірності відображення у податковому обліку господарської операції при вирішенні спору щодо правомірності визначення платнику податків відповідних грошових зобов'язань, суду слід з'ясувати обставини щодо реальності вчинення такої господарської операції та ретельно перевіряти доводи податкових органів про фактичне нездійснення господарської операції, викладені в актах перевірки або підтверджені іншими доказами.

Колегія суддів з таким висновком апеляційного суду не погоджується з огляду на таке.

Відповідно до п. 86.9 ст. 86 ПКУ (в редакції, яка діяла на момент прийняття спірного податкового повідомлення-рішення) у разі якщо грошове зобов'язання розраховується органом державної податкової служби за результатами перевірки, призначеної відповідно до кримінально-процесуального закону або закону про оперативно-розшукову діяльність, податкове повідомлення-рішення за результатами такої перевірки не приймається до дня набрання законної сили відповідним рішенням суду. Матеріали перевірки разом з висновками органу державної податкової служби передаються правоохоронному органу, що призначив перевірку. Статус таких матеріалів перевірки та висновків органу державної податкової служби визначається

кримінально-процесуальним законом або законом про оперативно-розшукову діяльність.

Враховуючи наведені вище положення, податковий орган не мав права на прийняття податкових повідомлень-рішень на підставі акта перевірки, проведеної з посиланням на пп. 78.1.11 п. 78.1 ст. 78 ПКУ, до дня набрання законної сили відповідним рішенням суду в кримінальній справі.

Оскільки судом першої інстанції встановлено відсутність доказів набрання законної сили рішенням, прийнятим в порядку кримінально-процесуального судочинства за результатами розгляду кримінальної справи, в межах якої було призначено перевірку позивача, оскаржені податкові повідомлення-рішення підлягають скасуванню.

Доводи суду апеляційної інстанції про наявність права у податкового органу на прийняття податкових повідомлень-рішень у зв'язку з тим, що кримінальні справи за фактом умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) порушені не стосовно позивача, є необґрунтованими, адже чинна на момент проведення перевірки та прийняття спірного податкового повідомлення-рішення редакція п. 86.9 ст. 86 ПКУ не містила такої умови.

Отже, прийняте апеляційним судом нове рішення у справі про відмову в позові підлягає скасуванню, а постанова суду першої інстанції — залишенню в силі відповідно до ст. 226 КАСУ.

За таких обставин касаційна скарга підлягає задоволенню.

Керуючись статтями 220, 223, 230 КАСУ, суд

у х в а л и в:

Касаційну скаргу ТОВ «ВКФ «Моноліт» задовольнити. Постанову Київського апеляційного адміністративного суду від 28 лютого 2013 р. у справі № 2а-12942/12/2670 скасувати.

Постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 22 листопада 2012 р. у справі № 2а-12942/12/2670 залишити в силі.

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

У Х В А Л А

Вищого адміністративного суду України
від 6 листопада 2013 р.

Вищий адміністративний суд України у складі: головуючого — Бухтіярової І. О., суддів: Костенка М. І., Приходько І. В., представника позивача Н., представника відповідача М., розглянувши у відкритому судовому засіданні касаційну скаргу Спеціалізованої ДПІ з обслуговування великих платників у м. Донецьку Міжрегіонального головного управління Міндоходів на постанову Донецького окружного адміністративного суду від 21 червня 2012 р. та ухвалу Донецького апеляційного адміністративного суду від 2 серпня 2013 р. у справі № 805/3657/13-а за позовом ПАТ «Науково-виробнича компанія «Гірничі машини» (далі — позивач, ПАТ «НВК «Гірничі машини») до Спеціалізованої ДПІ з обслуговування великих платників у м. Донецьку Міжрегіонального головного управління Міндоходів (далі — відповідач, СДПІ з ОВП у м. Донецьку) за участю прокуратури Донецької області про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень,

В С Т А Н О В И В:

ПАТ «НВК «Гірничі машини» звернулось у березні 2013 р. до суду з адміністративним позовом про визнання недійсними податкових повідомлень-рішень СДПІ по роботі з великими платниками податків у м. Донецьку Державної податкової служби від 1 жовтня 2012 р. № 0000701510/20579/10/15-17/1 та № 0000711510/20580/10/15-17/1.

Постановою Донецького окружного адміністративного суду від 21 червня 2013 р., залишеною без змін ухвалою Донецького апеляційного адміністративного суду від 2 серпня 2013 р., позов задоволено: визнано недійсним податкове повідомлення-рішення від 1 жовтня 2012 р. № 0000701510/20579/10/15-17/1, яким збільшено грошові зобов'язання з ПДВ в сумі 64 198 095 грн, з яких основний платіж 51 358 476 грн, штрафні (фінансові) санкції 12 839 619 грн; визнано недійсним податкове повідомлення-рішення від 1 жовтня 2012 р. № 0000711510/20580/10/15-17/1, яким збільшено суму грошового зобов'язання з податку на прибуток підприємств в сумі 80 247 618,75 грн, з яких основний платіж 64 198 095 грн, штрафні фінансові санкції 16 049 523,75 грн: стягнуто з Державного бюджету України на користь ПАТ «НВК «Гірничі машини» витрати зі сплати судового збору у розмірі 2 294 грн.

Не погоджуючись з рішеннями судів попередніх інстанцій, відповідач подав касаційну скаргу, в якій просить скасувати рішення судів попередніх інстанцій та прийняти нове рішення, яким відмовити в задоволенні позовних вимог в повному обсязі. Вважає, що рішення судів першої та апеляційної

інстанцій були прийняті з порушенням норм матеріального та процесуального права.

Позивач у своїх запереченнях на касаційну скаргу зазначає, що рішення судів першої та апеляційної інстанцій прийняті з дотриманням норм матеріального та процесуального права, а тому просить залишити касаційну скаргу без задоволення, а рішення судів першої та апеляційної інстанцій без змін.

Прокуратура Донецької області заяву про приєднання до касаційної скарги відповідача або заперечень на касаційну скаргу не надала.

Відповідно до ч. 1 ст. 55 КАСУ у справі здійснено процесуальне правонаступництво відповідача у справі шляхом заміни СДПІ по роботі з великими платниками податків у м. Донецьку Державної податкової служби її правонаступником СДПІ з обслуговування великих платників у м. Донецьку Міжрегіонального головного управління Міндоходів (т. 4, а.с. 22).

Відповідно до ч. 1 ст. 220 КАСУ судочинство України суд касаційної інстанції перевіряє правильність застосування судами першої та апеляційної інстанцій норм матеріального та процесуального права, правової оцінки обставин у справі і не може досліджувати докази, встановлювати та визнавати доведеними обставини, що не були встановлені в судовому засіданні, та вирішувати питання про достовірність того чи іншого доказу.

Заслухавши доповідь судді-доповідача про обставини, необхідні для ухвалення судового рішення судом касаційної інстанції, дослідивши доводи касаційної скарги, матеріали справи, судові рішення, суд касаційної інстанції дійшов висновку, що касаційна скарга не підлягає задоволенню.

Судами попередніх інстанцій встановлено, що відповідачем було проведено документальну позапланову виїзну перевірку позивача з питань дотримання вимог податкового законодавства при здійсненні взаємовідносин з ПП «Укрстандарт-2009», ТОВ «Промоптторг-1», ТОВ «МКПК «Агентія Трейд» за період з 1 липня 2010 р. по 31 грудня 2011 р., за результатами якої складено акт перевірки від 13 вересня 2012 р. № 365/15-17/1-34046713.

У висновках акта вказано, що перевіркою встановлено порушення позивачем: п. 5.1, пп. 5.2.1 п. 5.2, пп. 5.3.9 п. 5.3 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», внаслідок чого занижено податок на прибуток по взаємовідносинах з ТОВ «МКПК «Агентія Трейд», ТОВ «Промоптторг-1» на загальну суму 64 198 095 грн; пп. 7.4.5 п. 7.4 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість», внаслідок чого віднесено у жовтні 2010 р. до складу податкового кредиту ПДВ у сумі 50 029 640 грн, які не підтверджено податковими накладними від ТОВ «МКПК «Агентія Трейд», оскільки податкові накладні, надані до перевірки, не відповідають дійсності та не підтверджують факту здійснення господарських операцій, а тому не можуть бути віднесені до складу податкового кредиту; пп. 7.4.5 п. 7.4 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість», внаслідок чого відне-

сено до складу податкового кредиту в липні 2010 р. ПДВ у сумі 1 328 836 грн, які не підтверджено податковими накладними від ТОВ «Промоптторг-1», тому що податкові накладні до перевірки не надані, ТОВ «Промоптторг-1» згідно з наведених відомостей має ознаки «фіктивності», а тому правочини, укладені з ним, не несуть правового характеру, а спрямовані лише на мінімізацію податкових зобов'язань, відповідно суми ПДВ від таких правочинів не можуть бути віднесені до складу податкового кредиту.

1 жовтня 2012 р. на підставі вказаного акта перевірки відповідачем були прийняті податкові повідомлення-рішення, а саме № 0000711510/20580/10/15-17/1, яким збільшено суму грошового зобов'язання з податку на прибуток підприємств у розмірі 80 247 618,75 грн, з якої основний платіж 64 198 095 грн та штрафна санкція у розмірі 16 049 523,75 грн та № 0000701510/20579/10/15-17/1, яким збільшено суму грошового зобов'язання з ПДВ у розмірі 64 198 095 грн, з якої основний платіж 51 358 476 грн та штрафна санкція у розмірі 12 839 619 грн, які є предметом цього спору.

Суди попередніх інстанцій, вирішуючи спір по суті та задовольняючи позовні вимоги повністю, з висновками яких погоджується колегія суддів касаційної інстанції, виходили з такого.

Судами попередніх інстанцій встановлено, що позивач мав господарські відносини з ТОВ «МКПК «Агентія Трейд» та ТОВ «Промоптторг-1», з якими позивачем укладено ряд угод. На виконання договорів позивачем на користь контрагентів перераховано грошові кошти та виписані податкові накладні, які під час перевірки були оглянуті перевіряючими, про що зазначено в акті перевірки. У ціні придбаного товару підприємством сплачено суму ПДВ, яку у подальшому включено до складу податкового кредиту, про що свідчать відомості по декларації з ПДВ за жовтень 2010 р.

Судами встановлено, що на час здійснення господарських операцій між ТОВ «МКПК «Агентія Трейд» та ТОВ «Промоптторг-1» останні були належним чином зареєстровані як платники податку.

Крім того, судами попередніх інстанцій встановлено, що податковий кредит позивача за період, що перевірявся, сформований на підставі податкових накладних, отриманих від ТОВ «МКПК «Агентія Трейд» та ТОВ «Промоптторг-1», які, в свою чергу, були на момент їх видачі зареєстровані у встановленому податковим законодавством порядку, як платники податку на додану вартість і їм відповідно до законодавства надано право на видачу податкових накладних.

Відповідно до п. 5.1, пп. 5.2.1 п. 5.2 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» валові витрати виробництва та обігу — сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг),

які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності. До складу валових витрат підприємства включаються, зокрема, суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці, у тому числі витрати з придбання електричної енергії (включаючи реактивну), з урахуванням обмежень, установлених пунктами 5.3–5.7 цієї статті.

Відповідно до ч. 4 пп. 5.3.9 п. 5.3 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» не належать до складу валових витрат будь-які витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення податкового обліку.

Відповідно до пп. 7.4.5 п. 7.4 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» не підлягають включенню до складу податкового кредиту суми сплаченого (нарахованого) податку у зв'язку з придбанням товарів (послуг), не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями, а при імпорті робіт (послуг) — актом прийняття робіт (послуг) чи банківським документом, який засвідчує перерахування коштів в оплату вартості таких робіт (послуг).

Стаття 7 Закону України «Про податок на додану вартість» передбачає порядок обчислення і сплати податку.

Відповідно до пп. 7.2.3 п. 7.2, пп. 7.3.1 п. 7.3 та пп. 7.4.1 п. 7.4 зазначеної статті податкова накладна є єдиною підставою для визначення сум податкового кредиту, оскільки тільки цей документ підтверджує одну з подій, що її здійснено покупцем: чи то оплату покупцем товару чи отримання товару від продавця, що є підставою для виникнення податкових зобов'язань з ПДВ.

Згідно з пп. 7.2.4 п. 7.2 вказаної статті право на нарахування ПДВ та складання податкових накладних надається особам, зареєстрованим як платники податку у порядку, передбаченому ст. 9 цього Закону, відповідно до якої особи, що підпадають під визначення платників податку згідно із ст. 2 Закону України «Про податок на додану вартість», зобов'язані зареєструватися як платники ПДВ.

Відповідно до пп. 7.5.1 п. 7.5 ст. 7 Закону України «Про податок на додану вартість» датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається дата здійснення першої з подій: або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунку (товарного чека) — в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків; або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг).

Щодо належного оформлення первинних документів, то колегія суддів касаційної інстанції погоджується з судами попередніх інстанцій, які керувалися таким.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та бухгалтерську звітність в Україні» первинний документ — це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Отже, будь-які документи (у тому числі договори, накладні тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції. Якщо ж фактичного здійснення господарської операції не було, то відповідні документи не можуть вважатися первинними для цілей податкового обліку навіть за наявності усіх формальних реквізитів, що передбачені для певного виду документа чинним законодавством.

Частинами 2, 3 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факт здійснення господарської операції. 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 обов'язкові реквізити: назву документа; дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складається 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 мають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Таким чином, судами правильно зазначено, що відображення господарської операції у податковому обліку повинно здійснюватись відповідно до її реального економічного змісту на підставі первинних документів бухгалтерського обліку, податковий кредит формується при дотриманні платником податку вказаних вимог закону.

При цьому господарські операції (поставка, продаж тощо) є самостійним поняттям, відмінним від правочинів або господарських зобов'язань.

Наслідки в податковому обліку створюють лише реально вчинені господарські операції, тобто ті, що пов'язані з легітимним рухом активів, зміною зобов'язань чи власного капіталу платника податку.

Аналіз реальності господарських операцій може здійснюватися на підставі даних податкового та бухгалтерського обліку платника податків та інших обставин, в тому числі реального економічного змісту господарських

операцій та підтвердження їх первинними документами (товарно-транспортними накладними та ін.).

Відповідно до пунктів 2, 5, 18 наказу ДПА України «Про затвердження форми податкової накладної та порядку її заповнення» від 30 травня 1997 р. № 165, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 23 червня 1997 р. за № 233/2037, податкову накладну складає особа, яка зареєстрована як платник податку в податковому органі і якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість (п. 2 Порядку заповнення податкової накладної); податкова накладна вважається недійсною у разі її заповнення іншою особою, ніж вказаною у п. 2 цього Порядку (п. 5 Порядку заповнення податкової накладної); всі складені примірники податкової накладної підписуються особою, уповноваженою платником податку здійснювати поставку товарів (послуг), та скріплюються печаткою такого платника податку — продавця (п. 18 Порядку заповнення податкової накладної).

Отже, суди попередніх інстанцій дійшли правильного висновку, що підставою для формування податкового кредиту, а в подальшому для відшкодування від'ємного значення між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-якою поставкою товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду є належним чином оформлена податкова накладна, зокрема, наведені в ній відомості повинні відповідати дійсності, що надання податковому органу належним чином оформлених документів, передбачених законодавством про податки і збори, з метою одержання податкової вигоди є підставою для її одержання, якщо податковим органом не встановлено та не доведено, що відомості, які містяться в цих документах, неповні, недостовірні та (або) суперечливі, є наслідком укладення нікчемних правочинів, а наявність належним чином оформлених податкових накладних є підставою для включення до податкового кредиту платника сум ПДВ за такими накладними за умови реального вчинення дій з виконання господарської операції.

Судами попередніх інстанцій встановлено, що позивачем на виконання умов договорів були надані видаткові та податкові накладні, акти прийому-передачі, платіжні доручення, відомості валових доходів, особливі рахунки банків, відомості операцій по статтям аналітичного обліку за 1 січня 2006 р. по 31 травня 2013 р., здійснення подальшої реалізації придбаного товару на експорт підтверджена відповідними ВМД.

Колегія суддів касаційної інстанції вважає, що суди попередніх інстанцій правомірно прийняли як належні та допустимі докази наведені документи, які наявні в матеріалах справи, оскільки вони відповідають вимогам законодавчого визначення поняття «первинний документ» згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Щодо вироку суду стосовно директора ТОВ «Промоптторг-1», якого визнано винним у здійсненні злочинів у сфері оподаткування, на який посиляється касатор, то колегія суддів касаційної інстанції погоджується з судом апеляційної інстанції, який правильно зазначив з цього приводу, що наведене судові рішення у кримінальній справі не є доказом недійсності укладених угод між позивачем та його контрагентами з огляду на те, що вони не встановили недійсності господарських договорів, укладених цими підприємствами з іншими господарюючими суб'єктами, вони свідчать лише про те, чи мали місце в момент створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності протиправні дії, ким вони вчинені, проте не встановлює наслідків цих дій. Тобто в силу формального складу злочину, передбаченого ст. 205 ККУ, ним не може охоплюватись подальша діяльність створеного (придбаного) суб'єкта підприємницької діяльності.

Крім того, суд апеляційної інстанції правильно зазначив, що вирок не містить посилання на господарські взаємовідносини з позивачем та обставини, які б спростовували видання податкових накладних, до того ж, ця кримінальна справа була розглянута за правилами ст. 299 КПКУ 1960 р., тобто без дослідження доказів стосовно фактичних обставин справи. Стосовно доводів касатора щодо підписання первинних документів неуповноваженою особою з посиланням на висновок почеркознавчої експертизи, то колегія суддів касаційної інстанції погоджується з судом апеляційної інстанції, який правомірно не звернув уваги на ці доводи та слушно зазначив, що, оскільки вказану експертизу проведено в іншій (кримінальній) справі, вона не може вважатися належним доказом у цій справі, до того ж, як наголошувалось вище, кримінальна справа розглядалась за правилами ст. 299 КПКУ 1960 р., тому висновок почеркознавчої експертизи, як й інші докази, судом не досліджувались. Отже, переглянувши рішення судів першої та апеляційної інстанції в межах доводів касаційної скарги, колегія суддів касаційної інстанції підтверджує, що при їх прийнятті суди попередніх інстанцій дійшли вичерпних юридичних висновків щодо встановлення обставин справи і правильно застосували до спірних правовідносин сторін норми матеріального та процесуального права. Частиною 2 ст. 71 КАСУ визначено, що 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. Відповідно до 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 та процесуального права при ухваленні судових рішень чи вчиненні процесуальних дій. За наведених обставин та з урахуванням викладеного, колегія суддів Вищого адміністративного суду України не

знаходить підстав, які могли б призвести до скасування оскаржуваних рішень. На підставі викладеного, керуючись статтями 160, 167, 220–231 КАСУ, Вищий адміністративний суд України

у х в а л и в:

Касаційну скаргу СДПІ з обслуговування великих платників у м. Донецьку Міжрегіонального головного управління Міндоходів залишити без задоволення. Постанову Донецького окружного адміністративного суду від 21 червня 2012 р. та ухвалу Донецького апеляційного адміністративного суду від 2 серпня 2013 р. у справі № 805/3657/13-а залишити без змін. Ухвала набирає законної сили з моменту її проголошення та може бути переглянута з підстав, у порядку та в строки, встановлені статтями 236–238 КАСУ.

У Х В А Л А

Вищого адміністративного суду України
від 13 листопада 2013 р.

Вищий адміністративний суд України у складі: головуючого — Костенко М. І., суддів: Бухтіярова І. О., Приходько І. В., та представників сторін: позивача — С. А. В., С. О. В., відповідача — Ш. М. Ю., розглянув у судовому засіданні касаційну скаргу Спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з підприємствами гірничо-металургійного комплексу в м. Кривому Розі Дніпропетровської Державної податкової служби (далі — СДПІ) на постанову Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 18 липня 2011 р. та ухвалу Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 5 лютого 2013 р. у справі № 2а/0470/6071/11 за позовом ПАТ «АрселорМіттал Кривий Ріг» (далі — Товариство) до СДПІ про скасування податкових повідомлень-рішень. За результатами розгляду касаційної скарги Вищий адміністративний суд України

в с т а н о в и в:

Постановою Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 18 липня 2011 р., залишеною без змін ухвалою Харківського апеляційного адміністративного суду від 19 травня 2011 р., позов задоволено; скасовано податкові повідомлення-рішення від 5 травня 2011 р. № 0000610610 та податкове повідомлення-рішення від 5 травня 2011 р. № 00000620610.

У прийнятті цих судових актів попередні судові інстанції керувалися тим, що право позивача на отримання оспорюваної суми бюджетного відшкоду-

вання підтверджується документально, тоді як податковою інспекцією не доведено існування обставин, з якими чинне податкове законодавство пов'язує необґрунтованість податкової вигоди платника.

Не погоджуючись з прийнятими у справі рішеннями попередніх судових інстанцій, СДПІ звернулася до Вищого адміністративного суду України з касаційною скаргою, в якій просить скасувати зазначені судові акти і відмовити у позові. На обґрунтування касаційних вимог скаржник зазначає, що від'ємне значення ПДВ в оспорюваній сумі виникло у платника за наслідками здійснення фіктивних операцій, що не були опосередковані реальним рухом активів, а відтак формування даних податкового обліку за такими операціями суперечить вимогам підпункту 14.1.18 п. 14.1 ст. 14, п. 198.3 ст. 198 та пунктів 200.1, 200.17 ст. 200 ПКУ.

Товариством відповідно до ст. 216 КАСУ подано заперечення, в якому заявник зазначає про правильність та обґрунтованість оскаржуваних рішень та просить їх залишити без змін, а скаргу — без задоволення.

Перевіривши повноту встановлення судовими інстанціями фактичних обставин справи та правильність застосування ними норм матеріального і процесуального права, обговоривши доводи касаційної скарги та поданих Товариством заперечень, Вищий адміністративний суд України дійшов висновку про наявність підстав для часткового задоволення касаційної скарги СДПІ з урахуванням такого.

Як вбачається з установлених судами обставин справи, СДПІ було проведено позапланову виїзну перевірку Товариства з питань достовірності нарахування суми бюджетного відшкодування ПДВ на рахунок платника у банку за січень 2011 р., яке виникло за рахунок від'ємного значення з ПДВ, що декларувалось за грудень 2010 р. Результати цієї перевірки висвітлені в акті від 21 квітня 2011 р. № 54/08-06/125/2/24432974. За наслідками цієї перевірки податковим органом було прийнято:

податкове повідомлення-рішення від 5 травня 2011 р. № 0000610610, згідно з яким позивачеві визначено суму завищення бюджетного відшкодування з ПДВ за січень 2011 року в розмірі 56 165 668,84 грн із застосуванням 1 грн штрафних санкцій;

податкове повідомлення-рішення від 5 травня 2011 р. № 00000620610, за яким Товариству визначено суму завищення від'ємного значення з ПДВ у розмірі 34 433 217,05 грн із застосуванням 1 грн штрафних санкцій.

Підставою для прийняття зазначених актів індивідуальної дії став висновок податкового органу про те, що у перевіреному періоді позивачем було сформовано податковий кредит за операціями з придбання товарів (брухту чорних металів, паливно-мастильних матеріалів, коксового вугілля та обладнання), що мали фіктивний характер та не були опосередковані дійсним рухом активів.

На обґрунтування цього висновку СДПІ зазначає, що за наслідками проведення зустрічних перевірок постачальників Товариства та аналізу динаміки господарських правовідносин між цими постачальниками та позивачем було встановлено, що товар придбався у постачальників, які не були виробниками товарів та мали ознаки фіктивності (відсутні за місцезнаходженням, не декларували та не сплачували необхідні суми податків до бюджету, не мали необхідного обсягу матеріально-технічної бази та трудових ресурсів для виконання розглядуваних поставок з урахуванням виду, обсягу та кількості поставленої продукції). Крім того, СДПІ наголошує на тому, що Товариством не представлено належних документів на підтвердження транспортування товару, його зберігання, прийняття за кількістю та якістю; у поданих позивачем залізничних накладних відправниками та власниками товару значаться інші особи, ніж ті, що виступали постачальниками Товариства у розглядуваних господарських правовідносинах.

Наведені обставини у сукупності було розцінено відповідачем як доказ укладення позивачем правочинів без мети настання відповідних правових наслідків та як свідчення участі позивача у штучній схемі для мінімізації податкових зобов'язань та отримання необґрунтованої податкової вигоди у вигляді відшкодування ПДВ з бюджету.

На час виникнення спірних правовідносин порядок формування податкового кредиту визначався за правилами Закону України «Про податок на додану вартість».

Так, відповідно до пп. 7.4.1 п. 7.4 ст. 7 названого Закону податковий кредит звітного періоду визначається, виходячи із договірної (контрактної) вартості товарів (послуг), але не вище рівня звичайних цін, у разі якщо договірна ціна на такі товари (послуги) відрізняється більше 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.

У силу вимог пп. 7.4.5 п. 7.4 цієї самої статті Закону не підлягають включенню до складу податкового кредиту суми сплаченого (нарахованого) податку у зв'язку з придбанням товарів (послуг), не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями (іншими подібними документами згідно з підпунктом 7.2.6 цього пункту).

З наведених законодавчих положень вбачається, що підставою виникнення у платника права на податковий кредит є реальне здійснення операцій з придбання товарів (робіт, послуг) з метою їх використання в оподатковуваних операціях, а також оформлення зазначених операцій необхідними доку-

ментами первинного обліку (зокрема, податковими накладними), що містять достовірні відомості про обсяг та зміст господарської операції.

Слід зазначити, що обов'язок підтвердити правомірність та обґрунтованість сформованого податкового кредиту належними документами первинного обліку покладається на платника — покупця товарів (робіт, послуг), позаяк саме він є суб'єктом, який зменшує суму податкового зобов'язання з ПДВ, що підлягає перерахуванню до бюджету, на суму податкового кредиту, визначеного постачальником.

Відмова в отриманні податкової вигоди за наявності у документах платника недостовірних та суперечливих відомостей є його податковим ризиком. З ціллю підтвердження обґрунтованості заявленої податкової вигоди необхідно встановити їх об'єктивний предметний зв'язок з фактами та результатами реальної підприємницької або іншої економічної діяльності, що слугує підставою для висновку про достовірність представлених первинних документів, у тому числі щодо відомостей про учасників та умови господарських операцій.

Приймаючи рішення про задоволення цього позову, попередні судові інстанції послалися на те, що реальність виконання поставок з боку спірних постачальників в адресу платника підтверджується необхідними первинними документами (договорами, податковими накладними, рахунками-фактурами, видатковими накладними, товарно-транспортними накладними, квитанціями про приймання вантажу), що містять необхідні для цілей оподаткування відомості про господарські операції та підтверджують факт їх реального виконання.

Втім з огляду на доводи СДПІ вирішення цього спору вимагало більш ретельної перевірки обставин щодо реального виконання спірних поставок продукції на адресу позивача. Зокрема, з урахуванням доводів податкової інспекції щодо відсутності у постачальників Товариства об'єктивної можливості поставити продукцію та фіктивності їх діяльності судам слід було перевірити, за рахунок яких ресурсів (власних або залучених) виконувалися спірні поставки контрагентами, за необхідності з'ясувати факт залучення спірними постачальниками третіх осіб до виконання зазначених поставок, а також дослідити наявність у цих контрагентів платежів, супутніх звичайній господарській діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта (комунальні платежі, оренда приміщень, послуги зв'язку, управлінські витрати тощо). За наслідками встановлення цих обставин суди могли надати належну правову оцінку і доводам СДПІ стосовно невідповідності інформації у поданих позивачем товарно-супровідних документах (зокрема, щодо відправників та власників товару) змісту розглядуваних операцій.

Слід зазначити, якщо під час вирішення спору буде встановлено, що товар справді придбався позивачем, але не в тих осіб, що зазначені в первинних документах, то відповідні первинні документи не є достовірними та не можуть підтверджувати право Товариства на податковий кредит.

Судам слід було перевірити і наявність ділової мети у розглядуваних операціях, у тому числі й шляхом з'ясування необхідності залучення відповідної кількості транзитних постачальників до спірних поставок. Так, судам необхідно було встановити, чи міг позивач встановити безпосередньо контакти з виробником або імпортером товарів і мати можливість придбати відповідні товари без участі посередників, здійснивши аналіз ринків відповідних товарів, їх доступність для покупця, поширеність інформації про відповідні товари та можливість її використання Товариством, наявність переваг при придбанні товарів за транзитними поставками тощо.

Суди не з'ясували і обставин щодо прояву платником розумної обережності при укладенні договорів зі спірними постачальниками. Адже за звичайми ділового обороту при здійсненні такого вибору суб'єктами господарювання оцінюються не лише умови угоди та їх комерційна привабливість, але і ділова репутація, платоспроможність контрагента, ризики невиконання зобов'язань та надання гарантій їх виконання, наявність у контрагента необхідних ресурсів (виробничих потужностей, технологічного обладнання, кваліфікованого персоналу) та відповідного досвіду.

При цьому свідоцтво про державну реєстрацію та наявність реєстрації постачальника в органах податкової служби не характеризують підприємство як добросовісного платника, що має ділову репутацію, як конкурентноспроможну особу на ринку, що гарантує виконання своїх зобов'язань через уповноважених представників. А відтак доказами прояву розумної обережності слугують не лише установчі документи та витяги з Єдиного державного реєстру, але й обґрунтування мотивів вибору контрагента, обставин укладення та виконання договорів, перевірка ділової репутації контрагента, повноважень осіб, що діють від імені підприємства.

Втім суди відповідних обставин не перевірили, натомість обмежились формальним дотриманням платником умов формування податкового кредиту.

І хоча з огляду на принцип індивідуальної відповідальності платника у сфері податкових правовідносин платник не є відповідальним за протиправні дії третіх осіб, що перебувають поза межами його впливу та контролю, однак несприятливі наслідки недостатньої обережності у підприємницькій діяльності мають покладатися на особу, якою були укладені відповідні правочини, та не можуть бути перенесені на бюджет шляхом зменшення податкових зобов'язань та здійснення необґрунтованих виплат з бюджету. У разі недобросовісності контрагентів покупець несе певний ризик не лише невиконання цивільно-правового договору, але й в межах податкових правовідносин, позаяк в силу вимог податкового законодавства позбавляється можливості скористатися правом на податковий кредит в силу відсутності документів, що мають силу первинних документів.

Допущені судами порушення норм процесуального права унеможливили встановлення фактичних обставин, що мають значення для правильного вирішення справи, а отже, відповідно до ч. 2 ст. 227 КАСУ є підставою для скасування ухвалених у справі судових рішень та направлення справи на новий розгляд до суду першої інстанції.

Під час нового розгляду справи суду слід взяти до уваги викладене в цій ухвалі, з урахуванням висновків податкового органу, наведених в акті перевірки, ретельно перевірити реальність виконання спірних операцій з поставки товарів та робіт позивачеві саме в межах правовідносин зі спірними контрагентами, для чого в разі необхідності зобов'язати сторони надати докази, яких не буде вистачати для з'ясування цих обставин, або ж витребувати такі докази в інших осіб, у яких вони можуть знаходитися; дати правильну юридичну оцінку встановленим обставинам та постановити рішення відповідно до вимог ст. 159 КАСУ.

З огляду на реорганізацію відповідача Вищий адміністративний суд України вважає за необхідне замінити СДПІ її правонаступником — СДПІ по обслуговуванню великих платників у м. Дніпропетровську міжрегіонального головного управління Міндоходів.

Керуючись статтями 160, 167, 220, 221, 223, 227, 231 КАСУ, Вищий адміністративний суд України

у х в а л и в:

1. Замінити СДПІ по роботі з підприємствами гірничо-металургійного комплексу в м. Кривому Розі Дніпропетровської Державної податкової служби її правонаступником — СДПІ по обслуговуванню великих платників у м. Дніпропетровську міжрегіонального головного управління Міндоходів

2. Касаційну скаргу СДПІ по обслуговуванню великих платників у м. Дніпропетровську міжрегіонального головного управління Міндоходів задовольнити частково.

3. Постанову Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 18 липня 2011 р. та ухвалу Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 5 лютого 2013 р. у справі № 2а/0470/6071/11 скасувати.

Справу направити на новий розгляд до суду першої інстанції.

Ухвала набирає законної сили з моменту проголошення.

У Х В А Л А

Вищого адміністративного суду України
від 18 листопада 2013 р.

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів: головуючого — Кошіля В. В., суддів: Борисенко І. В., Моторного О. А., розглянувши у попередньому судовому засіданні касаційну скаргу ТОВ «Євро Логістик Сервіс» на ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 7 лютого 2013 р. та постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 10 грудня 2012 р. у справі № 2а-14983/12/2670 за позовом ТОВ «Євро Логістик Сервіс» до ДПІ у Дніпровському районі м. Києва про скасування наказу та визнання неправомірними дій

В С Т А Н О В И В:

ТОВ «Євро Логістик Сервіс» звернулось до суду з позовом про визнання протиправним та скасування наказу від 12 липня 2012 № 697 про проведення позапланової невіізної перевірки ТОВ «Євро Логістик Сервіс»; визнання неправомірними дій при проведенні позапланової невіізної перевірки; визнання неправомірними дій в частині використання неправомірних висновків акта від 22 лютого 2012 р. № 103/23-3/32683911; визнання неправомірними дій щодо визнання в акті від 26 червня 2012 р. № 1514/22-520/36068901 нікчемними правочинів, укладених позивачем.

Постановою Окружного адміністративного суду м. Києва від 10 грудня 2012 р., яка залишена без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 7 лютого 2013 р., в задоволенні позовних вимог відмовлено.

В касаційній скарзі позивач просить скасувати рішення судів першої та апеляційної інстанцій; прийняти нове рішення про задоволення позову, посиляючись на порушення судами норм матеріального та процесуального права.

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 не підлягає задоволенню з огляду на таке.

Як встановлено судами попередніх інстанцій, ДПІ у Дніпровському районі м. Києва 7 лютого 2012 р. було направлено до ТОВ «Євро Логістик Сервіс» запит № 1982-10/15-411 про надання документів, з посиланням на те, що за результатами співставлення показників поданої позивачем декларації з ПДВ за грудень 2011 р. встановлено вірогідне заниження податкових зобов'язань та завищення податкового кредиту з контрагентом ТОВ «Голден».

У відповідь позивачем було надано договір поставки та податкові накладні.

Також 17 лютого 2012 р. ДПІ у Дніпровському районі м. Києва було направлено запит № 3081/10/15411 про надання належним чином засвідче-

них копій документів за грудень 2011 р. щодо правомірності формування податкового кредиту за операціями з ТОВ «Толден» та подальшої реалізації ТОВ «Бакотех».

Позивачем разом з відповіддю були надіслані відповідачу: реєстр виданих та отриманих податкових накладних, банківські виписки, видаткові та податкові накладні, договори поставки.

Листом ДПІ у Києво-Святошинському районі Київської області від 22 лютого 2012 р. № 993/7/23-319 направлено матеріали зустрічної перевірки ТОВ «Толден» з питань взаємовідносин з контрагентами-покупцями за грудень 2011 р., оформлені актом перевірки від 22 лютого 2012 р. № 103/23-3/32683911 для прийняття рішення щодо визнання правочинів, укладених з ТОВ «Толден» нікчемними, та (або) донарахування сум ПДВ. За результатами звірки ТОВ «Толден» встановлено, що діяльність підприємства підпадає під ознаки фіктивної діяльності суб'єкта господарювання, передбачені ст. 551 ГКУ.

Листом від 30 березня 2012 р. ДПІ у Дніпровському районі м. Києва № 1418/10/22-711 позивача повідомлено про сумніви щодо факту здійснення операцій з ТОВ «Толден» та запропоновано надати первинні документи на їх підтвердження. Позивачем було надано відповідь, що всі документи, які стосувались вказаного контрагента, ним вже було надіслано до податкового органу.

12 червня 2012 р. ДПІ у Дніпровському районі м. Києва на підставі пп. 20.1.4 п. 20.1 ст. 20, пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75, п. 79.2 ст. 79 ПКУ видано наказ № 697, яким управління податкового контролю доручено провести позапланову невіізну перевірку ТОВ «Євро Логістик Сервіс» тривалістю п'ять робочих днів з 13 червня 2012 р., з яким було ознайомлено головного бухгалтера позивача 13 червня 2012 р.

На підставі наказу від 12 червня 2012 р. № 697 відповідачем здійснено позапланову невіізну перевірку позивача, за результатами якої складено акт від 26 червня 2012 р. № 1514/22-520/36068901 щодо документального підтвердження господарських відносин із платником податків ТОВ «Толден» їх реальності та повноти відображення в обліку за грудень 2011 р.

Згідно з висновками акта від 26 червня 2012 р. № 1514/22-520/36068901 невіізною позаплановою перевіркою ТОВ «Євро Логістик Сервіс» документально не підтверджено реальність здійснення господарських відносин із ТОВ «Толден».

Відмовляючи в задоволенні позовних вимог, суди попередніх інстанцій керувалися таким, з чим погоджується суд касаційної інстанції.

Відповідно до положень пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 ПКУ документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених цим Кодексом подат-

ків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, а також отриманих в установленому законодавством порядку органом державної податкової служби документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків. Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи органу державної податкової служби і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, визначених цим Кодексом. Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні органу державної податкової служби.

Згідно з пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 ПКУ документальна позапланова перевірка здійснюється у разі, якщо за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит органу державної податкової служби протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту.

Відповідно до пунктів 79.1, 79.2 ст. 79 цього Кодексу документальна невиїзна перевірка здійснюється у разі прийняття керівником органу державної податкової служби рішення про її проведення та за наявності обставин для проведення документальної перевірки, визначених статтями 77 та 78 цього Кодексу. Документальна невиїзна перевірка здійснюється на підставі зазначених у пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 цього Кодексу документів та даних, наданих платником податків у визначених цим Кодексом випадках, або отриманих в інший спосіб, передбачений законом; документальна позапланова невиїзна перевірка проводиться посадовими особами органу державної податкової служби виключно на підставі рішення керівника органу державної податкової служби, оформленого наказом, та за умови надіслання платнику податків рекомендованим листом із повідомленням про вручення або вручення йому чи його уповноваженому представнику під розписку копії наказу про проведення документальної позапланової невиїзної перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки.

Як встановлено матеріалами справи, позивач просив визнати проти-правним та скасувати наказ від 12 липня 2012 р. № 697 як такий, що пору-шує його права. При цьому з наявного у матеріалах справи наказу, що слугу-вав підставою для проведення перевірки, вбачається, що це наказ від 12 червня 2012 р. № 697.

Наказу від 12 липня 2012 р. № 697 позивачем не надано, що позбавило можливості переконатися, що такий наказ наявний та свідчить про необгрун-тованість та недоведеність позовних вимог в цій частині.

Щодо позовних вимог про визнання неправомірними дій ДПІ у Дніпровському районі м. Києва при проведенні позапланової невіізної пере-вірки, судами обох інстанцій встановлено, що підставою для проведення перевірки слугував наказ від 12 червня 2012 р. № 697, з яким було ознайом-лено представника позивача, тобто позивач був повідомлений про час та місце проведення перевірки, а отже, посадові особи під час проведення пере-вірки діяли на підставі, у межах повноважень та у спосіб, визначені ПКУ.

Щодо вимог позивача про визнання неправомірними дій відповідача в частині використання неправомірних висновків акта від 22 лютого 2012 р. № 103/23-3/32683911 судами попередніх інстанцій встановлено таке.

В обґрунтування вказаної вимоги позивач посилався на постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 17 травня 2012 р., якою було визнано незаконними дії ДПІ у Києво-Святошинському районі Київської області, пов'язані з проведенням зустрічної звірки ТОВ «Толден» з питань взаємовідносин із платниками податків за грудень 2011 р., що оформлена актом від 22 лютого 2012 р. № 103/23-3/32683911, яку було залишено без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 11 вересня 2012 р.

З огляду на те, що вказані судові рішення набрали законної сили після складання акта від 26 червня 2012 р. № 1514/22-520/36068901, судами попередніх інстанцій правильно визначено, що вказана вимога позивача є необґрунтованою та не підлягає задоволенню.

Разом з тим щодо вимог позивача про визнання неправомірними дій щодо визнання в акті від 26 червня 2012 р. № 1514/22-520/36068901 про результати документальної позапланової невіізної перевірки правочинів, укладених між позивачем та ТОВ «Толден», нікчемними, слід зазначити таке.

Акт перевірки та викладені у ньому факти та висновки не можна розгля-дати як рішення суб'єкта владних повноважень, що породжує для суб'єкта господарювання певні правові наслідки. Акт є виключно носієм доказової інформації про виявлені податковим органом під час проведення перевірки порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання, обов'язковим документом, на підставі якого приймається відповідне рішення контролюючого органу. Контролюючий орган не позбав-

лений права викладати в акті перевірки власні суб'єктивні висновки щодо зафіксованих обставин та в подальшому, у разі виникнення спору щодо рішень, що приймаються на підставі такого акта, обґрунтовувати ними власну позицію щодо наявності певних допущених платником податку порушень.

Також слід зазначити, що оцінка акта перевірки, в тому числі і оцінка дій посадових осіб податкового органу щодо його складання, викладення у ньому висновків перевірки, а також щодо самих висновків перевірки, надається уповноваженими законом органами влади при вирішенні спору щодо оскарження рішення, прийнятого на підставі такого акта.

Таким чином, суди попередніх інстанцій дійшли правильного висновку про відсутність підстав для задоволення позовних вимог.

Враховуючи викладене, відсутність порушень норм матеріального та процесуального права, висновок судів першої та апеляційної інстанцій про відмову в задоволенні позовних вимог є правильним, а касаційна скарга позивача — необґрунтованою та такою, що не підлягає задоволенню.

На підставі викладеного та керуючись статтями 220-1, 223, 224, 230, 231 КАСУ, суд

у х в а л и в:

Касаційну скаргу ТОВ «Євро Логістик Сервіс» відхилити.

Ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 7 лютого 2013 р. та постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 10 грудня 2012 р. залишити без змін.

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