

Головам апеляційних адміністративних судів

1 січня 2011 року набрав чинності [Податковий кодекс України](#) (пункт 1 розділу XIX "Прикінцеві положення" зазначеного Кодексу).

З метою однакового застосування адміністративними судами окремих приписів [Податкового кодексу України](#) та [Кодексу адміністративного судочинства України](#) Вищий адміністративний суд України звертає увагу на таке.

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

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

У [листі Вищого адміністративного суду України від 2 червня 2011 року № 742/11/13-11](#) проаналізовано відповідні законодавчі норми та наголошено на тому, що для підтвердження даних податкового обліку можуть братися до уваги лише ті первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції, тобто достовірні первинні документи. Також у листі визначено приблизний перелік обставин, які можуть указувати на відсутність відповідної господарської операції.

Для з'ясування обставин реальності вчинення господарської операції судам належить ретельно перевіряти доводи податкових органів про фактичне нездійснення господарської операції, викладені в актах перевірки або підтверджені іншими доказами.

Згідно з частиною другою статті [71 Кодексу адміністративного судочинства України](#) 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.

Виходячи зі змісту наведеної норми, саме на податкові органи покладається обов'язок надати достатні докази на обґрунтування висновків про порушення платником податків норм податкового законодавства, на підставі яких такому платникові визначено відповідні грошові зобов'язання.

Водночас судам варто враховувати при розв'язанні відповідних спорів принцип офіційного з'ясування обставин справи, передбачений частинами четвертою та п'ятою статті [11 Кодексу адміністративного судочинства України](#). Відповідно до вказаної норми 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.

Задля вжиття належних заходів із метою встановлення обставин реальності здійснення спірної господарської операції суди повинні витребувати у податкового органу або платника податків ті докази, які не надані учасниками справи, але які, на думку суду, можуть підтвердити або спростувати доводи податкового органу щодо наявності порушень з боку платника податків. Відповідні дії можуть бути вчинені судом на підставі пункту 1 частини другої статті [110](#), статті [114 Кодексу адміністративного судочинства України](#).

У разі ненадходження витребуваних додаткових доказів у строк, установлений судом, спір може бути розв'язано на підставі наявних у справі доказів.

Якщо позивач без поважних причин ухиляється від надання доказів на вимогу суду, а наявних у справі матеріалів недостатньо для спростування підтверджених належними доказами висновків контролюючого органу, покладених в основу ухваленого ним спірного рішення, у позові платника податків може бути відмовлено.

Якщо витребувані судом докази на підтвердження правомірності оскарженого рішення (дій чи бездіяльності) не надані відповідачем-податковим органом, суд не позбавлений права вказати на допущені таким податковим органом порушення процесуальних вимог шляхом постановлення окремої ухвали в порядку статті [166 Кодексу адміністративного судочинства України](#).

У разі якщо зібраних у справі доказів буде достатньо для підтвердження доводів податкового органу щодо відсутності фактичного здійснення господарської операції, у відповідному позові платника податків щодо неправомірності визначених йому грошових зобов'язань необхідно відмовити. Водночас відсутність або недостатність відповідних доказів з урахуванням змісту підпункту 4.1.4 пункту 4.1 статті [4 Податкового кодексу України](#) (презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків) є підставою для висновку про неправомірність оскарженого рішення контролюючого органу.

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

При цьому сама собою наявність або відсутність окремих документів, а так само помилки у їх оформленні не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце. Водночас наявність формально складених, але недостовірних первинних документів, відповідність яких фактичним обставинам спростована належними доказами, не є безумовним підтвердженням реальності господарської операції.

Судам апеляційної інстанції при вирішенні питання про прийняття доказів, які не досліджувалися судом першої інстанції, варто враховувати приписи частини другої статті [195 Кодексу адміністративного судочинства України](#). Згідно з наведеною нормою, суд апеляційної інстанції може дослідити докази, які не досліджувалися у суді першої інстанції, з власної ініціативи або за клопотанням осіб, які беруть участь у справі, якщо визнає обґрунтованим ненадання їх до суду першої інстанції або необґрунтованим відхилення їх судом першої інстанції.

Отже, у разі дослідження судом апеляційної інстанції доказів, які не досліджувалися в суді першої інстанції, апеляційний суд повинен зазначити у своєму рішенні поважні причини, з яких такі докази не могли бути надані до суду першої інстанції. Наведене стосується також і доказів, які були витребувані судом першої інстанції, але не були надані позивачем або відповідачем.

Цей лист пропонуємо довести до відома суддів окружних та апеляційних адміністративних судів для врахування при здійсненні правосуддя. Голова суду О. Пасенюк