

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, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

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

Водночас статтею [1 Закону України від 16.07.1999 № 996-XIV](#) "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визначено, що первинний документ - це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Отже, будь-які документи (у тому числі договори, накладні, рахунки тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції.

Якщо ж фактичного здійснення господарської операції не було, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення податкового обліку навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, що передбачені чинним законодавством. З урахуванням викладеного, для підтвердження даних податкового обліку можуть братися до уваги лише ті первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції.

Згідно зі статтею [1 Закону України від 16.07.1999 № 996-XIV](#) "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" господарською операцією є дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Таким чином, визначальною ознакою господарської операції є те, що вона повинна спричинити реальні зміни майнового стану платника податків.

Вимога щодо реальних змін майнового стану платника податків як обов'язкова ознака господарської операції кореспондує з нормами [Податкового кодексу України](#).

Так, згідно з пунктом 138.2 статті [138 Податкового кодексу України](#) витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II цього Кодексу.

При цьому відповідно до підпункту 139.1.9 пункту 139.1 статті [139 Податкового кодексу України](#) не включаються до складу витрат витрати, не підтвержені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку та нарахування податку.

Водночас відповідно до пункту 198.3 статті [198 Податкового кодексу України](#) податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до статті 39 цього Кодексу, та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 цього Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку;

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

Тобто необхідною умовою для віднесення сплачених у ціні товарів (послуг) сум податку на додану вартість є факт придбання товарів та послуг із метою їх використання в господарській діяльності.

Таким чином, витрати для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, а також податковий кредит для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на додану вартість мають бути фактично здійснені і підтвержені належним чином складеними первинними документами, що відображають реальність господарської операції, яка є підставою для формування податкового обліку платника податків.

Водночас за відсутності факту придбання товарів чи послуг або в разі, якщо придбані товари чи послуги не призначені для використання у господарській діяльності платника податку відповідні суми не можуть включатися до складу витрат для цілей оподаткування податком на прибуток або податкового кредиту з податку на додану вартість навіть за наявності формально складених, але недостовірних документів або сплати грошових коштів.

Судам належить звертати особливу увагу на дослідження обставин реальності здійснення господарських операцій платника податку, на підставі яких таким платником були сформовані дані податкового обліку. При цьому приймати на підтвердження даних податкового обліку можна лише достовірні первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції.

З метою встановлення факту здійснення господарської операції, формування витрат для цілей визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток або податкового кредиту з податку на додану вартість судам належить з'ясувати, зокрема, такі обставини.

1. Рух активів у процесі здійснення господарської операції.

При цьому дослідженню підлягають усі первинні документи, які належить складати залежно від певного виду господарської операції, - договори, акти виконаних робіт, документи про перевезення, зберігання товарів тощо.

Необхідно перевірити фізичні, технічні та технологічні можливості певної особи до вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарської операції, як-от: наявність кваліфікованого персоналу, основних фондів, у тому числі транспортних засобів для перевезення або виробництва, приміщень для зберігання товарів тощо, якщо такі умови необхідні для здійснення певної операції; можливість здійснення операцій з відповідною кількістю певного товару у відповідні строки з урахуванням терміну його придатності, доступності на ринку тощо; наявність відповідних ліцензій та інших дозвільних документів, що необхідні для ведення певного виду господарської діяльності.

Установленим обставинам належить давати оцінку з урахуванням усіх доказів у справі в їх сукупності. Зокрема, відсутність ліцензії чи іншого дозвільного документа не є безумовним доказом неправомірності вчиненої господарської операції. Однак ця обставина може вказувати на те, що відповідна особа не мала можливості та належної кваліфікації на здійснення певних дій, а отже, і на їх можливу відсутність.

2. Установлення спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської операції.

Зокрема, підлягає встановленню статусу постачальника товарів (послуг), придбання яких є підставою для формування податкового кредиту та/або сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість. Особа, що видає податкову накладну, повинна бути зареєстрованою як платник податку на додану вартість на момент вчинення відповідної господарської операції.

При цьому для висновків про наявність порушень податкового законодавства в діях платника податків в обов'язковому порядку необхідно з'ясувати можливу обізнаність такого платника щодо дефектів у правовому статусі його контрагентів (відсутність реєстрації їх як платників податку на додану вартість, відсутність у відповідних посадових осіб чи інших представників контрагента повноважень на складання

первинних, розрахункових документів, податкових накладних тощо). Відповідні обставини можуть бути з'ясовані, зокрема, з використанням даних Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, а також офіційно оприлюднених даних щодо анульованих свідоцтв платника податку на додану вартість.

3. Установлення зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), спорудженням основних фондів, імпортом товарів (послуг), понесенням інших витрат і господарською діяльністю платника податку.

При цьому в обов'язковому порядку необхідно досліджувати наявність господарської мети при вчиненні відповідних дій платника податку. Перевіряти підлягають доводи податкового органу, що свідчать про відсутність ділової мети у діях платника податку, зокрема у разі подальшого продажу придбаного товару нижче за ціну придбання; придбання товарів (послуг) у посередників за наявності прямих контактів з їх виробниками; придбання послуг, використання яких не може мати позитивного впливу на результати господарської діяльності платника податку тощо. Судам слід ураховувати, що для підтвердження права платника податку на формування витрат та/або податкового кредиту з податку на додану вартість достатньо наявності мети використання товарів та послуг, що ним придбані, незалежно від фактичних результатів такого використання.

Про відсутність факту здійснення господарської операції можуть свідчити, зокрема, такі обставини:

- всупереч даним податкового обліку будь-кого з учасників операції відсутні зміни активів, зобов'язань чи власного капіталу принаймні в одного з таких учасників (наприклад, збільшення статутного капіталу особи за рахунок активів, що не мають ринкової вартості, зокрема фіктивних цінних паперів, тобто цінних паперів, обіг яких на момент вчинення операції був припинений після оприлюднення даних щодо скасування свідоцтва про реєстрацію їх випуску);
- отримання майнової вигоди чи права на таку вигоду будь-кого з учасників операції виключно шляхом зменшення бази оподаткування з певного податку та/або отримання коштів із Державного бюджету за одночасної відсутності об'єктивної можливості отримати майнову вигоду від цієї операції в інший спосіб (наприклад, експорт товару на підставну особу, яка не має відповідної реєстрації чи не веде будь-якої господарської діяльності, виключно з метою отримання документів, що підтверджують право на бюджетне відшкодування з податку на додану вартість; «тимчасова» поставка товару (тобто з подальшим поверненням того самого товару без обґрунтованої економічної причини в наступних податкових періодах постачальнику від покупця безпосередньо або через ланцюг посередників) тим платником податку, в якого за результатами певного податкового періоду наявне від'ємне значення податкових зобов'язань із податку на додану вартість тому учаснику, який має зобов'язання до сплати в бюджет тощо);

- результати, відображені у даних податкового обліку будь-кого з учасників господарської операції, фактично не настали внаслідок відсутності відповідних дій будь-кого з учасників такої операції (наприклад, відображення отримання послуг без їх фактичного надання або в разі їх надання іншою особою, ніж та, що вказана у даних податкового обліку чи первинних документах; імітація купівлі товару в особи, яка ніколи його не продавала, тощо).

Для з'ясування зазначених обставин судам належить ретельно перевіряти доводи податкових органів, викладені в актах перевірки або підтвержені іншими доказами. При цьому згідно з частиною п'ятою статті [11 Кодексу адміністративного судочинства України](#) суд повинен запропонувати особам, які беруть участь у справі, подати докази або з власної ініціативи витребувати докази, яких, на думку суду, не вистачає. Судам слід ураховувати, що наявність укладеного між учасниками господарської операції цивільно-правового договору або відсутність визнання такого договору недійсним або нікчемним сама собою не свідчить про реальність вчинення відповідної операції.

При цьому в податкових відносинах не може застосуватися стаття [204 Цивільного кодексу України](#), відповідно до якої правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним.

Натомість відповідні відносини у сфері оподаткування регулюються підпунктом 4.1.4 пункту 4.1 статті [4 Податкового кодексу України](#).

Указана норма встановлює презумпцію правомірності рішень платника податку в тому, що 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.

Зазначена норма поширюється також і на кваліфікацію господарських операцій з метою формування платником податків витрат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток та/або податкового кредиту з податку на додану вартість. За змістом указаної норми, відповідні витрати і податковий кредит вважаються сформованими платником податків правомірно, однак контролюючий орган не позбавлений можливості довести в установленому порядку факт невідповідності задекларованих наслідків господарської операції платника податків у податковому обліку фактичним обставинам.

При цьому з урахуванням норм статей [61](#) та [44 Податкового кодексу України](#) саме на контролюючі органи покладається обов'язок контролювати правильність формування даних податкового обліку платників податків, у тому числі щодо правильності складення та достовірності первинних документів.

Установлення факту недійсності, в тому числі нікчемності цивільно-правового правочину, який опосередковує відповідну господарську операцію, не є необхідною умовою для визначення контролюючим органом грошових зобов'язань платнику податків у разі, якщо буде встановлено відсутність реального вчинення цієї господарської операції або відсутність зв'язку між такою операцією та господарською діяльністю платника податків.

Оцінюватися при дослідженні факту здійснення господарської операції повинні відносини безпосередньо між учасниками цієї операції, на підставі якої сформовані дані податкового обліку.

Не є обов'язковою передумовою для визначення контролюючими органами грошових зобов'язань визнання недійсними (у тому числі нікчемними) правочинів, які уклалися за ланцюгом між попередніми посередниками, через ланцюг яких декларувався рух товарів чи послуг, нібито придбаних останнім у такому ланцюгу платником податку. При цьому відносини між учасниками попередніх ланцюгів постачання товарів та послуг не мають безпосереднього впливу на дослідження факту реальності господарської операції, вчиненої між останнім у ланцюгу постачання платником податків та його безпосереднім контрагентом.

Водночас податкові органи не позбавлені права звернутися до адміністративного суду з вимогою про визнання недійсним правочину, укладеного між останнім у ланцюгу постачання платником податку та його контрагентом, з метою, завідомо суперечною інтересам держави та суспільства та стягнення в дохід держави коштів, одержаних сторонами оспорюваного правочину за такими угодами, як це встановлено частиною третьою статті [228 Цивільного кодексу України](#).

Право на звернення податкових органів із відповідними позовами встановлено пунктом 11 статті [10 Закону України від 4 грудня 1990 року № 509-XII](#) "Про державну податкову службу в Україні".

Судам потрібно враховувати, що умовою для визнання недійсним правочину, який суперечить інтересам держави та суспільства, є встановлення умислу в діях осіб, що уклали такий правочин. При цьому носіями протиправного умислу юридичних осіб-сторін такого правочину є посадові особи цих юридичних осіб. Відповідні обставини повинні бути відображені в мотивувальній частині судового рішення про визнання недійсним правочину як такого, що вчинений юридичними особами із завідомо суперечною інтересам держави та суспільства метою. Зокрема, слід установити персоналії посадових осіб, у яких виник умисел на вчинення протиправного правочину, зміст їх умислу, обставини, за яких такий умисел виник, тощо.

Судам варто мати на увазі, що обов'язковість установлення умислу поширюється лише на визнання недійсними правочинів, вчинених із метою, що суперечить інтересам держави та суспільства (частина третя статті [228 Цивільного кодексу України](#)). Проте встановлення факту нерезальності вчинення господарської операції не потребує з'ясування змісту умислу учасників такої операції. Відсутність реально вчиненої господарської операції та, як наслідок, юридична дефектність відповідних первинних документів, за змістом пункту 44.1 [Податкового кодексу](#)

[України](#) не дозволяє формувати дані податкового обліку незалежно від спрямованості умислу платників податку-учасників відповідної операції.

При визначенні строку звернення до суду з відповідними позовами слід керуватися загальними правилами, передбаченими статтею [99 Кодексу адміністративного судочинства України](#). Відповідно строк звернення податкового органу до адміністративного суду з вимогою про визнання недійсним правочину як такого, що вчинений з метою, завідомо суперечною інтересам держави та суспільства, та стягнення відповідних санкцій становить шість місяців. Зазначений строк обчислюється з дня, коли податковий орган дізнався або повинен був дізнатися про порушення інтересів держави внаслідок вчинення відповідного правочину з протиправною метою. Таким днем може бути або день проведення відповідної перевірки, або день надходження до органів державної податкової служби інших документів, які свідчать про вчинення відповідного правочину з протиправною метою, наприклад даних зустрічних перевірок контрагентів платника тощо.

Цей лист пропонуємо довести до відома суддів місцевих та апеляційних адміністративних судів для врахування при здійсненні правосуддя.

Голова суду О. Пасенюк