



**ПОСТАНОВА
ІМЕНЕМ УКРАЇНИ**

01 травня 2025 року
м. Київ

справа № 908/1277/21

адміністративне провадження № К/990/42600/24

Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду:

судді-доповідача Юрченко В.П.,

суддів: Васильєвої І.А., Гімона М.М.,

за участі: секретаря судового засідання Титенко М.П.,

представника позивача – Білик О.Б.,

представника відповідача – Мельник А.А., Красников В.А.,

розглянувши у відкритому судовому засіданні касаційну скаргу Головного управління ДПС у м.Києві на рішення Київського окружного адміністративного суду від 11 червня 2024 року (суддя Кочанова П.В.) та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 09 жовтня 2024 року (головуючий суддя Швед Е.Ю., судді: Ганечко О.М., Заїка М.М.) у справі №908/1277/21 за адміністративним позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Агромакс-Люкс» до Головного управління ДПС у м. Києві про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення,

ВСТАНОВИВ:

Товариство з обмеженою відповідальністю «Агромакс-Люкс» звернулось до Господарського суду Запорізької області до Головного управління ДПС у м. Києві про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, для розгляду в межах справи №908/1277/21 про банкрутство позивача.

Свої вимоги позивач обґрунтовував тим, що спірне податкове повідомлення-рішення є протиправним, складеним без урахування фактичних обставин справи та таким, що підлягає скасуванню, оскільки прийняте на підставі необґрунтованих висновків акта перевірки. Стверджує про безпідставність висновків контролюючого органу щодо нереальності господарських операцій із контрагентами ТОВ «Меріс Холл», ТОВ «Смітсон Плюс», ТОВ «Глорія-Торг», ТОВ «Фрост Трейд», ТОВ «Грейт Ультра».

Господарський суд Запорізької області рішенням від 27 січня 2022 року позов задовольнив. Визнав протиправними та скасував податкове-повідомлення-рішення від 25 лютого 2020 року № 03112615050102, яким позивачу збільшено суму грошового зобов'язання за платежем з податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) за податковим зобов'язанням у розмірі 92 819 789,00 грн та за штрафними (фінансовими) санкціями у розмірі 23 204 947,00 грн. Вирішив питання судових витрат.

Постановою від 04 вересня 2023 року Центральний апеляційний господарський суд рішення господарського суду Запорізької області від 27 січня 2022 року скасував

35579/5 від 06.05.2025



Провадження у справі №908/1277/21 (908/3194/21) закрив.

Ухвалою від 26 вересня 2023 року Центральний апеляційний господарський суд справу №908/1277/21 (908/3194/21) направив до Київського окружного адміністративного суду для продовження розгляду.

Київський окружний адміністративний суд рішенням від 11 червня 2024 року, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду від 09 жовтня 2024 року позов задовольнив. Визнав протиправним та скасував податкове повідомлення-рішення Головного управління ДПС у м. Києві від 25 лютого 2020 року № 03112615050102, яким збільшено суму грошового зобов'язання за платежем з податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) за податковим зобов'язанням 92 819 789,00 грн. та за штрафними (фінансовими) санкціями 23 204 947,00 грн. Здійснив розподіл судових витрат.

Вирішуючи спір між сторонами, суди встановили наступні обставини.

Посадовими особами ГУ ДПС у м. Києві відповідно до пп. 78.1.4 п. 78.1 ст. 78, ст. 79 Податкового кодексу України та на підставі наказу від 23 січня 2020 року №667 проведено документальну позапланову невиїзну перевірку ТОВ «Агромакс-Люкс» з питань дотримання вимог податкового законодавства України при визначенні по взаємовідносинах з ТОВ «Меріс Холл», ТОВ «Смітсон Плюс» за травень 2019 року, ТОВ «Глорія-Торг», ТОВ «Фрост Трейд» за червень 2019 року, ТОВ «Грейт Ультра» за липень 2019 року показників декларацій з податку на додану вартість та за три квартали 2019 року - показників фінансової звітності з їх відображенням у деклараціях з податку на прибуток підприємств.

У ході перевірки встановлено порушення ТОВ «Агромакс-Люкс» вимог п. 44.1 ст. 44, п. 198.3, п. 198.6 ст. 198 Податкового кодексу України, в результаті чого встановлено заниження податку на додану вартість на загальну суму 92 819 789 грн, у тому числі у сумі 25 044 152 грн за травень 2019 року, у сумі 25 430 840 грн за червень 2019 року, у сумі 41 344 797 грн за липень 2019 року.

Результати перевірки зафіксовані в акті від 04 лютого 2020 року №58/26-15-05-01-02/42551884.

На підставі викладених в акті перевірки висновків відповідачем 25 лютого 2020 року прийнято податкове повідомлення-рішення форми «Р» №03112615050102, яким Позивачу збільшено суму грошового зобов'язання з податку на додану вартість на загальну суму 116 024 736 грн, у тому числі за податковим зобов'язанням - 92819789 грн та штрафними (фінансовими) санкціями (штрафами) 23204947 грн.

Не погоджуючись із вказаним податковим повідомленням-рішенням, позивач звернувся із цим адміністративним позовом до суду з вимогою його скасування.

Задовольняючи вимоги адміністративного позову, суд першої інстанції виходив з того, що надані позивачем первинні документи відповідають вимогам закону та підтверджують реальність господарських відносин з контрагентами.

Також суд першої інстанції відхилив посилання відповідача на податкову інформацію, що наявна в інформаційно-аналітичних базах відносно контрагентів позивача, оскільки така інформація не ґрунтується на безпосередньому аналізі первинних документів та не є належним доказом в розумінні процесуального Закону.

Апеляційний суд в повній мірі погодився з такими висновками суду першої інстанції.

Не погодившись з рішеннями судів, відповідач подав касаційну скаргу, в якій, посиляючись на порушення судами норм матеріального і процесуального права, просить скасувати судові рішення та ухвалити нове судові рішення про відмову у

задоволенні позову.

Підставою касаційного оскарження вказано пункти 1, 4 частини четвертої статті 328 КАС України.

Скаржник вважає, що суди попередніх інстанцій не врахували висновків, викладених Верховним Судом у постановках від 29 липня 2024 року у справі №560/2607/20, від 13 липня 2022 року у справі №640/18540/18, від 05 травня 2023 року у справі №1340/5998/18, від 01 серпня 2022 року у справі №808/2593/16, від 06 жовтня 2022 року у справі №580/2235/20 щодо застосування норм п. 44.1 ст. 44, п. 198.3, п. 198.6, ст. 198 Податкового кодексу України, ст.ст.1, 3, 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».

Скаржник зазначає, що у цій справі він обґрунтовував нереальність надання послуг постачання товарів до позивача, у зв'язку з відсутністю у контрагентів трудових ресурсів, складських приміщень, виробничих запасів та транспортних засобів. Проте, вказане судами до уваги взято не було.

На переконання відповідача, такий підхід судів попередніх інстанцій є формальним, оскільки з метою встановлення факту здійснення господарської операції у цій справі суди повинні були здійснити аналіз змісту господарських операцій, перевірити фізичні, технічні та технологічні можливості до вчинення тих чи інших дій, що становлять зміст господарської операції, як-от: можливість здійснення господарської діяльності з поставки товару, факт транспортування, навантаження, розвантаження та зберігання товару; наявність персоналу, який здійснював прийняття товару; наявність основних фондів, зокрема вид та технічні характеристики транспортних засобів для здійснення перевезення такого роду товару (зернові культури). Також суди повинні були перевірити наявність економічної вигоди (виправданість, ризик) від спірних господарських операцій і ділової мети. Суд апеляційної інстанції також залишив поза увагою відповідні доводи податкового органу в цій частині.

Таке процесуальне порушення призвело до неналежного встановлення обставин справи щодо реальності спірних господарських правовідносин.

Скаржник наполягає, що сама по собі наявність первинних документів не є безумовним доказом реальності господарських операцій, особливо, якщо обставини дають підстави вважати безтоварними відповідні господарські операції.

Верховний Суд ухвалою від 18 листопада 2024 року відкрив касаційне провадження за касаційною скаргою Головного управління ДПС у м. Києві з метою перевірки доводів щодо неправильного застосування судом норм матеріального права та порушення норм процесуального права.

Позивач надав відзив на касаційну скаргу, в якому просив залишити її без задоволення, а судові рішення – без змін як законні та обґрунтовані. Наголошує, що реальність господарських операцій між позивачем та його контрагентами підтверджується належними первинними документами.

Заслухавши доповідь судді-доповідача, обговоривши доводи касаційної скарги, які стали підставою для відкриття касаційного провадження, перевібивши правильність застосування судами норм матеріального та процесуального права, колегія суддів вважає, що касаційна скарга підлягає частковому задоволенню з огляду на таке.

Відповідно до частини першої статті 341 КАС України суд касаційної інстанції переглядає судові рішення в межах доводів та вимог касаційної скарги, які стали підставою для відкриття касаційного провадження, та на підставі встановлених фактичних обставин справи перевіряє правильність застосування судом першої чи

апеляційної інстанції норм матеріального і процесуального права.

Колегія суддів встановила, що в межах визначених скаржником підстав касаційного оскарження, перевірці підлягають питання щодо правильності застосування судами попередніх інстанцій норм матеріального права і дотримання норм процесуального права при формулюванні висновку про реальний характер здійснених позивачем господарських операцій і, як наслідок - правомірність формування позивачем даних податкового обліку на підставі первинних документів щодо цих операцій, а також дотримання судами попередніх інстанцій норм процесуального права при дослідженні обставин, що мають значення у вирішенні даних спірних правовідносин.

В аспекті заявлених вимог, Верховний Суд зазначає наступне.

Відповідно до пункту 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.

Згідно з підпунктом 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України господарська діяльність - діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Правила формування податкового кредиту платниками податку на додану вартість визначені у статті 198 Податкового кодексу України.

Пунктом 198.1 статті 198 Податкового кодексу України встановлено, що до податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з: а) придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг; б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів, у тому числі при їх ввезенні на митну територію України (у тому числі у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного фонду та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності); в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України; г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу; ґ) ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Відповідно до пункту 198.2 статті 198 Податкового кодексу України датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше: дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг; дата отримання платником податку товарів/послуг.

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.

За правилами пункту 198.6 статті 198 Податкового кодексу України не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними (або підтверджені податковими накладними, оформленими з порушенням вимог статті 201 цього Кодексу) чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими пунктом 201.11 статті 201 цього Кодексу.

Згідно із статтею 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинним документом є документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення.

Відповідно до частини першої статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення.

Аналізуючи наведені норми права, Велика Палата Верховного Суду у постанові від 07 липня 2022 року у справі №160/3364/19, сформувала загальні підходи, які повинні застосовуватися судами при вирішенні питання щодо наявності/відсутності підстав у платника податку для отримання певної податкової вигоди (формування витрат, що визначаються при визначенні об'єкта оподаткування, податкового кредиту тощо) за результатами здійснення певних господарських операцій.

Велика Палата Верховного Суду висувала, що правові наслідки у вигляді виникнення права платника податку на формування витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, та податкового кредиту настають лише у разі реального (фактичного) вчинення господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг) з метою їх використання у власній господарській діяльності, що пов'язані з рухом активів, зміною зобов'язань чи власного капіталу платника, та відповідають економічному змісту, відображеному в укладених платником податку договорах, що має підтверджуватись належним чином оформленими первинними документами (пункт 63 Постанови).

Аналіз реальності господарської діяльності повинен здійснюватися на підставі даних податкового, бухгалтерського обліку платника податків та відповідності їх дійсному економічному змісту. При цьому в первинних документах, які є підставою для бухгалтерського обліку, фіксуються дані лише про фактично здійснені господарські операції (пункт 64 Постанови).

Отже, визначальним для вирішення спорів про наявність податкових наслідків за результатами вчинення господарських операцій є дослідження сукупності обставин та первинних документів, які можуть як підтверджувати, так і спростовувати реальність господарських операцій. Саме по собі: лише відсутність у контрагентів платника податків основних засобів, матеріальних та трудових ресурсів для виконання спірних господарських операцій; лише певні недоліки в оформленні первинних документів - не є самостійними та достатніми підставами для висновку про нереальність господарських операцій. Водночас, у сукупності з іншими обставинами справи наявність або відсутність таких документів чи обставин можуть свідчити на

спростування або підтвердження позиції контролюючого органу.

Суди попередніх інстанцій, досліджуючи реальність здійснення господарських операцій позивача з його контрагентами встановили, що між ТОВ «Агромакс-Люкс» (Покупець) і ТОВ «Меріс Холл» (Продавець) укладено договір поставки №Сг060519-2 від 06 травня 2019 року відповідно до умов якого, Продавець зобов'язується поставити і передати у власність Покупця, а Покупець прийняти і оплатити товар - насіння соняшника українського походження, далі за Договором «Товар», в порядку та на умовах, передбачених цим Договором. Пункт 2 Договору визначає, що ціна і обсяг партії Товару, що поставляється, визначається Специфікацією, яка є невід'ємною частиною даного Договору, підписаної обома сторонами. Пунктом 5 Договору визначено, що оплата за Товар здійснюється в гривнях, в безготівковому порядку шляхом перерахування грошових коштів на поточний рахунок Продавця протягом 240 (двісті сорока) банківських днів з моменту вивантаження товару в пункті поставки.

На підтвердження реальності господарських операцій між контрагентами Позивачем було надано копії податкових, видаткових та товарно-транспортних накладних.

Також, дослідженню судами підлягав і договір поставки №160419-1 від 16 квітня 2019 року, укладений між ТОВ «Агромакс-Люкс» (Покупець) та ТОВ «Смітсон Плюс» (Продавець), відповідно до умов якого Продавець зобов'язується поставити і передати у власність Покупця, а Покупець прийняти і оплатити товар - Кукурудза 3 класу, українського походження врожаю 2018 року, далі за Договором «Товар», в порядку та на умовах, передбачених цим Договором. В пункті 2 Договору ціна і обсяг партії Товару, що поставляється, визначається Специфікацією, яка є невід'ємною частиною даного Договору, підписаної обома сторонами. Згідно пункту 5 Договору оплата за Товар здійснюється в гривнях, в безготівковому порядку шляхом перерахування грошових коштів на поточний рахунок Продавця протягом 240 (двісті сорока) банківських днів з моменту вивантаження Товару в пункті поставки.

Згідно специфікації №1 до Договору поставки сторони узгодили умови поставки та оплати товару: кукурудза 3-го класу, врожаю 2018 року на загальну суму 99 831 531,96 грн, у тому числі ПДВ).

Виконання договірних зобов'язань, на переконання ТОВ «Агромакс-Люкс», підтверджується копіями податкових, видаткових і товарно-транспортних накладних.

Крім того, суди встановили, що між ТОВ «Агромакс-Люкс» як Покупцем та ТОВ «Глорія-Торг» як Продавцем укладено договір поставки №ГЛ-030619 від 03 червня 2019 року, за умовам якого Продавець зобов'язується поставити і передати у власність Покупця, а Покупець прийняти і оплатити товар - пшениця м'яка, ненасіннева, українського походження врожаю 2019 року. Пунктом 3 Договору визначено, що поставка здійснюється на умовах та в строки, що погоджуються Сторонами у Специфікації. Датою поставки Товару вважається дата приймання Товару в пункті призначення і вказується у видатковій накладній, яка завірена підписами обох сторін. Згідно пункту 5 Договору оплата за Товар здійснюється в гривнях, в безготівковому порядку шляхом перерахування грошових коштів на поточний рахунок Продавця протягом 240 (двісті сорока) банківських днів з моменту вивантаження Товару в пункті поставки. Пункт 6 Договору визначає, що Продавець зобов'язується забезпечити поставку Товару на узгодженому Сторонами в Специфікації базисі поставки.

Згідно специфікації №1 до Договору поставки сторони узгодили умови поставки та оплати товару: пшениця м'яка, ненасіннева, врожаю 2019 року, українського походження на загальну суму 87 208 847,57 грн, в тому числі ПДВ. Крім того, між

сторонами підписано додаткову угоду до Договору поставки.

На підтвердження реальності здійснення господарських операцій Позивачем надано копії податкових, видаткових і товарно-транспортних накладних.

Суди попередніх інстанцій досліджували і договір поставки №Ф-06-19 від 03 червня 2019 року, укладений між ТОВ «Агромакс-Люкс» як Покупцем та ТОВ «Фрост Трейд» як Продавцем, відповідно до умов якого Продавець зобов'язується поставити і передати у власність Покупця, а Покупець прийняти і оплатити товар пшениця м'яка, не насіннева, врожаю 2019 року, українського походження, далі за Договором «Товар», в порядку та на умовах, передбачених цим Договором. Як зазначено в пункті 2 Договору, ціна і обсяг партії Товару, що поставляється, визначається Специфікацією, яка є невід'ємною частиною даного Договору, підписаної обома сторонами. Пунктом 3 Договору визначено, що поставка здійснюється на умовах та в строки, що погоджуються Сторонами у Специфікації. Датою поставки Товару вважається дата приймання Товару в пункті призначення і вказується у видатковій накладній, яка завірена підписами обох сторін. Згідно пункту 5 Договору оплата за товар здійснюється в гривнях, в безготівковому порядку шляхом перерахування грошових коштів на поточний рахунок Продавця протягом 240 (двісті сорока) банківських днів з моменту вивантаження товару в пункті поставки. Пунктом 6 Договору визначено, що Продавець зобов'язується забезпечити поставку Товару на узгодженому Сторонами в Специфікації базисі поставки.

Також 10 липня 2019 року між сторонами укладено Додаткову угоду №1 до договору поставки №Ф-06-19 від 03 червня 2019 року, якою внесено зміни до банківських реквізитів постачальника.

Згідно специфікації №1 до Договору поставки №Ф-06-19 від 03 червня 2019 року сторони узгодили умови поставки та оплати товару: пшениця м'яка, ненасіннева, врожаю 2019, українського походження на загальну суму 26 997 628,81 грн, в тому числі ПДВ.

Виконання вказаного підтверджується копіями податкових, видаткових і товарно-транспортних накладних.

Суди також оцінили договір поставки №ГР-0107Я від 01 липня 2019 року, укладений між ТОВ «Агромакс-Люкс» як Покупцем та ТОВ «Грейт-Ультра» як Продавцем, відповідно до умов якого Продавець зобов'язується поставити і передати у власність Покупця, а Покупець прийняти і оплатити товар - Ячмінь, врожаю 2019 року, українського походження. Пунктом 3 Договору визначено, що поставка здійснюється на умовах та в строки, що погоджуються Сторонами у Специфікації. Датою поставки Товару вважається дата приймання Товару в пункті призначення і вказується у видатковій накладній, яка завірена підписами обох сторін. Згідно пункту 5 Договору оплата за товар здійснюється в гривнях, в безготівковому порядку шляхом перерахування грошових коштів на поточний рахунок Продавця протягом 240 (двісті сорока) банківських днів з моменту вивантаження товару в пункті поставки.

Згідно специфікації № 1 до Договору поставки сторони узгодили умови поставки та оплати товару: ячмінь 3-го класу, не насінневий, врожаю 2019 року, українського походження на загальну суму 25 554 383,98 грн, в тому числі ПДВ.

Також ТОВ «Агромакс-Люкс» мало взаємовідносини з ТОВ «Грейт Ультра» на підставі Договору поставки № ГР-0107П від 01 липня 2019 року.

Згідно специфікації №1 до Договору поставки сторони узгодили умови поставки та оплати товару: пшениця м'яка, ненасіннева, врожаю 2019 року, українського

походження на загальну суму 190 329 058, 26 грн, в тому числі ПДВ.

До договору №ГР-0107П від 01 липня 2019 року між сторонами укладено зведені Акти - коригування вартості (ціни) партії Товару (пшениця м'яка, ненасіннева, врожаю 2019 року українського походження).

На підтвердження реальності здійснення господарських операцій між Позивачем та його контрагентом за цими договорами ТОВ «Агромакс-Люкс» надано копії податкових, видаткових і товарно-транспортних накладних, розрахунків коригування до податкових накладних.

На підтвердження використання поставленого товару у господарській діяльності позивачем надано договори поставки, укладені з ТОВ «Українська Дистрибуційна Компанія» № А0605-19-с від 06 травня 2019 року, № У-0605/19-К від 06 травня 2019 року, а також складені на їх виконання специфікації з додатками, акти коригування вартості (ціни), зведені акти приймання-передачі, видаткові, податкові, товарно-транспортні накладні.

Суди досліджували відносини, які склалися між позивачем (Орендарем) та Товариством з обмеженою відповідальністю «Олії України» (Орендодавцем) на підставі укладеного договору оренди приміщення від 16 травня 2019 року №16/5-СК, відповідно до вимог якого визначено, що Орендодавець передає, а Орендар приймає в термінове платне володіння та користування (оренду) наступне нежитлове приміщення, а саме: Елеватор Д, загальною площею 870,4 кв. м, який розташований за адресою: Одеська область, Березівський район, с.Новоселівка, вул. Цегельна, буд.40.

Відповідно до пункту 2 Договору об'єкт оренди здається в оренду строком на один рік до 15 червня 2020 року з оплатою з розрахунку 150 000 гривень 00 коп. за місяць, що є звичайною ціною, яка відповідає рівню ринкових цін, які склалися на ринку ідентичних товарів у порівняних економічних (комерційних) умовах.

Як вже зазначалось, висновок про нереальність досліджених в ході податкової перевірки господарських операцій контролюючий орган вмотивовував відсутністю у контрагентів трудових ресурсів, (неможливості здійснення господарської діяльності з поставки товару), відсутністю основних фондів, зокрема вид та технічні характеристики транспортних засобів для здійснення перевезення такого роду товару (зернові культури), що свідчить про неможливість такого перевезення; відсутністю економічної вигоди (виправданість, ризик) від спірних господарських операцій і ділової мети.

Задовольняючи вимоги позову, суди попередніх інстанцій висновувались на тому, що долучені до матеріалів справи первинні документи відповідають вимогам чинного законодавства та у повній мірі розкривають зміст та обсяг господарських операцій з контрагентами позивача. При цьому суди зазначили, що окремі недоліки в оформленні товарно-транспортних накладних, які не є обов'язковими документами договорів поставки, а також можлива відсутність у вказаних підприємств виробничих і трудових ресурсів, як і наявність кримінального провадження щодо службових осіб ТОВ «Агромакс-Люкс» не є безумовним підтвердженням нереальності господарських операцій.

Проте, у розрізі наявних у справі первинних документів, висновків податкового органу, які стали підставою для прийняття спірного податкового повідомлення-рішення, та враховуючи мотиви, якими суди керувались при ухваленні судових рішень, суд касаційної інстанції вважає такі висновки передчасними та такими, що сформовані без безпосереднього, всебічного, повного та об'єктивного дослідження обставин справи із застосуванням формального підходу до вирішення справи.

Суди попередніх інстанцій не дотримались вимог, що висуваються статтею 246 КАС України до судового рішення, зокрема в частині надання мотивованої оцінки кожному істотному аргументу, наведеному учасниками справи, щодо наявності або відсутності підстав для задоволення позову.

Відхиляючи доводи податкового органу стосовно податкової інформації, що наявна в інформаційно-аналітичних базах відносно контрагентів позивача, суди не врахували та взагалі не дослідили доводи відповідача щодо відсутності у контрагентів позивача як трудових, так і матеріальних ресурсів, виробничих потужностей для самостійного виконання договірних зобов'язань, що свідчить про неможливість виконати відповідні роботи, послуги чи поставки.

Також суди відхилили доводи контролюючого органу стосовно того, що надані копії товарно-транспортних накладних, в яких пунктом навантаження товарів визначені адреси торгового центру, торгово-розважального центру, магазину й аптеки, житлового будинку, у той час як зернові склади у розпорядженні контрагентів Позивача відсутні, а також про те, що у складених ТОВ «Грейт Ультра» товарно-транспортних накладних зазначені реєстраційні номери вантажних транспортних засобів, які згідно реєстраційних відомостей є легковими автомобілями або мотоциклами.

Суди відхилили і твердження відповідача про те, що жоден з контрагентів позивача не включений до Основного реєстру як зерновий склад, не укладав з ДП «Держреєстри України» договори купівлі-продажу складських документів та договори користування основним реєстром та їм ніколи не поставлялися бланки складських документів на зерно.

Доводячи відсутність реального характеру господарських операцій позивача з його контрагентами, податковий орган покликався на наявність кримінального провадження за фактом ухилення службовими особами ТОВ «Агромакс-Люкс» від сплати податків у розмірі 99,8 млн грн за ознаками кримінального правопорушення, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК України.

Відхиляючи такі доводи відповідача, суди дійшли висновку, що сама по собі наявність кримінального провадження не підтверджує обставини вчинення особою кримінального правопорушення, що впливає із змісту ч. 6 ст. 78 КАС України.

Щодо доводів відповідача про те, що у реквізитах договорів між ТОВ «Агромакс-Люкс» та ТОВ «Глорія-Торг», ТОВ «Фрості Трейд» і ТОВ «Грейт Ультра» номери рахунків були відкриті датами раніше (пізніше) або закриті на момент укладення договору суди їх відхилили, зазначивши, що зазначення розрахункового рахунку у договорі не належить до його істотних умов, та відкриття рахунків до укладення договору не свідчить про безтоварність господарських операцій, а закриття рахунку на час підписання договору не унеможливорює здійснення розрахунків між контрагентами, оскільки оплата може здійснюватися на інший ніж вказаний в договорі банківський рахунок.

Відсутність доказів оплати ТОВ «Агромакс-Люкс» за поставлений товар, на переконання судів, не є свідченням безтоварності господарських операцій.

Суди попередніх інстанцій, аналізуючи зміст договорів позивача з його контрагентами, зазначили, що сторонами не визначалася товарно-транспортна накладна як обов'язковий первинний документ. У свою чергу перевірка реальності здійснення господарських операцій позивача і його контрагентів, які за відомостями товарно-транспортних накладних здійснювали перевезення зернових за відповідними

договорами, в частині виконання зобов'язань за договорами перевезення, податковим органом не здійснювалася.

Колегія суддів зазначає, що хоча товарно-транспортна накладна не є первинним документом, однак, коли спір стосується встановлення реальності господарської операції, її наявність та належне оформлення є належним доказом переміщення товару, враховуючи, що перевезення є одним із етапів поставки. Відсутність такого документа або суттєві недоліки в його оформленні може ставити під сумнів реальний характер господарської операції, особливо з урахуванням інших обставин, які свідчать про її безтоварність, наприклад, об'єктивна неможливість здійснення господарських операцій контрагентом, враховуючи податкову інформацію щодо характеру його діяльності; не встановлення джерела походження товару за результатами аналізу ланцюга постачання за даними Єдиного реєстру податкових накладних (так званий «обрив» ланцюга постачання); відсутність документів бухгалтерського обліку, складення яких передбачено правовими нормами.

Більш того, платник податків самостійно надав податковому органу під час перевірки товаро-транспортні накладні як первинний документ на підтвердження реальності господарських операцій. При цьому, податковий орган доводив, що вказані товаро-транспортні накладні не можуть підтверджувати факт перевезення товару із-за невідповідності марки і моделі авто можливостям перевозити великі обсяги товару (легкові авто та мотоцикли).

В межах даних правовідносин важливо встановити суть господарських операцій, її ділову мету та економічну вигоду, а також ретельно перевірити доводи податкового органу про формування позивачем податкового кредиту лише з метою отримання податкової вигоди.

У разі ж надання податковою інспекцією достатньо переконливих доводів та доказів відносно того, що насправді господарські операції контрагентами не здійснювалися, а схема взаємодії учасників господарської операції свідчить про їх недобросовісність, суд не повинен обмежуватися перевіркою формальної відповідності поданих платником документів вимогам податкового законодавства, а має оцінити усі докази у справі у сукупності та взаємозв'язку з метою виключення внутрішніх протиріч та суперечливостей між ними у процесі перевірки реального руху активів між заявленими учасниками операції.

Разом з тим, суди попередніх інстанцій, лише перелічивши первинні документи, надані позивачем на підтвердження виконання господарських операцій, не перевірили їх зміст і складові в частині вищенаведених доводів контролюючого органу про відсутність реального змісту операцій між позивачем і вказаними вище контрагентами, за рахунок яких сформовано податковий кредит по кожній операції з кожним контрагентом окремо.

Колегія суддів Верховного Суду звертає увагу на те, що господарські операції із поставки, зокрема, зернових культур з урахуванням їх великої кількості мають свою специфіку та особливості, що зумовлює необхідність належної перевірки, зокрема, факту їх отримання за способом навантаження у відповідному місці, зважування, транспортування, належної фіксації та контролю таких дій, приймання на складі підприємства від постачальника або у іншому місці відгрузки, оприбуткування та зберігання, відпуск товару матеріально відповідальною особою при продажу, що повинно супроводжуватися відповідними формами первинних облікових документів. Тобто, рух товарно-матеріальних цінностей – їх надходження, використання і вибуття,

має оформлятися первинними документами за правилами ведення національного бухгалтерського обліку.

Поза увагою судами попередніх інстанцій залишились доводи контролюючого органу щодо, зокрема, джерела походження поставленої продукції (зернових культур); відсутність власних або орендованих об'єктів для здійснення підприємницької діяльності; відсутність у контрагентів об'єктів нерухомості необхідних для виробництва та зберігання сільськогосподарської продукції; відсутність у контрагентів трудових ресурсів або їх недостатня кількість для здійснення діяльності у задекларованих обсягах; відсутність у контрагентів технічних ресурсів для виробництва сільськогосподарської продукції; відсутність сертифікатів якості продукції, які передбачені умовами договорів укладеними з безпосередніми контрагентами; відсутність належних доказів на підтвердження договірних відносин контрагентів позивача з реєстру ДП «Держреєстри України»; відсутність у власності автомобільного перевізника ТОВ «Вайт Індастрі» транспортних засобів, номерні знаки яких відображено у наданих для перевірки товарно-транспортних накладних; відсутність подання перевізником ТОВ «Вайт Індастрі» повідомлення (Форми №20-ОПП) про об'єкти оподаткування або об'єкти, пов'язані із оподаткуванням або через які проводиться діяльність; відсутність об'єктів нерухомості для зберігання та навантаження сільськогосподарської продукції у перевізника ТОВ «Вайт Індастрі»; відсутність доказів здійснення оплати за поставлений товар та, зокрема, здійснення розрахунків за поставлений товар.

За результатами здійснення касаційного перегляду судових рішень суд касаційної інстанції встановив, що суди попередніх інстанцій не з'ясували усі обставини справи, що мають значення для правильного вирішення справи.

Суд касаційної інстанції не має права встановлювати або вважати доведеними обставини, що не були встановлені у рішенні або постанові суду чи відхилені ним, вирішувати питання про достовірність того чи іншого доказу, про перевагу одних доказів над іншими, збирати чи приймати до розгляду нові докази або додатково перевіряти докази.

Частиною четвертою статті 353 КАС України визначено, що справа направляється до суду апеляційної інстанції для продовження розгляду або на новий розгляд, якщо порушення допущені тільки цим судом. В усіх інших випадках справа направляється до суду першої інстанції.

Колегія суддів вважає, що порушення норм процесуального та матеріального права, допущені як судом апеляційної, так і судом першої інстанцій, відтак справа підлягає направленню на новий розгляд до суду першої інстанції.

Під час нового розгляду справи необхідно врахувати викладене, всебічно і повно з'ясувати всі фактичні обставини справи, з перевіркою їх належними та допустимими доказами та прийняти обґрунтоване і законне судове рішення із наведенням відповідного правового обґрунтування в частині прийняття чи відхилення доводів учасників справи.

Керуючись статтями 341, 344, 349, 353, 355, 356 Кодексу адміністративного судочинства України, суд, -

УХВАЛИВ:

Касаційну скаргу Головного управління ДПС у м. Києві задовольнити частково.

Рішення Київського окружного адміністративного суду від 11 червня 2024 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 09 жовтня 2024 року у

справі №908/1277/21 скасувати.

Справу №908/1277/21 направити на новий розгляд до суду першої інстанції.

Постанова суду касаційної інстанції набирає законної сили з дати її ухвалення, є остаточною і оскарженню не підлягає.

Судді

В.П. Юрченко

І.А. Васильєва

М.М. Гімон