|  |
| --- |
| Категорія справи № Початок форми[**640/5814/21**](https://reyestr.court.gov.ua/Review/109758982)Кінець форми**: Адміністративні справи (з 01.01.2019); Справи з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, зокрема щодо; адміністрування окремих податків, зборів, платежів, з них; податку на додану вартість (крім бюджетного відшкодування з податку на додану вартість, податку на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції), зупинення реєстрації податкових накладних).** |
| Надіслано судом: **22.03.2023.** Зареєстровано: **24.03.2023.** Забезпечено надання загального доступу: **24.03.2023.** |
| Дата набрання законної сили: **14.03.2023** |
| Номер судового провадження: **К/990/24251/22** |



**ПОСТАНОВА**

**ІМЕНЕМ УКРАЇНИ**

14 березня 2023 року

м. Київ

справа № 640/5814/21

адміністративне провадження № К/990/24251/22

Верховний Суд у складі колегії суддів першої палати Касаційного адміністративного суду:

судді-доповідача Олендера І.Я.,

суддів: Васильєвої І.А.,  Гончарової І.А.,

розглянув в судовому засіданні касаційну скаргу Центрального міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків, утвореного на правах відокремленого підрозділу ДПС України на рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 02.11.2021 (суддя    Кузьменко А.І.) та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 22.06.2022 (судді: Ганечко О.М. (головуючий), Василенко Я.М., Кузьменко В.В.) у справі №640/5814/21 за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Торговий дім «Агроімпорт ЛТД» до Центрального міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень,

У С Т А Н О В И В:

ІСТОРІЯ СПРАВИ

Короткий зміст позовних вимог

1. Товариство з обмеженою відповідальністю «Торговий дім «Агроімпорт ЛТД» (далі - позивач, Товариство) звернулось до суду з позовом до Центрального міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків, утвореного на правах відокремленого підрозділу ДПС України (далі - відповідач, контролюючий орган) про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень - рішень від 11.12.2020 №00002380701, №00002390701.

2. Позовні вимоги обґрунтовані тим, що висновки контролюючого органу щодо порушення позивачем вимог податкового законодавства ґрунтуються виключно на ненаданні документів посадовим особам під час проведення перевірки, проте Товариство повідомляло відповідача, що оригінали первинних бухгалтерських документів по фінансово-господарським відносинам з контрагентом ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт» було вилучено Прокуратурою міста Києва. Таким чином, висновки акту перевірки щодо відсутності реальності господарських операцій проведених з вказаним контрагентом є безпідставними оскільки зроблені без дослідження первинних документів.

Короткий зміст рішень судів першої та апеляційної інстанцій

3. Рішенням Окружного адміністративного суду міста Києва від 02.11.2021, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду від 22.06.2022, позов задоволено, оскаржувані податкові повідомлення рішення визнано протиправними та скасовано.

4. Рішення судів вмотивовано тим, що позивач не відмовлявся надавити запитувані документи, оскільки документи були вилучені, а тому можливість їх надання була відсутня. При цьому, у разі якщо до початку чи під час проведення перевірки первинні документи були вилучені правоохоронними та іншими органами, терміни проведення такої перевірки мають бути перенесені до дати отримання вказаних копій документів або забезпечення доступу до них, чого у спірних правовідносинах не відбулось.

Крім того, висновки акту перевірки про відсутність реальності господарських операцій позивача з контрагентом не підтверджені належними доказами, при проведенні перевірки та формування відповідних висновків за її результатами контролюючим органом було використано виключно інформацію, що міститься і АІС «Податковий блок» по контрагенту ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт».

Короткий зміст вимог касаційної скарги

5. Не погодившись із рішеннями судів першої та апеляційної інстанцій, контролюючий орган подав касаційну скаргу, де посилаючись на порушення судами норм матеріального та процесуального права, просить скасувати рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 02.11.2021, постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 22.06.2022 та прийняти нове рішення про відмову у задоволенні позовних вимог Товариства в повному обсязі.

6. Касаційний розгляд справи проведено в судовому засіданні відповідно до [статті 344 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2776/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2776).

СТИСЛИЙ ВИКЛАД ОБСТАВИН СПРАВИ, ВСТАНОВЛЕНИХ СУДАМИ ПЕРШОЇ ТА АПЕЛЯЦІЙНОЇ ІНСТАНЦІЙ

7. Судами попередніх інстанцій встановлено, що фактичною підставою для прийняття оскаржуваних податкових повідомлень - рішень стали висновки контролюючого органу, викладені в акті перевірки від 18.11.2020 № 334/28-10-07-01-02, оформленого за результатами проведеної документальної позапланової виїзної перевірки Товариства щодо дотримання вимог податкового законодавства при декларуванні за серпень 2020 року від`ємного значення з податку на додану вартість, під час якої було виявлено порушення позивачем вимог пунктів [198.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15119/ed_2023_03_05/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15119), [198.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15125/ed_2023_03_05/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15125), [198.3, статті 198](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15132/ed_2023_03_05/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15132), пункту 200 абзац «в» пункту [200.4 статті 200 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15177/ed_2023_03_05/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15177), статей [1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_6/ed_2022_07_19/pravo1/T990996.html?pravo=1#6), [9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_82/ed_2022_07_19/pravo1/T990996.html?pravo=1#82) та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року №88](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2022_12_28/pravo1/REG704.html?pravo=1), що призвело до завищення від`ємного значення з податку на додану вартість (ПДВ), що зараховується до складу наступного звітного періоду на суму 36   607   959 грн та заниження податкового зобов`язання з податку на додану вартість до сплати на суму 14   233   719 грн; пункту [121.1 статті 121 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_13394/ed_2023_03_05/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#13394), яким передбачено застосування штрафних (фінансових) санкцій за ненадання платником податків контролюючим органам оригіналів документів (крім документів, отриманих з Єдиного реєстру податкових накладних) чи їх копій при здійсненні податкового контролю.

Висновки контролюючого органу про порушення позивачем вимог податкового законодавства вмотивовано тим, що позивачем до перевірки не було надано первинних документів, які б підтверджували реальність господарських операцій з контрагентом ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт».

Судами встановлено, що позивачем в податковій декларації за серпень 2020 року віднесено до податкового кредиту суму ПДВ у розмірі 50 841 678 грн, яка згідно додатку №5 сформована за рахунок взаємовідносин з ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт».

Відповідачем у зв`язку із проведенням документальної позапланової виїзної перевірки позивачу вручено запит №1 від 30.09.2020 щодо надання документів до перевірки, зокрема, по взаємовідносинах з ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт».

Листом від 02.10.2020 №02-10 позивач повідомив, що на підставі ухвали Шевченківського районного суду міста Києва від 01.10.2020 у справі №1-кс/761/18544/2020 (кримінальне провадження №42020000000000478 за ознаками кримінальних правопорушень, передбачених частиною 2 статті [205-1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_910582/ed_2023_01_27/pravo1/T012341.html?pravo=1#910582), частиною 3 статті [212](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_1143/ed_2023_01_27/pravo1/T012341.html?pravo=1#1143), частиною 3 статті [209 Кримінального кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_912440/ed_2023_01_27/pravo1/T012341.html?pravo=1#912440)) проведено обшук у приміщеннях Товариства, в ході якого вилучено документи по взаємовідносинах з ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт», а саме: видаткові накладні за липень 2020 року - вересень 2020 року, специфікації за липень 2020 року до договорів поставок, рахунки на оплату за серпень 2020 року - вересень 2020 року.

Відповідач листом від 05.10.2020 №21957/7/28-10-07-01 звернувся до Головного слідчого управління Державної фіскальної служби України про надання доступу до вилучених документів.

Листом від 19.10.2020 №4631/5/9999-03-01-16 Головне слідче управління Державної фіскальної служби України повідомлено про надання доступу до вилучених в ході проведення обшуку документів.

Крім того, позивачем на виконання вимоги Прокуратури міста Києва від 21.08.2020 №04/2/4/3-11715-20 в рамках кримінального провадження №42020100000000046 за ознаками кримінального порушення, передбаченого частиною 3 [статті 212 Кримінального кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_1143/ed_2023_01_27/pravo1/T012341.html?pravo=1#1143), листом від 18.09.2020 №21/09/20-1 передано до Прокуратури міста Києва оригінали таких документів по взаємовідносинам з ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт»: договори від 01.02.2019, від 05.02.2020, від 20.07.2020, від 27.07.2020, від 07.08.2020, від 26.08.2020, від 01.09.2020, від 07.09.2020, від 14.09.2020, від 03.01.2020, від 26.01.2018, від 03.01.2019; рахунки на оплату за лютий - березень 2020 року, червень-вересень 2020 року, видаткові накладні за січень-лютий 2020 року, червень 2020 року, рахунки-фактури за січень-лютий, червень 2020 року, специфікації за січень-лютий, червень 2020 року, прибуткові накладні за січень-лютий 2019 року, вересень 2019 року, листопад-грудень 2019 року, рахунки на оплату за січень-лютий 2019 року, вересень-листопад 2019 року.

При цьому відповідачем складено акти про ненадання документів в ході документальної позапланової невиїзної перевірки Товариства від 03.11.2020 №25/28-10-07-01-01 та від 11.11.2020 №36/28-10-07-01-01.

Також, відповідач листами від 05.10.2020 №5872/9/28-10-07-01 та від 23.10.2020 №6294/8/28-10-07-01-01 звертався до Прокуратури міста Києва про надання копій документів Товариства. В акті перевірки зазначено, що станом на дату підписання такого акту Прокуратурою міста Києва відповідь на запити відповідача не надано.

З огляду на зазначене, відповідач вказує про ненадання позивачем первинних документів до перевірки по взаємовідносинах з ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт», з огляду на що використано інформацію, що міститься і АІС «Податковий блок» по контрагенту ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт» та на підставі якої зроблено висновки про порушення позивачем приписів податкового законодавства, а саме відсутність реальності господарських операцій між позивачем та вказаним контрагентом внаслідок не підтвердження придбання товару по ланцюгу постачання.

ДОВОДИ УЧАСНИКІВ СПРАВИ

8. Підставою касаційного оскарження рішення судів першої та апеляційної інстанцій контролюючий орган зазначив неправильне застосування судами норм матеріального права та порушення норм процесуального права, зокрема пункту 3 частини четвертої [статті 328 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2655/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2655).

Свої вимоги скаржник обґрунтовує відсутністю висновку Верховного Суду щодо питання застосування норми права у подібних правовідносинах, зокрема вказує на те, що вимога прокуратури надати документи не зобов`язує надавати оригінали документів і не є вилученням/виїмкою в розумінні [Кримінально - процесуального кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2023_01_12/pravo1/T124651.html?pravo=1), а отже висновки судів, що позивач не відмовлявся надавати документи є помилковими.

Також контролюючий орган зазначає, що до документів, які були вилучені у позивача згідно ухвали суду податковою міліцією, останньою було надано доступ, і такі документи оформлені з порушенням вимог статей [1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_6/ed_2022_07_19/pravo1/T990996.html?pravo=1#6) та [9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_82/ed_2022_07_19/pravo1/T990996.html?pravo=1#82), оскільки такі не містять підписів та печаток господарюючих суб`єктів.

9. Товариством надано відзив на касаційну скаргу, в якому позивач вказує на правильність висновків судів першої та апеляційної інстанцій про безпідставність тверджень контролюючого органу про порушення позивачем вимог податкового законодавства, у зв`язку з чим просить залишити касаційну скаргу контролюючого органу без задоволення, а рішення судів першої та апеляційної інстанцій просить залишити без змін.

ПОЗИЦІЯ СУДУ

Оцінка аргументів учасників справи і висновків судів першої і апеляційної інстанцій

10. Надаючи оцінку доводам скаржника у касаційні скарзі колегія суддів касаційної інстанції виходить з вимог частини першої [статті 341 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2763/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2763), відповідно до якої 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.

Перевіривши доводи касаційної скарги, в межах касаційного перегляду, визначених [статтею 341 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2763/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2763), а також, надаючи оцінку правильності застосування судами першої та апеляційної інстанції в оскаржуваних судових рішеннях норм матеріального і процесуального права у спірних правовідносинах, Верховний Суд виходить з наступного.

Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності врегульований [статтею 44 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12021/ed_2023_03_05/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12021).

Так, пунктом 44.1 вказаної статті визначено, що 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 та 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.

Платники податків зобов`язані забезпечити зберігання документів, визначених у пункті 44.1 цієї статті, а також документів, пов`язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а у разі її неподання - з передбаченого цим Кодексом граничного терміну подання такої звітності (пункт 44.3 статті 44).

Відповідно до положень [Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2022_07_19/pravo1/T990996.html?pravo=1) первинний документ - документ, який містить відомості про господарську операцію (стаття 1). Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи (частина перша статті 9).

З огляду на вказані норми права підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності не підтверджених відповідними первинними документами.

Таким чином, на підтвердження правомірності формування даних податкового обліку Товариство повинно мати відповідні належно оформлені первинні документи, які і є підставою для формування даних податкового та бухгалтерського обліку.

Згідно вимог пункту 85.2 статті 85 платник податків зобов`язаний надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов`язані з предметом перевірки. Такий обов`язок виникає у платника податків після початку перевірки.

При проведенні перевірок посадові (службові) особи контролюючого органу мають право отримувати у платників податків належним чином завірені копії первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів, що свідчать про приховування (заниження) об`єктів оподаткування, несплату податків, зборів, платежів, порушення вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Такі копії повинні бути засвідчені підписом платника податків або його посадової особи та скріплені печаткою (за наявності) (пункт 85.4 статті 85).

Отже платник податків зобов`язаний надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов`язані з предметом перевірки.

У разі відмови платника податків або його законних представників надати копії документів посадовій (службовій) особі контролюючого органу така особа складає акт у довільній формі, що засвідчує факт відмови (пункт 85.6 статті 85).

Відповідно до вимог пункту [44.6 статті 44 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12035/ed_2023_03_05/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12035) у разі якщо до закінчення перевірки або у терміни, визначені в абзаці другому пункту 44.7 цієї статті платник податків не надає посадовим особам контролюючого органу, які проводять перевірку, документи (незалежно від причин такого ненадання, крім випадків виїмки документів або іншого вилучення правоохоронними органами), що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, вважається, що такі документи були відсутні у такого платника податків на час складення такої звітності.

Таким чином, ненадання платником податків документів на підтвердження задекларованих показників податкового обліку прирівнюється нормами пункту [44.6 статті 44 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12035/ed_2023_03_05/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12035) до їх відсутності. Єдине виключення при застосуванні правових наслідків ненадання платником податків на вимогу контролюючого органу зазначених документів становить їх відсутність внаслідок виїмки документів або іншого вилучення правоохоронними органами. При цьому виїмка документів або інше вилучення документів правоохоронними органами має бути підтверджено доказами.

Як стверджував позивач, зокрема в позовній заяві, оригінали первинних бухгалтерських документів по фінансово-господарським відносинам з ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт» було вилучено, зокрема Прокуратурою міста Києва в межах кримінального провадження № 42020100000000046 та Головним слідчим управлінням Державної фіскальної служби України в межах кримінального провадження №42020000000000478, про що позивач повідомляв відповідача, проте останнім було складено акти про ненадання документів, а висновки проведеної перевірки базуються саме на не наданні витребуваних документів.

Зазначеним покликанням позивача судами було надано оцінку та зроблено висновок, що в даному випадку позивач не відмовлявся надавити запитувані документи, оскільки можливість їх надання у позивача була відсутня з огляду на вилучення первинних документів.

При цьому суди, як на докази такого вилучення посилаються на те, що позивачем на виконання вимоги Прокуратури міста Києва від 21 серпня 2020 року № 04/2/4/3-11715-20 в рамках кримінального провадження № 42020100000000046 (т.1. а.с. 27-29) листом від 18 вересня 2020 року № 21/09/20-1 передано до Прокуратури міста Києва оригінали документів по взаємовідносинам з ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт» (т. 1 а.с. 30-51).

Судами встановлено, що відповідач листами від 05 жовтня 2020 року №5872/9/28-10-07-01 та від 23 жовтня 2020 року №6294/8/28-10-07-01-01 звернувся до Прокуратури міста Києва щодо надання копій документів Товариства з обмеженою відповідальністю «Торговий дім «Агроімпорт ЛТД», проте станом на дату підписання акта перевірки Прокуратурою міста Києва відповідь та доступ до документів на запит відповідача надано не було.

Крім того, на підставі ухвали Шевченківського районного суду міста Києва від 01 жовтня 2020 року у справі №1-кс/761/18544/2020 (кримінальне провадження №42020000000000478), старшим слідчим Головного слідчого управління Державної фіскальної служби України проведено обшук у приміщеннях позивача, в ході якого вилучено документи по правовідносинах з ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт», а саме: видаткові накладні за липень 2020 року - вересень 2020 року, специфікації за липень 2020 року до договорів поставок, рахунки на оплату за серпень 2020 року - вересень 2020 року. Проведення обшуку та вилучення документів зафіксовано в протоколі обшуку від 01.10.2020, копія якого наявна в матеріалах справи (т.1 а.с. 60-119).

З акту перевірки та встановлених судами обставин також вбачається, що відповідач листом від 05 жовтня 2020 року №21957/7/28-10-07-01 звернувся до Головного слідчого управління Державної фіскальної служби України про надання доступу до вилучених документів та листом від 19 жовтня 2020 року №4631/5/9999-03-01-16 Головним слідчим управлінням Державної фіскальної служби України було повідомлено про надання доступу до вилучених документів в ході проведення обшуку.

Отже суди при прийняті рішення виходили з того, що первинні документи у позивача були вилучені правоохоронними органами, а контролюючим органом не було дотримано приписів пункту [85.9 статті 85 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12850/ed_2023_03_05/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12850) та не перенесено термін проведення перевірки до дати отримання копій документів або забезпечення доступу до них.

Проте колегія суддів вважає такі висновки передчасними, а обставини справи, які мають значення для правильного вирішення спору такими, що не встановлені в повному обсязі.

У [Податковому кодексі України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2023_03_05/pravo1/T10_2755.html?pravo=1) не має визначення поняття вилучення документів правоохоронними органами.

Поряд з цим питання вилучення (виїмки) документів врегульовано положеннями [Кримінально - процесуального кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2023_01_12/pravo1/T124651.html?pravo=1).

Відповідно до положень [статті 160 Кримінально - процесуального кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_1214/ed_2023_01_12/pravo1/T124651.html?pravo=1#1214) тимчасовий доступ до речей і документів полягає у наданні стороні кримінального провадження особою, у володінні якої знаходяться такі речі і документи, можливості ознайомитися з ними, зробити їх копії та вилучити їх (здійснити їх виїмку); тимчасовий доступ до речей і документів здійснюється на підставі ухвали слідчого судді, суду.

Особа, яка пред`являє ухвалу про тимчасовий доступ до речей і оригіналів або копій документів, зобов`язана залишити володільцю речей і оригіналів або копій документів опис речей і оригіналів або копій документів, які були вилучені на виконання ухвали слідчого судді, суду. На вимогу володільця особою, яка пред`являє ухвалу про тимчасовий доступ до речей і документів, має бути залишено копію вилучених оригіналів документів ([стаття 165 Кримінально - процесуального кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_1261/ed_2023_01_12/pravo1/T124651.html?pravo=1#1261)).

Отже у разі вилучення (виїмки) оригіналів або копій документів володільцю таких надається опис вилучених документів чи їх копій, а також на вимогу володільця має бути залишено копії вилучених оригіналів документів.

Факт вилучення документів відображається у протоколі слідчої дії.

З аналізу вказаних норм вбачається, що вилучення (виїмка) документів може бути проведено виключно на підставі ухвали слідчого судді, суду і таке вилучення (виїмка) має бути підтверджено документально, описом, протоколом слідчої дії, тощо.

Також частиною другою [статті 93 Кримінально - процесуального кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_715/ed_2023_01_12/pravo1/T124651.html?pravo=1#715) передбачено, що сторона обвинувачення здійснює збирання доказів шляхом проведення слідчих (розшукових) дій та негласних слідчих (розшукових) дій, витребування та отримання від органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, службових та фізичних осіб речей, документів, відомостей, висновків експертів, висновків ревізій та актів перевірок, проведення інших процесуальних дій, передбачених цим Кодексом.

Отже у разі надходження запиту (вимоги) про витребування (надання) документів від правоохоронного органу (сторони обвинувачення) органи державної влади, місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, службові та фізичні особи надають запитувані документи, відомості, речі та інше.

При цьому Суд звертає увагу, що надання документів на запит (вимогу) про витребування документів не є тотожним вилученню (виїмці) документів, це різні процесуальні дії, мають різні процедури вчинення (призначення), регулюються різними правовими нормами та мають різні правові наслідки.

Як вже зазначалось вище, нормою пункту [44.6 статті 44 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12035/ed_2023_03_05/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12035) передбачено єдине виключення при застосуванні правових наслідків ненадання платником податків на вимогу контролюючого органу документів - це їх відсутність внаслідок виїмки документів або іншого вилучення правоохоронними органами.

Тобто, надання документів на запит (вимогу) правоохоронного органу про їх витребування не є тією обставиною з якою норма пункту [44.6 статті 44 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12035/ed_2023_03_05/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12035) пов`язує незастосовність правових наслідків ненадання платником податків контролюючому органу документів під час проведення перевірки. Такими обставинами є виключно виїмка або інше вилучення документів правоохоронними органами.

Суд зазначає, що вилучення (виїмка) документів правоохоронними органами у платника податків повинно бути підтверджено належним чином, тобто належними та допустимими доказами.

Крім того, слід також зауважити, що навіть при вилученні (виїмці) правоохоронними органами оригіналів документів, володілець таких може вимагати залишення йому копій вилучених оригіналів документів ([стаття 165 Кримінально - процесуального кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_1261/ed_2023_01_12/pravo1/T124651.html?pravo=1#1261)), а тому при самостійному (добровільному) наданні оригіналів первинних документів на запит (вимогу) правоохоронного органу є цілком доречним і таким, що відповідає інтересам платника податків, залишити в себе копії документів, які передаються, а в подальшому, за необхідності, надати такі копії до перевірки.

При цьому Суд також звертає увагу на наявність в матеріалах справи листа Офісу Генерального прокурора від 25.03.2021 №17/2/2-29661-20, яким повідомлено, що в матеріалах кримінального провадження 42020100000000046 (в межах якого позивачем було передано до Прокуратури міста Києва оригінали документів по взаємовідносинам з ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт») відсутній як запит (вимога) прокурора про надання документів (від 21.08.2020 № 04/2/4/3-11715-20) так і лист позивача (від 18.09.2020 №21/09/20-1) про передачу нарачно первинних документів.

Проте суди не дослідили вказані докази, не надали їм оцінки при прийнятті рішень, як і не врахували того, що положення пункту [85.9 статті 85 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12850/ed_2023_03_05/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12850) щодо обов`язку правоохоронних чи інших органів надати для проведення перевірки контролюючому органу копії документів або забезпечення доступу до перевірки документів стосується саме вилучених документів.

Щодо саме вилучення документів у позивача по правовідносинах з ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт» старшим слідчим Головного слідчого управління Державної фіскальної служби України на підставі ухвали Шевченківського районного суду міста Києва від 01.10.2020 у справі №1-кс/761/18544/2020 (кримінальне провадження №42020000000000478), то як встановлено судами проведення обшуку та вилучення документів зафіксовано в протоколі обшуку від 01.10.2020 (т.1 а.с. 60-119).

При цьому, судами також встановлено, що на запит відповідача Головним слідчим управлінням Державної фіскальної служби України листом від 19.10.2020 №4631/5/9999-03-01-16 було надано доступ до вилучених в ході проведення обшуку документів. Однак матеріали справи не містять вказаного листа про надання доступу до документів, які було вилучено у позивача. В акті перевірки контролюючим органом зазначено, що документи, які вилучено і до яких надано доступ наведено в додатку №2.1 до акту перевірки. Згідно вказаного додатку такими документами є виключно видаткові накладні за серпень 2020 року і в таких відсутні підписи та печатки обох сторін (підприємств).

Судами вказані обставини як і докази не досліджувались, не встановлено, які ж саме документи по правовідносинах з ТОВ «Торговий дім «Інтерагростандарт» було вилучено у позивача, за який період, та чи надавався доступ відповідачу до вилучених документів, та до яких саме.

З огляду на вищевказане колегія суддів зазначає, що висновки судів попередніх інстанцій нівелюють приписи матеріального закону та не свідчить про дотримання процесуального закону як щодо встановлення наявності або відсутності обставин (фактів) так і щодо стандартів доказування, а саме оцінки доказів та обставин, які можуть свідчити про недопустимість чи допустимість доказів, які використано судом для встановлення фактів та не встановлення обставин, що складає предмет доказування у даній справі.

З урахуванням вищезазначеного, колегія суддів приходить до висновку про не встановлення судами попередніх інстанцій фактичних обставин справи та не дослідження доказів, що мають значення для правильного її вирішення.

Суд звертає увагу, що вказане має безпосереднє значення для правильного вирішення справи.

Висновки за результатами розгляду касаційної скарги

11. За змістом частини четвертої [статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_117/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#117) суд повинен: визначити характер спірних правовідносин та зміст правової вимоги, а також факти, що підлягають встановленню і лежать в основі позовних вимог та заперечень; з`ясувати, які є докази на підтвердження зазначених фактів, і вжити заходів для виявлення та витребування доказів.

Принцип всебічного, повного та об`єктивного дослідження доказів судом при розгляді адміністративної справи закріплений частиною першою [ст. 90 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_746/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#746). Зазначений принцип передбачає, зокрема, всебічну перевірку доводів сторін, на які вони посилаються в підтвердження своїх позовних вимог чи заперечень на позов.

Предметом доказування є обставини, які підтверджують заявлені вимоги чи заперечення або мають інше значення для розгляду справи і підлягають встановленню при ухваленні судового рішення (частина 2 [статті 73 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_631/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#631)).

Доказами в адміністративному судочинстві є будь-які дані, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин (фактів), що обґрунтовують вимоги і заперечення учасників справи, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи. Ці дані встановлюються такими засобами: письмовими, речовими та електронними доказами; висновками експертів, показаннями свідків ([стаття 72 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_625/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#625)).

Докази суду надають учасники справи. Суд може пропонувати сторонам надати докази та збирати з власної ініціативи (частина третя [статті 77 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_644/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#644)).

12. Вказані вище обставини справи досліджені в неповному обсязі, тому для повного, об`єктивного та всебічного з`ясування обставин справи суду необхідно надати належну правову оцінку кожному окремому доказу та їх сукупності, які міститься в матеріалах справи або витребовується, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин, що обґрунтовують вимоги і заперечення учасників справи, з посиланням на це в мотивувальній частині свого рішення, враховуючи при цьому відповідні норми матеріального права при дотриманні норм процесуального права.

Під час нового розгляду справи судам слід взяти до уваги вказане та встановити обставини пов`язані з наявністю у позивача первинних документів на момент проведення перевірки, підтвердженості факту виїмки/вилучення первинних документів, переліку вилучених документів, належністю, допустимістю та достовірністю доказів, що підтверджують такі обставини, надати оцінку таким обставинам в контексті вимог [статті 44 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12021/ed_2023_03_05/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12021).

13. Згідно [статті 242 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_1832/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#1832) судове рішення повинно бути законним і обґрунтованим, тобто таким, що ухвалене відповідно до норм матеріального права при дотриманні норм процесуального права на підставі повно і всебічно з`ясованих обставин в адміністративній справі, підтверджених тими доказами, які були досліджені в судовому засіданні, з наданням оцінки всім аргументам учасників справи.

Оскаржувані рішення судів першої та апеляційної інстанцій вказаним вимогам не відповідають, оскільки судами не з`ясовано обставини справи, що мають значення для правильного її вирішення.

14. Відповідно до пункту 2 частини першої [статті 349 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2811/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2811) суд касаційної інстанції за наслідками розгляду касаційної скарги має право скасувати судові рішення судів першої та (або) апеляційної інстанцій повністю або частково і передати справу повністю або частково на новий розгляд, зокрема за встановленою підсудністю або для продовження розгляду.

За правилами частини другої [статті 353 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2830/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2830) підставою для скасування судових рішень судів першої та (або) апеляційної інстанцій і направлення справи на новий судовий розгляд є порушення норм процесуального права, яке унеможливило встановлення фактичних обставин, що мають значення для правильного вирішення справи, якщо суд не дослідив зібрані у справі докази, за умови висновку про обґрунтованість заявлених у касаційній скарзі підстав касаційного оскарження, передбачених пунктами 1, 2, 3 частини другої [статті 328 цього Кодексу](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2655/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2655); або суд встановив обставини, що мають істотне значення, на підставі недопустимих доказів.

Керуючись статтями [341](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2763/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2763), [345](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2785/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2785), [349](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2811/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2811), [353](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2830/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2830), [355](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2853/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2853), [356](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2860/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2860), [359 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2892/ed_2023_03_01/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2892), Суд,

П О С Т А Н О В И В:

Касаційну скаргу Центрального міжрегіонального управління ДПС по роботі з великими платниками податків, утвореного на правах відокремленого підрозділу ДПС України задовольнити частково.

Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 02.11.2021 та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 22.06.2022 у справі №640/5814/21 скасувати, а справу направити на новий розгляд до суду першої інстанції.

Постанова набирає законної сили з дати її прийняття, є остаточною і оскарженню не підлягає.

Постанову в повному обсязі складено 20.03.2023.

СуддіІ.Я.Олендер І.А. Васильєва   І.А. Гончарова