|  |
| --- |
| Категорія справи № Початок форми**[823/1609/15](https://reyestr.court.gov.ua/Review/113967154%22%20%5Co%20%22%D0%9D%D0%B0%D1%82%D0%B8%D1%81%D0%BD%D1%96%D1%82%D1%8C%20%D0%B4%D0%BB%D1%8F%20%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%B3%D0%BB%D1%8F%D0%B4%D1%83%20%D0%B2%D1%81%D1%96%D1%85%20%D1%81%D1%83%D0%B4%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%85%20%D1%80%D1%96%D1%88%D0%B5%D0%BD%D1%8C%20%D0%BF%D0%BE%20%D1%81%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D1%96)**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: **05.10.2023.** Зареєстровано: **06.10.2023.** Забезпечено надання загального доступу: **06.10.2023.** |
| Дата набрання законної сили: **05.10.2023** |
| Номер судового провадження: **К/990/24051/22** |



**ПОСТАНОВА**

**ІМЕНЕМ УКРАЇНИ**

05 жовтня 2023 року

м. Київ

справа № 823/1609/15

адміністративне провадження № К/990/24051/22

Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду:

судді-доповідача Юрченко В.П.,

суддів: Васильєвої І.А.,  Гімона М.М.,

розглянувши в порядку письмового провадження касаційну скаргу  Головного управління ДПС у Черкаській області на рішення Черкаського окружного адміністративного суду від 21 жовтня 2021 року (суддя Гайдаш В.А.) та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 21 червня 2022 року (головуючий суддя Епель О.В., судді: Губська Л.В., Карпушова О.В.) у справі № 823/1609/15 за позовом Фізичної особи-підприємця ОСОБА\_1 до Головного управління ДПС у Черкаській області, про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення,

УСТАНОВИВ:

Фізична особа-підприємець ОСОБА\_1 звернулася до суду з адміністративним позовом до Державної податкової інспекції у м. Черкасах Головного управління ДФС у Черкаській області про скасування податкового повідомлення-рішення від 23 березня 2015 року   № 0000111701.

Черкаський окружний адміністративний суд постановою від 11 серпня 2016 року адміністративний позов задовольнив частково. Визнав протиправним та скасував податкове повідомлення-рішення від 23 березня 2015 року № 0000111701 в частині збільшення суми грошового зобов`язання з податку на додану вартість у розмірі 2241223,84 грн за основним платежем та 1120611,92 грн за штрафними (фінансовими) санкціями. В задоволенні іншої частини позовних вимог відмовив.

Київський апеляційний адміністративний суд ухвалою від 31 жовтня 2016 року рішення суду першої інстанції залишив без змін.

Верховний Суд  постановою від 9 липня 2021 року касаційну скаргу Державної податкової інспекції у м. Черкасах Головного управління ДФС у Черкаській області задовольнив частково. Постанову Черкаського окружного адміністративного суду від 11 серпня 2016 року та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 31 жовтня 2016 року скасував в частині задоволення позову про скасування податкового повідомлення-рішення від 23 березня 2015 року № 0000111701 в частині збільшення суми грошового зобов`язання з податку на додану вартість у розмірі 2241223,84 грн за основним платежем та 1120611,92 грн за штрафними (фінансовими) санкціями. Справу в цій частині направив на новий розгляд до суду першої інстанції. В іншій частині постанову Черкаського окружного адміністративного суду від  11 серпня 2016 року та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 31 жовтня 2016 року залишив без змін.

Підставою для направлення справи на новий розгляд до суду першої інстанції слугувало те, що суди попередніх інстанцій, розглядаючи справу,  не перевірили обставини щодо ненадання платником під час здійснення перевірки первинних та розрахункових документів, зокрема податкових накладних, які засвідчують правомірність включення до складу податкового кредиту сум податку на додану вартість за липень 2014 року в розмірі 1703591,00 грн, за серпень 2014 року в розмірі 785389,00 грн, за вересень 2014 року в розмірі 57807,00 грн. Також Верховний Суд зазначив, що суди першої та апеляційної інстанцій не з`ясували обставини щодо дотримання позивачем встановленого пунктами [44.6](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12035/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12035), [44.7 статті 44 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12037/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12037) порядку подання після закінчення контрольного заходу документів, визначених в акті перевірки як відсутні.

За наслідками повторного перегляду справи рішенням Черкаського окружного адміністративного суду від 21 жовтня 2021 року, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду від 21 червня 2022 року позов задоволено. Визнано протиправними та скасовано податкове повідомлення-рішення Головного управління ДПС у Черкаській області від 23 березня 2015 року №0000111701 в частині збільшення суми грошового зобов`язання з податку на додану вартість у розмірі 2241223,84 грн за основним платежем та 1120611,92 грн за штрафними (фінансовими) санкціями.

Задовольняючи позов, суд першої інстанції, з висновками якого погодився суд апеляційної інстанції, виходив з того, що станом на час призначення контролюючим органом перевірки первинні та бухгалтерські документи, якими підтверджується товарність відповідних операцій, були залучені до матеріалів господарської справи №925/1586/14, яка на той момент перебувала в апеляційній інстанції, у зв`язку з чим суди виснувались, що позивач належним чином повідомила контролюючий орган про наведені обставини та надала відповідні докази на їх підтвердження.

Також суди відзначили, що висновком експертів Черкаського відділення Київського науково-дослідного інституту судових експертиз від 27 травня 2016 року № 915/15-23;339/16-23 за результатами проведення комісійної судової економічної експертизи, донарахування позивачу податку на додану вартість відповідно до акта перевірки від 04 лютого   2015 року № 23/23-01-17-01/2700016467 підтверджується лише частково на суму 305563,16 грн.

Суди попередніх інстанцій дійшли до висновку про правомірність дій позивача щодо формування позивачем відповідних показників її податкової звітності.

Не погоджуючись з рішеннями судів попередніх інстанцій, відповідач звернувся з касаційною скаргою, у якій посилаючись на порушення судами норм матеріального та процесуального права, просив скасувати рішення судів попередніх інстанцій  та направити справу на новий судовий розгляд.

Обґрунтовуючи касаційну скаргу, відповідач доводить, що судами не надано належної оцінки твердженням відповідача щодо ненадання позивачем до перевірки первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов`язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством, та внаслідок чого судами попередніх інстанцій неправильно застосовано п.[44.6 ст. 44 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12035/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12035), оскільки, на думку відповідача, такі документи були відсутні у платника податків на час складення такої звітності.

Також зазначає, що суд апеляційної інстанції неправильно застосував п. [44.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12022/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12022), п. [44.6 ст. 44 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12035/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12035), без урахуванням висновків щодо застосування норм права у подібних правовідносинах, викладених у постановах Верховного Суду від 25 квітня 2019 року  у справі №808/3769/16, від 27 липня 2018 року у справі №810/2775/17, від 16 квітня 2020 року у справі №826/7760/15.

Правом на подання відзиву на касаційну скаргу позивач не скористалась, що не перешкоджає її перегляду в касаційному порядку.

Ухвалою Верховного Суду від 25 жовтня 2022 року   відкрито касаційне провадження за касаційною скаргою Головного управління ДПС у Черкаській області.

Верховний Суд, обговоривши доводи касаційної скарги, переглядаючи судові рішення в межах доводів та вимог касаційних скарг, які стали підставою для відкриття касаційного провадження, та на підставі встановлених фактичних обставин справи, перевіривши правильність застосування судами норм матеріального і процесуального права, дійшов висновку про наявність підстав для задоволення касаційної скарги з таких підстав.

Вирішуючи спір, судами попередніх інстанцій встановлено, що відповідачем проведено позапланову виїзну документальну перевірку ФОП ОСОБА\_1 щодо дотримання вимог податкового законодавства за період з 1 січня 2014 року по 24 жовтня 2014 року, за результатами якої складено акт від 4 лютого 2015 року № 23/23-01-17-01/ НОМЕР\_1 .

Перевіркою встановлено порушення позивачем вимог статті [44](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12021/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12021), пунктів [198.1](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15119/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15119), [198.2](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15125/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15125), [198.3](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15132/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15132), [198.6 статті 198 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_27108/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#27108) у зв`язку з неправомірним включенням до складу податкового кредиту сум податку на додану вартість за липень 2014 року в розмірі 1703591,00 грн, за серпень 2014 року в розмірі 785389,00 грн, за вересень 2014 року в розмірі 57807,00 грн з підстави ненадання для здійснення контрольного заходу первинних документів, які засвідчують правомірність відображених даних.

На підставі зазначеного акта перевірки контролюючим органом прийнято податкове повідомлення-рішення від 23 березня 2015 року № 0000111701, згідно з яким збільшено суму грошового зобов`язання з податку на додану вартість у розмірі 2546787,00 грн за основним платежем та 1273394,00 грн за штрафними (фінансовими) санкціями.

В аспекті заявлених вимог, Верховний Суд зазначає наступне.

За правилами пункту [44.1 статті 44 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12022/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12022) для цілей оподаткування платники податків зобов`язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов`язаних з визначенням об`єктів оподаткування та/або податкових зобов`язань, на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов`язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

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

Відповідно до пункту [44.3 статті 44 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_32618/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#32618) 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.

Згідно з пунктом [44.4 статті 44 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12031/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12031) якщо документи, визначені у пункті 44.1 цієї статті, пов`язані з предметом перевірки, проведенням процедури адміністративного оскарження прийнятого за її результатами податкового повідомлення-рішення або судового розгляду, такі документи повинні зберігатися до закінчення перевірки та передбаченого законом строку оскарження прийнятих за її результатами рішень та/або вирішення справи судом, але не менше строків, передбачених пунктом 44.3 цієї статті.

Відповідно до пункту [44.6 статті 44 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12035/ed_2023_09_03/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.

Якщо платник податків після закінчення перевірки та до прийняття рішення контролюючим органом за результатами такої перевірки надає документи, що підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності, не надані під час перевірки (у випадках, передбачених абзацами другим і четвертим пункту 44.7 цієї статті), такі документи повинні бути враховані контролюючим органом під час розгляду ним питання про прийняття рішення.

Пунктом [44.7 статті 44 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12037/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12037) передбачено, що у разі якщо посадова особа контролюючого органу, яка здійснює перевірку, відмовляється з будь-яких причин від врахування документів, наданих платником податків під час проведення перевірки, платник податків має право до закінчення перевірки надіслати листом з повідомленням про вручення та з описом вкладеного або надати безпосередньо до контролюючого органу, який призначив проведення перевірки, копії таких документів (засвідчені печаткою платника податків (за наявності печатки) та підписом платника податків-фізичної особи або посадової особи платника податків-юридичної особи).

Протягом п`яти робочих днів з дня отримання акта перевірки платник податків має право надати до контролюючого органу, що призначив перевірку, документи, які підтверджують показники, відображені таким платником податків у податковій звітності.

У разі якщо під час проведення перевірки платник податків надає документи менше ніж за три дні до дня її завершення або коли надіслані у передбаченому абзацом першим цього пункту порядку документи надійшли до контролюючого органу менше ніж за три дні до дня завершення перевірки, проведення перевірки продовжується на строк, визначений [статтею 82 цього Кодексу](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12793/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12793).

У разі якщо надіслані у передбаченому абзацом першим цього пункту порядку документи надійшли до контролюючого органу після завершення перевірки або у разі надання таких документів відповідно до абзацу другого цього пункту, контролюючий орган має право не приймати рішення за результатами проведеної перевірки та призначити позапланову документальну перевірку такого платника податків.

Відповідно до пункту [85.2 статті 85 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12839/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12839) 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.

Цьому обов`язку кореспондує право посадових осіб контролюючого органу при проведенні перевірок вимагати і отримувати у платників податків 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. Таке право закріплене нормою пункту [85.4   статті 85 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12845/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12845).

Отже, надання платником фінансово-господарських документів під час проведення перевірки є необхідною умовою підтвердження правомірності задекларованих ним показників податкового обліку. Обов`язок платника зберігати документи й надавати їх під час перевірки контролюючому органу кореспондує з компетенцією контролюючого органу здійснювати перевірку на підставі документів. Ненадання платником податків документів на підтвердження задекларованих показників податкового обліку прирівнюється нормами пункту [44.6 статті 44 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12035/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12035) до їх відсутності. Винятком є випадки виїмки документів або іншого їх вилучення правоохоронними органами та іншими компетентними органами. Якщо платник податків після закінчення перевірки та до прийняття рішення контролюючим органом за результатами такої перевірки надає документи, що підтверджують показники, відображені ним у податковій звітності, але не надані під час перевірки (у випадках, передбачених абзацами другим і четвертим пункту 44.7 цієї статті), такі документи повинні бути враховані контролюючим органом під час розгляду ним питання про прийняття рішення.

Окрім того, судами установлено, що ПАТ «Миронівський хлібопродукт» звернулось до Господарського суду Черкаської області з позовом (справа № 925/1586/14) про стягнення з ФОП ОСОБА\_1 заборгованості у зв`язку з невиконанням нею зобов`язань з оплати поставленого товару згідно договору поставки від 2 січня 2014 року №ПТ1П/ЧФЧ.

Рішенням Господарського суду Черкаської області від 19 листопада 2014 року у справі №925/1586/14 стягнуто солідарно з Позивача та з ФОП ОСОБА\_2 на користь ПАТ «Миронівський хлібопродукт» - 7487028,19 грн заборгованості.

15 січня 2015 року позивачем подано до заступника начальника ДПІ у м. Черкасах ГУ ДФС у Черкаській області заяву про те, що станом на 15 січня 2015 року надати документи для проведення у відношенні неї ліквідаційної перевірки не має можливості, оскільки немає можливості закрити розрахунковий рахунок  в АТ «Сбербанк Росії» через ряд боржників (дебіторів), які станом на 15 січня 2015 року не провели повний розрахунок. Також повідомлено про відсутність можливості здати до ДПІ відповідної ліквідаційної декларації про майновий стан (про доходи за 2015 рік). Тому після проведення повного розрахунку із дебіторами, закриттям р/р та здачі ліквідаційної декларації, ДПІ буде повідомлено додатково.

23 січня 2015 року в.о. начальника ДПІ у м. Черкасах ГУ ДФС у Черкаській області прийнято наказ №83 про проведення документальної позапланової виїзної перевірки ФОП ОСОБА\_1 щодо достовірності формування податкового кредиту з ПДВ за період з 1 січня 2014 року  по 24 жовтня 2014 року у зв`язку з припиненням підприємницької діяльності.

23 січня 2015 року ФОП ОСОБА\_1 надіслано до відповідача заперечення до вказаного наказу від 23 січня 2015 року № 83.

У вказаному повідомленні позивач просила не проводити перевірку у зв`язку з припиненням підприємницької діяльності, оскільки їй не надсилався завчасно наказ , а у зв`язку з розглядом справи №925/1586/14 у Київському апеляційному господарському суді, пов`язаної з її господарською діяльністю, станом на 23 січня 2015 року нею частково було надано відповідні  документи суду, про що повідомлено контролюючий податковий орган. Тому, виконання наказу від 23 січня 2015 року №83 технічно неможливо та вимагає перенесення строків проведення перевірки на пізніший термін до винесення рішення суду.

До зазначеної заяви позивачем додано: копію наказу від 23 січня 2015 року №83; копію заяви до ДПІ від 15 січня 2015 року; копію позовної заяви ПАТ «МХП» від 10 вересня 2014 року; копію ухвали від 12 вересня  2014 року.

23 січня 2015 року наказ від 23 січня 2015 року №83 та направлення від 23 січня 2015 № 17/23-01-17-01, № 39/23-01-22-04 вручені особисто позивачу.

Посадовими особами ДПІ у м. Черкасах ГУ ДФС у Черкаській області 23 січня 2015 року, 26 січня 2015 року, 27 січня 2015 року, 28 січня 2015 року, 29 січня 2015 року складено акти про ненадання документів.

Позивач стверджувала, що станом на час призначення контролюючим органом перевірки первинні та бухгалтерські документи, якими підтверджується товарність відповідних операцій, були залучені до матеріалів господарської справи №925/1586/14, проте відповідачем 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.

Суди, при прийняті рішення виходили з того, що 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_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12850) та не перенесено термін проведення перевірки до дати отримання копій документів.

Колегія суддів вважає такі висновки помилковими, з огляду на наступне.

Так, у [Податковому кодексі України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2023_09_03/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_08_23/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_08_23/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_08_23/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_08_23/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.

Аналогічне правозастосування викладене у постанові Верховного Суду від 14 березня 2023 року у справі №640/5814/21.

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_09_03/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 внаслідоквиїмки документів або іншого вилучення правоохоронними органами.

Тобто, надання документів на вимогу суду 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_09_03/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_08_23/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.

Однак, суди попередніх інстанцій 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_09_03/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.

Отже, судами попередніх інстанцій не правильно застосовано норми матеріального права, зокрема п.п.[44.6 ст. 44](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12035/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12035), ст. [85 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12837/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12837), що призвело до ухвалення незаконного рішення.

З огляду на вищевказане колегія суддів зазначає, що висновки судів попередніх інстанцій нівелюють приписи матеріального закону та не свідчать 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.

Зокрема, судами не досліджувалось питання наявності/відсутності доказів на підтвердження правомірності спірного податкового повідомлення-рішення, та не розглянуто спір по суті, а лише помилково зазначено про порушення податковим органом процедури проведення перевірки.

За змістом частини четвертої [статті 9 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_117/ed_2023_09_07/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_09_07/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_09_07/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_09_07/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_09_07/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#644)).

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 містяться в матеріалах справи або витребовуються, 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, надати оцінку таким обставинам в контексті вимог [статті 44 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_12021/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#12021).

Згідно [статті 242 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_1832/ed_2023_09_07/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.

Відповідно до пункту 2 частини першої [статті 349 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2811/ed_2023_09_07/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_09_07/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_09_07/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2655); або суд встановив обставини, що мають істотне значення, на підставі недопустимих доказів.

З огляду на обмежений обсяг процесуальних повноважень Верховного Суду та на те, що суд першої та апеляційної інстанцій не перевірили й не встановили ті фактичні обставини, від яких залежить правильне вирішення позовних вимог, зважаючи на приписи [статті 353 КАС України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2830/ed_2023_09_07/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2830), касаційну скаргу необхідно задовольнити, рішення суду першої інстанції та постанову суду апеляційної інстанції скасувати та направити справу на новий розгляд до суду першої інстанції.

Керуючись статтями [341](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2763/ed_2023_09_07/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2763), [345](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2785/ed_2023_09_07/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2785), [349](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2811/ed_2023_09_07/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2811), [353](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2830/ed_2023_09_07/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2830), [355](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2853/ed_2023_09_07/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2853), [356](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2860/ed_2023_09_07/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2860), [359 Кодексу адміністративного судочинства України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_2892/ed_2023_09_07/pravo1/T05_2747.html?pravo=1#2892), Суд,

П О С Т А Н О В И В:

Касаційну скаргу Головного управління ДПС у Черкаській області задовольнити.

Рішення Черкаського окружного адміністративного суду від 21 жовтня 2021 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 21 червня 2022 року у справі №823/1609/15 скасувати.

Справу №823/1609/15 направити на новий розгляд до суду першої інстанції.

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

СуддіВ.П. Юрченко І.А. Васильєва   М.М. Гімон