

**Восьмий апеляційний адміністративний суд**

**Узагальнення**

судової практики Восьмого апеляційного адміністративного суду у справах за адміністративними позовами з приводу визнання протиправними та скасування рішень Державної фіскальної служби України та територіальних управлінь ДФС України про відмову у реєстрації податкових накладних

Львів

2019

**Зміст**

|  |  |
| --- | --- |
| 1. Загальні положення | 3 |
| 2. Статистичні дані | 3 |
| 3. Аналіз судової практики у справах з приводу визнання протиправними та скасування рішень Державної фіскальної служби України та територіальних управлінь ДФС України про відмову у реєстрації податкових накладних | 4 |
| 4. Висновки та пропозиції | 31 |

**1. Загальні положення**

Узагальнення проведено на виконання п. 4.4 Плану роботи Восьмого апеляційного адміністративного суду на друге півріччя 2019 року.

Предметом дослідження даного узагальнення є аналіз судової практики у справах з приводу визнання протиправними та скасування рішень Державної фіскальної служби України та територіальних управлінь ДФС України про відмову у реєстрації податкових накладних.

Для проведення узагальнення проаналізовано судові рішення даної категорії справ, переглянуті Восьмим апеляційним адміністративним судом в період з 01.01.2019 по 31.08.2019.

Метою даного дослідження судової практики є сприяння у формуванні єдиного підходу до вирішення справ цієї категорії, однакового застосування законодавства при розгляді даних спорів, виявлення проблемних питань, найбільш характерних порушень чи неправильного застосування судами норм матеріального та процесуального права при вирішенні справ зазначеної категорії, підготовка пропозицій щодо їх усунення.

При розгляді справ даної категорії спорів Восьмий апеляційний адміністративний суд керувався Податковим кодексом України, Порядком зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 року № 117 (надалі - Порядок 117), наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку роботи комісії Державної фіскальної служби України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації» від 13 червня 2017 року № 566 (надалі – Наказ 566), наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних та Вичерпного переліку документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» від 13 червня 2017 року № 567 (надалі - Наказ 567), постановою Кабінету Міністрів України «Про встановлення підстав для прийняття рішення комісією Державної фіскальної служби про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або про відмову в такій реєстрації» від 29 березня 2017 року № 190 (надалі – Постанова 190),Порядком ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1246 (надалі – Порядок 1246), та іншими нормативно-правовими актами.

**2. Статистичні дані**

За даними Комп’ютерної програми «Діловодство спеціалізованого суду» Восьмим апеляційним адміністративним судом в період з 01.01.2019 по 31.08.2019 переглянуто в апеляційному порядку 1105рішень (постанов) суду зі спорів з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, з них 240 розглянутих справ щодо відмови в реєстрації податкових накладних.

За результатами розгляду апеляційних скарг *на постанову суду* першої інстанції Восьмим апеляційним адміністративним судом прийнято наступні рішення:

√ залишено апеляційну скаргу без задоволення, а постанову (рішення) суду без змін – 197;

√ скасовано постанову (рішення) суду першої інстанції та прийнято нову постанову – 38;

√ змінено постанову (рішення) суду першої інстанції - 5.

У 2018 році було розглянуто лише 54 справи щодо відмови в реєстрації податкових накладних.

Щодо результатів розгляду у досліджуваній категорії справ, то позовні вимоги у 2019 році були задоволені у 220 справах, що у процентному відношенні становить 91,7 %, що показує високий рівень судового захисту приватних структур у сфері публічно-правових відносин.

**3. Аналіз судової практики у справах з приводу визнання протиправними та скасування рішень Державної фіскальної служби України та територіальних управлінь ДФС України про відмову у реєстрації податкових накладних**

Згідно з підпунктом «а» пункту 185.1 статті 185 Податкового кодексу України (далі - ПК, Кодекс відповідно) об'єктом оподаткування є операції платників податку з постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю.

Відповідно до пункту 187.1 статті 187 ПК датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Пунктом 201.10 статті 201 ПК визначено, що при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в ЄРПН та надати покупцю за його вимогою.

Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

Податкова накладна та/або розрахунок коригування до неї, складені та зареєстровані після 1 липня 2017 року в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг достатньою підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту, та не потребує будь-якого іншого додаткового підтвердження.

Відповідно до пункту 74.2 статті 74 ПК (в редакції до 01.01.2018) в ЄРПН забезпечується проведення постійного автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації таких податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН.

Критерії оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

За змістом пункту 12 «Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних» затвердженого постановою Кабінету Міністрів України (далі - КМУ) від 29.12.2010 №1246 (в редакції до 24.03.2018; далі – Порядок №1246) після надходження податкової накладної та/або розрахунку коригування до ДФС в автоматизованому режимі здійснюється їх розшифрування та проводяться перевірки:

відповідності податкової накладної та/або розрахунку коригування затвердженому формату (стандарту);

чинності електронного цифрового підпису, порядку його накладення та наявності права підписання посадовою особою платника податку таких податкової накладної та/або розрахунку коригування;

реєстрації особи, що надіслала на реєстрацію податкову накладну та/або розрахунок коригування, платником податку на момент складення та реєстрації таких податкової накладної та/або розрахунку коригування;

дотримання вимог, установлених пунктом 192.1 статті 192 та пунктом 201.10 статті 201 Кодексу;

наявності помилок під час заповнення обов'язкових реквізитів відповідно до пункту 201.1 статті 201 Кодексу;

наявності суми податку на додану вартість відповідно до пунктів 200 1.3 і 200 1.9 статті 200 1 Кодексу (для податкових накладних та/або розрахунків коригування, що реєструються після 1 липня 2015 р.);

наявності в Реєстрі відомостей, що містяться у податковій накладній, яка коригується; факту реєстрації / зупинення реєстрації/відмови в реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування з такими ж реквізитами;

відповідності податкових накладних та/або розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатнім для зупинення їх реєстрації відповідно до пункту 201.16 статті 201 Кодексу;

дотримання вимог Законів України «Про електронний цифровий підпис», «Про електронні документи та електронний документообіг» та Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами, затвердженого в установленому порядку.

Відповідно до пункту 13 Порядку №1246 за результатами перевірок, визначених пунктом 12 цього Порядку, формується квитанція про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування.

У підпункті 201.16.1. пункту 201.16. статті 201 ПК (в редакції до 01.01.2018) визначено, що у разі зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН платнику податку протягом операційного дня контролюючий орган в автоматичному режимі надсилає (в електронному вигляді у текстовому форматі) квитанцію про зупинення реєстрації такої податкової накладної/розрахунку коригування (далі також Квитанція). Така квитанція є підтвердженням зупинення такої реєстрації.

У квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування зазначаються: а) порядковий номер та дата складення податкової накладної/розрахунку коригування; б) визначення критерію (їв) оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, на підставі яких було здійснено зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування; в) пропозиція щодо надання платником податку пояснень та/або копії документів (за вичерпним переліком), достатніх для прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію такої податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН.

Підпунктом 201.16.2 пункту 201.16 статті 201 ПК передбачено, що письмові пояснення та/або копії документів, зазначені у підпункті «в» підпункту 201.16.1 цього пункту, платник податку має право подати до контролюючого органу за основним місцем обліку такого платника податку протягом 365 календарних днів, що настають за датою виникнення податкового зобов'язання, відображеного у такій податковій накладній/розрахунку коригування. Такі документи передаються контролюючим органом за основним місцем обліку платника податку не пізніше наступного робочого дня з дня їх отримання до комісії центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику.

«Критерії оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» (далі - Критерії) та «Вичерпний перелік документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» (далі - Перелік), були затверджені наказом Міністерства фінансів України (далі - Мінфін) від 13.06.2017 №567 (зареєстровано в Міністерстві юстиції України 16.06.2017 за №753/30621).

Так, відповідно до пункту 6 Критеріїв моніторинг податкової накладної/розрахунку коригування здійснюється ДФС за такими критеріями:

1) обсяг постачання товару/послуги, зазначений у податковій накладній/розрахунку коригування, яка подана на реєстрацію в Реєстрі, у 1,5 разу більший за величину, що дорівнює залишку різниці обсягу придбання на митній території України такого товару/послуги (крім обсягу придбання товарів/послуг за операціями, які звільнені від оподаткування та підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою) та/або ввезення на митну територію України такого товару, зазначеного з 01 січня 2017 року в отриманих податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих в Реєстрі, і митних деклараціях, та обсягу постачання відповідного товару/послуги, зазначеного у податкових накладних/розрахунках коригування, зареєстрованих з 01 січня 2017 року в Реєстрі, і переважання в такому залишку (більше 75 % загального такого залишку) товарів з кодами згідно з УКТЗЕД, які визначаються ДФС, та відсутність товару/послуги, зазначеного/зазначеної в податковій накладній, яка подана на реєстрацію в Реєстрі, в інформації, поданій платником податку за встановленою формою, як товару/послуги, що на постійній основі постачається (виготовляється);

2) відсутність (анулювання, призупинення) ліцензій, виданих органами ліцензування, які засвідчують право суб'єкта господарювання на виробництво, експорт, імпорт, оптову і роздрібну торгівлю підакцизними товарами (продукцією), визначеними підпунктами 215.3.1 та 215.3.2 пункту 215.3 статті 215 розділу VI ПК стосовно товарів, які зазначені платником податку у податковій накладній, поданій на реєстрацію в Реєстрі;

3) розрахунок коригування, складений постачальником товарів/послуг до податкової накладної, яка складена на отримувача - платника податку на додану вартість, якщо передбачається зміна вартості товару/послуг більше ніж удвічі та/або зміна номенклатури товарів/послуг (для кодів товарів згідно з УКТ ЗЕД - зміна перших чотирьох цифр кодів, а для кодів послуг відповідно до Державного класифікатора продукції та послуг - перших двох цифр кодів).

Отже, контролюючий орган зобов'язаний у Квитанції чітко вказати на конкретний вид критерію, який встановлений пунктом 6 Критеріїв.

Визначення фіскальним органом у Квитанції конкретного критерію ризику прямо впливає на можливість надання в подальшому платником податків документів відповідно до Переліку.

Як правило в Квитанціях контролюючий орган:

відзначає, що ПН відповідає критеріям ступеня ризику, визначеному пунктом 6 Критеріїв. За результатами опрацювання СМКОР виявлено невідповідність обсягів постачання обсягам придбання по товарах згідно з відповідним кодом УКТ ЗЕД;

пропонує надати пояснення та/або копії документів, достатні для прийняття рішення про реєстрацію ПН.

Відповідно до пункту 1 Переліку у розрізі Критеріїв:

1) для критерію, зазначеного у підпункті 1 пункту 6 Критеріїв, такими документами є: договори, у тому числі зовнішньоекономічні контракти, з додатками, листування з контрагентами; договори, довіреності, акти керівного органу платника податку, якими оформлені повноваження осіб, які одержують продукцію в інтересах платника податку для провадження господарської операції; первинні документи щодо постачання/придбання товарів/послуг, зберігання й транспортування, навантаження, розвантаження продукції, складські документи (інвентаризаційні описи), у тому числі рахунки-фактури/інвойси, акти приймання-передавання товарів (робіт, послуг) з урахуванням наявності певних типових форм та галузевої специфіки, накладні; розрахункові документи, банківські виписки з особових рахунків; документи щодо підтвердження відповідності продукції (декларації про відповідність, паспорти якості, сертифікати відповідності), наявність яких передбачена договором та/або законодавством;

2) для критерію, зазначеного в підпункті 2 пункту 6 Критеріїв, такими документами є: договори, у тому числі зовнішньоекономічні контракти, з додатками, листування з контрагентами; договори, довіреності, акти керівного органу платника податку, якими оформлені повноваження осіб, які одержують продукцію в інтересах платника податку для провадження господарської операції; первинні документи щодо постачання/придбання товарів/послуг, зберігання й транспортування, навантаження, розвантаження продукції, складські документи, інвентаризаційні описи, у тому числі рахунки-фактури/інвойси, акти приймання-передавання товарів (робіт, послуг) з урахуванням наявності певних типових форм та галузевої специфіки, накладні; розрахункові документи, банківські виписки з особових рахунків; документи щодо підтвердження відповідності продукції (декларації про відповідність, паспорти якості, сертифікати відповідності), наявність яких передбачена договором та/або законодавством.

Необхідно зауважити, що вказаний Перелік закріплював диференціацію документів, які є достатніми для прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію такої ПН в ЄРПН, залежно від встановленої відповідності ПН тому чи іншому критерію.

З системного аналізу вищенаведених правових норм можна дійти висновку, що можливість надання платником податків вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання податкової накладної прямо залежить від чіткого визначення контролюючим органом конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків. Вживання контролюючим органом загального посилання на пункт 6 Критеріїв без наведення відповідного підпункту, є неконкретизованим та призводить до необґрунтованого обмеження права платника податків бути повідомленим про необхідність надання документів за Переліком, відповідно до критерію зупинення реєстрації податкової накладної, а не будь-яких на власний розсуд.

Відтак, невиконання контролюючим органом законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості акта індивідуальної дії призводить до його протиправності.

Вказане узгоджується з чіткою позицією Верховного Суду викладеною у постановах від 23 жовтня 2018 року, 4 грудня 2018 року у справах № 822/1817/18, № 821/1173/17 відповідно.

Очевидно, що відповідно до усталеної практики встановлення наведених вище обставин є достатньою самостійною підставою для задоволення заявлених позовних вимог.

Як правило, одержавши Квитанцію, платник податків направляє до контролюючого органу пояснення та документи, що з достатньою повнотою (виходячи із специфіки господарської операції) розкривають зміст господарської операцій (є достатніми для прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію такої ПН в ЄРПН).

Тут треба відзначити, що дослідження таких документів та затребування додаткових повинно відбуватися із достатньою виваженістю, без надмірного заглиблення в суть господарської операції, без невиправданого перекручення предмета доказування та перетворення такої справи виключно на дослідження реальності господарської операції.

За пунктом 201.16 статті 201 ПК (в редакції з 01.01.2018) реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН може бути зупинена в порядку та на підставах, визначених КМУ.

На виконання останньої норми постановою КМУ від 21.02.2018 №117 (далі - Постанова №117) затверджено «Порядок роботи комісій, які приймають рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації» та «Порядок зупинення реєстрації податкової накладної/ розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних» (далі - Порядок №117), які дещо інакше врегулювали відповідні відносини.

Пунктом 2 Постанови №117 установлено, що платники податку на додану вартість, у яких до 01.12.2017 зупинено реєстрацію податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН відповідно до пункту 201.16статті 201 ПК, що діяв до набрання чинності Законом України від 07.12.2017 №2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році», та які станом на 01.12.2017 не подали пояснень і копій документів до таких податкових накладних/розрахунків коригування, мають право протягом 365 календарних днів, що настають за датою виникнення податкового зобов’язання, відображеного у такій податковій накладній/розрахунку коригування, подати пояснення і копії документів до таких податкових накладних/розрахунків коригування на розгляд комісій, які приймають рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН або відмову в такій реєстрації, порядок роботи яких затверджується цією постановою.

За змістом пунктів 5-7 Порядку №117 податкова накладна / розрахунок коригування, які підлягають моніторингу, перевіряються на відповідність критеріям ризиковості платника податку, критеріям ризиковості здійснення операцій та показникам позитивної податкової історії платника податку.

У разі коли за результатами моніторингу платник податку, яким складено податкову накладну / розрахунок коригування, відповідає критеріям ризиковості платника податку, реєстрація таких податкової накладної / розрахунку коригування зупиняється.

У разі коли за результатами моніторингу податкова накладна/розрахунок коригування відповідають критеріям ризиковості здійснення операції, крім податкової накладної / розрахунку коригування, складених платником податку, який має позитивну податкову історію платника податку, реєстрація таких податкової накладної / розрахунку коригування зупиняється.

У відповідності до пункту 10 Порядку №117 критерії ризиковості платника податку, критерії ризиковості здійснення операцій, перелік показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку, визначає ДФС та надсилає на погодження Мінфіну в електронній формі через систему електронної взаємодії органів виконавчої влади.

Мінфін у дводенний строк погоджує або надсилає ДФС на доопрацювання визначені у цьому пункті критерії та перелік показників, за якими визначається позитивна податкова історія платника податку.

ДФС розраховує показники для визначення позитивної податкової історії платника податку щомісяця до 10 числа місяця, що настає за звітним. Розраховані показники стають доступними для платника податку в електронному кабінеті (пункт 11 вказаного Порядку).

На сайті ДФС 13.11.2018 оприлюднено Критерії ризиковості платника податку та критерії ризиковості здійснення операцій (з урахуванням внесених змін, погоджених Мінфіном згідно листа від 31.10.2018 №26010-06-05/28170), перелік показників, що визначають позитивну податкову історію платника податку (погоджений Мінфіном згідно листа від 22.03.2018 №26010-06-10/7849), визначені у відповідності до вимог пункту 10 Порядку №117.

РішеннямОкружного адміністративного суду міста Києва від 26 квітня 2019 року у справі №640/1240/19, яке згідно відомостей ЄДРСР на час підготовки даного узагальнення не набрало законної сили,визнано протиправним дії ДФС, що полягають у запровадженні для використання регіональними підрозділами ДФС критеріїв оцінки ризиковості платника податку, достатніх для зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в ЄРПН листом від 05.11.2018 №4065/99-99-07-05-04-18 «Критерії ризиковості платника податків» (далі - Лист). Зобов'язано ДФС відкликати Лист, як такий що не підлягає виконанню.

У наведеній вище частині, відповідне питання потребує докладеного доопрацювання в світлі конкретних спорів, які виникнуть та судової практики.

У пункті 14 Порядку №117 передбачено, що перелік документів, необхідних для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, включає в себе: договори, зокрема зовнішньоекономічні контракти, з додатками до них; договори, довіреності, акти керівного органу платника податку, якими оформлені повноваження осіб, які одержують продукцію в інтересах платника податку для здійснення операції; первинні документи щодо постачання/придбання товарів/послуг, зберігання і транспортування, навантаження, розвантаження продукції, складські документи (інвентаризаційні описи), у тому числі рахунки-фактури/інвойси, акти приймання-передачі товарів (робіт, послуг) з урахуванням наявності певних типових форм та галузевої специфіки, накладні; розрахункові документи та/або банківські виписки з особових рахунків; документи щодо підтвердження відповідності продукції (декларації про відповідність, паспорти якості, сертифікати відповідності), наявність яких передбачена договором та/або законодавством.

Як правило, незважаючи на отримані пояснення та документи, комісією Головного управління ДФС, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН або відмову в такій реєстрації (далі – Комісія) приймаються Рішення, в яких як підставу відмови зазначено ненадання платником податку копій певних документів з переліку, визначеного підпунктом 1 пункту 1 Переліку (ненадання платником податку копій документів відповідно до підпункту «в» підпункту 201.16.1 пункту 201.16 статті 201 ПК) чи надання платником податку копій документів, які не є достатніми для прийняття комісією ДФС рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування.

Підставами для прийняття комісією ДФС рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування були визначені постановою КМУ від 29.03.2017 №90 «Про встановлення підстав для прийняття рішення комісією Державної фіскальної служби про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або про відмову в такій реєстрації», яка втратила чинності на підставіПостанови №117.

Такими підставами були:

ненадання платником податку письмових пояснень стосовно підтвердження інформації, зазначеної у податковій накладній/розрахунку коригування, до якої/якого застосована процедура зупинення реєстрації згідно з пунктом 201.16 статті 201 ПК;

ненадання платником податку копій документів відповідно до підпункту «в» підпункту 201.16.1 пункту 201.16 статті 201 ПК;

надання платником податку копій документів, які складені з порушенням законодавства та/або не є достатніми для прийняття комісією ДФС рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування.

Згідно з пунктом 21 Порядку №117 підставами для прийняття комісіями контролюючих органів рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування є:

ненадання платником податку письмових пояснень стосовно підтвердження інформації, зазначеної у податковій накладній/розрахунку коригування, реєстрацію яких зупинено;

ненадання платником податку копій документів відповідно до підпункту 4 пункту 13 цього Порядку;

надання платником податку копій документів, які складені з порушенням законодавства.

Оцінюючи згадані подані документи в сукупності, можна констатувати, що такі, в переважній більшості, не дають підстав для сумніву щодо реальності здійснення господарської операції або висновку про їх нездійснення.

Проаналізувавши судову практику у справах з приводу визнання протиправними та скасування рішень Державної фіскальної служби України та територіальних управлінь ДФС України про відмову у реєстрації податкових накладних можна навести такі приклади рішень.

Так у справі № 1340/6068/18 постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 07 серпня 2019 року (<http://reestr.court.gov.ua/Review/83513155>) апеляційну скаргу Державної фіскальної служби України залишено без задоволення. Рішення Львівського окружного адміністративного суду від 25 квітня 2019 року без змін.

Рішенням Львівського окружного адміністративного суду від 25 квітня 2019 року задоволено повністю адміністративний позов ТОВ «КВК ЕЛЕКТРИК» до ДФС України про визнання протиправним та скасування рішення Комісії ДФС України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації від 03.01.2018 №531163/39159095 про відмову у реєстрації податкової накладної №2 від 14.11.2017, поданої ТОВ «КВК Електрик» та зобов`язання відповідача зареєструвати дану накладну в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Не погодившись із вказаним рішенням, його оскаржив відповідач, покликаючись на те, що реєстрацію виписаної ТОВ «КВК ЕЛЕКТРИК» податкової накладної від 14 листопада 2017 року № 2 було зупинено відповідно до пункту 201.16 статті 201 Податкового кодексу України, оскільки вона відповідала критеріям, визначеним пунктом 6 Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, однак доводів щодо неправильного застосування судом норм матеріального права чи порушення норм процесуального права не навів.

Задовольняючи позов, суд першої інстанції виходив з того, що контролюючим органом протиправно прийнято рішення про відмову у реєстрації спірної податкової накладної, оскільки в квитанції про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних чітко не вказано, на підставі якого саме критерію оцінки ступеня ризиків було здійснено зупинення реєстрації податкової накладної та не зазначено, які саме копії документів (за вичерпним переліком) пропонувалося надати позивачу, які б були достатніми для прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних. Також для забезпечення гарантій щодо того, що спір між сторонами буде остаточно вирішений, суд першої інстанції дійшов висновку про необхідність зобов`язання ДФС України зареєструвати виписану позивачем податкову накладну від 14 листопада 2017 року № 2 в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Суд апеляційної інстанції погодився з такими висновками суду першої інстанції з огляду на наступне.

Як видно з матеріалів справи, у складеній контролюючим органом квитанції від 30 листопада 2017 року № 1 підставою зупинення реєстрації поданої позивачем податкової накладної від 14 листопада 2017 року № 2 вказано її відповідність критеріям оцінки ступеня ризиків, визначених пунктом 6 Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 13.06.2017 № 567. Зазначено, що за результатами опрацювання СМКОР виявлено невідповідність обсягів постачання обсягам придбання по товарах згідно з УКТ ЗЕД 42.22.

Суд апеляційної інстанції погодився, що контролюючий орган був зобов`язаний у квитанції № 1 чітко вказати конкретний критерій, встановлений пунктом 6 Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Однак, як видно із змісту квитанції № 1, всупереч вимогам пункту 201.16 статті 201 ПК Українита пункту 6 Критеріїв оцінки ступеня ризиків у ній відсутнє посилання на відповідний підпункт пункту 6 Критеріїв та не вказано конкретного і чіткого критерію ризиків, достатнього для зупинення реєстрації податкової накладної, а лише міститься загальне посилання на відповідність поданої позивачем податкової накладної визначеним цією нормою критеріям оцінки ступеня ризиків, що правильно встановив суд першої інстанції.

Щодо посилання у квитанції № 1 на виявлення невідповідності обсягів постачання обсягам придбання по товарах згідно з УКТ ЗЕД 42.22 суд зазначив, що відповідачем не надано жодних вмотивованих пояснень та доказів на їх підтвердження, з яких підстав контролюючий орган дійшов висновку, що наведені у податковій накладній від 14 листопада 2017 року № 2 обсяги постачання не відповідають обсягам придбання.

Крім того, у квитанції № 1 позивачу запропоновано надати пояснення та/або копії документів, достатні для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних відповідно до підпункту 201.16.1 пункту 201.16 статті 201 ПК України, вичерпний перелік яких встановлено Наказом № 567 та/або Таблицю даних платника податків, яка є додатком до цього Наказу.

Наказом № 567 був затверджений Вичерпний перелік документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Судом зазначено, що, незважаючи на те, що даний перелік є вичерпним, ним передбачено значну кількість документів, які може або зобов`язаний подати платник податків на пропозицію контролюючого органу для прийняття останнім рішення про реєстрацію податкової накладної. При цьому, на думку суду, в кожному конкретному випадку контролюючий орган повинен вказувати, які конкретно документи з цього переліку повинен надати платник податків.

Однак в порушення зазначених вимог Комісія в квитанції № 1 лише посилалась на даний перелік, не вказавши, які конкретно документи і яку інформацію повинен надати позивач для реєстрації поданої ним податкової накладної.

Суд апеляційної інстанції погодився з висновком про те, що визначення контролюючим органом у квитанції за № 1 конкретного критерію ризику та переліку документів прямо впливало на можливість надання в подальшому позивачем відповідних пояснень та документів.

Аналогічний висновок висловлений Верховним Судом у рішенні від 04 грудня 2018 року у справі № 821/1173/17 (провадження № 9901/62719/18).

Проте, як зазначено вище, у квитанції № 1 контролюючий орган всупереч вимогам пункту 201.16 статті 201 ПК Українита Наказу № 567 не вказав конкретного виду критерію оцінки ступеня ризику та конкретного переліку документів, які повинен надати позивач для реєстрації податкової накладної, що призвело до необґрунтованого обмеження його права бути повідомленим про необхідність надання документів за вичерпним переліком, відповідно до критерію зупинення реєстрації податкової накладної, а не будь-яких на власний розсуд. Як наслідок, невиконання контролюючим органом законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості акта індивідуальної дії свідчить про протиправність цього акта та інших актів, прийнятих на його підставі.

Комісія оскарженим рішенням відмовила ТОВ «КВК Електрик» у реєстрації податкової накладної від 14 листопада 2017 року № 2, посилаючись на те, що надані позивачем копії документів складені з порушенням законодавства та/або не є достатніми для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної.

Суд апеляційної інстанції зазначив, що такі висновки контролюючого органу є протиправними та необґрунтованими, оскільки у квитанції № 1 не було вказано про необхідність подання конкретних документів, а також комісією не вказано, які саме документи, подані позивачем, складені з порушенням законодавства.

Враховуючи наведене вище, а саме, що відповідач у квитанції № 1 не вказав чітких підстав зупинення реєстрації податкової накладної, конкретного критерію ризику та переліку документів, які повинен подати позивач для її реєстрації, що суттєво вплинуло на можливість останнього надання в подальшому відповідні пояснення та документи, не надав оцінки наданим позивачем документам, а також посилався на обставини, не зазначені у квитанції № 1, апеляційний суд вважає правильним та обґрунтованим висновок суду першої інстанції про те, що Рішення Комісії, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або про відмову в такій реєстрації, від 03 січня 2018 року № 531163/39159095 є протиправним та підлягає скасуванню.

Також суд першої інстанції дійшов правильного висновку про наявність підстав для задоволення позовної вимоги про зобов`язання ДФС України зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну від 14 листопада 2017 року № 2, що відповідає вимогам пункту 20 Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1246, згідно з яким податкова накладна/розрахунок коригування, реєстрацію яких зупинено, реєструється в день набрання рішенням суду законної сили про реєстрацію накладної/розрахунку коригування в Реєстрі.

Суд апеляційної інстанції погодився, що обраний судом першої інстанції спосіб відновлення порушеного права позивача є ефективним і таким, який виключає подальші протиправні рішення, дії чи бездіяльність суб`єкта владних повноважень та необхідність повторного звернення до суду.

У справі № 1340/4848/18 постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 14 серпня 2019 року (<http://reestr.court.gov.ua/Review/83647348>) апеляційну скаргу Головного управління ДФС у Львівській області залишено без задоволення, а рішення Львівського окружного адміністративного суду від 10 грудня 2018 року без змін.

Рішенням Львівського окружного адміністративного суду від 10 грудня 2018 року було задоволено позов про визнання протиправним та скасування рішення комісії Головного управління ДФС у Львівській області від 13 липня 2018 року № 840168/36739260 про відмову у реєстрації податкової накладної № 23 від 30 листопада 2017 року та зобов`язання Державної фіскальної служби України зареєструвати таку податкову накладну.

При цьому суд першої інстанції виходив із того, що наданими позивачем копіями документів належним чином підтверджено реальність спірної господарської операції та обґрунтованість складення ПН № 23 від 30 листопада 2017 року, а тому є достатніми підстави для її реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних. Обставин, що перешкоджали б реєстрації вказаної ПН у ЄРПН, судом не встановлено.

Надаючи правову оцінку правильності вирішення судом першої інстанції даного публічно-правового спору оскаржуваним рішенням та доводам апелянта, що викладені у апеляційній скарзі, суд апеляційної інстанції виходить із такого.

Відповідно до наявної у матеріалах справи квитанції про реєстрацію ПН/РК кількісних і вартісних показників до податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних від 14 грудня 2017 року реєстраційний № 9267174259: «ПН/РК відповідає критеріям оцінки ступеня ризиків, визначеним пунктом 6 Критеріїв оцінки ступеня ризиків,достатніх для зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, затверджених наказом МФУ від 13.06.2017 № 567. За результатами опрацювання СМКОР виявлено невідповідність обсягів постачання обсягам придбання по товарах згідно з УКТ ЗЕД: 8403. Запропоновано надати пояснення та/або копії документів».

На думку апеляційного суду, контролюючий орган зобов`язаний у квитанції чітко вказати на конкретний вид критерію, який встановлений пунктом 6 Критеріїв оцінки, оскільки визначення конкретного критерію ризику прямо впливає на можливість надання платником податків у подальшому відповідних документів, перелік яких міститься уВичерпному переліку документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затвердженому наказом Міністерства фінансів України 13 червня 2017 року № 567.

Таким чином, можливість надання платником податків вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання ПН прямо залежить від чіткого визначення фіскальним органом конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків.

При цьому, за змістом квитанції про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних від 14 грудня 2017 року № 9267174259 контролюючим органом запропоновано платнику податків надати пояснення та/або копії документів.

Наведене дало підстави апеляційному суду для висновку про обґрунтованість твердження суду першої інстанції щодо того, що можливість надання платником податків вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання ПН прямо залежить від чіткого визначення фіскальним органом конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків.

Разом із тим, відповідачем у квитанції від 14 грудня 2017 року № 9267174259у порушення наведених вище норм не було зазначено ні конкретного виду критерію оцінки ступеня ризику (пункт 6 Критеріїв оцінки містить два різних критерії), ні конкретного переліку документів (пункт 1 Вичерпного переліку містить два різні переліки в залежності від визначеного ступеня ризику).

Одночасно апеляційний суд звернув увагу на те, що формулювання ДФС у квитанції № 9267174259вимоги про надання «та/або Таблицю даних платника податків, яка передбачена пунктом 4 цього наказу»(тобто Наказу № 567) є нечітким та незрозумілим, що додатково створює труднощі для усунення зазначених податковим органом недоліків.

Відтак, на думку апеляційного суду, дії контролюючого органу по складенню квитанції № 9267174259 та її зміст не відповідають вимогам спеціального законодавства, яке регулює обсяг повноважень контролюючого органу по зупиненню поданих платниками податків на реєстрацію податкових накладних, а отже є протиправними.

Колегією суддів зазначено, що рішення комісії має містити чіткі підстави для відмови в реєстрації податкових накладних.

12 липня 2018 року позивач подав на розгляд комісії ДФС письмові пояснення та документи, на думку позивача, в обсязі достатньому для прийняття рішення про реєстрацію ПН від 30 листопада 2017 року № 23.

При цьому рішенням комісії ГУ ДФС від 13 липня 2018 року № 840168/36739260 у реєстрації ПН було відмовлено без зазначення конкретних документів,які складені платником з порушенням законодавства та яких не вистачає для прийняття рішення про проведення такої реєстрації, а отже таке рішення не містить належних підстав для його прийняття.

Таким чином, суд першої інстанції дійшов вірного висновку, що рішення комісії ГУ ДФС від 13 липня 2018 року № 840168/36739260 є необґрунтованим, а отже протиправним і правомірно скасоване судом першої інстанції.

Щодо позовної вимоги про зобов`язання ДФС зареєструвати ПН № 23 від 30 листопада 2017 року в ЄРПН апеляційний суд зазначив таке.

У своєму рішенні від 16 вересня 2015 року у справі № 21-1465а15 Верховний Суд України вказав, що спосіб відновлення порушеного права має бути ефективним та таким, який виключає подальші протиправні рішення, дії чи бездіяльність суб`єкта владних повноважень, а у випадку невиконання, або неналежного виконання рішення не виникала б необхідність повторного звернення до суду, а здійснювалося примусове виконання рішення.

Оскільки позовна вимога про зобов`язання ДФС зареєструвати ПН № 23 від 30 листопада 2017 року у ЄРПН носить похідний характер у даному спорі, то з урахуванням висновків апеляційного суду щодо неправомірності рішення ГУ ДФС від 13 липня 2018 року № 840168/36739260 така позовна вимога ПП КЕТ «Теплосвіт» обґрунтовано задоволена судом першої інстанції.

Також, у справі № 140/2779/18 постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 20 червня 2019 року ([http://reestr.court.gov.ua/Review/82612753](http://reestr.court.gov.ua/Review/83647348)) апеляційну скаргу Дочірнього підприємства «Ексіма Плюс» задоволено. Рішення Волинського окружного адміністративного суду від 05 березня 2019 року скасовано та прийнято нову постанову, якою позов задоволено.

Визнано протиправними та скасовано рішення комісії ГУ ДФС у Волинській області, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації від 21 листопада 2018 року №995280/35954365, №995369/35954365 та №995357/35954365 про відмову в реєстрації податкових накладних № 1 від 17 листопада 2017 року, № 1 від 22 листопада 2017 року та № 1 від 08 грудня 2017 року, відповідно.

Зобов`язано Державну фіскальну службу України зареєструвати податкові накладні від 17 листопада 2017 року № 1, 22 листопада 2017 року № 1 та від 08 грудня 2017 року № 1 в Єдиному реєстрі податкових накладних днем набрання законної сили рішенням суду.

Рішенням Волинського окружного адміністративного суду від 05 березня 2019 року у задоволенні позову відмовлено.

Відмовляючи в задоволенні позову, суд першої інстанції виходив з того, що, зважаючи на подання позивачем контролюючому органу документів, які містять в собі суперечливі відомості щодо реальності здійснення господарської операції з ТОВ АП «Граніт»та не надані первинні документи, які свідчать про придбання або про намір придбання товару, виконання умов договору тощо, як передбачено п.14 Порядку №117, у відповідача були правові підстави для відмови позивачу у реєстрації спірних податкових накладних, що стало підставою для прийняття комісією ГУ ДФС у Волинській області рішень №995280/35954365, №995369/35954365 та №995357/35954365 від 21 листопада 2018 року про відмову у реєстрації відповідних податкових накладних.

Даючи правову оцінку такому висновку суду першої інстанції, колегія суддів виходила з наступних підстав.

Судом зазначено, що можливість надання платником податків вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання податкової накладної прямо залежить від чіткого визначення контролюючим органом конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків. Вживання контролюючим органом загального посилання на п.6 Критеріїв оцінки, без наведення відповідного підпункту, є неконкретизованим та призводить до необґрунтованого обмеження права платника податків бути повідомленим про необхідність надання документів за вичерпним переліком, відповідно до критерію зупинення реєстрації податкової накладної, а не будь-яких на власний розсуд. Крім того, невиконання податковим органом законодавчо встановлених вимог щодо змісту, форми, обґрунтованості та вмотивованості акта індивідуальної дії призводить до його протиправності.

Вказане узгоджується з позицією Верховного Суду, викладеною у постанові від 23 жовтня 2018 року (справа №822/1817/18), від 04 грудня 2018 року (справа №821/1173/17), від 16 квітня 2019 року (справа №826/10649/17).

Зі змісту квитанцій про зупинення реєстрації за податковими накладними №1 від 17 листопада 2017 року, №1 від 22 листопада 2017 року та №1 від 08 грудня 2017 року видно, що реєстрація цих накладних зупинена на підставі п.201.16ст.201 ПК України, оскільки такі відповідають критеріям оцінки ступеня ризиків, визначеним п.6 Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, затверджених наказом МФ України від 13 червня 2017 року №567; за результатами опрацювання СМКОР виявлено невідповідність обсягів постачання обсягам придбання по товарах згідно з УКТ ЗЕД: 8429 та запропоновано позивачу надати пояснення та/або копії документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних відповідно до пп. «в» п.201.16ст.201 ПК Українита/або таблицю даних платника податків, яка передбачена п.4 цього наказу.

Колегія суддів звернула увагу на ту обставину, що у цих квитанціях податковим органом не вказано ані конкретного критерію оцінки ступеня ризику (відповідного підпункту пункту 6 Критеріїв оцінки), ані конкретного переліку документів, вичерпний перелік яких встановлений Наказом №567, які б могли бути подані ДП «Ексіма Плюс» для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної.

При цьому, зазначення в квитанціях, що за результатами опрацювання Системи моніторингу критеріїв оцінки ризиків виявлено невідповідність обсягів постачання обсягам придбання по товарах згідно з УКТ ЗЕД: 8429 не приймається колегією суддів до уваги як доказ наведення контролюючим органом конкретних підстав зупинення реєстрації податкової накладної, оскільки такий критерій в п.6 Критеріїв оцінки відсутній.

Як видно з матеріалів справи, ДП «Ексіма Плюс», одержавши відповідні квитанції про зупинення реєстрації податкових накладних, направило до контролюючого органу письмові пояснення разом документами щодо підтвердження реальності здійснення операцій по ПН/РК, реєстрація яких зупинено.

Крім того, під час судового розгляду позивач надав пояснення про те, що 05 жовтня 2017 року між ФОП Куцик О. М. (продавець) та ДП «Ексіма Плюс» (покупець) укладено договір купівлі-продажу котка вібраційного, предмет договору - коток вібраційний BOMAG BW 174 AD Б/В, термін поставки - до 31 грудня 2018 року.

На виконання умов цього договору ДП «Ексіма Плюс» протягом листопада-грудня 2017 року перерахувало ФОП ОСОБА\_1 авансові платежі на загальну суму 619614,50 грн., що стверджується банківською випискою за грудень 2017 року та оборотам порахунку 3711.

Передача котка вібраційного BOMAG BW 174 AD Б/В, 2004 року випуску, номер кузова (шасі, рами) НОМЕР\_1 від ФОП ОСОБА\_1 до ДП «Ексіма Плюс» відбулася 30 листопада 2018 року, що підтверджується видатковою накладною №8 від 30 листопада 2018 року та актом прийняття-передачі машини №1 від 30 листопада 2018 року.

03 грудня 2018 року коток вібраційний передано у власність ТОВ АП «Граніт», що підтверджується видатковою накладною №152 від 03 грудня 2018 року та актом прийняття-передачі машини №2 від 03 грудня 2018 року.

Як вбачається із змісту оскаржуваного судового рішення, суд першої інстанції здійснив дослідження всіх наданих позивачем первинних документів та встановив нереальність господарських операцій, вказуючи на те, що договір купівлі-продажу № 1/0210 між ДП «Ексіма Плюс» та ТОВ АП «Граніт»укладено 02 жовтня 2017 року, в той час як намір придбати цей каток позивачем у ФОП ОСОБА\_1 виник 05 жовтня 2017 року, тобто після укладення договору щодо продажу цього катка; крім того, право власності на каток у ДП «Ексіма Плюс» оформлено не було, реєстраційні документи, що підтверджують реєстрацію права власності ДП «Ексіма Плюс» на каток, фактична передача катка ТОВ АП «Граніт»була здійснена ОФП Куцик О. М.

Разом з тим, колегія суддів звернула увагу на те, що дослідження факту здійснення господарської операції, на виконання яких складено податкові накладні, є предметом документальних перевірок, а обов`язком контролюючого органу при реєстрації податкових накладних є перевірка відповідності вказаних документів формі, встановленій чинним законодавством.

Здійснення моніторингу відповідності податкових накладних / розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків є превентивним заходом, спрямованим на убезпечення від безпідставного формування податкового кредиту за операціями, що не підтверджені первинними документами або підтверджені платником податку копіями документів, які складені з порушенням законодавства. Здійснення моніторингу не повинне підміняти за своїм змістом проведення податкових перевірок як способу реалізації владних управлінських функцій податкового органу.

Аналогічна правова позиція викладена Верховним Судом у постанові від 21 травня 2019 року у справі №0940/1250/18, і відповідно до вимог ч. 5 ст.242 КАС Українивраховується судом при виборі і застосуванні норми права до спірних правовідносин.

Разом з тим, суд першої інстанції не надав належної оцінки вказаним обставинам, що призвело до ухвалення помилкового рішення, у зв`язку з чим рішення суду першої інстанції підлягає скасуванню.

Колегія суддів звернула увагу на той факт, що у цій справі судом першої інстанції констатовано невідповідність рішення про зупинення реєстрації податкової накладної законодавчо визначеним вимогам, про що прямо вказав суд першої інстанції. Поряд з цим судом здійснено дослідження тих первинних документів та аргументів податкового органу, які не були підставами для прийняття рішення про зупинення реєстрації податкової накладної та подальшої відмови у реєстрації податкової накладної, що свідчить про порушення вимог принципу офіційного з`ясування обставин справи та безпідставне розширення предмету доказування.

У справі № 1.380.2019.000770 постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 28 травня 2019 року ([http://reestr.court.gov.ua/Review/82047289](http://reestr.court.gov.ua/Review/83647348)) апеляційну скаргу ПП «Тювик»задоволено.Рішення Львівського окружного адміністративного суду від 12.03.2019, яким відмовлено в задоволенні позову ПАТ «Хмельницькобленерго», скасовано та прийнято нову постанову, якою адміністративний позов задоволено.

Визнано протиправним та скасовано рішення ГУ ДФС у Львівській області від 30.10.2018 №970481/22406381 про відмову в реєстрації податкової накладної №24 від 30.10.2017 в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Зобов`язаноДФС України зареєструватиподаткову накладну №24 від 30.10.2017 в Єдиному реєстрі податкових накладних станом на 09.11.2017.

Відмовляючи у задоволені адміністративного позову, суд першої інстанції виходив виключно з того, що пакет документів, які позивач надав до повідомлення щодо подачі документів про підтвердження реальності здійснення операцій по податковій накладні від №24 від 30.10.2017, не є достатнім для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної.

Проте судова колегія апеляційного суду не погодилась з даним висновком з огляду на наступне.

Апеляційним судом встановлено та вбачається з долучених до матеріалів справи документів, 30 жовтня 2017 року ПП «Тювик» виконало електромонтажні роботи, визначені договором №ДЗ-24 з ПАТ «Хмельницькобленерго», склало податкову накладну № 24 на суму 283305,99 грн. в т.ч. ПДВ-47217,67 грн. та надіслало її на реєстрацію в Єдиному реєстрі податкових накладних 09 листопада 2017 року. Проте, реєстрація податкової накладної була зупинена.

В квитанції №1 до податкової накладної №24 від 30 жовтня 2017 року зазначено, що «Відповідно до п. 201.16 ст. 201 Податкового кодексу України, реєстрація ПП/РК зупинена. ПН/РК відповідає критеріям оцінки ступеня ризиків, визначеним п.6 Критеріїв оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН, затверджених наказом МФУ від 13.06.2017 №567. За результатами опрацювання СМКОР виявлено невідповідність обсягів постачання обсягам придбання по товарах згідно з УКТ ЗКД:43.21. Було запропоновано надати пояснення та/або копії документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію ПП/РК в ЄРПН відповідно до пункту в пп. 201.16.1 п.201.16ст.201 ПК України, вичерпний перелік яких встановлено наказом МФУ від 13.06.2017 №567та/або Таблицю даних платника податків, яка передбачена пунктом 4 цього наказу.

Отже, в квитанції №1 податковий орган вказав чітко і однозначно причину зупинення реєстрації податкової накладної №24 та визначив зміст документів, які повинен надати Позивач для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної.

При цьому, податковий орган не вказав ані конкретний вид критерію оцінки ступеня ризику (пункт Критеріїв містить визначення трьох різних критеріїв), ані конкретного переліку документів, вичерпний перелік яких наведений в наказі №567 (пункт Вичерпного переліку документів містить два різні переліки, в залежності від визначеного ступеня ризику).

За таких обставин, апеляційний суд зазначив, що підприємство, надавши податковому органу пояснення щодо причин виникнення невідповідності обсягів постачання обсягам придбання по товарах згідно з УКТ ЗЕД: 43.21 та документи, які свідчать про виконання підприємством електромонтажних робіт, які кодуються кодом 43.21, виконало вимоги Порядку №117 повністю.

Згідно ч. 1, 2 ст.77 КАС Україникожна сторона повинна довести ті обставини, на яких ґрунтуються її вимоги та заперечення, крім випадків, встановленихстаттею 78цього Кодексу. В адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб`єкта владних повноважень обов`язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача. У таких справах суб`єкт владних повноважень не може посилатися на докази, які не були покладені в основу оскаржуваного рішення, за винятком випадків, коли він доведе, що ним було вжито всіх можливих заходів для їх отримання до прийняття оскаржуваного рішення, але вони не були отримані з незалежних від нього причин.

Суд першої інстанції за результатами розгляду справи прийняв рішення, врахувавши лише позицію відповідача, без проведення належного глибинного дослідження всіх необхідних доказів, застосувавши спрощений поверхневий підхід до встановлення фактів.

У справі № 1740/2401/18 постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 07 травня 2019 року (<http://reestr.court.gov.ua/Review/81615628>) апеляційну скаргу ГУ ДФС у Рівненській області задоволено частково.Рішення Рівненського окружного адміністративного суду від 29 листопада 2018 року в частині задоволення позовної вимоги про визнання протиправним та скасування рішення комісії з питань розгляду скарг ДФС України № 15551/41415424/2 від 02.07.2018 року скасовано та прийнято постанову, якою в задоволенні позову в цій частині відмовлено.В решті рішення Рівненського окружного адміністративного суду від 29 листопада 2018 року залишено без змін.

Рішенням Рівненського окружного адміністративного суду від 29 листопада 2018 року адміністративний позов задоволено.

Визнано протиправним та скасовано рішення комісії ГУ ДФС у Рівненській області, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації № 788784/41415424 від 13.06.2018 року про відмову у реєстрації податкової накладної № 14 від 30.04.2018 року в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Визнано протиправним та скасовано рішення комісії з питань розгляду скарг Державної фіскальної служби України № 15551/41415424/2 від 02.07.2018 року про залишення скарги без задоволення, а рішення комісії ГУ ДФС у Рівненській області без змін.

Зобов'язано Державну фіскальну службу України зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну № 14 від 30.04.2018 року складену та подану ТОВ «Амфі Сіті».

Приймаючи рішення у цій справі, суд першої інстанції виходив з того, що рішення про відмову в реєстрації податкової накладної є неконкретизованим, відповідач не надав належних та допустимих доказів, які б ставили під сумнів реальність здійснених позивачем господарських операцій та свідчили б про невідповідність цих операцій дійсному економічному змісту, або свідчили б про наявність інших обставин, що підтверджують недобросовісність позивача як платника податків, а також підстав для відмови у реєстрації в ЄРПН податкових накладних.

Апеляційний суд погодився із вказаним висновком з огляду на наступні обставини.

Судом апеляційної інстанції зазначено, що на час виникнення спірних правовідносин та прийняття спірного у цій справі акта індивідуальної дії, хоча й набула чинності змінена редакція пункту 201.16 статті 201 Податкового кодексу України,у відповідності до вимог якої прийнято Порядок № 117, проте реалізація механізму зупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних поставлена у залежність від наявності критеріїв ризиковості господарських операцій. Відповідні критерії у період, що аналізується, одночасно визначалися листом ДФС від 21 березня 2018 року № 959/99-99-07-18 та наказом Міністерства фінансів України від 13 червня 2017 року № 567.

Ці акти, визначали критерії ризиковості та передбачали необхідність подання різних за своїм переліком документів, необхідних для підтвердження господарської операції з метою подальшої реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних.

Надаючи оцінку доводам апеляційної скарги та позовної заяви, суд апеляційної інстанції врахував, що листи міністерств, інших органів виконавчої влади не є нормативно-правовими актами у розумінні статті 117 Конституції України, а, відтак, не є джерелом права відповідно до статті 7 Кодексу адміністративного судочинства України.

Суд апеляційної інстанції вказав, що наявність повноважень - це одна з обставин, які входять до предмета доказування у справах цієї категорії, але не єдина. Надання податковому органу відповідних повноважень - це лише передумова подальшої реалізації його управлінських функцій, результатом реалізації чого, у цій справі, є прийняття рішення, законність якого повинна бути перевірена судом.

Загальними вимогами, які висуваються до актів індивідуальної дії, як акта правозастосування, є його обґрунтованість та вмотивованість, тобто наведення податковим органом конкретних підстав його прийняття (фактичних і юридичних), а також переконливих і зрозумілих мотивів його прийняття. Крім того, акти, що затверджують критерії ризиковості здійснення операцій мають на меті встановити норми права, які зачіпають права, свободи й законні інтереси громадян, а відтак підлягають обов'язковій реєстрації у порядку, визначеному діючим законодавством.

Таким чином, суд апеляційної інстанції визнав безпідставним зупинення реєстрації податкової накладної як передумови прийняття відповідного рішення Комісії, адже у квитанції № 1 вказано критерії ризиковості, визначені виключно листом ДФС від 21 березня 2018 року № 959/99-99-07-18.

Аналогічна правова позиція висловлена Верховним Судом в постанові від 02 квітня 2019 року в справі № 822/1878/18.

Контролюючий орган зобов'язаний у квитанції чітко вказати на конкретний вид критерію, який встановлений пунктом 6 Критеріїв № 567.

Можливість надання платником податків вичерпного переліку документів на підтвердження правомірності формування та подання податкової накладної прямо залежить від чіткого визначення фіскальним органом конкретного виду критерію оцінки ступеня ризиків.

Зі змісту квитанції № 1 слідує, що контролюючим органом запропоновано платнику податків надати пояснення та/або копії документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкових накладних.

Проте, контролюючим органом, в порушення підпункту 201.16.1 пункту 201.16. статті 201 ПК України, не вказано конкретного переліку документів, вичерпний перелік яких встановлений Наказом № 567, які є необхідними для прийняття рішення про реєстрацію ПН/РК в ЄРПН.

Суд апеляційної інстанції звернув увагу на те, що не можуть вважатись слушними твердження податкового органу про ненадання платником податків певних документів чи встановлення недоліків в них, на тій підставі, що такі документи при надісланні повідомлення про надання пояснень та копій документів щодо податкових накладних/розрахунків коригування, реєстрацію яких зупинено, не витребовувались податковим органом.

Враховуючи суперечливість нормативного регулювання, наведене та проаналізоване вище, як підстави застосування презумпції правомірності рішень платника (підпункт 4.1.4 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України), а також вимоги принципів правової визначеності та передбачуваності, суд апеляційної інстанції погоджується з висновком суду першої інстанції щодо безпідставності зупинення реєстрації податкової накладної товариства та протиправності рішення податкового органу від 13 червня 2018 року № 788784/41415424 про відмову в реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Щодо позовних вимог про зобов'язання ДФС України зареєструвати в ЄРПН податкову накладну № 14 від 30.04.2018 року, слід зазначити, що, відповідно до підпункту 201.16.4 пункту 201.16 статті 201 ПК України, податкова накладна/розрахунок коригування, реєстрацію якої в Єдиному реєстрі податкових накладних було зупинено, реєструється у день настання однієї із таких подій: а) прийнято рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; б) набрало законної сили рішення суду про реєстрацію відповідної податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Водночас, відповідно до пунктів 19, 20 Порядку № 1246 податкова накладна та/або розрахунок коригування, реєстрацію яких зупинено, реєструються у день: 1) прийняття комісією рішення про реєстрацію податкової накладної та/або розрахунку коригування; 2) набрання законної сили рішенням суду про реєстрацію податкової накладної та/або розрахунку коригування (у разі надходження до ДФС відповідного рішення суду).

У разі надходження до ДФС рішення суду про реєстрацію або скасування реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування, яке набрало законної сили, такі податкові накладні та/або розрахунки коригування реєструються після проведення перевірок, визначених пунктом 12 цього Порядку (крім абзацу десятого), або їх реєстрація скасовується. При цьому датою реєстрації або скасування реєстрації вважається день, зазначений в такому рішенні, або день набрання законної сили рішенням суду.

Таким чином, оскільки рішення про відмову у реєстрації податкової накладної підлягає скасуванню, то, відповідно, з урахуванням положень частини другої статті 9 та частини другої статті 245 КАС України, підпункту 201.16.4 пункту 201.16статті 201, пункту 201.10 статті 201 ПК України, пунктів 19, 20 Порядку № 1246, суд першої інстанції дійшов вірного висновку про задоволення позову в частині зобов'язання ДФС України зареєструвати в ЄРПН податкову накладну № 14 від 30.04.2018 року, подану товариством з обмеженою відповідальністю «Амфі Сіті».

Аналогічна правова позиція висловлена Верховним Судом в постанові від 16 квітня 2019 року в справі № 826/10649/17.

При цьому, не підлягає задоволенню вимога про визнання протиправним та скасування рішення комісії з питань розгляду скарг ДФС України № 15551/41415424/2 від 02.07.2018 року про залишення скарги без задоволення, а рішення комісії ДФС Головного управління ДФС у Рівненській області № 788784/41415424 від 13.06.2018 року без змін, оскільки таке не створює жодних обов'язків для платника податків, а прийняте в межах окремої процедури адміністративного оскарження рішення суб'єкта владних повноважень, яка є додатковим способом захисту порушених прав платника податків поряд із оскарженням рішення до суду.

Таким чином, суд першої інстанції,задовольняючи цю позовну вимогу, припустився помилки та скасував рішення комісії з питань розгляду скарг ДФС України, яке не створює жодних правових наслідків для платника податків.

У справі № 500/2457/18 постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 30 травня 2019 року (<http://reestr.court.gov.ua/Review/82169297>) апеляційну скаргу ГУ ДФС у Тернопільській області задоволено.Рішення Тернопільського окружного адміністративного суду від 30 січня 2019 року в частині задоволення позовних вимог про зобов`язання ДФС України зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну №77 від 22.08.2017 подану,СМП «Сателіт», скасовано та в задоволенні позову в цій частині відмовлено.В решті рішення залишено без змін.

Рішенням Тернопільського окружного адміністративного суду від 30 січня 2019 року адміністративний позов задоволено частково. Зобов`язано ДФС України зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну №77 від 22.08.2017, подану СМП «Сателіт». В задоволенні позовних вимог в частині визнання протиправним і скасування рішення комісії від 21.08.2018 №889189/14028829 - відмовлено.

Задовольняючи частково адміністративний позов суд першої інстанції виходив з того, що документи, які позивач надав до повідомлення щодо подачі документів відповідачу про підтвердження реальності здійснення операцій по податковій накладній, не були достатніми для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної, що стало підставою для прийняття контролюючим органом рішення про відмову у реєстрації податкової накладної, а тому, контролюючий орган не мав можливості встановити реальність господарської операції, що стала підставою для видачі податкової накладної №77 від 22.08.2017.

Відтак, суд дійшов висновку, що рішення комісії Державної фіскальної служби України від 21.08.2018 №889189/14028829 про відмову в реєстрації податкової накладної №77 від 22.08.2017 прийняте з дотримання вимог законодавства та є правомірним.

Не дивлячись на такий висновок, суд першої інстанції вирішив все таки зобов`язати ДФС України зареєструвати в ЄРПН податкову накладну №77 від 22.08.2017 подану СМП «Сателіт», вказавши на реальність господарських операцій.

Надаючи правову оцінку спірним правовідносинам колегія суддів виходила з наступного.

Як видно з матеріалів справи, суд першої інстанції дійшов висновку про недостатність наданих позивачем документів для реєстрації податкової накладної №77 від 22.08.2017, а відтак і правомірності прийнятого комісією рішення від 21.08.2018 №889189/14028829 про відмову в реєстрації цієї податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Таке рішення суду першої інстанції позивачем в апеляційному порядку не оскаржено, а тому давати правову оцінку цьому рішенню апеляційний суд не вправі, виходячи з приписів ст. 308 КАС України.

Правомірність рішення комісії про відмову в реєстрації спірної податкової накладної тягне за собою відмову (відсутність обов`язку) ДФС України у реєстрації такої податкової накладної.

На переконання колегії суддів, рішення комісії від 21.08.2018 №889189/14028829 про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, яке визнано судом правомірним, в даному випадку є визначальним, а тому суд першої інстанції не вправі був зобов`язувати ДФС України реєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну №77 від 22.08.2017, подану СМП «Сателіт».

Проте, суд першої інстанції не взяв до уваги вищенаведеного та дійшов помилкового висновку про задоволення позову в частині зобов`язання ДФС України зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну №77 від 22.08.2017, подану СМП «Сателіт», не визнавши, при цьому, протиправності рішення комісії від 21.08.2018 №889189/14028829 про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку.

Також є наявними рішення з протилежними результатами, а саме до прикладу у справі № 0940/2120/18 постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 27 травня 2019 року (<http://reestr.court.gov.ua/Review/82078979>) апеляційну скаргу ДФС України, ГУ ДФС в Івано-Франківській області задоволено.Рішення Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 03 січня 2019 року скасовано та прийнято постанову, якою в задоволенні позовних вимог ТОВ «ЛІДЕР ТІМ ЮА» до ДФС України, ГУ ДФС в Івано-Франківській області про визнання протиправним рішення та зобов`язання до вчинення дій відмовлено.

Рішенням Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 03 січня 2019 року позов задоволено. Визнано протиправним та скасовано рішення ГУ ДФС в Івано-Франківській області №665795/39951661 від 25.04.2018 про відмову в реєстрації податкової накладної №13 від 28.03.2018 в Єдиному реєстрі податкових накладних. Зобов`язано ДФС України зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну №13 від 28.03.2018 ТОВ «ЛІДЕР ТІМ ЮА».

Задовольняючи позовні вимоги суд зазначив, що первинні документи, оформлені в ході виконання договору №03-12/15 про виконання робіт (надання послуг) від 01.12.2015, які наявні в матеріалах справи, не мають дефекту форми, змісту або походження, котрі в силу статей 198, 201 Податкового кодексу України, частини 2 статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», пункту 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 за №88, спричиняють втрату первинними документами юридичної сили і доказовості. Оплата за послуги, які направлені на стимулювання споживчого попиту продукції за лютий 2018 року, здійснена та підтверджується платіжним дорученням №2969 від 25.09.2018 на суму 3486,16 грн., а відтак первинні документи, які представлені позивачем, засвідчують факт реального виконання позивачем господарських зобов`язань перед ТОВ «ВІК-А».

Суд дійшов висновку, що на момент здійснення таких господарських операцій ТОВ «ЛІДЕР ТІМ ЮА» мало відповідні технічні, людські та матеріальні ресурси, що підтверджується поданими суду письмовими доказами, зокрема звітом Єдиного соціального внеску за березень 2018 року, який був направлений до Коломийської ОДПІ ГУ ДФС в Івано-Франківській області в електронному вигляді.

Відтак, зважаючи на наявність передбачених законодавством документів, які свідчать про проведення господарських операцій між позивачем та його контрагентом, а також те, що такі документи були надані контролюючому органу, суд першої інстанції дійшов висновку, що в ДФС України були відсутні правові підстави для відмови позивачу в реєстрації податкової накладної №13 від 28.03.2018.

Даючи правову оцінку оскаржуваному судовому рішенню та доводам апелянта, що викладені у апеляційній скарзі, суд апеляційної інстанції виходив з такого.

Судом встановлено, що ТОВ «ЛІДЕР ТІМ ЮА» після отримання квитанцій про зупинення реєстрації податкової накладної № 13 від 28.03.2018 було відправлено повідомлення щодо подачі документів про підтвердження реальності здійснення операцій по відмовленим ПН/РК. Зокрема, серед переліку документів підприємством було надано до ДФС України договір №03-12/15 про виконання робіт (надання послуг) від 01.12.2015 з додатком №1 від 01.12.2015; акт надання послуг від 28.03.2018 №54; акт звіряння №16 за період з 01.01.2018 по 20.04.2018.

Згідно Договору №03-12/15 від 01.12.2015 замовник доручив позивачу як виконавцю, а виконавець прийняв на себе зобов`язання виконати для замовника роботи (надати послуги), що визначені в додатковому договорі №1 до договору, замовник зобов`язався створити виконавцеві необхідні умови для виконання робіт (надання послуг), вчасно прийняти і оплатити їх.

Щодо операції із ТОВ «ВІК-А» позивачем було скеровано у податковий орган копії договору №03-12/15 про виконання робіт (надання послуг) від 01.12.2015 з додатком №1 від 01.12.2015, акт надання послуг від 28.03.2018 №54, про те, що виконавцем виконані послуги, направлені на стимулювання споживчого попиту продукції за лютий 2018 року згідно договору №03-12/15 від 01.12.2015, акт звіряння №16 за період з 01.01.2018 по 20.04.2018.

Колегія суддів зазначила, що даний Акт надання послуг, в частині визначення послуг, факт надання яких вони засвідчують, повторює предмет відповідного договору, носить узагальнений характер та не містить даних щодо того, які конкретні роботи були виконані, отже відповідний акт не розкриває змісту операції, звітів про надані послуги, відповідно не містить відомостей та деталізації послуг, а саме: зміст послуги; кількості осіб залучених до виконання робіт; кількості годин, днів. Також, позивач не надав будь яких інших доказів які б підтверджували реальність здійснення господарської операції.

Апеляційний суд врахував, що, в частині визначення послуг, факт надання яких вони засвідчують, повторюють предмет відповідного договору, носять узагальнений інформаційний характер та не містять даних щодо того, які конкретно роботи були виконані з метою надання послуг, обумовлених укладеними договорами та в яких об`ємах.

Тобто, вказаний первинний документ визначає зміст послуг загальними термінами та оборотами, не розкриває зміст операції по структурі цих послуг, не містить відомостей та деталізації послуг, визначення - у чому саме конкретно полягає зміст послуги.

Враховуючи наведене, такі обов`язкові реквізити як «зміст та обсяг господарської операції» не були відображені в акті здачі-прийняття робіт (надання послуг), що слугувало підставою для відмови у реєстрації податкової накладної.

На думку колегії суддів, підтвердженням фактичного виконання умов, укладених платником податку договорів, мають виступати не лише формально складені первинні документи, а й документи, що відображають зміст, характер, періодичність, умови, обсяг здійснених господарських операцій, фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов`язаннях платника податків у зв`язку з його господарською діяльністю та подання всіх передбачених документів із розкриттям їхнього змісту при реєстрації податкової накладної та наданням відповідних доказів.

Таким чином, колегія суддів дійшла висновку, щодо відсутності підстав для задоволення позову, оскільки позивачем не доведено правомірності поданої податкової накладної та її підтвердження доказами.

У справі № 0940/1693/18 постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 08 квітня 2019 року (<http://reestr.court.gov.ua/Review/82078979>) апеляційну скаргу ГУ ДФС в Івано-Франківській області та ДФС України задоволено.Рішення Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 03 грудня 2018 року скасовано та ухвалено нове рішення, яким в задоволенні позову відмовлено.

Рішенням Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 03 грудня 2018 року задоволено позов про визнання незаконним та скасування рішення Комісії ГУ ДФС в Івано-Франківській області, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації, №760902/33008127 від 04.06.2018 про відмову в реєстрації податкової накладної №4 від 10.10.2017 та №765602/33008127 від 06.06.2018 про відмову в реєстрації податкової накладної № 5 від 11.10.2017 та зобов'язанняДФС України зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну №4 від 10.10.2017 та податкову накладну №5 від 11.10.2017.

Задовольняючи позовні вимоги, суд першої інстанції виходив з того, що не зазначення ДФС України чіткого і конкретного критерію оцінки ступеня ризиків (одного із підпунктів пункту 6 Критеріїв оцінки ступеня ризиків) обмежило у спірних відносинах можливості позивача подати належний перелік документів, який необхідний для розблокування реєстрації податкових накладних №4 від 10.10.2017 і №5 від 11.10.2017.

Перевіряючи законність та обґрунтованість оскаржуваного рішення суду першої інстанції, суд апеляційної інстанції виходив з наступного.

Згідно з пунктом 21 Порядку 117 підставами для прийняття комісіями контролюючих органів рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування є: ненадання платником податку письмових пояснень стосовно підтвердження інформації, зазначеної у податковій накладній/розрахунку коригування, реєстрацію яких зупинено; ненадання платником податку копій документів відповідно до підпункту 4 пункту 13 цього Порядку; надання платником податку копій документів, які складені з порушенням законодавства.

Суд апеляційної інстанції прийшов до висновку, що підприємством при наданні пояснень контролюючому органу не подано документів, що підтверджують місце відправки, обсяг та якість товару, тоді як надані документи, не можуть бути належними доказами протиправності винесення оскаржуваних рішень. Факт подання додаткових документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування, до контролюючого органу позивачем не доведено.

При цьому, суд апеляційної інстанції вказав, що здійснення контролюючим органом реєстрації інших податкових накладних, сформованих за результатом виконання умов до Договору поставки №КЮ/1109-01 від 11.09.2017, не є беззаперечним доказом протиправності оскаржуваних рішень, оскільки реєстрація інших податкових накладних не має наслідком реєстрацію накладних у спірному випадку.

За таких обставин, суд апеляційної інстанції визнав помилковими висновки суду першої інстанції щодо протиправності винесення контролюючим органом рішень від 04.06.2018 №760902/33008127 про відмову в реєстрації податкової накладної №4 від 10.10.2017 та від 06.06.2018 №765602/33008127 про відмову в реєстрації податкової накладної № 5 від 11.10.2017.

У справі № 0340/1777/18 постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 02 квітня 2019 року (<http://reestr.court.gov.ua/Review/82078979>) апеляційну скаргу ГУ ДФС України у Волинській області задоволено.Рішення Волинського окружного адміністративного суду від 23 жовтня 2018 року скасовано та прийнято нову постанову, якою в задоволенні адміністративного позову в частині визнання протиправними та скасування рішень комісії ДФС України від 26.03.2018 року №617003/41048714 та від 03.05.2018 року №676660/41048714 про відмову в реєстрації податкових накладних відмовлено.

Рішенням Волинського окружного адміністративного суду від 19 грудня 2018 року адміністративний позов задоволено; визнано протиправними та скасовано рішення комісії ГУ ДФС України у Волинській області від 26.03.2018 №617003/41048714 та від 03.05.2018 №676660/41048714 про відмову у реєстрації податкових накладних №557 від 30.11.2017 та №136 від 15.11.2017; зобов’язаноДФС України зареєструвати податкові накладні №557 від 30.11.2017 та №136 від 15.11.2017 в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Задовольняючи адміністративний позов, суд першої інстанції виходив з того, що позивачем було направлено на адресу Державної фіскальної служби копії первинних документів, про що свідчать повідомлення №77 від 22.03.2018 та №96 від 23.04.2018 щодо подачі документів про підтвердження реальності здійснення операцій по податкових накладних, реєстрація яких зупинена, відтак оскаржені рішення комісії ГУ ДФС України у Волинській області про відмову у реєстрації податкових накладних є незаконними та такими, що підлягають скасуванню.

Такі висновки суду першої інстанції на думку колегії суддів не відповідалифактичним обставинам справи та були помилковими, виходячи з наступного.

Розшифровка поданої для реєстрації в ЄРПН податкової накладної та відповідність її критеріям оцінки ступеня ризиків проводиться в автоматичному режимі, а критерії такої оцінки чітко вказуються в квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної, про що відповідно і було зазначено в квитанціях від 28.11.2017 №9251102534 та від 13.12.2017 за №9266481968.

Пунктом 14, 16 Порядку № 117 визначається перелік повного пакету необхідних документів, які мають бути подані платником для підтвердження реєстрації в ЄРПН податкової накладної, а викладеними нормами законодавчо-нормативних актів не передбачено конкретизувати в квитанції про зупинення реєстрації податкової накладної в ЄРПН необхідність подання того чи іншого первинного документу, це є відповідним обов’язком платника, а саме - надати повний пакет первинних документів для підтвердження реєстрації податкової накладної в ЄРПН.

Згідно із п. 21 Порядку №117 ненадання платником податку копій документів, визначених в Порядку №117, є підставою для прийняття комісіями контролюючих органів рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування.

Як видно з матеріалів справи, для реєстрації податкової накладної від 30.11.2017 №557 в ЄРПН позивачем, відповідно до повідомлення від 22.03.2018 №77 щодо подачі документів для підтвердження реальності операцій, не було надано додатків до договору від 22.08.2017 №ЦМ-24, що у відповідності до п. 2.5 цього договору становить його невід’ємну частину та не надано підтвердження здійснення оплати, зокрема відповідно до п. 4.4 договору від 22.08.2017 №ЦМ-24 в графі платіжного документа замовник обов’язково вказує такі реквізити: назва послуг, звітний період, номер і дату додатку до договору. Також, відповідно до пункту 3 Додатку № 1 до договору №ЦМ-24 оплата вартості послуг проводиться протягом 20-ти днів з моменту отримання актів приймання - передачі наданих послуг. Однак із наданої банківської виписки із рахунків від 23.11.2017 видно, що оплата здійснена згідно рахунків від 30.09.2017 за рах. №154 та від 31.10.2017 за рах. №293, тоді як надані акти приймання - передачі послуг датовані 30.11.2017.

Також, для реєстрації податкової накладної від 15.11.2017 №136 в ЄРПН позивачем, відповідно до повідомлення від 23.04.2018 №96 щодо подачі документів для підтвердження реальності операцій, не було надано додатків до договору від 01.02.2017 №ЦД-140, що у відповідності до п. 3.1 цього договору становить його невід’ємну частину, не надано документи підтвердження відповідності продукції , оскільки п. 3.3 Договору передбачена їх наявність, а також не надано первинних документів щодо постачання/придбання товарів/послуг, зберігання і транспортування, навантаження, розвантаження продукції, складські документи, в тому числі рахунки-фактури/інвойси. Пунктом 10.4 Договору передбачено обов’язкову умову для оплати поставленого товару, якою є наявність у покупця належним чином оформленої податкової накладної, видаткової накладної, а також іншої товаросупровідної документації.

Відтак, аналізуючи вищенаведене, колегія суддів дійшла висновку про те, що висновки відповідача щодо відмови у реєстрації податкових накладних відповідають вимогам Податкового кодексу України, наказу Міністерства фінансів України від 13.06.2017 року №567, Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних» від 29.12.2010 року №1246, Порядку зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в ЄРПН, відтак відсутні підстави для задоволення позовних вимог.

**3.2. Висновки та пропозиції**

Підсумовуючи проведене узагальнення у справах за адміністративними позовами з приводу визнання протиправними та скасування рішень Державної фіскальної служби України та територіальних управлінь ДФС України про відмову у реєстрації податкових накладних, можна зробити наступні висновки.

Із статистичних даних видно, що позовні вимоги були задоволені у 220 справах, що у процентному відношенні становить 91,7 %.

Вивчення судової практики та статистичних даних показує, що справи з приводу визнання протиправними та скасування рішень Державної фіскальної служби України та територіальних управлінь ДФС України про відмову у реєстрації податкових накладних в своїй більшості, вирішувались на користь позивачів, хоча є наявними і випадки відмови в задоволенні позовних вимог.

Відмовляючи у задоволенні подібних позовів, суди першої інстанції, з якими інколи погоджується апеляційна інстанція, виходять з правомірності прийняття оскаржуваного Рішення, оскільки позивачем, станом на час прийняття Рішення, не надано певних первинних документів, а подані є недостатніми для прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію такої ПН в ЄРПН.

Варто наголосити, що в рішеннях суду апеляційної інстанції, якими було задоволено позовні вимоги щодо визнання протиправними та скасування рішень Державної фіскальної служби України та територіальних управлінь ДФС України про відмову у реєстрації податкових накладних, зазначено, що висновки судів першої інстанції є помилковими, адже як слідує із змісту Квитанції та самого Рішення така відмова здійснена формально.

З метою сприяння у формуванні єдиного підходу до вирішення справ цієї категорії, однакового застосування законодавства при розгляді даних спорів, а також для усунення проблемних питань, найбільш характерних порушень чи неправильного застосування судами норм матеріального та процесуального права при вирішенні справ зазначеної категорії, суддямварто винести на нараді це питання для обговорення.

Також, часто позивачем заявляється позовна вимога про зобов'язання ДФС зареєструвати в ЄРПН ПН днем її подання.

Треба відмітити, що за змістом пункту 28 Порядку №117 податкова накладна/розрахунок коригування, реєстрацію яких зупинено, реєструється у день настання, зокрема, однієї з таких подій як набрання рішенням суду законної сили про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування у Реєстрі.

Аналогічні положення закріплені і в пункті 19 Порядку №1246 (в редакції з 24.03.2018), яким визначено, що податкова накладна та/або розрахунок коригування, реєстрацію яких зупинено, реєструється у день набрання рішенням суду законної сили про реєстрацію податкової накладної та/або розрахунку коригування (у разі надходження до ДФС відповідного рішення).

Вочевидь, через імперативність вказаних норм, заявлені позивачами подібні вимоги підлягають частковому задоволенню, шляхом зобов’язання ДФС зареєструвати в ЄРПН ПН без додатково зазначення про таку реєстрацію днем набрання судовим рішенням законної сили.

**Відділ судової статистики та узагальнення**

**судової практики Восьмого**

**апеляційного адміністративного суду**

**Перевірив**

**суддя Восьмого апеляційного**

**адміністративного суду Затолочний В.С.**