



Верховний  
Суд

ОГЛЯД  
судової практики  
Касаційного адміністративного суду  
у складі Верховного Суду  
щодо оцінки реальності  
господарських операцій

Рішення, внесені до ЄДРСР,  
за вересень 2018 року – червень 2023 року

## ЗМІСТ

<b>1. Превалювання сутності над формою</b>	<b>3</b>
1.1. Про забезпечення балансу приватних і публічних інтересів	3
1.2. Про наслідки господарських операцій в разі встановлення факту належності контрагента до категорії пов'язаних осіб	4
1.3. Про доведення нереальності господарських операцій	6
<b>2. Ділова мета</b>	<b>7</b>
2.1. Про причину (ділову мету) здійснення господарських операцій	7
2.2. Про операції, вчинені в межах господарської діяльності	8
2.3. Про ефективність витрат платника податку	10
2.4. Про принцип індивідуальної відповідальності платника податків	11
<b>3. Оцінка поведінки контрагентів</b>	<b>13</b>
3.1. Про нереальність господарських операцій	13
3.2. Про стан правосуб'єктності контрагентів	14
3.3. Про підтвердження фіктивності господарських операцій	15
3.4. Про нереальність господарських операцій	17
3.5. Про підтвердження нереальності господарських операцій	18
3.6. Про підтвердження реального характеру господарських операцій	20
3.7. Про відповідальність платника у разі недотримання податкового законодавства його контрагентами	21
<b>4. Оцінка первинних документів</b>	<b>23</b>
4.1. Про підтвердження здійснення господарських операцій	23
4.2. Про належність доказів реальності господарських операцій	24
4.3. Про правові наслідки господарських операцій у разі наявності кримінального провадження щодо контрагентів платника	26
4.4. Про достовірність доказів здійснення господарських операцій	27
4.5. Про індивідуальну відповідальність платника податків	29
4.6. Про правильність оформлення первинних документів на підтвердження факту здійснення господарських операцій	30
4.7. Про допустимість доказів факту проведення господарської операції	31

## 1. Превалювання сутності над формою

### 1.1. Про забезпечення балансу приватних і публічних інтересів

З метою забезпечення ефективного захисту прав, свобод та інтересів людини з огляду на принцип «превалювання сутності над формою» урахуються завдання судочинства та необхідність дотримання балансу публічних і приватних інтересів, тобто принципу пропорційності

04 вересня 2018 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув заяву платника про перегляд за нововиявленими обставинами постанови Верховного Суду від 20 червня 2018 року у справі № 826/5608/17 (провадження № Зн/9901/51/18) за позовом платника до Державної аудиторської служби України, за участі Публічного акціонерного товариства «Одеський припортовий завод», Компанії «Newscope Estates Limited» як третіх осіб, які не заявляють самостійних вимог на предмет спору на стороні позивача, про визнання протиправними та скасування висновків акту ревізії.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Платник оскаржив висновки контролюючого органу, викладені в акті ревізії фінансово-господарської діяльності Публічного акціонерного товариства «Одеський припортовий завод» у частині невідповідності собівартості продукції та її оплати згідно з контрактом на відповідну дату відвантаження. Заявником є особа, факт порушення прав якої шляхом розповсюдження недостовірної інформації, наявної в акті ревізії, встановлено та підтверджено рішенням, яке набрало законної сили у цивільній справі № 757/18923/16-ц.

Задовольняючи позовні вимоги, суди попередніх інстанцій вказали, що висновки в акті ревізії про перевищення собівартості реалізованої продукції не відповідають дійсності, оскільки ці висновки зумовлені неправильним підходом під час проведення перевірки щодо визначення сум фактично отриманих грошових коштів, для підрахунку яких брались не дати сплачування контрагентом Публічного акціонерного товариства «Одеський припортовий завод» ціни за контрактами, а дати відвантаження партій продукції. Оскільки за відповідними контрактами поставки продукції здійснювались на умовах 100 % передоплати, то еквівалент грошових коштів в національній валюті за партію продукції потрібно було розраховувати станом на момент зарахування коштів, а не на момент відвантаження продукції.

Скасовуючи рішення судів попередніх інстанцій, Верховний Суд виходив з того, що акт ревізії є документом інформаційно-аналітичного характеру, не несе та не може нести правових наслідків для платника та третіх осіб, посадових та службових осіб, оскільки залишився нереалізованим.

У заяві про перегляд за нововиявленими обставинами постанови Верховного Суду платник указав, що за наслідком розгляду цивільної справи № 757/18923/16-ц

встановлена недостовірність висновків акта ревізії, який став підставою для широкої дискримінаційної інформаційної кампанії щодо платника та третіх осіб у цій справі.

Верховний Суд задовольнив заяву про перегляд за нововиявленими обставинами, скасувавши постанову суду касаційної інстанції та залишивши чинним рішення судів попередніх інстанцій.

### ОЦІНКА СУДУ

З метою забезпечення ефективного захисту прав, свобод та інтересів людини з огляду на принцип «превалювання сутності над формою» ураховуються завдання судочинства та необхідність дотримання балансу публічних і приватних інтересів, тобто принципу пропорційності.

Істотність обставин щодо недостовірності висновків акта ревізії для розгляду справи полягає в тому, що фактично судовим рішенням, яке набрало законної сили, а також іншими доказами, наданими у справі, встановлено не просто відсутність фінансових правопорушень, виявлених контролюючим органом, але й доведено факт незаконного використання висновків акта перевірки та заподіяння реальних негативних правових наслідків для інших осіб.

Обставини, встановлені за наслідком розгляду заяви, не були відомі і не могли бути відомими на момент прийняття Верховним Судом оскаржуваного рішення, і свідчать про порушення контролюючим органом своїх владних управлінських функцій, недостовірність висновків, викладених в акті ревізії, а також використання таких висновків не у службових цілях, що спричинило порушення прав інших осіб.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 04 вересня 2018 року у справі № 826/5608/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/76273211>.

## 1.2. Про наслідки господарських операцій в разі встановлення факту належності контрагента до категорії пов'язаних осіб

На підставі принципу «превалювання сутності над формою» податкові наслідки господарської операції мають визначатись із застосуванням податкової реконструкції, з огляду на дійсні зміни майнового стану учасників операції

10 березня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Виробничо-будівельного колективного підприємства «Рассвет» на постанову Харківського апеляційного адміністративного суду від 06 липня 2016 року у справі № 816/1601/14 (провадження № К/9901/19799/18) за позовом Виробничо-будівельного колективного підприємства «Рассвет» до Кременчуцької об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Полтавській області про визнання протиправними та скасування рішень.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за наслідками перевірки платника встановив неправомірне формування витрат за наслідками придбання гранітних полірованих

плит у фізичної особи – підприємця з огляду на удаваний характер вчинених поставок, пов'язаність цих осіб та відсутність у фізичної особи – підприємця необхідних умов для провадження господарської діяльності. Не погоджуючись з висновками контролюючого органу, платник указав на правомірність формування витрат за наслідками господарських операцій з контрагентами, про що свідчать підтверджуючі документи.

Полтавський окружний адміністративний суд постановою від 28 квітня 2016 року задовольнив позов. Суд першої інстанції виходив із того, що укладення платником з фізичною особою – підприємцем договору купівлі-продажу товарно-матеріальних цінностей відповідає меті та змісту господарської діяльності платника, а факт приналежності фізичної особи до категорії пов'язаних не може впливати на право платника формувати дані податкового обліку.

Харківський апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції та відмовив у задоволенні позову. Суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що в разі невиконання податкового обов'язку будь-яким з учасників ланцюга поставки (контрольованого однією особою), у кінцевого набувача виникає необґрунтована податкова вигода як результат узгоджених дій афілійованих осіб.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржуване судове рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

У контексті визнання осіб пов'язаними враховується вплив, який може здійснюватися у зв'язку з володінням однією особою корпоративними правами інших осіб відповідно до укладених між ними договорів або за наявності іншої можливості однієї особи впливати на рішення, що приймаються іншими особами. Такий вплив враховується незалежно від того, чи здійснюється він особою безпосередньо і самостійно або спільно з пов'язаними особами. Здійснення господарських операцій між пов'язаними особами не утворює складу податкового правопорушення, оскільки в разі виконання кожним з учасників ланцюга такої поставки своїх податкових обов'язків, зважаючи на фактичну ціну продажу, недоїмка перед бюджетом за вказаними операціями не утворюється, що виключає наявність зловживань у сфері оподаткування в результаті виконання таких операцій.

У разі невиконання податкового обов'язку будь-яким з учасників ланцюга поставки (контрольованого однією особою), у кінцевого набувача виникає необґрунтована податкова вигода як результат узгоджених дій афілійованих осіб. У такому разі, з огляду на принцип превалювання сутності над формою, податкові наслідки господарської операції мають визначатись із застосуванням податкової реконструкції, виходячи з дійсних змін майнового стану учасників операції.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 10 березня 2020 року у справі № 816/1601/14 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88336240>.

## 1.3. Про доведення нереальності господарських операцій

З покликанням на принцип «превалювання сутності над формою» робиться аналіз випадків нереальності господарських операцій

10 квітня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у Полтавській області на Другого апеляційного адміністративного суду від 06 листопада 2019 року у справі № 440/1082/19 (провадження № К/9901/34286/19) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Квант Плюс» до Головного управління Державної фіскальної служби у Полтавській області про скасування податкових повідомлень-рішень.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки платника не встановив настання реальних змін майнового стану платника, з огляду на задеклароване придбання товарів і послуг у його контрагента. Наявна податкова інформація свідчить, що платник податків фактично не придбавав / не виробляв товари, їхнє походження невідоме, а тому реалізація таких товарів постачальником неможлива. Не погоджуючись з цими висновками, платник указав, що його витрати підтверджено належним чином складеними податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Полтавський окружний адміністративний суд рішенням від 10 липня 2019 року відмовив у задоволенні позову. Суд першої інстанції вказав, що платник не довів належного оформлення господарських операцій первинними документами, а відсутність у постачальника товарів / ненадання послуг, про реалізацію яких складено первинні документи, свідчить про необґрунтованість податкової вигоди набувача таких товарів / послуг.

Другий апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції, задовольнивши позов. Суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що суд першої інстанції, порушивши вимоги процесуального законодавства, піддав сумніву визнану сторонами у справі обставину щодо наявності первинних документів, складених на виконання господарських операцій платника з його контрагентом, а також не вжив заходів щодо витребування цих документів, що призвело до ухвалення незаконного рішення.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржуване судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Формування фінансових показників, які враховуються під час визначення оподаткованого прибутку підприємства, а також податкового кредиту для цілей визначення суми податкових зобов'язань з податку на додану вартість, має реалізовуватися тільки щодо фактичного здійснення господарських операцій, підтверджених належним чином оформленими первинними документами та іншими



обліковими документами, складання яких для оформлення конкретних операцій закріплено юридичними нормами.

Якщо господарська операція не відбулася або її зміст інший, ніж той, стосовно якого складені документи, відсутні підстави для відтворення фінансових показників операції в податковому обліку. Якщо операція відтворюється відповідно до її дійсного змісту, це відповідає принципу превалювання сутності над формою.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 10 квітня 2020 року у справі № 440/1082/19 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88706547>.

## 2. Ділова мета

### 2.1. Про причину (ділову мету) здійснення господарських операцій

Систематичний продаж алюмінієвої продукції за ціною, що формувалась без врахування витрат на придбання товарів і послуг для виробництва цієї продукції, та одержання внаслідок таких операцій збитків на значні суми – не може бути визнано економічно виправданим. Розумні економічні причини можуть бути наявними лише за умови, що платник має намір одержати економічний ефект у результаті підприємницької або іншої економічної діяльності, а невиключно чи переважно коштом відшкодування з бюджету податку на додану вартість

21 січня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Публічного акціонерного товариства «Запорізький виробничий алюмінієвий комбінат» на ухвалу Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду від 11 травня 2016 року у справі № 2а-0870/1161/11 (провадження № К/9901/26375/18) за позовом Публічного акціонерного товариства «Запорізький виробничий алюмінієвий комбінат» до Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників у м. Запоріжжі Міжрегіонального головного управління Державної фіскальної служби про скасування податкових повідомлень-рішень.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки встановив, що отриманий платником дохід від продажу готової продукції є нижчим ніж виробнича собівартість такої продукції, тому господарські операції з придбання товарів і послуг в сумі, що дорівнює сумі збитків, не були направлені на отримання доходу. Платник указав, що правомірно сформував кредит з податку на додану вартість, що підтверджується належним чином оформленою первинною документацією, зокрема податковими накладними, отриманими від постачальників. На переконання платника, відсутність чистого прибутку за результатами окремих господарських операцій не свідчить про порушення законодавства у сфері оподаткування та використання придбаних товарів і послуг не в межах господарської діяльності.

Запорізький окружний адміністративний суд постановою від 23 травня 2011 року, залишеною без змін ухвалою Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду, відмовив у задоволенні позову. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що платник неправомірно сформував податковий кредит для операцій з придбання товарів / послуг, які не використано в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржуване судове рішення – без змін.

## ОЦІНКА СУДУ

Як у договорах на реалізацію готової продукції, так і в договорах на придбання сировини необхідно враховувати вигідні ціни, особливо якщо придбання сировини відбувалось у період, коли платник був обізнаний про економічну ситуацію на ринку металів та ціни на енергоносії.

Систематичний продаж алюмінієвої продукції за ціною, що формувалась без врахування витрат на придбання товарів і послуг для виробництва цієї продукції, та одержання внаслідок таких операцій збитків на значні суми не може бути визнано економічно виправданим. Розумні економічні причини можуть бути наявними лише, якщо платник має намір одержати економічний ефект у результаті підприємницької або іншої економічної діяльності, а не виключно чи переважно коштом відшкодування з бюджету податку на додану вартість.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 21 січня 2020 року у справі № 2а-0870/1161/11 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87129616>.

## 2.2. Про операції, вчинені в межах господарської діяльності

Має існувати намір платника отримати відповідний економічний ефект. Господарська операція принаймні теоретично (за умови досягнення поставлених завдань) має передбачати можливість приросту або збереження активів чи їх вартості. З'ясування наміру платника на отримання економічного ефекту від господарської операції передбачає аналіз умов та обставин її здійснення

17 березня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників у м. Луганську Міжрегіонального головного управління Державної фіскальної служби на постанову Луганського окружного адміністративного суду від 17 червня 2014 року й ухвалу Донецького апеляційного адміністративного суду від 15 березня 2016 року (провадження № 812/9439/13-а) за позовом Приватного акціонерного товариства «Лисичанська нафтова інвестиційна компанія» до Спеціалізованої державної податкової інспекції з обслуговування великих платників у м. Луганську Міжрегіонального головного управління Державної фіскальної служби про скасування податкових повідомлень-рішень.



## ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки встановив неправомірне включення до складу податкового кредиту (який надалі вплинув на формування сум бюджетного відшкодування) податку на додану вартість, сплаченого в ціні придбаних товарів і послуг, не пов'язаних з господарською діяльністю платника. Контролюючий орган зробив такі висновки на підставі того, що господарська діяльність платника у період перевірки не була направлена на отримання доходу, оскільки не здійснювалось виробництво нафтопродуктів, а лише надавались послуги вартісного характеру з оренди приміщень, обладнання, земельної ділянки.

Не погоджуючись з висновками контролюючого органу, платник указав, що за період, який підлягав перевірці, не здійснювалась переробка нафти та виробництво і реалізація нафтопродуктів, а надавались послуги з оренди приміщення, обладнання, автотранспорту, водопостачання, електроенергії, теплоенергії та інші послуги, не пов'язані з основним видом діяльності. Платник поповнював власні оборотні кошти відповідно до умов укладених договорів коштом отриманих кредитів та фінансової допомоги, у результаті чого сплачував за отримані товари / роботи / послуги та формував податковий кредит, що складає передумови декларувати від'ємне значення з податку на додану вартість та для бюджетного відшкодування. Платник надав усю первинну документацію під час проведення перевірки.

Луганський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Донецького апеляційного адміністративного суду задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій установили, що на зберіганні в платника є залишок товарних продуктів нафтопереробки, у зв'язку з чим було укладено угоду на проведення аналізу нафтопродуктів перед їх відвантаженням, що є обов'язковою законодавчою умовою для їх реалізації. Суди дійшли висновку про протиправність оскаржуваних актів індивідуальної дії безвідносно до доводів про подвійне включення одних і тих самих сум до податкових повідомлень-рішень.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

## ОЦІНКА СУДУ

Якщо операція не зумовлена розумними економічними причинами (позбавлена ділової мети), то такі операції не є вчиненими в межах господарської діяльності, а отже, їхні наслідки не підлягають відображенню в податковому обліку.

З'ясування наміру платника на отримання економічного ефекту від господарської операції передбачає аналіз умов та обставин її здійснення. Економічний ефект не повинен полягати лише в зменшенні податкового навантаження на хоча б одного з учасників операції.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 17 березня 2020 року у справі № 812/9439/13-а можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/88245821>.

## 2.3. Про ефективність витрат платника податку

Вирішувати, які саме господарські операції потрібно здійснити в межах господарської діяльності, має сам платник, а економічна ефективність та доцільність витрат є якісним показником, який не впливає на податковий облік платника

21 липня 2020 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Приватного акціонерного товариства «Полтавський олійноекстракційний завод – Кернел Груп» на постанову Полтавського окружного адміністративного суду від 30 березня 2017 року й ухвалу Харківського апеляційного адміністративного суду від 07 червня 2017 року у справі № 816/191/17 (провадження № К/9901/39561/18) за позовом Приватного акціонерного товариства «Полтавський олійноекстракційний завод – Кернел Груп» до Головного управління Державної фіскальної служби у Харківській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки зменшив платнику суму від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на підставі того, що первинні документи (виписки банку) щодо перерахування страхових внесків за договором іпотеки не доводять зв'язок операції з господарської діяльності платника. У період перевірки платник не отримував страхового відшкодування та компенсації понесених витрат під час сплати страхових платежів, тому безпідставним є віднесення страхових платежів до адміністративних витрат на підставі договорів обов'язкового та добровільного страхування майна, що є предметом договору іпотеки за отриманими фінансовими послугами, без наміру отримання економічних вигод, компенсації понесених витрат. Платник не погодився з висновками контролюючого органу, оскільки поручився майном за зобов'язаннями іншого суб'єкта господарювання перед банківською установою та надав своє майно в іпотеку. Понесені платником витрати зі сплати страхових платежів були компенсовані у вартості замовлених послуг з переробки насіння соняшнику.

Полтавський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Харківського апеляційного адміністративного суду, відмовив у задоволенні позову. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що первинні документи (виписки банку) з перерахування страхових внесків по договору іпотеки не доводять зв'язок операції з господарською діяльністю платника та сформовані на підставі угод, оформлених з порушенням вимог статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Платіжні доручення щодо перерахування страхових премій (платежів) на підставі угод, не підписаних отримувачем страхових платежів, не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення бухгалтерського обліку навіть за наявності всіх реквізитів таких документів, закріплених чинним законодавством.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

## ОЦІНКА СУДУ

Неодмінною характеристикою господарської діяльності в податкових правовідносинах є її направленість на отримання доходу в грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах. Платник здійснює фінансово-господарську діяльність на власний ризик, а тому має право самостійно оцінювати її ефективність та доцільність, вирішуючи, які саме господарські операції необхідно здійснити для забезпечення своєї діяльності. Економічна ефективність витрат відображає лише ступінь умілості ведення господарської діяльності та є якісним показником, що не впливає на податковий облік платника.

Платник з метою складання податкового обліку, використовує дані щодо кожної окремої господарської операції. На підставі саме даних первинного обліку платник відносить суми до складу доходу (податкового зобов'язання) та витрат (податкового кредиту) в податковому обліку. Визначальною ознакою витрат та податкового кредиту є їхній зв'язок з господарською діяльністю платника.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 21 липня 2020 року у справі № 816/191/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/90590685>.

## 2.4. Про принцип індивідуальної відповідальності платника податків

Саме собою невиконання контрагентами своїх податкових обов'язків, відсутність за місцезнаходженням – не можуть бути безумовним свідченням відсутності ділової мети та/або обізнаність платника з протиправним характером діяльності його контрагентів та відповідно недостовірності задекларованих даних податкового обліку платника

19 червня 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Приватного акціонерного товариства «Миронівське хлібоприймальне підприємство» на постанову Київського апеляційного адміністративного суду від 24 жовтня 2017 року у справі № 810/1577/17 (провадження № К/9901/31399/18) за позовом Приватного акціонерного товариства «Миронівське хлібоприймальне підприємство» до Головного управління Державної фіскальної служби у Київській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

## ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки встановив порушення, що полягало у формуванні платником витрат для цілей оподаткування податком на прибуток та податкового кредиту з податку на додану вартість за наслідками господарських операцій з придбання сільськогосподарської продукції (зерна кукурудзи, сої, пшениці, ячменю, ріпака) на підставі договорів із контрагентами, діяльність яких мала ознаки фіктивного підприємництва, а всі первинні документи,

складені та видані від імені таких підприємств, були позбавлені юридичного значення. Не погоджуючись з висновками контролюючого органу, платник указав, що реальність господарських операцій з його контрагентами підтверджується належними первинними документами, що були надані до перевірки. На момент вчинення спірних операцій вказані контрагенти мали податкову та господарську правосуб'єктність.

Київський окружний адміністративний суд постановою від 13 липня 2017 року задовольнив позов. Суд першої інстанції вказав, що платник надав усі письмові докази, що свідчать про рух товару, використання його у господарській діяльності та реальність господарських операцій з контрагентами, які мали господарську та податкову правосуб'єктність.

Київський апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції та відмовив у задоволенні позову. Суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що надані платником документи не можуть вважатися первинними, оскільки підписані від імені особи, яка заперечує свою причетність до їх створення та фінансово-господарської діяльності. Відсутні контрагенти платника за місцем реєстрації, трудові та матеріально-технічні ресурси, основні фонди для здійснення господарських операцій.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасувавши оскаржуване судове рішення та залишивши чинною постанову суду першої інстанції.

### ОЦІНКА СУДУ

Правові наслідки у вигляді виникнення права платника податку на формування податкового кредиту та витрат настають лише у разі реального (фактичного) вчинення господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг) з метою їх використання у своїй господарській діяльності. Сутність таких господарських операцій має проявлятися в русі активів, зміні в зобов'язаннях чи власному капіталі платника, відповідати економічному змісту укладених платником договорів, що має підтверджуватись належним чином оформленими первинними документами.

Норми податкового законодавства не визначають обсяг матеріальних та/або трудових ресурсів у платника під час здійснення господарської діяльності як критерій правового статусу платника щодо отримання податкової преференції у формі податкової вигоди.

Саме собою невиконання контрагентами своїх податкових обов'язків, відсутність за місцезнаходження не можуть бути безумовним свідченням відсутності ділової мети та/або обізнаність платника з протиправним характером діяльності його контрагентів та відповідно недостовірності задекларованих даних податкового обліку платника. Лише сукупність обставин може свідчити на користь висновку про реальність або неможливість фактичного проведення господарських операцій.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 19 червня 2023 року у справі № 810/1577/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111663157>.

## 3. Оцінка поведінки контрагентів

### 3.1. Про нереальність господарських операцій

Норми податкового законодавства не узалежнюють достовірність даних податкового обліку платника від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів / робіт / послуг, призначених для використання у його господарській діяльності. Порушення постачальником товару / робіт / послуг у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства чи правил ведення господарської діяльності не може бути підставою для висновку про порушення покупцем товару (робіт, послуг) вимог законодавства щодо формування витрат чи податкового кредиту. Тому платник (покупець товарів / робіт / послуг) не повинен зазнавати негативних наслідків, зокрема, у вигляді позбавлення права на формування податкового кредиту, за можливу неправомірну діяльність його контрагента за умови, якщо суд не встановив фактів, які свідчать про обізнаність платника щодо такої поведінки контрагента та злагодженість дій між ними

12 жовтня 2022 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної податкової служби у Харківській області на рішення Харківського окружного адміністративного суду від 15 вересня 2020 року та постанову Другого апеляційного адміністративного суду від 11 листопада 2020 року у справі № 520/2388/2020 (провадження № К/9901/34366/20) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Гофропак ЛТД» до Головного управління Державної податкової служби у Харківській області про скасування податкових повідомлень-рішень.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки платника встановив, що у контрагента платника відсутня можливість фактичного здійснення господарських операцій з одержання товарів широкого асортименту, робіт, послуг для подальшого їх використання у власній господарській діяльності. Податковий орган указав на наявність інформації від слідчих і оперативних підрозділів та правоохоронних органів про невстановлення місцезнаходження платника за місцем реєстрації. Платник не погодився з висновками контролюючого органу та вказав, що було надано всі належні первинні документи на підтвердження здійснення господарських операцій з контрагентом.

Харківський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Другого апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що господарські операції платника з його контрагентами є реальними, підтверджуються належним чином оформленими бухгалтерськими та первинними документами



Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Вирок щодо посадової особи контрагента за статтею 205 Кримінального кодексу України, а також ухвала про звільнення особи від кримінальної відповідальності за цією статтею у зв'язку із закінченням строків давності не можуть створювати преюдицію для адміністративного суду, якщо тільки суд кримінальної юрисдикції не встановив конкретні обставини щодо дій чи бездіяльності платника. Такі вирок чи ухвала суду за результатами розгляду кримінального провадження мають бути оцінені адміністративним судом разом з наданими первинними документами та обставинами щодо наявності первинних документів, правильності їх оформлення, можливості виконання (здійснення) спірних господарських операцій, їхнього зв'язку з господарською діяльністю платника та можливого використання придбаного товару / робіт / послуг у подальшій діяльності.

Норми податкового законодавства не узалежнюють достовірність даних податкового обліку платника від дотримання податкової дисципліни його контрагентами, якщо цей платник (покупець) мав реальні витрати у зв'язку з придбанням товарів / робіт / послуг, призначених для використання у його господарській діяльності. Порушення постачальником товару / робіт / послуг у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства чи правил ведення господарської діяльності не може бути підставою для висновку про порушення покупцем товару / робіт / послуг вимог законодавства щодо формування витрат чи податкового кредиту. Тому платник (покупець товарів / робіт / послуг) не повинен зазнавати негативних наслідків, зокрема у вигляді позбавлення права на формування податкового кредиту, за можливу неправомірну діяльність його контрагента за умови, якщо суд не встановив фактів, які свідчать про обізнаність платника щодо такої поведінки контрагента та згадженість дій між ними.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 12 жовтня 2022 року у справі № 520/2388/2020 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106716430>.

### 3.2. Про стан правосуб'єктності контрагентів

Під час проведення господарських операцій платник може бути необізнаним стосовно дійсного стану правосуб'єктності своїх контрагентів і реально поставляти на їхню адресу товари, роботи чи послуги, попри те, що контрагенти, можливо, і мають наміри щодо порушення податкового законодавства

05 жовтня 2022 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Центрального міжрегіонального управління Державної податкової служби по роботі з великими платниками податків на рішення Окружного адміністративного суду м. Києва



від 27 квітня 2021 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 07 вересня 2021 року у справі № 640/12691/19 (провадження № К/9901/37079/21) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Луї Дрейфус Компані Україна» до Офісу великих платників податків Державної податкової служби про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки дійшов висновку про нереальність господарської операції платника з контрагентом з огляду на те, що контрагент платника не є виробником продукції, а лише придбавав її. Платник указав на безпідставність таких висновків та зазначив про наявність всіх підтверджуючих первинних документів за операціями з контрагентом.

Окружний адміністративний суд м. Києва рішенням, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновків, що контролюючий орган не навів достатніх доводів та не подав належних доказів, які б ставили під сумнів реальність виконання спірних господарських операцій, доводили б невідповідність цих операцій дійсному економічному змісту або засвідчили наявність інших обставин, що підтверджують недобросовісність платника та виключають право на формування податкового кредиту.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Підставою для донарахування платнику грошових зобов'язань може слугувати лише встановлення факту узгодженості дій платника з недобросовісними платниками (постачальниками) з метою незаконного отримання податкових вигод або обізнаності з такими діями постачальників чи сприяння ухиленню постачальниками товару у ланцюгу постачання від виконання податкових зобов'язань.

Під час проведення господарських операцій платник може бути і необізнаним щодо дійсного стану правосуб'єктності своїх контрагентів і реально поставляти на їхні адреси товари, роботи чи послуги, попри те, що контрагенти, можливо, і мають наміри порушити податкове законодавство.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 05 жовтня 2022 року у справі № 640/12691/19 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106666648>.

### 3.3. Про підтвердження фіктивності господарських операцій

Підставою для донарахування платнику грошових зобов'язань може слугувати лише встановлення факту узгодженості дій платника з недобросовісними платниками-постачальниками з метою незаконного отримання податкових вигод або його обізнаності з такими діями постачальників чи сприяння ухиленню

постачальниками товару у ланцюгу постачання від виконання податкових зобов'язань. Якщо матеріали справи таких доказів не містять, вирок не може слугувати єдиним належним доказом фіктивності спірних господарських операцій та не зумовлює правових наслідків для платника

06 жовтня 2022 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Східного міжрегіонального управління Державної податкової служби по роботі з великими платниками податків на рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 21 липня 2021 року та постанову Третього апеляційного адміністративного суду від 26 травня 2022 року у справі № 160/8965/19 (провадження № К/990/15937/22) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Металургійна транспортна компанія» до Східного міжрегіонального управління Державної податкової служби по роботі з великими платниками податків про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки платника щодо взаємовідносин останнього з контрагентами встановив порушення та зазначив, що на підставі вироку суду було визнано винною особу, яка здійснювала господарську діяльність від імені контрагента платника. Платник указав на безпідставність таких висновків та зазначив про наявність всіх підтверджуючих первинних документів за операціями з цим контрагентом.

Дніпропетровський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Третього апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що наявність вироку суду щодо засновника та директора автоматично не вказує на нереальність господарських відносин. Наявність вироку не нівелює первинні документи, не робить їх нечинними, особливо враховуючи наявність зареєстрованих податкових накладних та здійснення платником оплати за отримані товари.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

На правомірність формування платником податкового обліку за наслідками господарських відносин з контрагентом вказує отримання платником товарно-матеріальних цінностей у відповідних періодах, що підтверджується документами бухгалтерського та податкового обліку, зауваження до оформлення яких у контролюючого органу відсутні, якщо наявні у справі документи не містять жодних доказів наявності між платником та його контрагентом взаємоузгоджених зловмисних дій, спрямованих на порушення вимог податкового законодавства.

Підставою для донарахування платнику грошових зобов'язань може слугувати лише встановлення факту узгодженості дій платника з недобросовісними платниками-постачальниками з метою незаконного отримання податкових вигод або обізнаності з такими діями постачальників чи сприяння постачальниками

товару в ланцюгу постачання ухиленню від виконання податкових зобов'язань. Якщо матеріали справи таких доказів не містять, вирок не може слугувати єдиним належним доказом фіктивності спірних господарських операцій та не зумовлює правових наслідків для платника.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 06 жовтня 2022 року у справі № 160/8965/19 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106653153>.

### 3.4. Про нереальність господарських операцій

Правовідносини контрагента з третіми особами в ланцюгах постачання, з якими платник не вступав у господарські відносини, за відсутності інших об'єктивних та підтверджених даних про порушення податкового законодавства, не можуть бути самостійною та достатньою підставою для висновку про нереальність господарських взаємовідносин з безпосередніми контрагентами. Лише наявність або відсутність окремих документів, а так само які деякі помилки в оформленні, не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається існування фактичного руху активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника у зв'язку з провадженням господарської діяльності

01 лютого 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної податкової служби в Івано-Франківській області на рішення Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 14 грудня 2021 року та постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 12 травня 2022 року у справі № 300/1753/21 (провадження № К/990/24079/22) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Булат» до Головного управління Державної податкової служби в Івано-Франківській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган під час проведення перевірки платника встановив відсутність необхідних документів для підтвердження здійснення господарських операцій, обрив у ланцюгу постачання товарів і послуг контрагентів платника та наявність кримінальних проваджень, у яких згадуються ці контрагенти. Платник стверджував, що непідтвердження поставок по ланцюгу до товаровиробника не може бути підставою для позбавлення платника права на формування податкового кредиту, а всі фінансово-господарські операції з контрагентами відповідають меті діяльності підприємства, а надані під час перевірки документи підтверджують здійснення господарських операцій.

Івано-Франківський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду, частково задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що: операції з суб'єктами господарювання підтверджуються належними документами

первинного бухгалтерського та податкового обліку; види економічної діяльності контрагентів платника дозволяють здійснювати такі операції; наявна ділова мета; отримані товари, роботи та послуги були використані в господарській діяльності та отримано прибуток.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Правовідносини контрагента з третіми особами (у ланцюгах постачання), з якими платник не вступав у господарські відносини, самі по собі не можуть бути самостійною та достатньою підставою для висновку про нереальність господарських взаємовідносин платника з його безпосередніми контрагентами в разі відсутності інших об'єктивних та підтверджених даних про порушення платником податкового законодавства.

Невиконання контрагентом свого зобов'язання зі сплати податку до бюджету є підставою для відповідальності та зумовлює негативні наслідки саме щодо цієї особи. Зазначена обставина не є підставою для позбавлення платника права на формування кредиту з податку на додану вартість, якщо платник має всі документальні підтвердження розміру свого податкового кредиту та виконав усі встановлені законом умови щодо включення до складу податкового кредиту сум податку, сплачених в ціні придбаних товарів / робіт / послуг.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 01 лютого 2023 року у справі № 300/1753/21 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108752085>.

### 3.5. Про підтвердження нереальності господарських операцій

В акті перевірки мають бути наведені докази для підтвердження того, що укладаючи спірні договори, учасники відносин діяли з метою, яка завідомо суперечить інтересам держави та суспільства, якщо договори, укладені між платником і контрагентами, спрямовані на реалізацію підприємницької діяльності та пов'язані з рухом активів підприємств. Потрібно надати належні та допустимі докази: що фінансово-господарські операції між платником і контрагентами не були спрямовані на настання реальних наслідків фінансово-господарської діяльності; що оскаржувані податкові повідомлення-рішення було прийнято обґрунтовано, тобто з урахуванням усіх обставин справи, у межах повноважень та у спосіб, установлені Конституцією та законами України

28 лютого 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві на рішення Окружного адміністративного суду м. Києва від 25 листопада 2019 року та постанову Шостого апеляційного адміністративного суду від 27 січня 2020 року у справі № 640/16421/19 (провадження № К/9901/5883/20) за позовом Приватного акціонерного

товариства «Фундамент» до Головного управління Державної податкової служби у м. Києві, Державної податкової служби України про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган під час проведення перевірки, покликаючись на наявну інформацію щодо контрагентів платника та досліджені під час перевірки первинні документи, виявив відсутність виконання господарської діяльності платника з його контрагентами. Платник указав на безпідставність таких висновків та зазначив про наявність всіх підтверджуючих первинних документів за операціями з цим контрагентами.

Окружний адміністративний суд м. Києва рішенням, залишеним без змін постановою Шостого апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що в акті перевірки відсутні будь-які докази на підтвердження того, що укладаючи спірні договори, учасники відносин діяли з метою, яка є завідомо суперечною інтересам держави та суспільства, оскільки укладені спрямовані на здійснення підприємницької діяльності та пов'язані з рухом активів підприємств.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Інформація про порушення податкової дисципліни, допущені контрагентом платника або третіми особами у відносинах з цим контрагентом, не є свідченням нереальності господарських операцій за умови їх підтвердження належними і допустимими первинними документами як підставами формування бухгалтерського обліку. Безпідставними є доводи контролюючого органу про відсутність у контрагентів платника управлінського або технічного персоналу, оборотних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів, місцезнаходження майна, наявності трудових ресурсів та іншого майна, які економічно необхідні для виконання таких робіт, якщо не доведено неможливості контрагентів укласти договори в межах своєї господарської діяльності з іншими суб'єктами господарювання з метою виконання зобов'язань перед платником.

В акті перевірки мають бути наведені докази для підтвердження того, що укладаючи спірні договори, учасники відносин діяли з метою, яка завідомо суперечить інтересам держави та суспільства, якщо договори, укладені між платником і контрагентами, спрямовані на виконання підприємницької діяльності та пов'язані з рухом активів підприємств. Потрібно надати належні та допустимі докази: що фінансово-господарські операції між платником і контрагентами не були спрямовані на настання реальних наслідків фінансово-господарської діяльності; що оскаржувані податкові повідомлення-рішення було прийнято обґрунтовано, тобто з урахуванням усіх обставин справи, у межах повноважень та у спосіб, установлені Конституцією та законами України.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 28 лютого 2023 року у справі № 640/16421/19 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109259300>.



### 3.6. Про підтвердження реального характеру господарських операцій

Якщо джерело походження насіння соняшника не встановлено, то платник не навів обґрунтованих доводів щодо економічної та ділової доцільності придбання сільськогосподарської продукції у контрагентів-постачальників, які не є виробниками цієї продукції та не надали документи щодо походження насіння соняшника. Така оцінка документів здійснюється з урахуванням обставин щодо відсутності в платника належних для постачання насіння соняшника умов та ресурсів, необхідних площ земель сільськогосподарського призначення, обмеженої (недостатньої) чисельності працівників за умови відсутності офіційних даних щодо залучення працівників за цивільно-правовими угодами

05 травня 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної податкової служби у Дніпропетровській області на постанову Третього апеляційного адміністративного суду від 31 серпня 2021 року у справі № 160/15514/20 (провадження № К/9901/38688/21) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Торгова компанія „Золотий Дракон“» до Головного управління Державної податкової служби у Дніпропетровській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатом проведеної перевірки встановив, що надані документи платника містять недоліки, що свідчить про нереальність проведення господарських операцій платника з контрагентами. Попри відсутність земельних ділянок достатньої площі для самостійного вирощування соняшника, загальна кількість соняшника у виписаних підприємством податкових накладних на адресу платника склала 3484,73 тонни. Платник указав, що господарські операції мали реальний характер, підтверджуються належним чином оформленими первинними та іншими документами бухгалтерського і податкового обліку, які мають усі обов'язкові для таких документів реквізити. Укладаючи договори із зазначеними контрагентами-постачальниками, платник перевіряв їхню правоздатність, з'ясувавши, що вони зареєстровані як юридичні особи.

Дніпропетровський окружний адміністративний суд рішенням від 01 березня 2021 року відмовив у задоволенні позову. Суд першої інстанції дійшов висновку про відсутність необхідних умов для реального настання результатів господарської діяльності платника, оскільки у контрагентів-постачальників відсутнє майно, трудові ресурси, виробничо-складські приміщення, технічний персонал, основні фонди, виробничі активи, складські приміщення, засоби для транспортування та інше майно, яке економічно необхідне для здійснення господарських операцій у зазначених обсягах.

Третій апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції та прийняв нове про задоволення позову. Суд апеляційної інстанції постановив, що платник спростував належними та допустимими доказами



викладені в акті перевірки судження контролюючого органу про безтоварність операцій з придбання товару у зазначених контрагентів-постачальників. Такий висновок апеляційний суд зробив на підставі оцінки наданих платником господарських договорів, первинних документів, складених на господарські операції, вчинені у межах цих договорів та на підставі яких було сформовано дані бухгалтерського та податкового обліку платника.

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасувавши оскаржуване судові рішення та залишивши без змін рішення суду першої інстанції.

### ОЦІНКА СУДУ

Свідченням безтоварності операцій є: відсутність у постачальників фізичних (зокрема, земельних ділянок сільськогосподарського призначення достатньої площі для вирощування насіння в обсягах постачання), технічних, технологічних умов, кваліфікованого персоналу, об'єктивно необхідних для постачання насіння соняшника на адресу платника; відсутність у перевізників, зазначених у товарно-транспортних накладних, найманих працівників та транспортних засобів для здійснення перевезень; дефекти змісту первинних документів, виписаних на оформлення господарських операцій; відсутність реального (законного) джерела походження насіння, щодо постачання та перевезення якого складені документи (відсутнє дійсне формування цього активу).

Сертифікати якості (відповідності) не є первинними документами щодо господарської операції з придбання (постачання). У сукупності з іншими обставинами відсутність у платника сертифікатів якості (відповідності) насіння від виробника об'єктивно свідчать не на користь доводу платника податків про реальність господарських операцій. Указана обставина унеможливорює перевірку ланцюга постачання від контрагентів безпосередньо до платника. Правильність такого висновку підтверджує встановлена в рішенні обставина, що в контрагента платника податків немає земельних ділянок достатньої площі для самостійного вирощування соняшника, тоді як відповідно до договору цей контрагент зобов'язувався поставити платнику зерно соняшника власного виробництва.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 05 травня 2023 року у справі № 160/15514/20 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110678480>.

### 3.7. Про відповідальність платника у разі недотримання податкового законодавства його контрагентами

Покликання на недотримання контрагентами податкового законодавства не може слугувати одноосібною підставою для позбавлення платника податкової вигоди, оскільки відповідальність настає лише в разі доведення податковим органом недобросовісності дій платника, наміру останнього отримати необґрунтовану податкову вигоду шляхом змови та здійснення узгоджених, взаємозалежних, необумовлених ринковими механізмами дій суб'єктів (юридичних або фізичних

осіб), які керовані єдиним органом або особою з метою досягнення вигідних результатів для одного з суб'єктів оподаткування

23 травня 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної податкової служби у Луганській області на рішення Луганського окружного адміністративного суду від 08 вересня 2020 року та постанову Першого апеляційного адміністративного суду від 16 грудня 2020 року у справі № 360/1283/20 (провадження № К/9901/2056/21) за позовом Сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю «Агродвір» до Головного управління Державної податкової служби у Луганській області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки дійшов висновку, що платник задекларував суми податкового кредиту з податку на додану вартість за нереальними господарськими операціями. Платник указав, що неможливість зробити висновок про наявні трудові ресурси не є висновком про відсутність таких трудових ресурсів, а виявлені в документах недоліки є виявом надмірного формалізму контролюючого органу.

Луганський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Першого апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що контролюючий орган не надав суду належних та допустимих доказів, що фінансово-господарські операції не були спрямовані на настання реальних наслідків фінансово-господарської діяльності. Наявність або відсутність окремих документів, а також недоліки в їхньому оформленні не можуть бути підставою для висновку про відсутність господарських операцій та відмови у формуванні податкового кредиту, якщо з інших даних вбачаються зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі платника у зв'язку з його господарською діяльністю.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Покликання на недотримання контрагентами податкового законодавства не може слугувати одноосібною підставою для позбавлення платника податкової вигоди, оскільки відповідальність настає лише в разі доведення податковим органом недобросовісності дій платника, наміру останнього отримати необґрунтовану податкову вигоду шляхом змови та здійснення узгоджених, взаємозалежних, необумовлених ринковими механізмами дій суб'єктів (юридичних або фізичних осіб), які керовані єдиним органом або особою з метою досягнення вигідних результатів для одного з суб'єктів оподаткування.

Зворотне призвело б до неправомірного покладення на платника тягаря відповідальності за дії третіх осіб у багатостадійному господарському обороті.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 23 травня 2023 року у справі № 360/1283/20 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111036408>.

## 4. Оцінка первинних документів

### 4.1. Про підтвердження здійснення господарських операцій

Якщо господарська операція фактично не відбулася, то первинні документи, складені для оформлення такої операції, не відповідають дійсності та не можуть бути підставою для податкового обліку. Це відповідає вимозі статті 75 Кодексу адміністративного судочинства України щодо достовірності доказів. Принцип превалювання сутності над формою, згідно з яким операції обліковуються відповідно до їхньої сутності, а не лише зважаючи на юридичну форму, як принцип бухгалтерського обліку, закріплений у статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», так само характеризує і податковий облік

23 січня 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Офісу великих платників податків Державної податкової служби на рішення Запорізького окружного адміністративного суду від 19 червня 2019 року та постанову Третього апеляційного адміністративного суду від 15 січня 2020 року у справі № 280/1493/19 (провадження № К/9901/6706/20) за позовом Акціонерного товариства «Запорізький завод феросплавів» до Офісу великих платників податків Державної податкової служби про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган дійшов висновків про безтоварний зміст господарських операцій платника з придбання товарів і послуг у контрагентів-постачальників. Платник указав на індивідуальний характер відповідальності за податкове правопорушення та наголошував, що не повинен нести відповідальність за відсутність підтвердження постачання товару по всьому ланцюгу постачання та відповідати за здійснення господарських операцій особами, з якими у нього не було договірних відносин.

Запорізький окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Третього апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновків, що платник отримав економічні вигоди внаслідок придбання товарів та послуг, а висновки контролюючого органу про нереальний характер господарських операцій та про відсутність реального джерела походження товару вмотивовані покликанням не на факти порушень, а на відомості про третіх осіб, з якими платник не мав договірних відносин та за діяльність яких не несе жодної відповідальності.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

#### ОЦІНКА СУДУ

Установлюючи правило щодо обов'язкового підтвердження сум витрат та податкового кредиту, врахованих платником під час визначення зобов'язань

з податків на прибуток та на додану вартість, законодавець передбачає, що ці документи є достовірними, а операції, які вони підтверджують, дійсно відбулися. Господарські операції для визначення податкового кредиту та витрат мають бути фактично здійсненими та підтвердженими належним чином оформленими первинними документами, які відображають реальність таких операцій. Сума податку для включення до податкового кредиту має бути підтверджена, зокрема, податковою накладною, виписаною постачальником на операцію з постачання товару / послуг і зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Якщо господарська операція фактично не відбулася, то первинні документи, складені для оформлення такої операції, не відповідають дійсності та не можуть бути підставою для податкового обліку. Це відповідає вимозі статті 75 Кодексу адміністративного судочинства України щодо достовірності доказів. Такі вимоги однаковою мірою стосуються формування й інших показників податкового обліку, включаючи дохід і зобов'язання з податку на додану вартість за господарськими операціями, оскільки податковий облік, як і будь-який облік, обов'язковість якого встановлена законом, не може ґрунтуватися на недостовірних даних.

Принцип превалювання сутності над формою, згідно з яким операції обліковуються відповідно до їхньої сутності, а не лише зважаючи на юридичну форму, як принцип бухгалтерського обліку, закріплений у статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», так само характеризує і податковий облік.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 23 січня 2023 року у справі № 280/1493/19 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108806265>.

#### 4.2. Про належність доказів реальності господарських операцій

За відсутності доказів, які беззаперечно могли б свідчити про неможливість виконання господарської операції або про її невиконання контрагентами, платник не може бути позбавлений можливості відображення такої операції в податковому обліку. Податкова інформація в інформаційно-аналітичних базах, на підставі якої встановлено факти, які свідчать про нереальність здійснених господарських операцій, не є належним доказом у справі, оскільки не має статусу первинного документа, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, фінансової та іншої звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків

01 лютого 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної податкової служби у Львівській області на рішення Львівського окружного адміністративного суду від 27 липня 2022 року та постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 27 жовтня 2022 року у справі № 380/9660/21 (провадження № К/990/32941/22) за позовом Товариства

з обмеженою відповідальністю «Пашниця торг» до Головного управління Державної податкової служби у Львівській області про визнання протиправними та скасування рішень, зобов'язання вчинити дії.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки встановив, що господарські операції у контрагентів платника не мають реального характеру, у видаткових накладних не зазначено місця їх складання, не ідентифіковано підпис особи покупця, не зазначено номеру серії довіреностей, не підтверджено транспортування зернових від постачальника покупцю, не підтверджено реального (законного) джерела походження товару за ланцюгом постачання, відсутні трудові ресурси та документальне підтвердження значних обсягів зберігання. Платник указав, що господарські операції між ним та його контрагентами реальні та підтверджуються первинними документами, які долучені до матеріалів справи та відповідають вимогам чинного законодавства.

Львівський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що наявними у справі доказами підтверджується фактичний рух активів та зміни у власному капіталі платника у зв'язку зі здійсненням господарської операції з контрагентами.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Платник не може нести відповідальність за невиконання його контрагентами своїх зобов'язань, оскільки поняття «добросовісний платник», яке вживається у сфері податкових правовідносин, не передбачає виникнення у платника додаткового обов'язку з контролю за дотриманням його постачальниками правил оподаткування. Платник не наділений повноваженнями податкового контролю для виконання функцій, покладених на податкові органи, а тому не може володіти інформацією щодо виконання контрагентом податкових зобов'язань. За умови невстановлення податковим органом наявності замкнутої схеми руху коштів, яка б могла свідчити про узгодженість дій платника та його постачальників для одержання незаконної податкової вигоди, платник не може зазнавати негативних наслідків внаслідок діянь інших осіб. Такі дії перебувають поза межами впливу платника.

За відсутності відповідних доказів, які беззаперечно могли б свідчити про неможливість виконання операції або про її невиконання контрагентами, платник не може бути позбавлений можливості відображення такої операції у своєму податковому обліку.

Податкова інформація є лише підставою для поглибленої документальної перевірки платників на предмет фактичності правовідносин між ними. Наявна в контролюючого органу податкова інформація в інформаційно-аналітичних базах, на підставі якої встановлено факти, які свідчать про нереальність потенційно здійснених господарських операцій платника з його контрагентами, зокрема,



за ланцюгом постачання, – не є належним доказом у справі, оскільки не має статусу первинного документа, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, фінансової та іншої звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків. Будь-яке автоматизоване зіставлення чи дані, отримані з автоматизованих систем контролюючого органу, не є належними доказами в контексті процесуального закону. Автоматизоване зіставлення задекларованих податкових зобов'язань та податкового кредиту не віднесено до засобів перевірки правильності та повноти визначення таких податкових зобов'язань, а тому здобуті таким чином докази не можуть визнаватись належними.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 01 лютого 2023 року у справі № 380/9660/21 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/108752157>.

### 4.3. Про правові наслідки господарських операцій у разі наявності кримінального провадження щодо контрагентів платника

Факт порушення кримінальної справи чи наявність обвинувальних вироків щодо посадових осіб суб'єктів господарювання не є беззаперечним фактом, що підтверджує відсутність реальних правових наслідків всіх господарських операцій, проведених між платником та контрагентами

15 лютого 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Володимир-Волинської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Волинській області на постанову Волинського окружного адміністративного суду від 06 квітня 2017 року й ухвалу Львівського апеляційного адміністративного суду від 28 вересня 2017 року у справі № 803/1810/16 (провадження № К/9901/41999/18) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Агро Фонд» до Володимир-Волинської об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Волинській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки платника встановив непідтвердження господарських операцій з контрагентом з підстав наявності недоліків у товарно-транспортних накладних, відсутності належних первинних документів і незначної кількості трудових ресурсів. Не погоджуючись з висновками контролюючого органу, платник указав, що суми витрат та податкового кредиту з податку на додану вартість були сформовані за реальними правочинами, пов'язаними з господарською діяльністю платника, що підтверджується належним чином оформленими первинними документами бухгалтерського та податкового обліку.



Волинський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Львівського апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що платник правомірно сформував витрати та податковий кредит з податку на додану вартість за господарськими операціями з контрагентом, оскільки господарські операції підтверджені належними первинними документами та спричинили зміни в структурі активів і зобов'язань платника і сприяли отриманню доходу, відбулися реальні зміни майнового стану платника. Протокол допиту особи, яка була директором контрагента платника в періоді здійснення оскаржуваних господарських операцій, як свідка не може бути доказом нереальності господарських операцій, оскільки підписання фінансово-господарських документів не заперечує ведення підприємством господарської діяльності та те, що підприємство займалося вирощуванням сільськогосподарських культур.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Факт порушення кримінальної справи чи наявність обвинувальних вироків щодо посадових осіб суб'єктів господарювання не є беззаперечним фактом, що підтверджує відсутність реальних правових наслідків всіх господарських операцій проведених платником податків та його контрагентами.

Вирок щодо посадової особи контрагента не може створювати преюдицію для адміністративного суду, якщо тільки суд кримінальної юрисдикції не встановив конкретні обставини щодо дій чи бездіяльності позивача. Такий вирок суду за результатом розгляду кримінального провадження підлягає оцінці адміністративним судом разом з наданими первинними документами та обставинами щодо наявності первинних документів, правильності їхнього оформлення, можливості здійснення господарських операцій, їхнього зв'язку з господарською діяльністю платника та можливого використання придбаного товару / робіт / послуг у подальшій діяльності.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 15 лютого 2023 року у справі № 803/1810/16 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109027286>.

#### 4.4. Про достовірність доказів здійснення господарських операцій

Контролюючий орган має навести доводи, що платник самостійно вніс до первинних документів недостовірну інформацію щодо придбаних товарів та/або щодо постачальників, а також обізнаність платника щодо недостовірності даних про постачальників товарів в первинних документах, на підставі яких було сформовано показники податкового обліку сум доходу та податкового кредиту

16 лютого 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Офісу великих платників

податків Державної податкової служби на рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 05 листопада 2018 року та постанову Третього апеляційного адміністративного суду від 03 грудня 2019 року у справі № 804/27/17 (провадження № К/9901/452/20) за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Сталь» до Офісу великих платників податків Державної податкової служби про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган дійшов висновків про безтоварний зміст господарських операцій платника з придбання товарів і послуг у контрагентів-постачальників. В акті перевірки були відсутні покликання на докази узгодженості дій платника з недобросовісними постачальниками або інші неправомірні дії з його боку. Платник указав, що придбане насіння соняшнику передав для переробки на нерафіновану соняшникову олію, послуги перевезення вантажів були використані в межах господарської діяльності для перевезення насіння соняшника до місця переробки, а придбана оргтехніка була включена до складу основних засобів та використовується в офісі підприємства.

Дніпропетровський окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Третього апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що платник надав господарські договори, первинні документи, складені на господарські операції, вчинені в межах цих договорів та на підставі яких було сформовано дані бухгалтерського та податкового обліку, які підтверджують реальність вчинення господарських операцій.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Якщо надані документи (договори купівлі-продажу та складського зберігання зерна, специфікації, акти здачі-прийняття робіт / послуг, складські квитанції, товарно-транспортні накладні, видаткові накладні, податкові накладні, платіжні доручення) відповідають вимогам, установленим правовими нормами, зокрема, статтю 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», щодо первинних документів і не викликають сумнівів щодо їхньої достовірності, то в сукупності з іншими доказами підтверджують здійснення господарських операцій.

Контролюючий орган має навести доводи, що платник самостійно вніс до первинних документів недостовірну інформацію щодо придбаних товарів та/або щодо постачальників, а також обізнаність платника щодо недостовірності даних про постачальників товарів в первинних документах, на підставі яких було сформовано показники податкового обліку сум доходу та податкового кредиту.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 16 лютого 2023 року у справі № 804/27/17 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109027265>.

## 4.5. Про індивідуальну відповідальність платника податків

Немає жодних підстав перекладати на платника відповідальність за внесення до первинних документів недостовірних даних іншою особою. Важливо враховувати фактичну можливість платника усвідомлювати той факт, що від імені задекларованого в первинних документах суб'єкта господарювання діють не уповноважені особи. Мають бути наявні докази того, що законними заходами добросовісний платник міг перевірити правдивість відповідних первинних документів, а також мав достатні підстави, діючи з належною обачністю, для обґрунтованих сумнівів у достовірності складених іншими особами первинних документів

24 березня 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної податкової служби у Запорізькій області на рішення Запорізького окружного адміністративного суду від 17 лютого 2020 року та постанову Третього апеляційного адміністративного суду від 23 вересня 2020 року у справі № 280/4830/19 (провадження № К/9901/32233/20) за позовом Військової частини Національної гвардії України до Головного управління Державної податкової служби у Запорізькій області про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки дійшов висновку про фіктивність господарських операцій, здійснених платником податків із контрагентом, у зв'язку з вироком суду у справі №331/1690/19, яким директора (засновника) контрагента платника податків визнано винним у вчиненні кримінальних правопорушень, передбачених нормами Кримінального кодексу України. Платник податків вказав на наявність всіх первинних документів, які підтверджують здійснення господарських операцій з контрагентом та свідчать про відсутність порушень податкового законодавства.

Запорізький окружний адміністративний суд рішенням, залишеним без змін постановою Третього апеляційного адміністративного суду позов задовольнив. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку щодо реальності господарських операцій та підтверджуються долученими платником податків належним чином оформленими копіями документів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення податкового обліку та які містять достатні дані про зміст господарських операцій та їх учасників, підтверджують фактичність здійснення таких операцій і господарський характер понесених за ними витрат.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Відповідальність, зокрема, за недостовірність відображених у первинних документах даних покладена саме на ту особу, яка склала та підписала

ці документи. Кожен з учасників господарської операції відповідає лише за власноручно внесені відомості до первинного документа. Немає жодних підстав перекладати на платника відповідальність за внесення до первинних документів недостовірних даних іншою особою. Інакше це буде суперечити принципу індивідуальної відповідальності та визначеним у статті 16 Податкового кодексу України обов'язкам платника, у яких не передбачено те, що останній має дбати про правомірність податкового обліку контрагента.

Важливо враховувати фактичну можливість платника усвідомлювати той факт, що від імені задекларованого в первинних документах суб'єкта господарювання діють неуповноважені особи. Мають бути наявні докази того, що законними заходами добросовісний платник податків міг перевірити правдивість відповідних первинних документів, а також мав достатні підстави, діючи з належною обачністю, для обґрунтованих сумнівів у достовірності складених іншими особами первинних документів. Інакше тлумачення норм податкового законодавства фактично перекладає обов'язок здійснення податкового контролю на самих платників.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 24 березня 2023 року у справі № 280/4830/19 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109820533>.

### 4.6. Про правильність оформлення первинних документів на підтвердження факту здійснення господарських операцій

Посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, їхній особистий підпис є обов'язковим реквізитом первинного документа, оскільки зазначення саме цієї інформації дає змогу ідентифікувати учасників господарських операцій

05 травня 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Головного управління Державної податкової служби у Миколаївській області (Головного управління Державної фіскальної служби у Миколаївській області як правонаступника) на постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 28 грудня 2020 року у справі № 1340/5998/18 (провадження № К/9901/6537/21) за позовом Приватного підприємства «Неллі» до Головного управління Державної фіскальної служби у Миколаївській області про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень.

#### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки платника дійшов висновку про фіктивний характер господарських операцій з контрагентами, які мають спільні ознаки, що характеризують їхню діяльність як фіктивну. Ці контрагенти не мали матеріально-технічних та трудових ресурсів, об'єктивно необхідних для ведення господарської діяльності в цілому. За результатами аналізу інформації з Єдиного реєстру податкових накладних не було встановлено придбання вказаними контрагентами-постачальниками товарів і послуг

відповідної номенклатури по ланцюгу постачання. Платник указав, що висновки контролюючого органу є необґрунтованими, оскільки господарські операції підтверджені належними та достатніми первинними документами і пов'язані з його господарською діяльністю.

Львівський окружний адміністративний суд рішенням від 05 червня 2019 року відмовив у задоволенні позову. Суд першої інстанції дійшов висновку, що господарські операції дійсно мали фіктивний характер.

Восьмий апеляційний адміністративний суд скасував рішення суду першої інстанції та задовольнив позов. Суд апеляційної інстанції вказав, що незазначення у видаткових накладних посадових осіб, відповідальних за здійснення господарських операцій, не дає можливості ідентифікувати учасників цих операцій, вказавши, що видаткові накладні містять усі інші реквізити первинного документа, визначені статтею 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Верховний Суд задовольнив касаційну скаргу, скасувавши оскаржуване судове рішення суду апеляційної інстанції та заливши чинним рішення суду першої інстанції.

### ОЦІНКА СУДУ

Посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення, їхній особистий підпис є обов'язковим реквізитом первинного документа, оскільки зазначення саме цієї інформації дає змогу ідентифікувати учасників господарських операцій. Якщо у всіх наданих платником видаткових накладних не зазначено посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, такий недолік має системний характер, то наведене в сукупності з іншими обставинами у справі об'єктивно ставить під сумнів правдивість інформації у видаткових накладних щодо зафіксованої в них господарської операції.

Суто лише покликання на відсутність у платника документів на перевезення придбаного товару не може бути достатньою підставою для позбавлення платника права на податковий кредит, якщо обставини у справі не викликають сумніву в тому, що поставка товару відбулася. Водночас якщо супровідні документи під час транспортування вантажу – товарно-транспортні накладні – відсутні чи оформлені неправильно, то, в разі іншого складу обставин у справі, це може свідчити проти факту поставки товару як підстави для збільшення суми податкового кредиту.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 05 травня 2023 року у справі № 1340/5998/18 можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/110678446>.

### 4.7. Про допустимість доказів факту проведення господарської операції

Узагальнена податкова інформація, зроблена за результатами податкового контролю щодо господарської діяльності контрагентів платника в контексті оцінки реальності господарських операцій не відповідає критерію юридичної значущості та не є допустимим і достовірним доказом у розумінні процесуального закону

19 червня 2023 року Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду розглянув касаційну скаргу Залізничної об'єднаної



державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Львівській області на постанову Львівського окружного адміністративного суду від 31 жовтня 2016 року й ухвалу Львівського апеляційного адміністративного суду від 31 січня 2017 року у справі № 813/4501/13-а (провадження № К/9901/31557/18) за позовом Приватного підприємства «Авто-драйв ойл» до Залізничної об'єднаної державної податкової інспекції Головного управління Державної фіскальної служби у Львівській області (Державної податкової інспекції у Залізничному районі м. Львова Львівської області Державної податкової служби як процесуального правонаступника) про визнання протиправними та скасування рішень і зобов'язання вчинити дії.

### ОБСТАВИНИ СПРАВИ

Контролюючий орган за результатами перевірки дійшов висновку про відсутність факту придбання платником товарів у контрагентів, що позбавляє його права на податковий кредит за такими операціями, а складені у межах таких операцій первинні та звітні документи – юридичного значення. Платник указав, що правомірно, відповідно до вимог податкового законодавства сформував податковий кредит за наслідками господарських операцій, реальність яких підтверджується належними первинними документами.

Львівський окружний адміністративний суд постановою, залишеною без змін ухвалою Львівського апеляційного адміністративного суду, задовольнив позов. Суди попередніх інстанцій дійшли висновку, що надані платником первинні документи щодо спірних операцій та встановлені актом перевірки обставини, що лягли в основу висновків про порушення податкового законодавства, допущені контрагентами підприємства. Порушення, допущені одним платником податків, за загальним правилом не впливають на права та обов'язки іншого платника.

Верховний Суд залишив касаційну скаргу без задоволення, а оскаржувані судові рішення – без змін.

### ОЦІНКА СУДУ

Узагальнена податкова інформація, зроблена за результатами податкового контролю щодо господарської діяльності контрагентів платника, має лише інформативний характер. Така інформація не відповідає критерію юридичної значущості та не є допустимим і достовірним доказом у розумінні процесуального закону, оскільки сама собою не доводить і не може свідчити про наявність податкових правопорушень саме підприємством.

Покликання контролюючого органу на таку інформацію як критерій оцінки реальності господарських операцій між платником та його контрагентами є безпідставними, якщо фактично надані платником до перевірки первинні документи не були проаналізовані в акті перевірки.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 19 червня 2023 року у справі № 813/4501/13-а можна ознайомитися за посиланням – <https://reyestr.court.gov.ua/Review/111629785>.



Актуальні правові позиції Верховного Суду щодо оцінки реальності господарських операцій. Рішення, внесені до ЄДРСР, за вересень 2018 року – червень 2023 року / Упоряд.: відділ забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду; відділ аналітичної та правової роботи Касаційного адміністративного суду департаменту аналітичної та правової роботи Апарату Верховного Суду / Відпов. за вип.: секретар судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів канд. юрид. наук Р. Ф. Ханова; науковий консультант відділу забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду канд. юрид. наук А. А. Барікова. Київ, 2023. – 33 стор.

**Застереження:** видання містить короткий огляд деяких судових рішень. У кожному з них викладено лише основний висновок щодо правового питання, яке виникло у справі. Для правильного розуміння висловленої в судовому рішенні правової позиції необхідно ознайомитися з його повним текстом, розміщеним у Єдиному державному реєстрі судових рішень.

Стежте за нами онлайн

 [fb.com/supremecourt.ua](https://fb.com/supremecourt.ua)

 [t.me/supremecourtua](https://t.me/supremecourtua)

 [@supremecourt\\_ua](https://@supremecourt_ua)