

Узагальнення

практики розгляду Київським окружним адміністративним судом впродовж 2017 року адміністративних справ з приводу дотримання вимог податкового законодавства, зокрема, зі спорів щодо реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних

Узагальнення здійснено згідно плану роботи Київського окружного адміністративного суду на перше півріччя 2018 року.

Об'єктом дослідження були судові рішення Київського окружного адміністративного суду, прийняті суддями упродовж 2017 року у справах з приводу дотримання вимог податкового законодавства, зокрема, зі спорів щодо реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Метою даного узагальнення є виявлення проблемних питань, що виникають під час розгляду та вирішення справ зазначеної категорії, найбільш характерних порушень чи неправильного застосування норм матеріального та процесуального права, що регламентують вирішення таких спорів, вивчення причин їх виникнення та виявлення шляхів їх усунення, а також забезпечення однакового та правильного застосування норм матеріального та процесуального права.

1. Судову практику досліджуваної категорії справ характеризують такі статистичні показники.

За період з 01.01.2017 по 31.12.2017 Київським окружним адміністративним судом розглянуто 138 справ та матеріалів позовних заяв, що стосуються дотримання вимог податкового законодавства, зокрема, зі спорів щодо реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

За результатами розгляду:

- постановлено 23 ухвалу про повернення позовної заяви;

- 43 справи розглянуто з ухваленням рішення суду, з них із задоволенням позову – 42;

- в одній справі постановлено ухвалу про залишення позовної заяви без розгляду.

Станом на 26.04.2018 в апеляційному порядку оскаржено 13 судових рішень КОАС, прийнятих за результатами розгляду справ зазначеної категорії.

За результатами розгляду апеляційних скарг, поданих на рішення КОАС, за наявною у суді інформацією станом 26.04.2018 суд апеляційної інстанції скасував одне судові рішення та одне судові рішення залишив без змін.

Співвідношення скасованих та змінених рішень до загальної кількості оскаржених рішень зазначеної категорії становить 7.7%.

2. Аналіз судової практики показав, що у переважній більшості спори з приводу дотримання вимог податкового законодавства стосувались звернень платників податків з вимогами про визнання протиправними та скасування рішень Державної фіскальної служби України, якими контролюючий орган відмовляв у реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування до них у Єдиному реєстрі податкових накладних (61 з 67 позовних заяв або 91%).

Решта справ зазначеної категорії стосувалась скарг платників податків на податкові повідомлення-рішення, якими контролюючий орган визначав податкові зобов'язання та/або штрафні санкції за недотримання вимог податкового законодавства.

Беручи до уваги, що обсяг справ, які не стосувались рішень Державної фіскальної служби України про відмову у реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування до них у Єдиному реєстрі податкових накладних, недостатній для систематизації та виокремлення певних закономірностей чи проблемних питань, дослідження буде зосереджене на справах, що виникли у відносинах, пов'язаних з реєстрацією податкових накладних у ЄРПН.

Правовідносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів врегульовано Податковим кодексом України, яким визначено вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Відповідно до пункту 201.10 статті 201 Податкового кодексу України при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку – продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою.

Податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних 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 Єдиному реєстрі податкових накладних 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.

Механізм внесення відомостей, що містяться у податковій накладній та/або розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до неї, до Єдиного реєстру податкових накладних визначено у Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних, що затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1246 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 26.04.2017 № 341) (*далі також – Порядок ведення ЄРПН*).

Пунктом 5 Порядку ведення ЄРПН передбачено, що податкова накладна та/або розрахунок коригування приймаються до Реєстру у разі дотримання вимог, установлених пунктом 192.1 статті 192, пунктами 200-¹.3, 200-¹.9 статті 200-¹ та пунктами 201.1, 201.10 і 201.16 статті 201 Кодексу, а також з урахуванням Законів України «Про електронний цифровий підпис», «Про електронні документи та електронний документообіг» та Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами, затвердженого в установленому порядку.

Реєстрації підлягають податкові накладні та/або розрахунки коригування (у тому числі ті, що не надаються отримувачу (покупцю) товарів/послуг, складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, складені за операціями з постачання послуг нерезидентом) незалежно від суми податку на додану вартість в одній податковій накладній/розрахунку коригування.

Згідно з пунктом 12 Порядку ведення ЄРПН після надходження податкової накладної та/або розрахунку коригування до ДФС в автоматизованому режимі здійснюється їх розшифрування та проводяться перевірки, зокрема, щодо відповідності податкових накладних та/або розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків, достатнім для зупинення їх реєстрації відповідно до пункту 201.16 статті 201 Кодексу.

Системний аналіз викладених положень податкового законодавства дає підстави для висновку, що податкова накладна та процедура її реєстрації є ключовими елементами у механізмі реалізації платниками податків права на зменшення власних податкових зобов'язань з ПДВ на суму податку, що була сплачена постачальнику у складі вартості товарів або послуг.

При цьому реєстрації податкової накладної, як обов'язковій умові для віднесення покупцем товарів/послуг сплаченої у складі товарів або послуг суми ПДВ до податкового кредиту, передують процедура автоматизованого співставлення податкової накладної з визначеними у законі критеріями оцінки ступеня ризиків.

У разі відповідності податкової накладної/розрахунку коригування сукупності

критеріїв оцінки ступеня ризиків, реєстрація податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних може бути зупинена у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

У свою чергу Критерії оцінки ступеня ризиків, достатні для зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 13 червня 2017 року № 567 (далі - Критерії).

Цим же наказом затверджений вичерпний перелік документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - Перелік №567).

За змістом пунктів 1 та 2 Критеріїв, оцінка ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі - Реєстр) здійснюється ДФС шляхом проведення постійного автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних / розрахунків коригування цим Критеріям (далі - Моніторинг).

Моніторинг здійснюється ДФС на підставі аналізу даних звітних показників платника податку, наявної податкової інформації, а також інформації, поданої платником податку за формою згідно з додатком до цих Критеріїв, яка відображає специфіку господарської діяльності платника податку окремо за кожним видом економічної діяльності, якщо така інформація врахована комісією Державної фіскальної служби України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації (далі - Комісія ДФС).

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, яку (який) подано на реєстрацію в Реєстрі, у 1,5 раза 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, зазначеному у податкових накладних / розрахунках коригування, зареєстрованих з 01 січня 2017 року в Реєстрі, і переважання в такому залишку (більше 75% загального такого залишку для платників, у яких значення показника D становить більше 0,03; більше 60% - від 0,02 до 0,03; більше 50% - від 0,015 до 0,02; більше 40% - від 0,01 до 0,015, більше 30% - від 0,005 до 0,01, більше 20% - до 0,005) товарів з кодами згідно з УКТ ЗЕД, 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 Податкового кодексу України (далі - Кодекс), 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).

Підпунктом 201.16.1 пункту 201.16 статті 201 Податкового кодексу України передбачено, що у разі зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних 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. 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 Єдиному реєстрі податкових накладних, 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 Єдиному реєстрі податкових накладних.

Згідно з підпунктом 201.16.3 пункту 201.16 статті 201 Податкового кодексу України, письмові пояснення та/або копії документів, подані платником податків до контролюючого органу відповідно до підпункту 201.16.2 цього пункту, розглядаються комісією центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику.

Зазначена комісія приймає рішення про:

- реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних;

- відмову у реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Таким чином, умовою розблокування реєстрації податкової накладної, яка за результатами автоматизованого моніторингу була визнана такою, що відповідає критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, є подання платником податків документів, вичерпний перелік яких передбачений у згаданому наказі Міністерства фінансів України від 13.06.2017 № 567 .

У свою чергу вичерпний перелік підстав для прийняття комісією центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або про відмову в такій реєстрації встановлено у постанові Кабінету Міністрів України від 29.03.2017 №190.

Зазначеною постановою встановлено, що комісія Державної фіскальної служби (далі - комісія ДФС) приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або про відмову в такій реєстрації на підставі отриманих від платника податку на додану вартість відповідно до підпункту "в" підпункту 201.16.1 пункту 201.16 статті 201 Податкового кодексу України письмових пояснень щодо підтвердження інформації, зазначеної у податковій накладній/розрахунку коригування, та/або копій документів, які платник податку має право подати до органу Державної фіскальної служби протягом 365 календарних днів, що настають за датою виникнення податкового зобов'язання, відображеного у податковій накладній/розрахунку коригування.

Підставами для прийняття комісією ДФС рішення про відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування є:

- 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 Кодексу;

- ненадання платником податку копій документів відповідно до підпункту "в" підпункту 201.16.1 пункту 201.16 статті 201 Кодексу;

- 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.

Аналіз судової практики показав, що в усіх справах зазначеної категорії, розглянутих КОАС, реєстрація податкових накладних платників податків була зупинена у зв'язку з їх відповідністю критерію оцінки ступеня ризиків, що визначений у підпункті 1 пункту 6 Критеріїв.

При цьому в усіх розглянутих КОАС справах, контролюючий орган, розглянувши подані платником податків документи згідно з вичерпним переліком, приймав рішення про відмову у реєстрації податкової накладної у ЄРПН.

Аналіз судових рішень КОАС у даній категорії справ також показав, що в усіх справах контролюючий орган відмовляв платникам податків у реєстрації податкових накладних з підстав «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».

Як свідчать статистичні дані, у 2017 році в Київському окружному адміністративному суді склалась однакова практика розгляду справ зазначеної категорії, де переважали рішення про задоволення позовів платників податків про визнання протиправними та скасування рішень контролюючого органу, якими відмовлено у реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування (у 42 із 43 справ судом було прийнято рішення на користь платника податків).

Проаналізувавши зазначені рішення суду, можна виокремити такі мотиви, що стали підставою для задоволення вимог платників податків:

- оспорювані рішення контролюючого органу, будучи актами індивідуальної дії, не містять викладу обставин, на яких вони ґрунтуються. Зокрема, контролюючий орган, відмовляючи у реєстрації податкових накладних, не вказує на будь-які недоліки у документах, наданих платником податків на пропозицію контролюючого органу, як і не зазначає про недостатність поданих документів для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної;

- наявність у платника податків визначених у вичерпному переліку документів, що свідчать про реальність господарської операції, за наслідками якої було складено податкову накладну.

Характерним прикладом розгляду такого спору може бути справа №810/3700/17 за позовом ТОВ до Державної фіскальної служби України, у якому позивач просив суд визнати протиправним та скасувати рішення комісії ДФС України про відмову у реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних та зобов'язати Державну фіскальну службу України зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну.

У цій справі суд встановив, що між позивачем та його контрагентом був укладений договір підяду на виконання електромонтажних робіт по зовнішньому електроосвітленню та електропостачанню, на виконання якого контрагентом було перераховано на розрахунковий рахунок позивача авансовий платіж у розмірі 590000,00 грн., у тому числі ПДВ 98333,33 грн.

У день фактичного отримання коштів (авансового платежу) від контрагента, позивачем відповідно до пункту 201.10 статті 201 ПК України було належним чином оформлено та складено податкову накладну на суму 590000,00 грн., у тому числі ПДВ 98333,33 грн., яку засобами електронного зв'язку надіслано до ДФС для реєстрації.

Разом з цим реєстрацію вказаної накладної було зупинено, позаяк за результатами моніторингу було виявлено невідповідність обсягів постачання обсягам придбання по товарах згідно з УКТ ЗЕД: 42.22.

Одночасно з повідомленням про зупинення реєстрації податкової накладної позивачеві було запропоновано надати пояснення та/або копії документів, достатні для прийняття рішення про реєстрацію ПН/РК в ЄРПН відповідно до пункту "в" підпункту 201.16.1 пункту 201.16 статті 201 ПК України, вичерпний перелік яких встановлено наказом МФУ від 13.06.2017 №567 та/або Таблицю даних платника податків, яка передбачена пунктом 4 цього наказу.

Судом встановлено, що позивачем через сервіс «Електронний кабінет платника» на веб-сайті ДФС України було надіслано повідомлення щодо подачі документів про підтвердження реальності здійснення операцій по ПН/РК, реєстрація якої/го зупинено, розглянувши які робоча група ГУ ДФС у Київській області надала пропозицію щодо реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Проте за результатами розгляду наданих позивачем пояснень та документів Комісією Державної фіскальної служби України, яка приймає рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних або відмову в такій реєстрації, було прийняте рішення про відмову у реєстрації податкової накладної.

В якості підстави прийняття такого рішення відповідач зазначив про 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.

Спростовуючи висновок контролюючого органу, покладений в основу оспорюваного рішення, суд у вказаній справі виходив з того, що підстава, з якої контролюючий орган відмовив позивачеві у реєстрації податкової накладної, є комплексною та передбачає наявність окремо або у сукупності таких обставин:

- надання платником податку разом з поясненнями копій документів, які складені з порушенням законодавства;

- надання платником податку копій документів, які не є достатніми для прийняття комісією ДФС рішення про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування.

При цьому суд зазначив, що системний аналіз визначених у постанові КМУ від 29.03.2017 №190 підстав для відмови у реєстрації податкової накладної у ЄРПН у взаємозв'язку з визначеним у наказі МФУ від 13.06.2017 № 567 вичерпним переліком документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної в ЄРПН, дає підстави для висновку, що під «наданням платником податків документів, які є недостатніми для прийняття комісією ДФС рішення про реєстрацію податкової накладної», слід розуміти надання такого пакету документів, що не розкриває змісту та обсягу господарських операцій чи такого, що не дає змоги відслідкувати рух товарів (послуг) від постачальника до покупця.

Водночас така підстава для прийняття відповідачем рішення про відмову в реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування як надання платником податку копій документів, які складені з порушенням законодавства потребує зазначення комісією ДФС у відповідному рішенні документа (його реквізитів), що не відповідає вимогам закону із зазначенням у чому саме полягає така невідповідність (відсутність обов'язкових реквізитів тощо).

Суд у розглядуваній справі встановив, що в оспорюваному рішенні про відмову у реєстрації податкової накладної не зазначено, які саме документи, надані позивачем, були складені з порушенням законодавства та яких саме документів не вистачає для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної; ДФС України не наведені мотиви неврахування чи відхилення наданих позивачем пояснень та документів.

Спірним рішенням ДФС було відмовлено у реєстрації податкової накладної з

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

При цьому ДФС України лише процитовано норму законодавства без будь-якої конкретизації обставин: чи то надані позивачем копії документів складені з порушеннями вимог законодавства, а якщо так, то яких саме; чи то копії наданих документів є недостатніми для прийняття позитивного рішення, а якщо так, то яких саме документів згідно з Переліком №567 не надано; чи то існують обидві зазначені передумови для відмови у реєстрації.

У свою чергу судом встановлено, що надані позивачем згідно з вичерпним переліком первинні документи не містять дефекту форми, змісту або походження, які б у силу частини другої статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», пункту 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 №88, спричинили б втрату такими документами юридичної сили.

Судом також встановлено, що сукупність наданих первинних документів не дає підстав для сумніву щодо реального укладання договору підряду між позивачем та його контрагентом. При цьому, беручи до уваги, що податкову накладку позивачем було складено за фактом попередньої оплати будівельних робіт, наданий позивачем пакет документів був достатнім для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної.

Таким чином, зважаючи на наявність у позивача передбачених законодавством документів, які свідчать про проведення господарських операцій між ним та контрагентом, та на те, що такі документи були надані контролюючому органу, суд дійшов висновку що рішення про відмову у реєстрації податкової накладної є протиправним.

Тотожні висновки та правова позиція була висловлена в усіх інших справах зазначеної категорії, що були розглянуті Київським окружним адміністративним судом впродовж 2017 року.

2.1 Рішення суду не на користь платника податків було прийняте лише в одній справі (810/2945/17). При цьому підставою для відмови у задоволенні позову слугував висновок суду про відсутність предмету спору, позаяк станом на момент вирішення справи по суті контролюючий орган зареєстрував податкову накладну, реєстрацію якої було зупинено за наслідками моніторингу.

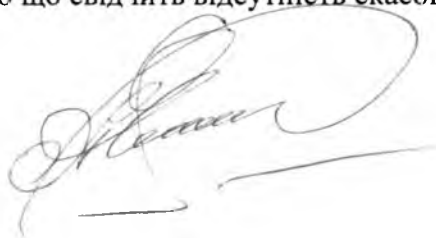
3. Рішення у справах зазначеної категорії в апеляційному порядку не скасовувались.

4. Висновки.

З урахуванням викладеного можна зробити висновок, що судді Київського окружного адміністративного суду у своїй правозастосовній діяльності дотримуються принципів адміністративного судочинства, зокрема, принципу законності, згідно з яким суд вирішує справи відповідно до Конституції, законів України та міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також застосовує інші нормативно-правові акти, прийняті відповідним органом на підставі, у межах повноважень та у спосіб, передбачені Конституцією та законами України.

Практика розгляду справ з приводу дотримання вимог податкового законодавства, зокрема, зі спорів щодо реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних у Київському окружному адміністративному суді є однаковою та відповідає практиці розгляду справ зазначеної категорії у судах апеляційної та касаційної інстанції, про що свідчить відсутність скасованих рішень у даній категорії справ.

Суддя Київського окружного адміністративного суду



А.М. Леонтович