***Огляд окремих правових позицій Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного суду за участю податкових органів***

**Визначений позивачем предмет позову такий як протиправність дій податкового органу щодо прийняття рішення про зупинення та відмову у реєстрації належить до юрисдикції адміністративних судів**

Підставою для часткового задоволення касаційної скарги ГУ ДПС у Запорізькій області стала обставина того, що визначений позивачем предмет заявленого позову такий як протиправність дій податкового органу щодо прийняття рішення про зупинення та відмову у реєстрації податкової накладної та зобов’язання податкового органу здійснити дії щодо такої реєстрації, свідчить про те, що даний спір з відносин публічно-правового характеру результат вирішення якого не впливає на розмір або склад ліквідаційної маси боржника, або на суб’єктний склад сторін та учасників у справі про банкрутство, їхні права, інтереси та (або) обов’язки, а отже цей спір належить до юрисдикції адміністративних судів.

Таким чином, Верховний Суд у складі судової палати для розгляду справ про банкрутство дійшов висновку, що заявлені у даній справі вимоги по суті є публічно-правовим спором про зобов’язання відповідачів вчинити дії з реєстрації податкової накладної у ЄРПН. При цьому, за наслідками вирішення даного спору не відбувається вплив ані на формування активів боржника (майно, майнові права), ані на суб’єктний склад сторін та учасників у справі про банкрутство, їхні права, інтереси та (або) обов’язки. Отже, цей спір належить до юрисдикції адміністративних судів і при цьому відсутні обставини, що зумовлюють розгляд даного спору в межах цієї справи про банкрутство у випадках передбачених ст.7 Кодексу України з процедур банкрутства.

 *(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/111121989*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/111121989?fbclid=IwAR0lnAl-nfKBHNugZ5N1KT-uu5EJyKRMiSg7lPAw_HxwiuY5u4WnP7skKtY)*, постанова Касаційного господарського суду Верховного Суду від 24.05.2023 у справі № 908/1957/20 (908/3544/21)).*

**Про визначення бази оподаткування податком на додану вартість**

Під час визначення бази оподаткування операцій з постачання продукції власного виробництва податком на додану вартість ураховується рівень звичайних цін на таку продукцію. База оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів / послуг (не враховуючи норми для окремих видів операцій) не може бути нижчою за звичайні ціни, що відповідають ринковим. Факт доведення реалізації самостійно виготовлених товарів / послуг за цінами, які не відповідають ринковим, має доводити особа, яка вважає, що ціна товарів / робіт / послуг, визначена сторонами договору, не відповідає ринковим. Обов’язок доведення невідповідності ціни договору рівню звичайних цін покладається на контролюючий орган.

Наявність реєстрації контрагента на час вчинення господарських операцій доводить наявність необхідного обсягу правосуб’єктності для здійснення таких операцій. Перевірка проведення такої реєстрації з дотриманням вимог законодавства перебуває поза межами можливого контролю платника.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/111108772*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/111108772)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 25.05.2023 року у справі
№ 200/465/21-а)*

**Про визначення критерію відмежування додаткового блага, наданого працівнику, від витрат платника – суб’єкта господарювання в межах його виробничої діяльності**

Критерієм відмежування додаткового блага, наданого працівникові, від витрат платника в межах його виробничої діяльності є те, хто саме є вигодонабувачем набутого блага.

Вартість послуг мобільного зв’язку, зокрема міжнародного роумінгу, що сплачує юридична особа за здійснення її працівниками виробничих телефонних розмов, не може бути додатковим благом у разі наявності документів, які підтверджують використання мобільного зв’язку лише у виробничих цілях.

*(https://reyestr.court.gov.ua/Review/111385002, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 06.06.2023 року у справі
№ 826/11941/16)*

**Про принцип індивідуальної відповідальності платника податків**

Правові наслідки у вигляді виникнення права платника на формування податкового кредиту та витрат настають лише в 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 платника під час здійснення господарської діяльності як критерій правового статусу платника щодо отримання преференції у формі податкової вигоди. Саме собою невиконання контрагентами своїх податкових обов’язків і неприсутність їх за місцезнаходженням не можуть вказувати на відсутність ділової мети та/або на обізнаність платника з протиправним характером діяльності його контрагентів, а також на недостовірність задекларованих даних податкового обліку. Лише сукупність цих обставин підтверджує висновок про реальність або неможливість фактичного проведення господарських операцій.

*(https://reyestr.court.gov.ua/Review/111663157, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 19.06.2023 року у справі
№ 810/1577/17)*

**Про подання звіту про контрольовані операції до контролюючого органу**

Для обрахунку загальної суми операцій з нерезидентом не має значення дата внесення країни реєстрації нерезидента до Переліку держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні або дата затвердження цього Переліку, якщо таке внесення або затвердження було здійснено у звітному періоді.

Складання та подання до контролюючого органу звіту про контрольовані операції за відповідний рік щодо господарських операцій з нерезидентом спростовують твердження платника про відсутність ознак контрольованої операції, оскільки його / її власними діями визнано факт існування обов’язку щодо подання такого звіту.

*(https://reyestr.court.gov.ua/Review/111663168, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 19.06.2023 року у справі
№ 810/4044/15)*

**Нарахування пені**

Верховний Суд зауважив, що відповідно до пп. 129.1.1 п. 129.1 ст. 129 Податкового кодексу України, нарахування пені розпочинається при нарахуванні суми грошового зобов’язання, визначеного контролюючим органом за результатами податкової перевірки, - починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати платником податків податкового зобов’язання, (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження);

Відтак, пеня нараховується при нарахуванні суми грошового зобов'язання, визначеного контролюючим органом за результатами податкової перевірки. Наявність цих обставин є обов'язковою умовою, за якої розпочинається процедура нарахування пені.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/114972682*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/114972682) *постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 13.11.2023 справа
№ 280/411/19).*

**Камеральною перевіркою охоплюються лише показники податкової звітності**

У контролюючого органу відсутні повноваження під час проведення камеральної перевірки досліджувати повноту нарахування і сплати позивачем податків, оскільки камеральною перевіркою охоплюються лише показники податкової звітності, у зв`язку з чим перевірка будь-яких інших відомостей перебуває поза межами даної перевірки.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/115146042*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/115146042)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 23.11.2023 у справі
№ 640/7643/21)*

**Скасування наказу не може призвести до відновлення порушеного права платника податків**

У разі якщо контролюючий орган був допущений до проведення перевірки на підставі наказу про її проведення, то цей наказ як акт індивідуальної дії реалізовано його застосуванням, а тому його оскарження не є належним та ефективним способом захисту права платника податків, оскільки скасування наказу не може призвести до відновлення порушеного права. Належним способом захисту порушеного права платника податків у такому випадку є саме оскарження рішення, яке може бути прийнято за результатами такої перевірки.

Неправомірність дій контролюючого органу при призначенні і проведенні перевірки не може бути предметом окремого позову, але може бути підставами позову про визнання протиправними рішень, прийнятих за наслідками такої перевірки.

 *(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/115146047*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/115146047)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 23.11.2023 у справі
№ 160/7797/23)*

**Щодо правомірності включення до плану-графіку перевірок**

Верховний Суд зауважив, що судами першої та апеляційної інстанцій не було надано належну правову оцінку всім доводам, викладеним у позовній заяві та відзивах проти позову, а також наведеним сторонами під час судового розгляду справи, та не було надано правової оцінки змісту сформованих позивачем позовних вимог та обраного ним способу судового захисту, що свідчить про порушення судами норм процесуального права, та в цілому призвело до ухвалення судових рішень, що не відповідають закону.

Суд касаційної інстанції виснував, що належним способом захисту прав платників податків є оскарження рішень контролюючого органу, прийнятих за результатами документальної планової перевірки, в тому числі з підстав порушення процедури її призначення та проведення, тобто, позивачем обрано неналежний спосіб захисту порушеного права у цій справі, отже, позовні вимоги задоволенню не підлягають.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/113935160*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/113935160) *постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 04.10.2023 справа
№ 480/12329/21)*

**Порушення правил проведення документальної планової виїзної перевірки**

Судом касаційної інстанції наголошено, що відповідачем не надано суду пояснень щодо підстав перенесення строків проведення перевірки та строку поновлення терміну проведення перевірки, а повідомлення позивача про вилучення правоохоронними органами первинних документів контролюючий орган отримав до початку проведення перевірки.

 Верховним Судом ураховано, що при оскарженні актів індивідуальної дії платник податків не позбавлений можливості посилатись на порушення контролюючим органом законодавства щодо проведення перевірки, якщо вважає, що вони зумовлюють протиправність такого рішення. Суд вважає, що встановлені судами обставини щодо протиправності проведення відповідачем перевірки, за наслідками якої і було прийнято оскаржувані акти індивідуальної дії, є достатніми для висновку про їх протиправність, а тому відсутня необхідність перевірки порушень позивачем, визначених в акті перевірки.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/114834941*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/114834941)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 10.11.2023 у справі
№ 540/778/19)*

**Анулювання ліцензії**

Колегія суддів дійшла висновку, що у справі, яка розглядається, заявником не доведено, а судом першої інстанції не встановлено і не підтверджено, у передбаченому процесуальним законом порядку, наявність підстав для застосування заходів забезпечення позову за заявою позивача.

Суд касаційної інстанції також звертає увагу на те, що позивачем у цій справі не доведено та документально не підтверджено обставини (матеріали справи не містять доказів), які б вказували на очевидну небезпеку заподіяння шкоди його правам та інтересам, які б унеможливили їх захист без вжиття відповідних заходів до ухвалення рішення чи які б свідчили про реальну загрозу невиконання чи ускладнення виконання можливого рішення суду про задоволення позов, як і не надано доказів можливості настання невідворотних наслідків для господарської діяльності позивача, зокрема: щодо кількості працівників, яких буде звільнено чи яким не можливо буде виплачувати заробітну плату; щодо наявності зобов`язань перед третіми особами, виконання яких буде ускладнено внаслідок анулювання ліцензії; обґрунтованого розрахунку можливих фінансових збитків тощо.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/114303205*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/114303205)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 19.10.2023 у справі
№ 440/9568/22)*

**Про відсутність ліцензії на оптову торгівлю пальним**

Судом касаційної інстанції зазначено, що контролюючим органом вірно встановлено здійснення платником податків оптової торгівлі пальним без наявності ліцензії на право здійснення оптової торгівлі пальним, за наявності місць оптової торгівлі пальним. У зв`язку з чим, податковим органом правомірно застосовується фінансова санкція у вигляді штрафу за порушення оптової торгівлі пальним та зберігання пального без наявності ліцензії.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/114062988*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/114062988) *постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 10.10.2023 справа
№ 500/1301/20)*

**Застосування реєстраторів розрахункових операцій**

Верховний суд засвідчив, що позивач за власні кошти придбав пальне (підакцизний товар) у постачальника, і за умовами договору став його власником. Незалежно від того, що пальне було доставлене за юридичною адресою іншого набувача товару, позивач залишався власником (зберігачем, розпорядником) пального до моменту його реалізації іншому набувачу.

Суб`єкт господарювання, який здійснив операції з реалізації (передачі, відпуску, відвантаження) підакцизних товарів (продукції), які перелічені в пп.14.1.212 пункту 14.1 статті 14 ПК України, зокрема, будь-які операції з передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України на підставі договорів комісії зобов`язаний у відповідності до вимог підпункту 212.3.4 пункту 212.3 статті 212 Податкового кодексу України, зареєструватись як платник акцизного податку. При цьому, платники акцизного податку (у розумінні пп.14.1.212 ПК України), які реалізують пальне (і комітент, і комісіонер), мають бути зареєстровані в контролюючих органах, як платники акцизного податку, зокрема у суб`єкта підприємницької діяльності, який передав пальне за посередницьким договором (на виконання договору комісії) іншому суб`єкту господарювання - комітенту, виник обов`язок щодо отримання ліцензії на право такої діяльності.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/114466474*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/114466474) *постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 26.10.2023 справа
№ 420/11327/21)*

**Використання платіжного терміналу**

Ключовим у цій справі є питання додержання позивачем проведення розрахункової операції в безготівковій формі з використанням електронного платіжного засобу платіжного терміналу та зберігання документів, які підтверджують облік даних підакцизних товарів, що знаходяться у місці продажу.

Щодо невідповідності фіскального чеку вимогам Положення про форму та зміст розрахункових документів, затвердженого [наказом МФУ від 21 січня 2016 року № 13](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2021_06_08/pravo1/RE28350Z.html?pravo=1) зі змінами, суд формулює таку правову позицію: суб`єкт господарювання при здійснені розрахункової операції в розрахунковому документі зазначає рядки 10-17, зазначені в пунктах 2, 4, 5 розділу ІІ Положення №13 лише у разі застосування під час проведення розрахунків електронного платіжного засобу (платіжної картки) платіжного терміналу, з`єднаного або поєднаного з реєстратором розрахункових операцій. У разі, якщо платіжний термінал не з`єднаний з РРО, господарюючий суб`єкт не зобов`язаний вказувати ці реквізити в розрахунковому документі. В такому випадку немає підстав розцінювати не відповідність (не роздрукування, не видача) розрахункового документу встановленим вимогам, як порушення п.п.1,2 [ст. 3 Закону № 265](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_779192/ed_2023_06_30/pravo1/Z950265.html?pravo=1#779192). Діючим законодавством не встановлено обов`язку використовувати лише платіжні термінали, з`єднанні або поєднанні з РРО/ПРРО.

Щодо відсутності документів, які підтверджують облік даних підакцизних товарів, суд зазначає, що податковим законодавством не передбачено норми, яка зобов`язує суб`єкта господарювання зберігати документи, які підтверджують походження товару, у місці реалізації товарів (послуг), а [закон](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2023_06_30/pravo1/Z950265.html?pravo=1) допускає ведення обліку товарних запасів як на складах, так і за місцем їх реалізації.

Відсутність деяких первинних бухгалтерських документів на місці реалізації товарів не підтверджує відсутності обліку товарів.

*(*<https://reyestr.court.gov.ua/Review/114662605> *постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від* 03.11.2023 *справа
№* 640/23582/21*)*

**Щодо реєстрації акцизного складу**

У разі недотримання хоча б одного із критеріїв, зазначених у абзаці шостому підпункту [14.1.6 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_25553/ed_2023_12_08/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#25553), для суб’єктів господарювання такі приміщення та/або території є акцизними складами, в тому числі і у випадку, коли вони використовують отримане пальне виключно для потреб власного споживання та не здійснюють операцій з реалізації та зберігання пального іншим особам.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/)*115666101 постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 14.12.2023 року у справі
№ 160/2020/22)*

**Інформація, яка міститься в інформаційних базах даних контролюючих органів носить інформативний характер**

Інформація, яка міститься в інформаційних базах даних контролюючих органів носить інформативний характер, не ґрунтується на безпосередньому аналізі первинних документів та не може бути самостійним та належним доказом в розумінні процесуального закону щодо наявності порушень податкового законодавства. При цьому Верховним Судом постійно наголошується про необхідність дослідження сукупності обставин справи та первинних документів, які можуть як підтверджувати, так і спростовувати реальність господарських операцій у конкретному спірному випадку. Такі обставини, зокрема як відсутність у контрагентів технічних, технологічних, трудових та інших ресурсів можуть свідчити на користь висновку про нереальність господарських операцій виключно за наявності підтвердження таких обставин належними, допустимими, достовірними, достатніми доказами та в сукупності з іншими встановленими обставинами, які також мають свідчити про безпідставність (неправомірність) формування даних податкового обліку.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/115453915*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/115453915)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 05.12.2023 у справі
 № 520/10927/22)*

**Відсутність документів фінансово-господарської діяльності**

Верховний Суд виснував, що позивачем не доведено наявності у контролюючого органу об`єктивних підстав для перенесення перевірки у зв`язку з повторною втратою документів позивачем; жодного інформування контролюючого органу відносно відновлення втрачених документів позивачем не проводилось, наказу щодо призначення комісії з метою встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх втрати, як і результату роботи комісії, оформленого відповідним актом, до контролюючого органу не надавалось.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/114029600*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/114029600)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 03.10.2023 у справі
№ 420/534/20)*

**Відсутність окремих документів, а так само помилки у їх оформленні не є підставою для висновку про відсутність господарської операції**

Сама по собі наявність або відсутність окремих документів, а так само помилки у їх оформленні не є підставою для висновку про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов`язаннях платника податків у зв`язку з його господарською діяльністю мали місце.

Суд також звертає увагу на висновки Великої Палати Верховного Суду, висловлені в постанові від 07 липня 2022 року у справі № 160/3364/19, зокрема, що платник податків не може бути обмежений у використанні первинного документа для цілей податкового обліку в тому разі, якщо безпосередньо він не вносив до такого документа неправдиві (недостовірні) відомості. Всі негативні наслідки, пов`язані з недостовірністю даних, зазначених у первинному документі, мають покладатися виключно на ту особу, яка їх внесла. Якщо іншою особою були внесені до документа відомості щодо учасника господарської операції, який має дефекти правового статусу, то добросовісний платник податків, який скористався відповідним документом для підтвердження даних свого податкового обліку, не може зазнавати жодних негативних наслідків у тому разі, якщо інші обставини, зазначені в первинному документі, зокрема рух відповідних активів, мали місце. При цьому має враховуватися реальна можливість платника податків пересвідчитися у тому, чи були достовірними відомості, що внесені до первинного документа його контрагентом.

А тому Суд не приймає до уваги посилання податкового органу на наявності недоліків у наданих первинних документах (товарно-транспортних накладних), оскільки зазначене повинне оцінюватися в сукупності з іншими обставинами справи. Перевагу необхідно надавати реальності здійснення господарської операції та її економічному змісту. Первинні документи повинні оцінюватися з урахуванням специфіки кожної господарської операції.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/115453986*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/115453986)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 06.12.2023 у справі
№ 320/15012/21)*

**Платник податків не повинен відповідати за податкову дисципліну своїх контрагентів**

Верховний Суд виснував, що норми податкового законодавства не ставлять у залежність достовірність даних податкового обліку платника податків 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 певними постачальниками 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 закону щодо формування витрат та податкового кредиту, тому платник податків (покупець товарів (робіт, послуг)) не повинен зазнавати негативних наслідків, зокрема у вигляді позбавлення права на формування витрат чи податкового кредиту, за можливу неправомірну діяльність його контрагента за умови, якщо судом не було встановлено фактів, які свідчать про обізнаність платника податків щодо такої поведінки контрагента та злагодженість дій між ними.

*(https://reyestr.court.gov.ua/Review/115630122, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного суду від 12.12.2023 у справі
№ 826/5959/18)*

**Про надання індивідуальної податкової консультації щодо оподаткування операцій резидентів України з ремонту рухомого майна, яке перебуває в територіальних водах України**

Колегія суддів касаційної інстанції погоджується з висновком суду апеляційної інстанції, що Кодекс торговельного мореплавства України не регулює питання оподаткування операцій резидентів України, що надають послуги з ремонту рухомого майна, яке перебуває в територіальних водах України, оскільки питання оподаткування регулюється Податковим кодексом України, який в даному випадку є спеціальним законом, що регулює податкові відносини.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/114202249*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/113308318)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 13.10.2023 року у справі
 № 815/5998/17)*

**Орендна плата за земельні ділянки**

Нарахування орендної плати повинно здійснюватися на підставі саме актуальних даних державного земельного кадастру. Для цього законодавець відповідним чином врегулював порядок обміну необхідною для цього інформацією між, зокрема, Держгеокадастром (його територіальними органами) і податковими органами.

За наведених обставин, доводи відносно того, що контролюючим органом в порушення приписів п. [288.1 ст. 288 ПК України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_19237/ed_2023_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#19237) визначено спірними податковими повідомленнями-рішеннями грошові зобов’язання з орендної плати за землю без урахування розміру орендної плати, встановленої договорами оренди вказаних земельних ділянок, у бік збільшення такої плати, без внесення відповідних змін до цих договорів оренди, є безпідставними.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/114166386*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/114166386)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 12.10.2023 у справі
№ 640/19134/19)*

**Про реєстрацію податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних**

Судами встановлено, що позивачем подано до Державної податкової служби України для проведення реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних податкову накладну, яка була доставлена до ДПС України, документ прийнято, проте відповідно до пункту [201.16 статті 201 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_21748/ed_2023_11_23/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#21748) реєстрацію зупинено. Платник податку, яким подано для реєстрації ПН/РК в Єдиному реєстрі податкових накладних, відповідає пункту 8 Критеріїв ризиковості платника податку та запропоновано надати пояснення та копії документів щодо підтвердження інформації, зазначеної в ПН/РК для розгляду питання прийняття рішення про реєстрацію/відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Отже, реєстрацію податкової накладної позивача зупинено з тих підстав, що платник податку, відповідає пункту 8 Критеріїв ризиковості платника податків. Запропоновано надати пояснення та/або копії документів, достатні для прийняття рішення про реєстрацію ПН РК в ЄРПН.

Крім того, встановлено, що позивачем на розгляд Комісії надано інший договір - №1912000138, який стосується вирощування сої, ніж той, про який зазначено в податковій накладній №1912000139 та який стосується вирощування кукурудзи та соняшнику.

Відтак, Комісією, на підставі вищенаведеного було встановлено невідповідність послуги, визначеної в податковій накладній, поданим документами на розгляд Комісії.

Отже, надані позивачем документи підтверджували фактичне здійснення операції з постачання кукурудзи та соняшника по договору купівлі, а не сої, як зазначено у накладній по іншому договору, тому показники цієї операції не були достатніми для реєстрації податкової накладної.

Крім того, у наданих податковому органу поясненнях позивач зазначав саме про поставку кукурудзи по договору купівлі, а не сої.

Отже, враховуючи встановлені обставини справи, Верховний Суд  погоджується з висновками  судів попередніх інстанції про те, що оскаржуване рішення про відмову у реєстрації податкової накладної,  з урахуванням наданих платником податків документів, прийнято в межах, на підставі, у спосіб та у формі, що передбачені діючим законодавством.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/)*115248166, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 28.11.2023 року у справі
№ 240/12027/21)*

**Про строки проведення та результати камеральної перевірки**

З урахуванням положень пункту 76.3 статті 76 ПК України встановлено такі строки для проведення контрольним органом камеральної перевірки за її предметом: 1) камеральна перевірка податкової декларації або уточнюючого розрахунку – протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, – за днем їх фактичного подання; 2) камеральна перевірка з інших питань – з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 цього Кодексу.
За змістом статті 76 ПК України камеральна перевірка, яку проводять упродовж 30 календарних днів, є обов’язковою і стосується всієї податкової звітності суцільним порядком на предмет арифметичного, методологічного та/або логічного зв’язку, узгодженості відповідних показників поточного періоду, їх зіставлення з показниками попередніх періодів (не лише щодо арифметичних помилок, а й логічного зв'язку та узгодженості показників поточного періоду з показниками попередніх періодів, які не було враховано). Відсутність або неправильне відображення окремих показників у податкових деклараціях не можна розглядати як арифметичну помилку, оскільки такі питання не охоплено камеральною перевіркою «з інших питань».

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/117694716*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/117694716)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 15.03.2024 у справі
№ 320/4840/22)*

**Щодо невід`ємної частини виробничого (технологічного) процесу виготовлення олії**

Судом касаційної інстанції зазначено, що сировинні втрати, які утворилась в результаті переробки давальницької сировини та які не перевищили меж гранично допустимих норм сировинних втрат, є невід`ємною частиною виробничого (технологічного) процесу виготовлення олії та безпосередньо пов`язані із здійсненням господарської діяльності Товариства, а тому в останнього не виникло обов`язку щодо визначення податкових зобов`язань з ПДВ на такі сировинні втрати на підставі пункту [198.5 статті 198 Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_15138/ed_2024_03_01/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#15138). Відповідно відсутній і обов`язок щодо складення та реєстрації в ЄРПН відповідних податкових накладних.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/117632890*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/117632890)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного суду від 13.03.2024 у справі
№ 440/8190/21)*

**Щодо правомірності прийнятих рішень, якими позивачу застосовано штраф за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних**

Верховним Судом зазначено, що з 27.05.2022 припинили застосовуватися положення законодавства щодо мораторію (зупинення) застосування штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) на період дії карантину, які поширювалися на правовідносини, що врегульовувались пунктом 52-1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України.

Законом України № 2260-IX від 12.05.2022 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану» було внесено зміни до підпункту 69.9 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України.

Відповідно до нової редакції цієї норми для платників податків та контролюючих органів зупинявся перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, крім дотримання строків реєстрації податкових накладних, розрахунків коригування до них в Єдиному реєстрі податкових накладних, подання звітності, у тому числі звітності, передбаченої пунктом 46.2 статті 46 ПК України, сплати податків та зборів платниками податків.

З 27.05.2022 пункт 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України доповнений підпунктом 69.1-1. Згідно з новими положеннями цього підпункту платники податку на додану вартість зобов`язані забезпечити у строки, встановлені підпунктом 69.1 цього пункту, реєстрацію податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, граничний термін реєстрації яких припадає на періоди, зазначені у підпункті 69.1 цього пункту, та уточнити (привести у відповідність) податковий кредит, задекларований платниками на підставі наявних у платника первинних (розрахункових) документів, з урахуванням даних податкових накладних та/або розрахунків коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Законом України від 13.12.2022 № 2836-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо сприяння відновленню енергетичної інфраструктури України» (набрав чинності 03.01.2023) підпункт 69.1 викладено в новій редакції, зокрема відповідно до абзаців третього - п`ятого цього пункту платники податків, які мають можливість своєчасно виконувати обов`язки, звільняються від відповідальності за несвоєчасне виконання таких обов`язків щодо:

реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних такими платниками податкових накладних та розрахунків коригування, дата складання яких припадає на період з 1 лютого по 31 травня 2022 року, за умови забезпечення їх реєстрації не пізніше 15 липня 2022 року;

реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних зведених податкових накладних та/або розрахунків коригування до таких зведених податкових накладних, дата складання яких припадає на період з 1 лютого по 31 травня 2022 року, складених за операціями, визначеними пунктом 198.5 статті 198 та пунктом 199.1 статті 199 цього Кодексу, за умови забезпечення їх реєстрації не пізніше 20 липня 2022 року.

З огляду на наведене вище правове регулювання спірних правовідносин колегія суддів Верховного Суду зазначає, що платник податків звільняється від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних в період дії мораторію, запровадженого пунктом 52-1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України, а саме з 01.03.2020 по 26.05.2022.

Отже, якщо податкові накладні/розрахунки коригування складені платником в період з 01 лютого по 31 травня 2022 року, а зареєстровані в ЄРПН з порушенням строку після 15 липня 2022 року, у контролюючого органу є підстави для застосування штрафних (фінансових) санкцій відповідно до пункту 120-1.1 статті 120-1 ПК України.

При цьому потрібно враховувати, що правові ситуації, які пов`язані з можливістю або неможливістю в період воєнного стану реєструвати податкові накладні, є за своєю суттю ідентичними як щодо податкових накладних, складених починаючи з лютого 2022 року, так і щодо тих, які були складені раніше, але не були своєчасно зареєстровані з огляду на надзвичайні обставини - ковідну пандемію та воєнний стан.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/117597924*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/117597924) *постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 12.03.2024 у справі
№ 160/13661/23)*

**Щодо порушення термінів реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних**

Колегією суддів зауважено, що визначальним критерієм, який має братися до уваги при вирішенні питання про відповідальність за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних після скасування з 27.05.2022 дії мораторіїв, є можливість виконання платником своїх зобов`язань. Позивач впродовж розгляду справи не доводив наявність обставин звернення Товариства до податкового органу з відповідною заявою на виконання положень Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов`язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України № 225 від 29.07.2022, будь-яких доказів на підтвердження існування таких обставин не надавав, підставами позову не визначав.

Колегія суддів Верховного Суду зазначає, що посилання на сам факт запровадження воєнного стану в Україні не може безумовно вважатись поважною причиною для звільнення від відповідальності за порушення строків реєстрації податкових накладних, норми пункту 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України передбачають звільнення від відповідальності, зокрема за порушення строків реєстрації податкових накладних, у разі відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов`язок, і за умови підтвердження неможливості виконання платником податків обов`язків в порядку, затвердженому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

*(https://reyestr.court.gov.ua/Review/118333556, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 11.04.2024 у справі
№ 380/14133/23)*

**Про обов’язок реєстрації акцизного складу**

Судом касаційної інстанції зазначено, що акцизним складом не є, зокрема, приміщення або територія, якщо пальне використовується лише для власних потреб і не здійснюються операції з його реалізації іншим особам; ємності для палива, які платник використовує як частину технологічного обладнання. Тому не є акцизним складом резервуари дизельного палива, які є частиною технологічного обладнання печей та ліній з виробництва порожнистого скла та не можуть бути технічно використані як відокремлені резервуари дизельного палива, на підставі приписів підпункту «г» підпункту 14.1.6 пункту 14.1 статті 14 ПК України.

Не є реалізацією пального операції з фізичної передачі (відпуску, відвантаження) пального на митній території України: у споживчій тарі ємністю до 5 літрів (включно), крім операцій з реалізації такого пального його виробниками; під час використання пального суб’єктами господарювання, які не є розпорядниками (пересувного) акцизного складу, що передано (відпущено, відвантажено) платником акцизного таким суб’єктам господарювання лише для потреб власного споживання чи промислового перероблення.

*(https://reyestr.court.gov.ua/Review/120465737, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 16.07.2024 у справі
№ 460/52841/22)*

**Щодо порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності, невиконання зобов`язань та порушення вимог валютного законодавства**

Судом касаційної інстанції зазначено, що датою зарахування валютної виручки вважається зарахування її на розподільчий рахунок. Подальший рух коштів з валютного на поточний рахунок юридичної особи, в тому числі і з використанням розподільчого рахунку, свідчить про використання коштів вже на території України і не може вважатись первинним надходженням коштів внаслідок виконання зовнішньоекономічних контрактів.

При цьому, незважаючи на те, що в умовах обов`язкового продажу іноземної валюти відповідно до законодавства клієнт не має можливості використовувати кошти з розподільчого рахунку, ці кошти належать клієнту, а операції по надходженню іноземної валюти на розподільчий рахунок відповідно до вимог П(С)БО 21 підлягають обліку на субрахунку 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті», передбаченого Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов`язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291, який призначений для обліку коштів в іноземній валюті, що підлягають розподілу або додатковому попередньому контролю, у тому числі сум коштів в іноземній валюті, що підлягають обов`язковому продажу відповідно до законодавства.

Датою виконання вимог статті 1 Закону України від 23.09.1994 № 185/94-ВР «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» є дата зарахування коштів на розподільчі рахунки позивача в уповноваженому банку.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/119502954*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/119502954)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 29.05.2024 у справі
№ 2040/8051/18)*

**Щодо порушення норм з регулювання обігу готівки**

Судом касаційної інстанції зазначено, що встановлені судами у даній справі обставини свідчать, що під час проведення документальної планової невиїзної перевірки податковий орган виявив факти проведення позивачем (в особах своїх працівників) готівкових розрахунків із юридичними особами та фізичними особами-підприємцями при придбанні товарів і послуг без отримання від продавців як таких розрахункових документів та отримання документів у вигляді товарних чеків, що за своїм змістом не відповідають ознакам даного виду розрахункового документу.

Відповідно до абзацу 6 статті 1 Указу Президента України від 12.06.1995 №436/95 «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання та обігу готівки» у разі порушення юридичними особами всіх форм власності, фізичними особами - громадянами України, іноземними громадянами та особами без громадянства, які є суб`єктами підприємницької діяльності, а також постійними представництвами нерезидентів, через які повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність, норм з регулювання обігу готівки у національній валюті, що встановлюються Національним банком України, до них застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафу - за проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документа (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового ордера, іншого письмового документа), який би підтверджував сплату покупцем готівкових коштів, - у розмірі сплачених коштів.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/119502954*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/119502954)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 20.06.2024 у справі
№ 812/193/18)*

**Щодо правомірності прийнятого податкового повідомлення-рішення, яким застосовано пеню за порушення термінів розрахунків у сфері зовнішньоекономічної діяльності**

Судом касаційної інстанції зазначено, що зі змісту статті 4 Закону № 185/94-ВР «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» вбачається, що строки, передбачені статтями 1 і 2 цього Закону або встановлені Національним банком України відповідно до статей 1 і 2 цього Закону, зупиняються і пеня за їх порушення в цей період не сплачується виключно у випадках звернення резидента до суду, Міжнародного комерційного арбітражного суду чи Морської арбітражної комісії при Торгово-промисловій палаті України.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/120381015*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/120381015)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 12.07.2024 у справі
№ 826/10658/17)*

**Включення до податкового кредиту в податковій декларації податку на додану вартість**

Аналіз правових норм дає підстави для висновку, що податковим (звітним) періодом, в якому у платника податку, який відповідно до норм Податкового кодексу України веде податковий облік за касовим методом, виникає право на податковий кредит, є період, в якому здійснюється оплата за товар (послугу) (або інші види компенсації їх вартості). Сума ПДВ, яка включається до податкового кредиту, повинна бути підтверджена податковою накладною, зареєстрованою в Єдиному реєстрі податкових накладних. Якщо податкова накладна зареєстрована своєчасно (відповідно до вимог пункту 201.10 статті 201 ПК), а оплату за товар (послугу) здійснено у межах 1095 календарних днів з дати складення податкової накладної, право на податковий кредит виникає в податковому (звітному) періоді оплати і діє до закінчення 1095 календарних днів; якщо ж оплату здійснено після 1095 календарних днів з дати складення податкової накладної - право на податковий кредит виникає в податковому (звітному) періоді, в якому здійснена оплата, а продовження строку не діє. У разі коли податкова накладна зареєстрована з порушенням строку реєстрації право на податковий кредит виникає: а) оплата здійснена до реєстрації податкової накладної в Єдиному реєстрі податкових накладних - в період реєстрації податкової накладної і діє до закінчення 1095 календарних днів з дня складення податкової накладної; б) оплата здійснена після реєстрації податкової накладної - в період оплати і діє до закінчення 1095 календарних днів з дня складення податкової накладної; в) оплата здійснена після реєстрації податкової накладної і після закінчення 1095 календарних днів - в період оплати, а продовження строку не діє.

За викладених обставин, встановлених у справі, суди попередніх інстанцій правильно застосували норми пункту 198.6 статті 198 Податкового кодексу України та дійшли обґрунтованого висновку, що у позивача, як підприємства, що застосовує касовий метод податкового обліку, право на податковий кредит за операціями з придбання товарів виникло з дати списання коштів з його банківського рахунку на користь постачальників, незалежно від дат складення податкових накладних, відтак позивач правомірно включив до податкового кредиту в податковій декларації податок на додану вартість.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/120247261*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/113246306)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 10.07.2024 у справі
№ 200/9065/19-а)*

**Щодо сутності принципу «витягнутої руки» в податковому законодавстві**

Верховним Судом зроблено висновок щодо сутності принципу «витягнутої руки» в податковому законодавстві, яка побудована за логікою «під час здійснення операції», тому для цілей трансфертного ціноутворення ціна повинна визначатися на дату здійснення контрольованої операції (дату переходу права власності на товар), а не на дату укладення зовнішньоекономічного договору. Вірне тлумачення пункту 39.3.3.3 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 Податкового кодексу України (далі - ПК України) полягає в порівнянні ціни контрольованої операції з ціною (діапазоном цін) співставних неконтрольованих операцій та проводиться на підставі наявної інформації на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату, яка визначається в залежності від конкретних умов, оскільки зміна в структурі активів та зобов`язань позивача відбулася саме в момент переходу права власності на товар. Тобто, позивач помилково прирівнює дату визначення ціни (підписання контракту) із датою здійснення контрольованої операції, оскільки Податковий кодекс України не ототожнює такі категорії, зокрема пункт 39.3.3.3 підпункту 39.3.3 пункту 39.3 статті 39 ПК України передбачає, що порівняння ціни контрольованої операції з ціною (діапазоном цін) співставних неконтрольованих операцій проводиться на підставі наявної інформації на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату.

Режим індивідуального ліцензування не встановлює ціноутворення у зовнішньоекономічних операціях, а встановлює певні заборони, обмеження або режими здійснення зовнішньоекономічних операцій з дозволу держави та не може вважатись джерелом інформації для встановлення цін контрольованих операцій принципу «витягнутої руки». Таким чином, позивачем безпідставно використано разову індивідуальну
ліцензію як джерело, для встановлення відповідності цін контрольованої операції принципу «витягнутої руки».

Зважаючи на вибірковий підхід позивача для побудови діапазону цін та ознаки операцій, наведених у фактографічній довідці, які підпадають під визначення контрольовані операції, контролюючий орган обґрунтовано не застосував ціни по операціях, наведених у «фактографічній довідці» для побудови ринкового діапазону цін співставних операцій.

За результатами розрахунків контролюючим органом встановлено заниження цін по окремим поставкам в контрольованих операціях, а саме ціни є нижчими ніж мінімальне значення ринкового діапазону цін.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/120350166*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/120350166)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 09.07.2024 у справі
№ 160/3387/22)*

**Додаткове благо**

Суди першої та апеляційної інстанції дійшли висновку, з яким погоджується Верховний Суд, що контролюючий орган приймаючі оскаржувані податкові повідомлення-рішення діяв у межах та у відповідності до вимог чинного законодавства, оскільки судами встановлено, що банком було здійснено прощення (анулювання) позивачу основної суми боргу (кредиту), а з метою оподаткування сума такого анульованого боргу вважається додатковим благом та включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу з урахуванням норм абзацу «д» підпункту 164.2.17 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України. Судами зазначено, що позивач отримавши дохід у вигляді суми боргу (кредиту), прощеної (анульованої) кредитором, не виконав встановленого законом обов`язку щодо подання до контролюючих органів декларації про майновий стан і доходи та самостійної сплати податку з доходів фізичних осіб за ставкою, визначеною пунктом 167.1 статті 167 Податкового кодексу України, а також - сплати військового збору. Крім того, суд апеляційної інстанції вказав про безпідставність посилання позивачем щодо незастосування судом першої інстанції положення пункту 8 підрозділу 1 розділу ХХ «Перехідних положень» Податкового кодексу України до спірних правовідносин.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/120697801*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/120697801)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 30.07.2024 у справі
№ 320/8116/20)*

**Щодо правомірності прийнятого рішення комісії з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування**

Судами встановлено, що позивачем подано до податкового органу для проведення реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної. Вказаний розрахунок був доставлений до контролюючого органу, документ прийнято, проте відповідно до пункту 201.16 статті 201 Податкового кодексу України реєстрацію зупинено. Платник податку, яким подано для реєстрації ПН/РК в Єдиному реєстрі податкових накладних, відповідає пункту 8 Критеріїв ризиковості платника податку та запропоновано надати пояснення та копії документів щодо підтвердження інформації, зазначеної в ПН/РК для розгляду питання прийняття рішення про реєстрацію/відмову в реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Отже, реєстрацію розрахунку коригування позивача зупинено з тих підстав, що платник податку, відповідає пункту 8 Критеріїв ризиковості платника податків. Запропоновано надати пояснення та/або копії документів, достатні для прийняття рішення про реєстрацію ПН/РК в ЄРПН.

Згідно витягу з протоколу комісії податкового органу по роботі з великими платниками податків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних причиною відмови в реєстрації розрахунку коригування стало ненадання жодного первинного документу (товарно-транспортної накладної на повернення продукції та оприбуткування її на складі), який би підтверджував повернення товару. Крім того не надано жодних розрахункових (платіжних) документів.

Верховний Суд погоджується з висновками судів попередніх інстанцій стосовно того, що подані позивачем документи не можуть вважатися достатніми для підтвердження операції та для реєстрації розрахунку коригування, виписаному позивачем на контрагента.

Посилання позивача на накладну на повернення, як доказу який засвідчує факт повернення товару є неприйнятним з огляду на приписи частини другої статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, за якою первинні документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов`язкові реквізити, зокрема: посади і прізвища (крім первинних документів, вимоги до яких встановлюються Національним банком України) осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Відсутність на вказаній накладній зазначених обов`язкових реквізитів доводить її невідповідність вимогам частини другої статті 74 та частини першої статті 94 Кодексу адміністративного судочинства України.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/120111895*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/120111895)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 02.07.2024 у справі
№ 440/5004/23)*

**Штраф за реалізацію пального без придбання ліцензії на право роздрібної торгівлі пальним**

У редакції постанови Кабінету Міністрів України від 18.03.2022 № 314 «Деякі питання забезпечення провадження господарської діяльності в умовах воєнного стану» (далі - Постанова № 314) (станом на момент подання позивачем декларації про провадження господарської діяльності) господарська діяльність з роздрібної торгівлі пальним не входила до переліку видів господарської діяльності, які не можуть провадитися на підставі подання декларації в умовах воєнного стану (додаток 2 до Постанови № 314).

Разом з тим, судами попередніх інстанцій установлено, що розпорядженням контролюючого органу позивачу, на підставі встановленого факту подання платником недостовірних даних у документах поданих разом із заявою на отримання ліцензії, анульовано ліцензію на право роздрібної торгівлі пальним. Дане розпорядження отримане позивачем, що підтверджується його підписом. Доказів скасування цього розпорядження до суду не надано. Тобто, позивач, знаючи про анулювання дії його ліцензії на право роздрібної торгівлі пальним, та користуючись Постановою № 314 здійснював роздрібну торгівлю пальним.

 *(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/120438502*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/120438502)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 17.07.2024 у справі
№ 600/3451/22-а)*

**Щодо правомірності визначення грошових зобов`язань з ПДФО та військового збору**

Верховний Суд погоджується із висновками судів попередніх інстанцій, що сума основного боргу (тіла кредиту), анульованого кредитором за його самостійним рішенням до закінчення строку позовної давності, відповідно до підпункту 164.2.17 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України (далі - ПК України) є додатковим благом, а тому підлягає включенню до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку, як і з твердженням про виконання банком свого обов`язку щодо повідомлення платника про прощення (анулювання) основної суми боргу, тобто дотримання умови, з якою положення підпункту «д» підпункту 164.2.17 пункту 164.2 статті 164 ПК України пов`язує обов`язок платника податків відобразити анульовану суму боргу у складі оподатковуваного доходу.

При цьому обґрунтованим є й відхилення судами доводів позивача про поширення на анульовану банком суму положень пункту 8 підрозділу 1 розділу ХХ «Перехідні положення» ПК України, адже, у даному випадку, відсутні відповідні умови (зміна валюти зобов`язання за кредитом з іноземної валюти у гривню та прощення розміру різниці, відповідно розрахованої), за яких застосовуються вказані положення законодавства.

У даному спорі відсутні також й передумови для застосування підпункту 165.1.59 пункту 165.1 статті 165 ПК України, у відповідності з яким до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу не включається сума, прощена (анульована) кредитором у порядку, передбаченому законом щодо реструктуризації зобов`язань громадян України за кредитами в іноземній валюті, що отримані на придбання єдиного житла (іпотечні кредити), адже в ході розгляду справи судами не встановлено наявності обставин, за яких діють вказані положення законодавства, зокрема прощення (анулювання) кредитором боргу у порядку реструктуризації зобов`язань.

 *(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/120067586*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/120067586)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 28.06.2024 у справі
№ 640/1123/19)*

**Датою зарахування валютної виручки вважається зарахування її на розподільчий рахунок**

Верховний Суд виснував, що датою зарахування валютної виручки вважається зарахування її на розподільчий рахунок. Подальший рух коштів з валютного на поточний рахунок юридичної особи, в тому числі і з використанням розподільчого рахунку, свідчить про використання коштів вже на території України і не може вважатись первинним надходженням коштів внаслідок виконання зовнішньоекономічних контрактів.

При цьому, незважаючи на те, що в умовах обов`язкового продажу іноземної валюти відповідно до законодавства клієнт не має можливості використовувати кошти з розподільчого рахунку, ці кошти належать клієнту, а операції по надходженню іноземної валюти на розподільчий рахунок відповідно до вимог П(С)БО 21 підлягають обліку на субрахунку 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті», передбаченого Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов`язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291, який призначений для обліку коштів в іноземній валюті, що підлягають розподілу або додатковому попередньому контролю, у тому числі сум коштів в іноземній валюті, що підлягають обов`язковому продажу відповідно до законодавства.

На підставі наведеного колегія суддів підтримує висновки суду апеляційної інстанції про те, що датою виконання вимог статті 1 Закону України від 23.09.1994 № 185/94-ВР «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» є дата зарахування коштів на розподільчі рахунки позивача в уповноваженому банку, а, отже, відповідачем доведено правомірність винесення такого рішення та доведено розмір визначеної пені за порушення строків розрахунків у сфері ЗЕД.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/119502954*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/119502954)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 29.05.2024 у справі
№ 2040/8051/18)*

**Про донарахування податкових зобов’язань у контрольованих операціях**

Суд касаційної інстанції дійшов до висновку, що стандарт якості ISO 3960:2007 регулює перекисне число в контексті оцінки якості високоолеїнової соняшникової олії. Оскільки в технічних умовах ТУ У15.4-00333581-001:2009 наведено два види високоолеїнової соняшникової нерафінованої олії (вищий та перший ґатунок), то ціна такого товару буде залежати від того, чи є олія вищого або першого ґатунку. Під час визначення податкових зобов'язань за контрольованими операціями необхідно враховувати не лише формальні технічні умови, але й реальні характеристики товару, які можуть впливати на його вартість. Неправомірним є врахування лише технічних умов без конкретних характеристик товару. Дотримання цих факторів забезпечує об’єктивну оцінку податкових зобов’язань та реалізацію принципу справедливості в оподаткуванні. Недоведення податковим органом, що всі контракти мали однакові характеристики товару, виключає можливість правомірного донарахування податкових зобов'язань щодо відповідних експортних операцій.

*(*[*https://reyestr.court.gov.ua/Review/121036484*](https://reyestr.court.gov.ua/Review/121036484)*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 15.08.2024 року у справі
№ 0840/4020/18)*

**Зупинений перебіг строків, визначених податковим законодавством не розповсюджуються на строки розрахунків за операціями, що врегульовано законодавством у сфері здійснення валютних операцій**

Суд касаційної інстанції дійшов до висновку, що спірні правовідносини є специфічними та врегульовані спеціальним Законом України № 2473-VIII від 28.06.2018 «Про валюту і валютні операції» (далі – Закон № 2473), і саме норми вказаного Закону № 2473 підлягають застосуванню, зокрема і в питанні нарахування пені за порушення строків розрахунків в іноземній валюті.

Тобто, на переконання Судової палати, у разі якби законодавець мав на меті звільнити суб`єктів господарювання від відповідальності шляхом не нарахування (не застосування) пені під час дії карантину (COVID- 19), відповідні зміни (чи обмеження в застосуванні) були б внесені саме до Закону України «Про валюту і валютні операції», проте таких змін внесено не було.

Відповідних змін до Закону України «Про валюту і валютні операції» в частині зупинення перебігу строків не вносилось.

Не зупинялись відповідні строки і нормативними документами Національного банку України, який відповідно до частини першої статті 13 Закону № 2473 встановлює граничні строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів.

Однак, як вже було зазначено Закон України «Про валюту і валютні операції» є спеціальним законом, який регулює, не сферу справляння податків і зборів, а сферу здійснення валютних операцій, валютного контролю та валютного нагляду, отже питання строків та відповідальності за їх порушення врегульовано саме зазначеним Законом, зміна положень якого здійснюється виключно шляхом внесення змін до цього Закону. При цьому якщо положення інших законів суперечать положенням Закону «Про валюту і валютні операції», застосовуються положення саме Закону «Про валюту і валютні операції».

Отже, підпункт 69.9 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України та Закон України «Про валюту і валютні операції», зокрема стаття 13, не є конкуруючими нормами, і те що підпункт 69.9 пункту 69 прийнятий пізніше у часі не є підставою для його застосування до спірних правовідносин.

Враховуючи вищезазначене, Судова палата з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов`язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду формулює такий правовий висновок.

Положення підпункту 69.9 пункту 69 підрозділ 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, яким зупинено перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не розповсюджуються на строки розрахунків за операціями з експорту та імпорту товарів, що врегульовано законодавством у сфері здійснення валютних операцій, валютного регулювання та валютного нагляду.

Також Верховним Судом зауважено, що введення воєнного стану в Україні не можна розцінювати як форс-мажорну обставину для не перерахування компанією контрагентом-нерезидентом на рахунки позивача коштів за поставлений товар в межах зовнішньоекономічних контрактів.

Доказів у вигляді відповідної довідки уповноваженої організації (органу) країни розташування сторони зовнішньоекономічного контракту або третьої країни, які б підтверджували виникнення та закінчення дії форс-мажорних обставин, що зумовили неможливість виконання своїх обов`язків за контрактом компанією контрагентом-нерезидентом матеріали справи не містять.

*(*<https://reyestr.court.gov.ua/Review/120872678>*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 23.07.2024 року у справі
№ 240/25642/22)*

**Щодо правомірності прийнятого рішення контролюючого органу про анулювання реєстрації платника податку на додану вартість**

З метою реалізації необхідних заходів щодо підтримки військових і правоохоронних підрозділів у відбитті збройного нападу російської федерації та забезпечення прав і обов`язків платників податків Верховна Рада прийняла [Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 3 березня 2022 року № 2118-IX](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2022_11_03/pravo1/T222118.html?pravo=1), який набрав чинності 7 березня 2022 року.

[Законом № 2118-IX](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2022_11_03/pravo1/T222118.html?pravo=1) підрозділ 10 [розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_20005/ed_2024_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#20005) доповнений пунктом 69.

Відтак, з набранням чинності [Законом № 2260-IX](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2022_05_12/pravo1/T222260.html?pravo=1) передбачене підпунктом 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу ХХ [Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2024_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1) звільнення від відповідальності поставлене в залежність від підтвердження у визначеному законодавством порядку можливості чи неможливості виконання платником податків обов`язку, зокрема, щодо дотримання термінів подання звітності.

[Наказом Міністерства фінансів України від 29 липня 2022 року № 225](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2023_10_05/pravo1/RE38303.html?pravo=1) затверджено Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов`язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 [розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an_20005/ed_2024_09_03/pravo1/T10_2755.html?pravo=1#20005), який зареєстрований у Міністерстві України 25 серпня 2022 року за № 967/38303.

У вказаний в оскаржуваному рішенні періоді та на час прийняття спірного рішення позивачем не подана заява до контролюючого органу про відсутність можливості подання звітності, відтак не вчинено обов`язкової дії, яка б звільняла позивача як платника податків від відповідальності за несвоєчасне виконання податкового обов`язку, зокрема щодо подання звітності.

Окрім того, Суд звертає увагу на те, що законодавець намагаючись пристосуватися до нинішніх умов життя вніс зміни до податкового законодавства України, які б дозволяли особам звільнятися від відповідальності за несвоєчасне виконання податкового обов`язку. В той же час вказана норма зобов`язує особу вчинити певну дію, подати відповідну заяву до контролюючого органу, чого позивачем зроблено не було.

Окрім іншого, позивач зазначає про те,  що ним не подавалася декларація з податку на додану вартість, у зв`язку з відсутністю уповноваженої особи на вчинення вказаних дій.

В той же час, ним здійснювалась господарська діяльність, зокрема реєструвалися податкові накладні, що навпаки свідчить про те, що позивач мав можливість подати декларацію з податку на додану вартість, або принаймні повідомити контролюючий орган про неможливість виконати свій обов`язок у встановлений законодавством строк.

Вказані вище обставини також підтверджують можливість Товариства дотриматися норм Порядку підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків обов`язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 29 липня 2022 року № 225](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2023_10_05/pravo1/RE38303.html?pravo=1) в частині повідомлення податкового органу про неможливість виконати свій обов`язок у встановлений законодавством строк

*(*<https://reyestr.court.gov.ua/Review/121675267>*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 17.09.2024 року у справі
№ 280/10300/23)*

**Обов’язковість оцінки судом впливу забезпечення позову на суспільні інтереси**

Верховний Суд виклав правовий висновок про те, що хоча негативні наслідки оскаржуваного розпорядження у вигляді зупинення діяльності, втрати прибутку вочевидь мають вплив на господарську діяльність, проте при застосуванні заходу забезпечення позову шляхом фактичного поновлення права суб’єкта господарювання на здійснення ліцензованої діяльності всупереч рішенню суб’єкта владних повноважень, яке ґрунтується на законі, суд має оцінювати співвідношення наслідків від вжиття таких заходів з тими негативними наслідками, які можуть настати в результаті продовження можливої протиправної діяльності ліцензіата, зокрема, виробництво фальсифікованого (необлікованого) пального, що може загрожувати загальносуспільним (загальнодержавним) інтересам.

 *(*<https://reyestr.court.gov.ua/Review/119534629>*, постанова Касаційного адміністративного суду у складі колегії суддів Верховного Суду від 05.06.2024 року у справі
№ 460зп-23/160)*