

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 18.04.2016 р. N 8631/6/99-99-10-01-04-25

Рішення про результат розгляду скарги

ДФС розглянуто скаргу товариства (далі - ТОВ, скаржник, платник податків) на податкове повідомлення-рішення Новгород-Волинської ОДПІ ГУ ДФС у Житомирській області від 25.12.2015 р.

У скарзі ТОВ не погоджується із зазначеним вище податковим повідомленням-рішенням (далі - ППР), вважає його необґрунтованим, безпідставним та таким, що не відповідає вимогам чинного законодавства, просить його скасувати, стверджуючи, що висновки акта перевірки не відповідають вимогам чинного законодавства.

Для розгляду скарги були використані копії: акта, ППР, рішення про результати розгляду первинної скарги та інших документів, що засвідчують обставини справи.

З матеріалів справи встановлено, що Новгород-Волинською ОДПІ ГУ ДФС у Житомирській області було проведено документальну позапланову виїзну перевірку ТОВ з питання дотримання вимог податкового законодавства з ПДВ щодо взаємовідносин з підрядником за період з 01.06.2015 р. по 30.06.2015 р., за результатами якої складено акт від 07.12.2015 р. (далі - акт перевірки).

Перевіркою встановлено порушення скаржником вимог [п. 198.6 ст. 198 Податкового кодексу України](#) (далі - ПКУ), в результаті чого було занижено ПДВ на 11674,99 грн.

Як свідчать обставини справи, між ТОВ та підрядником було укладено договір на виконання робіт щодо відновлення отворів навантажувача FOTON від 06.06.2015 р. N 01-06-2015, на підтвердження виконання умов якого скаржником до перевірки було надано акти виконаних робіт, платіжні доручення та податкові накладні, суми ПДВ за якими були включені до податкового кредиту ТОВ відповідного періоду.

Разом з тим, скаржником до перевірки не були надані книги реєстрації в'їзду працівників та реєстрації відряджень, у зв'язку з чим неможливо було встановити, чи дійсно працівники підрядника виконували дані роботи.

Крім того, перевіркою було встановлено, що у підрядника відсутні складські приміщення, автомобільний чи інший транспорт, а також устаткування, необхідні для здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства.

Водночас, в акті перевірки зазначено, що згідно з отриманою податковою інформацією від 20.11.2015 р. послуги з відновлення отворів навантажувача FOTON надавалися іншим підрядником, який відсутній за місцезнаходженням, податкова звітність за березень, квітень, червень, липень 2015 р. якого не визнана "податковою", трудові ресурси, основні засоби відсутні.

Враховуючи викладене вище, контролюючим органом було зроблено висновок про нереальність здійснення господарських операцій між ТОВ та підрядником.

На підставі висновків акта перевірки Новгород-Волинською ОДПІ ГУ ДФС у Житомирській області було прийнято ППР від 25.12.2015 р. про збільшення суми грошового зобов'язання з ПДВ на 17513 грн., в тому числі на 11675 грн. за основним платежем та на 5838 грн. за штрафними санкціями.

Відповідно до [ст. 6 Конституції України](#) органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених Конституцією межах та відповідно до законів України.

Органи державної влади, їх посадові особи відповідно до [ст. 19 Конституції України](#) зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

[Статтею 2 Закону України від 16.07.99 р. N 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"](#) (далі - Закон N 996) визначено, що його дія поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм власності.

Зважаючи на вимоги [п. 2 ст. 3 цього ж Закону](#), бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Відповідно до [п. 1 ст. 9 Закону N 996](#) підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення.

Згідно з [п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом МФУ від 24.05.95 р. N 88](#) (далі - Положення N 88), під первинними документами розуміють документи, створені у письмовій або електронній формах, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

[Пунктом 2.4 Положення N 88](#) встановлено, що первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис особи, що брала участь у здійсненні господарської операції. Крім цього, підпис на документі може бути скріплений печаткою ([п. 2.5 Положення N 88](#)).

Згідно з [п. 198.3 ст. 198 ПКУ](#) податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг, але не вище рівня звичайних цін, визначених відповідно до [ст. 39 цього Кодексу](#), та складається з сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою [п. 193.1 ст. 193 цього Кодексу](#), протягом такого звітного періоду у зв'язку з: придбанням або виготовленням товарів (у тому числі при їх імпорті) та послуг з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку; придбанням (будівництвом, спорудженням) основних фондів (основних засобів, у тому числі інших необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій у необоротні капітальні активи), у тому числі при їх імпорті, з метою подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Тобто необхідною умовою для віднесення сплачених у ціні товарів (послуг) сум ПДВ до податкового кредиту є факт придбання товарів та послуг із метою їх використання в господарській діяльності.

При цьому п. 198.6 ст. 198 ПКУ визначено, що не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені податковими накладними (або підтверджені податковими накладними, оформленими з порушенням вимог ст. 201 цього Кодексу) чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими п. 201.11 ст. 201 цього Кодексу.

У разі коли на момент перевірки платника податку контролюючим органом суми податку, попередньо включені до складу податкового кредиту, залишаються не підтвердженими зазначеними цим пунктом документами, платник податку несе відповідальність відповідно до цього Кодексу.

Крім того, п. 201.1 ст. 201 ПКУ передбачено, що платник податку зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою (за наявності) податкову накладну, складену за вибором покупця (отримувача) в один із таких способів: а) у паперовому вигляді; б) в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та умови реєстрації податкової накладної у ЄРПН. У такому разі складання податкової накладної у паперовому вигляді не є обов'язковим.

У податковій накладній зазначаються в окремих рядках такі обов'язкові реквізити: а) порядковий номер податкової накладної; б) дата виписування податкової накладної; в) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи, або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник ПДВ, - продавця товарів/послуг; г) податковий номер платника податку (продавця та покупця); г) місцезнаходження юридичної особи - продавця або податкова адреса фізичної особи - продавця, зареєстрованої як платник податку; д) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи, або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, - покупця (отримувача) товарів/послуг; е) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг; є) ціна постачання без урахування податку; ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні; з) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку; и) вид цивільно-правового договору; і) код товару згідно з УКТ ЗЕД (для підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України); ї) номер та дата митної декларації, за якою було здійснено митне оформлення товару, ввезеного на митну територію України.

Відповідно до п. 201.10 ст. 201 ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг платник податку - продавець товарів/послуг зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в ЄРПН та надати покупцю за його вимогою. Податкова накладна, складена та зареєстрована в ЄРПН платником податку, який здійснює операції з постачання товарів/послуг, є для покупця таких товарів/послуг підставою для нарахування сум податку, що відносяться до податкового кредиту.

З наведених законодавчих положень вбачається, що підставою виникнення у платника права на податковий кредит та на зменшення оподаткованого доходу на суму понесених витрат є реальне здійснення операцій з придбання товарів (робіт, послуг) з метою їх використання в оподатковуваних операціях, а також оформлення зазначених операцій необхідними документами первинного обліку (зокрема, податковими накладними).

При цьому, як відомості, що містяться у податкових накладних, так і дані первинних документів, що складаються при здійсненні господарської операції та подаються платником

до контролюючого органу, мають відповідати установленим вимогам та містити достовірну інформацію про обставини, з якими законодавство пов'язує реалізацію права платника на податковий кредит та на формування валових витрат.

Водночас, обґрунтування порушень податкового законодавства неможливе без дослідження реальності здійснення господарських операцій, а саме: даних про існування активу (чи вироблявся, ким і коли), про його рух на шляху до платника податків - набувача (як транспортувався, де зберігався, ким приймався, у тому числі встановлення посадкових осіб постачальника і покупця, задіяних у такому процесі), як використовувався надалі, чи справді актив отримано від указанного в первинних документах контрагента тощо.

Аналогічної думки дотримується й ВАСУ (ухвали від 25.12.2012 р. N К/9991/66861/12, від 11.09.2014 р. N К/800/44971/13).

Крім того, ВАСУ в ухвалі від 14.05.2014 р. N К/80/22772/13 зазначено, що "можливі недоліки форми первинних документів не зумовлюють для них втрату доказової сили в розумінні [ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"](#) та не виключають можливість їх використання платником при відображенні та (або) підтвердженні показників податкової звітності згідно зі [ст. 44 ПК України](#)".

Також окремі недоліки в оформленні первинних документів (видаткових накладних) не перешкоджають ідентифікувати учасників спірних операцій, а тому не можуть бути підставою для висновку про необґрунтованість податкової вигоди платника (ухвала ВАСУ від 21.01.2015 р. N К/800/32317/14).

Також слід зазначити, що відповідно до п. 5 розділу II Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затвердженого [наказом МФУ від 20.08.2015 р. N 727](#) (далі - Порядок N 727), факти виявлених порушень законодавства з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, викладаються в акті документальної перевірки чітко, об'єктивно та повного мірою з посиланням на первинні документи, реєстри податкового та бухгалтерського обліку, фінансової та іншої звітності, інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів, ведення/складання яких передбачено законодавством, або отримані від інших суб'єктів господарювання, органів державної влади, у тому числі іноземних держав, правоохоронних органів, а також податкову інформацію, що підтверджують наявність зазначених фактів.

[Підпунктом 2 п. 4 розділу III Порядку N 727](#) передбачено, що у разі встановлення перевіркою порушень податкового законодавства за кожним відображенням в акті документальної перевірки фактом порушення необхідно, зокрема:

- чітко викласти зміст порушення з посиланням на конкретні пункти і статті законодавчих актів (міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана ВРУ і якими регулюються питання оподаткування), що порушені платником податків, зазначити період (календарний день, місяць, квартал, півріччя, три квартали, рік) фінансово-господарської діяльності платника податків та господарську операцію, при здійсненні якої вчинено це порушення;

- зазначити первинні документи, на підставі яких вчинено записи у податковому та бухгалтерському обліку, навести реєстри бухгалтерського обліку, кореспонденцію рахунків операцій та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків, зборів, та докази, що підтверджують наявність факту порушення.

Водночас, аналіз акта перевірки свідчить про невідповідність його загальної та описової частин вимогам, встановленим у [Порядку N 727](#), адже вони не відображають фактичних обставин справи та не містять чіткого обґрунтування і доказів порушення ТОВ податкового законодавства, оскільки даний акт не містить доказів:

1) неможливості реального здійснення ТОВ господарських операцій з підрядником з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виконання умов укладених договорів;

2) фактичного нездійснення підрядником підприємницької діяльності саме в період поставок товарів, відсутності у нього саме в цей період фізичних, технічних та технологічних можливостей для їх поставок;

3) відсутності у ТОВ взаємозв'язку між укладеними з підрядником договорами на поставку товарів та використанням їх у господарській діяльності платника податків, в тому числі подальшої реалізації;

4) суттєвих недоліків та/або недійсності первинних документів, наданих ТОВ до перевірки, не підтвердження фактичного руху активів скаржника внаслідок здійснення господарських операцій з підрядником;

5) здійснення спірних господарських операцій ТОВ без належної обачливості або за наявності узгоджених дій з підрядником з метою отримання податкової вигоди.

Також слід зазначити, що контролюючим органом під час здійснення перевірки перевірено лише обмежений період, за який здійснювалася поставка товару підрядником, та не досліджено факт наявності товару у контрагента-постачальника.

Враховуючи викладене вище та беручи до уваги те, що перевіркою не встановлено та не надано належних доказів порушення ТОВ вимог податкового законодавства, керуючись [гл. 4 розділу II ПКУ](#), ДФС України скасовує ППР Новгород-Волинської ОДПІ ГУ ДФС у Житомирській області від 25.12.2015 р. та рішення, прийняте в результаті розгляду первинної скарги, а скаргу - задовольняє.

Голова

Р. Насіров