

Редакція:

17.07.2017

ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ АПЕЛЯЦІЙНИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД

У Х В А Л А

і м е н е м У к р а ї н и

17 липня 2017 року справа № 804/6125/16 Дніпропетровський апеляційний адміністративний суд у складі колегії суддів: головуєчого судді: Олефіренко Н.А.

суддів: Білак С.В. Шальєвої В.А.

за участю секретаря судового засідання: Лашенко Р.В.

За участю представників:

Позивача - Зотова Л.П. ( довіреність від 16.06.2017 року)

Відповідача - Карпова Г.О. ( довіреність від 23.01.2017 року № 4868/10)

розглянувши у відкритому судовому засіданні в м. Дніпрі апеляційну скаргу Головного управління ДФС України у Дніпропетровській області

на постанову Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 01 грудня 2016 року у справі № 804/6125/16

за позовом Приватного акціонерного товариства "Оріль-Лідер"

до Головного управління ДФС України у Дніпропетровській області

про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення,-

ВСТАНОВИВ:

У вересні 2016 року Приватне акціонерне товариство "Оріль-Лідер" звернулось до суду із адміністративним позовом до Головного управління Державної фіскальної служби у Дніпропетровській області, в якому просить визнати протиправним та скасувати податкове повідомлення-рішення від 05.09.2016 року №0005911401.

Постановою Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 01 грудня 2016 року адміністративний позов задоволено частково, визнано протиправним та скасовано винесене

Головним управлінням ДФС у Дніпропетровській області податкове повідомлення-рішення від 5 вересня 2016 року №0005911401 в частині нарахування грошового зобов'язання з податку на додану вартість у розмірі 669091,50 грн., у тому числі: 446061 грн. за податковим зобов'язанням, 223030,50 грн. за штрафними (фінансовими) санкціями, в іншій частині позовних вимог відмовлено.

Відповідач, не погодившись з рішенням суду першої інстанції, подав апеляційну скаргу, в якій, посилаючись на порушення судом першої інстанції норм матеріального та процесуального права, що призвело до неправильного вирішення справи, просить суд апеляційної інстанції скасувати постанову Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 01.12.2016 року та прийняти нове рішення, яким в задоволенні позову відмовити в повному обсязі.

В судовому засіданні представник відповідача апеляційну скаргу підтримав, просить суд апеляційну скаргу задовольнити, а рішення суду першої інстанції скасувати.

В судовому засіданні представник позивача проти апеляційної скарги заперечив, вважає рішення суду першої інстанції законним та обґрунтованим, а апеляційну скаргу безпідставною. Просить в задоволенні апеляційної скарги відмовити, а рішення суду першої інстанції залишити без змін.

Колегія суддів, заслухавши доповідь обставин справи, перевіrivши рішення суду першої інстанції, доводи апеляційної скарги, заслухавши пояснення представника відповідача та позивача, дослідивши матеріали справи, вважає, що вимоги апеляційної скарги задоволенню не підлягають, виходячи з наступного.

Судом першої інстанції встановлено, що податковим органом проведено планову виїзну документальну перевірку ПрАТ з ІІ "Оріль-Лідер" з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства за період з 01.01.2015 року по 31.12.2015 року відповідно до затвердженого плану перевірки.

За результатами перевірки складений акт №351/04-36/14-06/[24426809](#) від 13 липня 2016 року, яким встановлено ряд порушень, зокрема, пункту 198.5 статті 198, пункту 187.1 статті 187, пункту 188.1 статті 188, підпункту "а" підпункту 195.1.1 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу України, пункту 7 розділу VI "Порядок заповнення уточнюючого розрахунку" Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 23.09.2014 року №966 "Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість", в результаті чого виявлено заниження платником податків ПДВ по загальній декларації на загальну суму 967794 грн., у тому числі січень 2015 року - 182222 грн., травень 2015 року - 331276 грн., грудень 2015 року - 454296 грн.

Не погоджуючи з висновком, викладеним в акті перевірки, позивач звертався до Дніпродзержинської об'єднаної державної податкової інспекції головного управління ДФС у Дніпропетровській області та до Головного управління ДФС у Дніпропетровській області з запереченнями до акта виїзної планової документальної перевірки від 13.07.2016 року №351/04-36/14-06/[24426809](#).

На підставі направлень від 12.08.2016 року №3615 та від 03.08.2016 року №3416, та відповідно до наказу ГУ ДФС у Дніпропетровській області від 02.08.2016 року № 875 "Про проведення документальної позапланової виїзної перевірки ПрАТ "Оріль-Лідер" проведено позапланову виїзну документальну перевірку ПрАТ з ІІ "Оріль-Лідер" з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства за період з 01.01.2015 року по 31.12.2015 року з питань, що стали предметом оскарження.

За результатами перевірки складений акт №462/04-36/14-01/[24426809](#) 25 серпня 2016 року, яким встановлено порушення позивачем пункту 198.5 статті 198, пункту 187.1 статті 187, пункту 188.1 статті 188, підпункту "а" підпункту 195.1.1 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу України, пункту 7 розділу VI "Порядок заповнення уточнюючого розрахунку" Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 23.09.2014 року №966 "Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість", в результаті чого занижено податок на додану вартість по загальній декларації на загальну суму 628283 грн., у тому числі січень 2015 року - 189297 грн., лютий 2015 року - 10372 грн., березень 2015 року 8412 грн., квітень 2015 року - 6616 грн., травень 2015 року - 340066 грн., червень 2015 року - 14089 грн., липень 2015 року - 17065 грн., серпень 2015 року - 7181 грн., вересень 2015 року - 7865 грн., жовтень 2015 року - 7141 грн., листопад 2015 року - 5779 грн., грудень 2015 року - 14400 грн., який і став підставою для прийняття спірного податкового повідомлення-рішення від 05.09.2016 року № 0005911401, яким збільшено позивачу суму грошового зобов'язання з податку на додану вартість на 942424,50 грн., в тому числі за основним платежем на суму 628283 грн. та за штрафними (фінансовими) санкціями (штрафами) у розмірі 314141,50 грн.

Задовольняючи позовні вимоги у справі, суд першої інстанції виходив з того, що відповідачем не подано належних доказів правомірності прийняття податкового повідомлення-рішення від 05.09.2016 року №0005911401.

Колегія суддів погоджується з таким висновком суду першої інстанції з наступних підстав.

Відповідно до підпункту 14.1.181. пункту 14.1. статті 14 Податкового кодексу податковий кредит - сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V цього Кодексу.

Особливості визначення бази оподаткування в разі постачання товарів/послуг в окремих випадках визначені статтею 189 Податкового кодексу (в редакції, чинній на момент виникнення спірних правовідносин).

Відповідно до пункту 189.1. статті 189 Податкового кодексу у разі здійснення операцій відповідно до пункту 198.5 статті 198 цього Кодексу база оподаткування за необоротними активами визначається виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), а за товарами/послугами - виходячи з вартості їх придбання.

Відповідно до пункту 198.5 статті 198 Податкового кодексу, платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 цього Кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміни, встановлені цим Кодексом для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, - у разі, якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися:

а) в операціях, що не є об'єктом оподаткування відповідно до статті 196 цього Кодексу (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 196.1.7 пункту 196.1 статті 196 цього Кодексу);

б) в операціях, звільнених від оподаткування відповідно до статті 197, підрозділу 2 розділу XX цього Кодексу, міжнародних договорів (угод) (крім випадків проведення операцій,

передбачених підпунктом 197.1.28 пункту 197.1 статті 197 цього Кодексу);

в) в операціях, що здійснюються платником податку в межах балансу платника податку, у тому числі передача для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів;

г) в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку.

У разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи в подальшому починають використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності, у тому числі переведення невиробничих необоротних активів до складу виробничих необоротних активів, платник податку може зменшити суму податкових зобов'язань, що були нараховані відповідно до цього пункту, на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, зазначеної в абзаці першому цього пункту, зареєстрованого в Єдиному реєстрі податкових накладних.

З метою застосування цього пункту податкові зобов'язання визначаються по товарах/послугах, необоротних активах, придбаних для використання в неоподатковуваних операціях - на дату їх придбання; придбаних для використання в оподатковуваних операціях, які починають використовуватися в неоподатковуваних операціях, - на дату початку їх фактичного використання, визначену в первинних документах, складених відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

У разі якщо на момент перевірки платника податку контролюючим органом в акті вибіркової (часткової) інвентаризації, проведеної платником податку на вимогу такого органу, виявлено нестачу придбаних таким платником товарів (крім випадку, якщо така нестача обумовлена знищенням внаслідок дії обставин непереборної сили, що підтверджується відповідно до законодавства), для цілей розділу V цього Кодексу такі товари вважаються використаними платником податку в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку.

Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності, визначені статтею 44 Податкового кодексу.

У відповідності до пункту 44.1. статті 44 Податкового кодексу для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту.

Згідно з пунктом 44.3. статті 44 Податкового кодексу платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, визначених у пункті 44.1 цієї статті, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а у разі її неподання - з передбаченого цим Кодексом граничного терміну подання такої звітності.

Отже, оформлення передачі ТМЦ від постачальника покупцю у вигляді накладної, товарно-транспортної накладної, акта прийому-передачі продукції (товарів) за кількістю та якістю, відповідних сертифікатів, що містять передбачені законодавством реквізити, підписані уповноваженими особами, які брали участь в здійсненні господарської операції і володіють

повноваженнями на її здійснення та скріплені печатками підприємств, має відповідати вимогам діючого законодавства України.

З метою підтвердження чи спростування права платника на віднесення сум податкових зобов'язано до від'ємного значення ПДВ та заниження сум ПДВ, які підлягають сплаті до бюджету, слід дослідити чи відбувались господарські операції в дійсності, чи лише їх сутність була відображена платником у податковій звітності з метою отримання права на податкову вигоду.

Колегією суддів апеляційного суду під час апеляційного перегляду справи було досліджено та встановлено, що норми природного убутку товарів затверджені наказом по підприємству від 02.01.2015 року за №4 "О нормативе списания недостающего поголів'я цыплят-бройлеров" та застосовуються ПрАТ "Оріль-Лідер" при виробництві продукції.

Згідно вказаного наказу встановлено нормативи розходження даних бухгалтерського обліку та фактичної наявності поголів'я курчат-бройлерів, переданих на забій з виробничих ділянок по вирощуванню птиці у розмірі 200 голів, визначено порядок здійснення списання відсутнього поголів'я.

Вартість, списаної в межах норм природного убутку вільної вологи, падежу курчат бройлерів в процесі вирощування була включена, відповідно до вимог податкового законодавства, у вартість товару, що постачався в майбутньому в оподатковуваних операціях, що підтверджується реєстром документів по виробничому звіту про рух птиці за період 2015 року, звітами про рух птиці на фермі, актами списання та калькуляцією витрат на 1 кг м'яса птиці охолодженої (собівартість) та відповідно до них складених податкових накладних (т.1 а.с.217-т.2 а.с.82, т.2 а.с.92-102, т.2 а.с.106-126):

- акт №ОЛ100004108 та податкова накладна №174 від 02.09.2016 року на суму ПДВ 1668,02 грн., кількість списаних курчат-бройлерів 103903 шт., додаткова кількість - 258300 шт. (т.2 а.с.83-84);
- акт №ОЛ100004137 та податкова накладна №325 від 18.09.2015 року на суму ПДВ 3023,16 грн., кількість списаних курчат-бройлерів 103021 шт., додаткова кількість - 242111 шт. (т.2 а.с.86-87);
- акт №ОЛ100004157 та податкова накладна №435 від 28.09.2015 року на суму ПДВ 2502,67 грн., кількість списаних курчат-бройлерів 115834 шт., додаткова кількість - 295630 шт. (т.2 а.с.89-90);
- акт №ОЛ100004261 та податкова накладна №517 від 24.10.2015 року на суму ПДВ 1322,64 грн., кількість списаних курчат-бройлерів 117711 шт., додаткова кількість - 257590 шт. (т.2 а.с.103-104).

З наведеного вбачається, що на кількість списаних голів курчат-бройлерів згідно актів списання позивачем податковими накладними №174 від 02.09.2016 року, №325 від 18.09.2015 року та №435 від 28.09.2015 року було самостійно донараховано відповідні суми ПДВ.

Враховуючи вищенаведене, судова колегія апеляційної інстанції погоджується з висновками суду першої інстанції, донараховуючи податок на додану вартість на падіж курчат бройлерів, списаний в межах норм природного убутку та вартість якого включена до вартості готової продукції, фактично двічі оподатковує одну і ту ж операцію.

З приводу правомірності оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання товарів в режимі експорту, колегія суддів зазначає наступне.

28.04.2015 року між ПрАТ "Оріль Лідер" (продавець) та компанією Scylla Capital Limited (Британські Віргінські острови) укладено контракт купівлі-продажу №CSF090415, предметом якого є українська нерафінована соняшникова олія врожаю 2014 року.

Визначена кількість товару - 3000 метричних тон.

За п. 4.1 контракту поставка товару здійснюється на умовах СРТ (згідно ІНКОТЕРМС 2010 використовується з урахуванням особливостей, пов'язаних із внутрішньодержавним характером контракту) Комплекс про переробці й перевантаженню тропічних олій ТОВ "Дельта Вілмар СНД" у м. Южній і/або термінал зберігання й перевалки рослинних олій "Рісоіл-Юг" (порт Южний) автомобільним транспортом або залізничним транспортом за узгодженням з покупцем. Відповідно пункту 4.2 контракту виробником товару є ТОВ "Вінницька птахофабрика", відправником товару є ПрАТ "Оріль-Лідер".

Період поставки передбачено п. 4.7 контракту з 1 по 31 травня 2015 року включно. Згідно пункту 5.2 ціна 1МТ товару становить 650 дол. США. Пунктом 5.3 контракту визначено, що загальна вартість товару становить 1950000 дол. США

За матеріалами справи, поставка сирової (нерафінованої) олії відбулась від вантажовідправника ПрАТ "Оріль-Лідер" до одержувача Alfa Trading Ltd (Малайзія) відповідно до вантажно-митних декларацій № 500010003/2015/004859 у загальній кількості 2957460 кг. на суму 1922349 грн. №500010003/2015/004369 у загальній кількості 3060000 кг. на суму 1989000 грн.

Оплата за відвантажену продукцію надійшла від "Seylla Capital Limited", Британські Віргінські острова на адресу ПрАТ "Оріль-Лідер" у загальній сумі 1922349 дол. США ([42418887,52](#) грн.)

Постачальником сирової нерафінованої олії до ПрАТ "Оріль-Лідер" (покупець) було ПАТ "Миронівський хлібопродукт" (продавець) згідно договору поставки №1110-Г від 23.05.2013 року, відповідно умов якого продавець передає, а покупець приймає та сплачує сиру нерафіновану олію з насіння соняшнику врожаю 2013 року, українського походження, наливом на умовах цього договору. Згідно розділу 2 договору ціна МТ товару складає 10300 грн., в тому числі ПДВ 1716,67 грн., кількість товару складає 3000 метричних тон, загальна вартість по договору складає 30900 грн. та може коректуватись в залежності від змін кількості товару згідно пункту 2.1 цього договору. Пунктом 3.1 визначено, що продавець забезпечує поставку товару на умовах EXW на вибір продавця:

- ПАТ "Миронівський завод по виготовленню круп та комбікорму (юридична адреса: м. Миронівка, вул. Елеваторна, 1);
- ТОВ "Катеринопільський елеватор" (юридична адреса: Черкаська область, Катеринопільський район, смт. Ерки, вул. Леніна, 47);
- ТОВ "Вінницька птахофабрика" (юридична адреса: Вінницька область, м. Ладижин, вул. Слобода, б.141).

Сира нерафінована олія вироблена ТОВ "Вінницька птахофабрика" та поставлена на загальну суму 49689964,10 грн., в тому числі ПДВ - 8281660,68 грн. відповідно до наступних видаткових накладних:

- №МЦ100022697 від 09.05.2015 року у кількості 2736,92 т. на загальну суму 45996677,52 грн., в тому числі ПДВ 7666112,92 грн. (т.1 а.с.116);
- №МЦ100022590 від 30.04.2015 року у кількості 219,76 т. на загальну суму 3693286,56 грн., в тому числі ПДВ 615547,76 грн. (т.1 а.с.115).

Транспортування товару від ТОВ "Вінницька птахофабрика" до ПрАТ "Оріль-Лідер" здійснено ТОВ "Белтранс" згідно актів здачі прийняття робіт №ОУ-0000782 та №ОУ-0000737 та складених товарно-транспортних накладних (т.1 а.с.134-214).

Фактичне виконання договорів відповідачем не оспорується і підтверджується матеріалами справи.

Згідно з частинами першою, другою пункту 188.1 статті 188 Податкового кодексу України база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості (у разі здійснення контрольованих операцій - не нижче звичайних цін, визначених відповідно до статті 39 цього Кодексу) з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів)).

При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче їх собівартості, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), за винятком: товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню; газу, який постачається для потреб населення.

Наведена норма не передбачає такої окремої складової бази оподаткування податком на додану вартість, як «перевищення собівартості самостійно виготовлених товарів над фактичною ціною постачання (експорту)».

За своїм економіко-юридичним змістом база оподаткування являє собою вартісну, фізичну або іншу характеристику об'єкта оподаткування. У даному разі база оподаткування податком на додану вартість є вартісною характеристикою усієї операції, яка статтею 185 Податкового кодексу України визнана об'єктом оподаткування. Наведене виключає можливість виникнення декількох баз оподаткування за однією операцією (зокрема, за операцією з вивезення товарів за межі митної території України).

До бази оподаткування усієї операції застосовується єдина ставка податку на додану вартість, яка визначається в залежності від виду господарської операції; зокрема, для оподаткування операцій з вивезення товарів за межі митної території України у митному режимі експорту застосовується нульова ставка податку (підпункт «а» підпункту 195.1.1 пункту 195.1 статті 195 Податкового кодексу України) незалежно від співвідношення собівартості реалізованого товару та фактичної ціни його реалізації.

Правила складення податкової звітності з податку на додану вартість наведені у Порядку заповнення податкової накладної, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 22.09.2014 р. № 957, не змінюють наведеного порядку визначення бази оподаткування та застосування ставки податку на додану вартість.

Передбачена пунктом 20 цього Порядку вимога щодо складення двох податкових накладних: однієї - на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання, іншої - на суму, розраховану виходячи з перевищення ціни придбання/собівартості/балансової (залишкової) вартості/звичайної ціни над фактичною ціною - у випадку здійснення контрольованих операцій, в яких ціна придбання/собівартість/балансова (залишкова) вартість/звичайна ціна перевищує фактичну ціну (договірну вартість) постачання, не впливає на обсяг податкового обов'язку платника за експортною операцією.

При складенні другої податкової накладної платник повинен виконати вимоги пунктів 9 та 20 Порядку, а саме зробити у верхній лівій частині такої податкової накладної відповідну помітку «Х», зазначити тип причини - « 17» та визначити суму перевищення собівартості самостійно

виготовлених товарів/послуг над фактичною ціною їх постачання із застосуванням нульової ставки оподаткування до визначеного обсягу постачання.

Будь-яких інших обов'язкових вимог щодо складення розглядуваної податкової накладної за експортною операцією з реалізації товару за ціною нижчою його собівартості чинним податковим законодавством не встановлено. А тому відображення інших показників у такій податковій накладній може здійснюватися платником у довільній формі.

Доводи апеляційної скарги зазначеного не спростовують, підстави для скасування постанови суду першої інстанції відсутні.

За таких обставин, колегія суддів дійшла висновку, що судом першої інстанції повно і правильно встановлені фактичні обставини справи, характер правовідносин сторін і вірно застосовані до них норми матеріального права.

Керуючись ст. ст. 195, 196; п.1 ч.1 ст. 198; ст. 200; п.1 ч.1 ст. 205; ст. 206; ч.5 ст. 254 КАС України, колегія суддів, -

УХВАЛИВ:

Апеляційну скаргу Головного управління ДФС України у Дніпропетровській області - залишити без задоволення.

Постанову Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 01 грудня 2016 року у справі № 804/6125/16 - залишити без змін.

Ухвала Дніпропетровського апеляційного адміністративного суду набирає законної сили з моменту проголошення та може бути оскаржена в касаційному порядку до Вищого адміністративного суду України протягом двадцяти днів.

Повний текст ухвали виготовлено 20.07.2017 року.

Головуючий: Н.А. Олефіренко

Суддя: С.В. Білак

Суддя: В.А. Шальєва