

ПОЗИВАЧ:
ВІДПОВІДАЧ: **Головне Управління ДПС у Сумській області**
40009 м.Суми, вул. Іллінська, 13
Код 43995469
має зареєстрований Електронний кабінет у підсистемі
Електронний суд ЄСІТС

ПОЗОВ

На підставі наказу на перевірку від 07.03.2024р. № 558-кп (копія – додається, далі - Наказ) та акту перевірки від 15.03.2024р. (далі – Акт, копія - додається) Відповідачем винесено податкове повідомлення-рішення від 09.04.2024р. № 396918280706 та податкове повідомлення-рішення від 09.04.2024р. № 397118280706 (далі – Рішення, копії – додаються).

Вважаю, винесені Відповідачем Рішення протиправними з таких підстав:

1. Наказ винесено з порушенням чинного законодавства.
2. Перевірка проводилася з порушенням порядку, передбаченого законом.
3. При винесенні Рішень Відповідачем неправильно застосовано положення Закону «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг».

1. Щодо неправомірності Наказу.

Підставою для проведення фактичної перевірки у Наказі зазначено наступне: *Керуючись підпунктом 20.1.4 пункту 20.1 статті 20, підпунктом 75.1.3 пункту 75.1 статті 75, на підставі підпункту 80.2.2 пункту 80.2 статті 80, пункту 82.3 статті 82 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами і доповненнями) згідно наявної інформації, що міститься в Системі обліку даних реєстраторів розрахункових операцій, яка свідчить про можливі порушення законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи, зокрема, щодо здійснення розрахункових операцій (незабезпечення режиму програмування при проведенні розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій та/або через програмні реєстратори розрахункових операцій для підакцизних товарів).*

Відповідно до п. 80.2.2. ст. 80 ПК України, правовою підставою для проведення фактичної перевірки є наявність та/або отримання інформації, яка свідчить про можливі порушення платником податків законодавства. Фактичною ж підставою для перевірки за вказаною нормою закону є конкретні обставини вчинення платником податків дій, які можуть свідчити про порушення законодавства, які мають бути відображені у наказі на перевірку.

Проте, як вбачається з формулювання у Наказі підстав перевірки Відповідач обмежився лише посиланнями на норми ПК України, якими визначено юридичні підстави для проведення перевірки та на наявність у нього загальної інформації щодо незабезпечення Позивачем режиму програмування, при цьому не вказав а ні конкретних фактичних підстав, які зумовили перевірку (конкретних фактів вчинення Позивачем дій, які Відповідач вважає можливим правопорушенням), а ні норм закону, який Позивач порушив такими діями. Зокрема, Відповідачем не було вказано у Наказі який саме конкретно визначений вид режиму програмування не забезпечено Позивачем; при проведенні якої саме розрахункової операції не було забезпечено конкретно визначеного режиму програмування; дата та місце вчинення розрахункової операції без дотримання режиму програмування, вид товару, що реалізовувався з порушенням режиму програмування, реквізити чеку та іншої інформації, яка б давала Позивачу розуміння які саме фактично вчинені ним дії з

порушенням законодавства стали приводом до перевірки, і таким чином пересвідчитися у наявності у податкового органу дійсних а не надуманих підстав, з яких Відповідач призначив таку перевірку. Адже фактична перевірка з підстав п. 80.2.2. ст. 80 ПК України може проводитися виключно через існування у податкового органу інформації про можливе порушення законодавства платником податку, а не просто через наявність у Відповідача самих лише повноважень на здійснення контролю у сфері податкового законодавства.

Відсутність посилання у Наказі на закон, норму якого Відповідач вважає порушеною, також свідчить про безпідставність перевірки та безпідставність припущення про *«можливі порушення законодавства»*, адже не можна вважати таке твердження обґрунтованим за відсутності посилання у Наказі на конкретний закон, який Відповідач вважає порушеним. До того ж, відсутність у Наказі посилання на порушений Позивачем закон взагалі унеможлиблює встановлення того факту, що визначений Наказом предмет перевірки відповідає підставам, передбаченим пунктом 80.2.2 ст. 80 ПК України, а перевірка здійснюється в межах повноважень, наданих Відповідачу законом. Слід зазначити, що на підтвердження припущення про *«можливі порушення законодавства»* Відповідач посиляється на таке формулювання: *«незабезпечення режиму програмування при проведенні розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій та/або через програмні реєстратори розрахункових операцій для підакцизних товарів»*. Проте, діюче законодавство України не містить правової норми з таким формулюванням, та відповідно не містить відповідальності за порушення такої не існуючої норми.

Крім того, Наказ має і інші ознаки неправомірності. Так, відповідно до п.2 Наказу, Відповідач вказав мету перевірки: 1) дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, 2) порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, 3) ведення касових операцій, 3) наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, 4) дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Разом з тим, у мотивувальній частині Наказу Відповідачем вказано як правову підставу перевірки тільки наявність інформації про можливі порушення законодавства у сфері здійснення розрахункових операцій. Інформації, яка стала підставою для здійснення перевірки з питань додержання інших видів законодавства, перелічених у п.2 оскаржуваного Наказу, Відповідачем не наведено взагалі. Крім того, дотримання трудового законодавства взагалі не є предметом перевірок, передбачених п. 80.2.2 статті 80 ПК України, адже правові підстави проведення таких перевірок передбачаються п. 80.2.7 статті 80 ПК України, на який Відповідач не посиляється як підставу для перевірки. Отже Наказ не містить а ні правових а ні фактичних підстав для проведення перевірки додержання переліку законодавства, наведеному у п.2 Наказу.

Також, необхідно зазначити, що згідно з п.5 Наказу, період, за який здійснюється перевірка становить 1095 днів по день завершення перевірки. Термін проведення перевірки складає 10 діб починаючи з 07.03.2024р. (тобто до 17.03.2024р.). Отже період перевірки з урахуванням строків давності, який Відповідач бажає охопити, становить з 17.03.2021р. по 17.03.2024р. (3 роки). При цьому Відповідач, як вже зазначалося, не вказав у Наказі фактичну підставу перевірки (факту вчинення Позивачем можливого правопорушення та його дати), через що у Позивача виникає правова невизначеність щодо періоду, за який Відповідач має право його перевіряти, адже факт вчинення правопорушення, яке стало підставою для перевірки (якщо воно взагалі мало місце), міг мати місце наприклад у 2023 році, тоді як період перевірки у Наказі охоплює і 2021-2022 роки, тобто період, у який Позивач не вчиняв правопорушення, яке могло стати приводом для перевірки. Але враховуючи, що Відповідач не вказав у Наказі фактичної підстави для ініціювання перевірки (факту вчинення самого правопорушення та його дати), Позивач не може пересвідчитися у обґрунтованості проведення перевірки на протязі всіх 3 років його діяльності, в'язку з чим необхідність проведення перевірки саме на протязі 3-х років Відповідачем не була обґрунтована у

Наказі. За таких обставин Наказ, в частині зазначення Відповідачем трирічного періоду перевірки є безпідставним, а отже протиправним.

В свою чергу, Позивач зазначає, що здійснює свою діяльність, зокрема, з продажу підакцизних товарів, виключно у відповідності до діючого законодавства: має діючу ліцензію (копія - додається), зареєстрований у податковому органі касовий апарат, що підтверджується реєстраційним посвідченням (копія - додається), та здійснює відпуск підакцизного товару з використанням розрахунково-касового апарату, з режимом програмування близько двадцятьма реквізитами відповідно до вимог законодавства, що підтверджується фіскальними чеками (копії - додаються), сплачує податки та не має заборгованості перед бюджетом незважаючи на те, що на протязі 2 років війни несе значні збитки від систематичних закриттів свого торговельного об'єкту під час повітряних тривог, адже об'єкт торгівлі Позивача знаходиться у приміщенні ТРЦ «Мануфактура», що є єдиним у місті торговельним об'єктом, який систематично зачиняється на час повітряних тривог протягом у цього часу війни, сплачуючи при цьому заробітну плату, податки та орендні платежі не зважаючи на фактичне припинення діяльності.

Відтак, проаналізувавши оскаржуваний Наказ Позивач вбачає у діях Відповідача бажання здійснити втручання у діяльність Позивача в порушення законодавства та реалізувати незаконну документальну перевірку всієї господарської діяльності Позивача з різних видів законодавства за останні 3 роки, посилаючись при цьому лише на одну і то формальну та не обґрунтовану у Наказі підставу – наявність інформацій про незабезпечення режиму програмування касового апарату.

Недотримання Відповідачем при прийнятті рішення про проведення фактичної перевірки вимог щодо обґрунтованості такої перевірки та без наявних на це достатніх правових підстав є втручанням держави у господарську діяльність суб'єкта господарювання, що порушує принцип, передбачений ч.5 ст. 19 ГК України, відповідно до якого незаконне втручання та перешкоджання господарській діяльності суб'єктів господарювання з боку органів державної влади, їх посадових осіб при здійсненні ними державного контролю та нагляду забороняються.

2. Щодо порушення процедури проведення перевірки.

Фактична перевірка проведена з порушенням порядку, передбаченого законом, що вплинуло на обґрунтованість зроблених у Акті висновків про порушення Позивачем законодавства та законність оскаржуваних Рішень.

2.1. (до акту внесено неправдиві відомості, що робить акт неналежним доказом) Як вбачається з Акту, Відповідач провів фактичну перевірку у період з 11.03.2024р. по 15.03.2024р. (п.1.1. Акту); господарської одиниці – кафе за адресою: м.Суми, вул. Харківська 2/2 (п.1.2. Акту), у присутності Позивача (п.1.6. Акту). До перевірки надано документи: реєстраційне посвідчення на РРО (п.2.1.1. Акту); довідка про опломбування РРО (п.2.1.2. Акту); книга обліку розрахункових операцій (п.2.1.3 Акту). За результатами перевірки складено акт про неможливість підписання та вручення матеріалів перевірки платнику податків від 15.03.24р.

Однак, вся вищезазначена у Акті інформація не відповідає дійсності, адже Відповідачем жодної перевірки у вказаний в Акті період та за вказаною у Акті адресою не проводилося; ні Позивач ні його законний представник на перевірку не запрошувався та відповідно при перевірці не був присутній; жодних документів для перевірки Відповідач не запитував а Позивач не надав; Акт для підписання та внесення до нього зауважень Позивачу не надавався; відповідно акт про неможливість підписання та вручення матеріалів перевірки платнику податків (представнику) від 15.03.24р. був сфальсифікований Відповідачем, адже законних підстав для його складання не було.

2.2. (Замість фактичної проведена документальна не виїзна перевірка).

документальна	фактична
(виздна/невиздна)	виїзна

Перевіряється все зако-во	Перевіряється тільки те, що стало підставою для перевірки і вказано у наказі (по факту відповідач перевіряв 4 види законодавства)
Перевіряється за 3 роки	Перевіряється тільки період, у який відбувається перевірка (по факту податкова перевіряла 3 роки)
Не виїзна перевірка здійснюється без участі платника	Тільки у присутності платника.
Висновок: такі порушення не є суттєвими, адже впливають на обґрунтованість рішення відповідача про порушення позивачем законодавства, так як не здійснивши процедур, передбачених для фактичної перевірки (вихід на місце, вивчення обставин, документів, пояснень, оригіналів чеків), відповідач не отримав у встановленому законом порядку доказів, які можуть бути покладені в основу винесених рішень. Відповідач використав єдине джерело доказів у справі – СОД.	

При цьому, метою перевірки, визначеною пунктом 2 Наказу, є перевірка дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами). Відповідно до п. 2.1.20 Акту, період, який перевіряється - з 01.01.2022р. по 15.03.2024р.

Аналізуючи положення ст. 75 ПК України, Позивач звертає увагу, що особливістю фактичної перевірки є перевірка дотримання суб'єктом господарювання вимог закону саме на поточний момент (фактичний момент перевірки), що кореспондується із правом податкового органу прийти на перевірку без попередження у будь-яку годину доби, згідно з робочим графіком суб'єкта господарювання. Особливість фактичних перевірок та їх відмінність від усіх інших перевірок, які проводяться податковими органами, полягає у тому, що при їх проведенні перевіряються не тільки данні електронних податкових баз, а правильність фактичних дій (фактичного стану речей) суб'єкта підприємницької діяльності під час здійснення господарської діяльності. Тому така перевірка проводиться не за місцем діяльності податкового органу, а саме за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника, чого зроблено Відповідачем не було.

Встановлення обставин діяльності платника податку за минулі періоди свідчить про допущення податковим органом під час фактичної перевірки порушень положень підпункту 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 ПК України, оскільки перевірка даних за минулий період часу носить характер документальної перевірки, а тому такі дії не можуть вчинятися в рамках фактичної перевірки та слугувати підставою для застосування штрафних санкцій. Такі висновки узгоджуються з правовою позицією Верховного Суду, викладеною у постановках від 11 листопада 2020 року у справі № 640/2254/19, від 02 березня 2023 року у справі № 380/13375/21.

Аналізуючи порядок дій, здійснених Відповідачем під час перевірки, можна дійти висновку, що Відповідачем проведено не фактичну перевірку щодо конкретно визначених у Наказі підстав (порушення у сфері РРО), а не виїзну документальну позапланову перевірку, адже як вбачається з обставин справи, Відповідач здійснив перевірку без виходу на місце здійснення Позивачем господарської діяльності, як цього вимагає фактична перевірка і як про це вказано у Наказі; перевірка проведена на підставі даних, отриманих виключно з електронних баз даних без витребування у Позивача будь-якої інформації, яка могла б на підставі первинних бухгалтерських документів підтвердити факт вчинення правопорушення; метою перевірки було встановлення дотримання Позивачем різних видів законодавства, в тому числі і того законодавства, щодо

можливого порушення якого у Відповідача не було зазначено у Наказі жодної інформації, яка може бути підставою для проведення фактичної перевірки; перевірка проведена за період діяльності Позивача більше ніж 2 роки.

Така перевірка не може вважатися законною у розумінні норм ПК України, що регулюють підстави на порядок здійснення фактичної перевірки, в зв'язку з чим будь-яка інформація, отримана Відповідачем в наслідок здійснення ним дій не у порядку та не на підставі закону не може вважатися належним та допустимим доказом у справі, а податкові Рішення, прийняті Відповідачем на підставі такої перевірки не можуть вважатися законними.

(Постанова від 22 вересня 2020 № справа № 520/8836/18)

Суди також правильно дійшли висновку і про порушення відповідачем абз. 5 пп. [75.1.2](#) п. [75.1](#) ст. [75 Податкового кодексу України](#), оскільки фактично перевірку позивача було проведено не за його місцезнаходженням, а в приміщенні контролюючого органу, що фактично свідчить про проведення невідвідуваної перевірки.

Невиконання вимог закону щодо підстави для проведення документальної позапланової перевірки призводить до визнання перевірки незаконною та не породжує правових наслідків такої перевірки, акт перевірки, виходячи із положень щодо допустимості доказів, закріплених частиною другою статті 74 Кодексу адміністративного судочинства України, не може визнаватися допустимим доказом у справі, оскільки одержаний з порушенням порядку, встановленого законом. Таким чином, податкове повідомлення-рішення, прийняте за наслідками перевірки та на підставі акту перевірки, який є недопустимим доказом, не може вважатися правомірним та підлягає скасуванню.

2.3. Крім того, наведена у Акті інформація з електронних баз даних СОД, на підставі якої Відповідач дійшов висновку про порушення Позивачем законодавства, є не належним та не допустимим доказом у справі через

Так, відповідно до п.2.1.11. Акту, при перевірці Відповідачем використані данні з інформаційних систем баз даних ДПС України, відомості про об'єкти, пов'язані з оподаткуванням або через які проводиться діяльність, контрольні стрічки в електронній формі згідно з даними СОД РРО та ін. Отже для прийняття оскаржуваного рішення Відповідачем використані данні, виключно податкової інформації, наявної у нього в електронній базі даних. На підставі цих даних Відповідачем встановлено:

- відповідно до п.2.2.13. Акту, надання розрахункового документу встановленої форми та змісту – *прочерк*;
- відповідно до п. 2.2.15 Акту, використання режиму попереднього програмування найменування, цін товарів, кількості – не додержується;
- відповідно до п. 2.2.20 Акту, встановлено проведення Позивачем розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій без використання режиму програмування із зазначенням коду товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД та цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку на суму 69067грн.

Разом з тим, вищезазначена інформація не може свідчити про допущення Позивачем порушень, передбачених п. 1, 2, 11 ст. 3 Закону № 265/95-ВР.

Так, норма п. 1, 2 та 11 ст. 3 Закону № 265/95-ВР, зобов'язує платника податків проводити розрахункові операції на повну суму покупки (надання послуги) через зареєстровані, опломбовані у встановленому порядку та переведені у фіскальний режим роботи реєстратори розрахункових операцій (п.1); надавати особі, яка отримує або повертає товар, отримує послугу або відмовляється від неї, включаючи ті, замовлення або оплата яких здійснюється з використанням мережі Інтернет, при отриманні товарів (послуг) в обов'язковому порядку розрахунковий документ встановленої форми та змісту (п.2); проводити розрахункові операції через реєстратори розрахункових операцій та/або через програмні реєстратори розрахункових операцій для підакцизних товарів з використанням режиму програмування із зазначенням коду товарної підкатегорії згідно з УКТ

ЗЕД, найменування товарів, цін товарів та обліку їх кількості, а також із зазначенням цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку (серія та номер) при роздрібній торгівлі алкогольними напоями (п.11).

Отже, для встановлення факту не дотримання вищевказаних норм Відповідач окрім посилання на інформацію з електронних баз даних мав дослідити фактичні обставини здійснення Позивачем господарських операцій на підставі первинних документів, якими супроводжуються ці операції. З урахуванням встановлених Відповідачем порушень це можуть бути фіскальні чеки, фіскальне обладнання, програмне забезпечення, акцизні марки, книги обліку та звітності, звіти, тощо.

Проте, як вбачається з п. 2.2.12. Акту, контрольна розрахункова касова операція Відповідачем не проводилася, а відповідно до п.2.2.13. Акту, надання розрахункового документу встановленої форми та змісту – *прочерк* (тобто Відповідачем не встановлено а ні факту надання, а ні факту не надання розрахункового документу при реалізації продукції, а ні зміст первинного бухгалтерського документу, яким є фіскальний чек). Отже, під час перевірки Відповідач не встановив фактів, які становлять склад правопорушень, передбачених п. 1, 2, 11 ст. 3 Закону № 265/95-ВР. Фактично Відповідач і не міг встановити фактів зазначених порушень не здійснивши вихід на перевірку на об'єкт торгівлі Позивача, не зробивши контрольної закупки, не витребувавши у Позивача жодного документу та жодного пояснення. Отже, порушення Відповідачем процедури проведення перевірки (здійснення перевірки не за місцем провадження Позивачем діяльності та не витребування у нього первинних бухгалтерських документів).

Разом з тим, у додатку до позовної заяви Позивачем надано копії фіскальних чеків продажу алкоголю, здійсненого 08.03.24р., (тобто до моменту початку перевірки). Інформація у вказаних чеках свідчить про використання Позивачем режиму програмування таких реквізитів як найменування, ціни та кількості товару, що спростовує вказаний Відповідачем у п. 2.2.15 Акту висновок про не додержання Позивачем вказаної вимоги.

2.4. Інформація з СОД РРО – не доказ. (Постанову ВСУ № 520/4564/23).

Наказом Міністерства фінансів України від 08.10.2012 № 1057 затверджено Порядок передачі інформації від реєстраторів розрахункових операцій, програмних реєстраторів розрахункових операцій дротовими або бездротовими каналами зв'язку до органів Державної податкової служби України, яким встановлено механізм передачі електронних копій розрахункових документів, фіскальних звітних чеків реєстраторів розрахункових операцій (далі - РРО) / програмних реєстраторів розрахункових операцій (далі - ПРРО), фіскальних звітів ПРРО і повідомлень, що передбачені Порядком реєстрації, ведення реєстру та застосування програмних реєстраторів розрахункових операцій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 14.06.2016 року № 547, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 05.07.2016 року за № 918/29048, що необхідні для обліку роботи ПРРО фіскальним сервером контролюючого органу, дротовими або бездротовими каналами зв'язку до органів ДПС для суб'єктів господарювання, що використовують РРО/ПРРО.

Згідно з п. 1.2 Порядку № 1057 система зберігання і збору даних РРО - загальнодержавна система, призначена для збору даних РРО та передачі цих даних до системи обліку даних РРО в ДПС за технологією зберігання і збору даних РРО для Державної податкової служби України; система обліку даних РРО - інформаційна система, призначена для збору, зберігання, використання даних реєстраторів розрахункових операцій та програмних реєстраторів розрахункових операцій (у тому числі електронних копій розрахункових документів та фіскальних звітних чеків, створених реєстраторами розрахункових операцій і програмними реєстраторами розрахункових операцій), перевірки справжності та достовірності розрахункових документів.

Пунктом 2.2 розд. I Порядку № 1057 передбачено, що СЗЗД РРО забезпечує збір та внесення даних РРО у бази даних СОД РРО у такому вигляді, в якому дані сформовані в РРО, перевірку цілісності і незмінності даних та ідентифікацію РРО засобами НСМЕП.

Необхідно зазначити, що дані СОД РРО за своєю суттю є податковою інформацією, не є належним доказом податкового правопорушення і сама по собі її наявність не може бути підставою для притягнення платника податків до відповідальності, а може бути лише використана як підстава для подальшої перевірки можливих порушень з боку Позивача, що і було зазначено Відповідачем у Наказі як підстава спірної перевірки (*інформація, що міститься в Системі обліку даних реєстраторів розрахункових операцій, яка свідчить про можливі порушення законодавства...*). Отже, така інформація мала бути перевірена Відповідачем підчас фактичної перевірки, яка саме з цією метою і призначалася. Обставиною, що має бути досліджена є саме розрахункова операція, а отже безпосереднім доказом, що підтверджує її вчинення, є розрахунковий документ. У розумінні статті 73 Кодексу адміністративного судочинства України СОД не є належним доказом відображення господарських операцій, на підставі яких можливо встановити наявність/відсутність порушень позивачем положень Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», визначених у податковому повідомленні-рішенні, що оскаржуються. (Постанову ВСУ № 520/4564/23).

Проте як вбачається з Акту, Відповідачем не була проведена перевірка за місцем здійснення господарської діяльності Позивача, як того вимагає фактична перевірка, контрольна розрахункова операція не здійснювалася, фіскальні чеки чи будь-яка інша інформація Відповідачем не досліджувалася та у Позивача не запитувалася, а сама перевірка була проведена у приміщенні податкового органу без присутності Позивача, що унеможливило надання ним будь-яких документів та пояснень, які б могли вплинути на обґрунтованість оскаржуваних рішень.

Вказані обставини порушення процедури перевірки свідчать не лише тільки про здійснення Відповідачем своїх дій з порушення податкового законодавства, що впливає на можливість оцінки Акту перевірки як належного та допустимого доказу у справі, а і прямо впливають на обґрунтованість висновків про порушення Позивачем Закону № 265/95-ВР.

Витяг з СОД – не відповідає вимогам ДСТУ.

Так, відповідно до пп.11 п.1 Наказу Мініюсту України від 18.06.2015 № 1000/5, **Про затвердження Правил організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях**, оформлення реквізитів організаційно-розпорядчої документації та порядок їх розташування мають відповідати Національному стандарту України «Державна уніфікована система документації. Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації. Вимоги до оформлювання документів. ДСТУ 4163-2003», затверджені наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 07 квітня 2003 року № 55 (далі - ДСТУ 4163-2003).

Відповідно до пп.1 п.2 вказаного Наказу, організаційно-розпорядчі документи оформляють на бланках. Розміщення реквізитів на бланку повинно відповідати ДСТУ 4163-2003.

Відповідно до ДСТУ 4163-2003, затвердженого Наказом Держпоживстандарту України від 07.04.2003р. №55, бланк документу органу державної влади має містити герб України, офіційну назву органу, що його використовує та його реквізити (адресу, код ЄДРПОУ, тощо). Поміж іншого, до обов'язкових реквізитів офіційного документу належать такі реквізити, як назва документу, дата складання, підпис, посада особи, що підписала документ та печатка.

3. Щодо неправильного застосування Відповідачем положень Закону «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»:

3.1. Відносно застосування штрафу за не зазначення Позивачем у чеку коду УКТ ЗЕД при продажу алкоголю (податкове повідомлення-рішення від 09.04.2024р. № 396918280706), необхідно зазначити наступне.

Помилка у коді не є тотожним не видачі чеку.

Вказаним Рішенням за порушення Позивачем п. 11 ст. 3 Закону № 265/95-ВР застосовано штраф у розмірі 5100грн. на підставі п.7 ст. 17 Закону № 265/95-ВР.

Так, пункт 11 ст. 3 Закону № 265/95-ВР, зобов'язує проводити розрахункові операції через реєстратори розрахункових операцій та/або через програмні реєстратори розрахункових операцій для підакцизних товарів з використанням режиму програмування із зазначенням коду товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД.

Про наявність підстав для застосування до Позивача штрафу за вказане правопорушення Відповідач дійшов використовуючи данні СОД, відобразивши їх у Додатку №1 до Акту, де у стовпці під назвою «код товару згідно УКТ ЗЕД» вказано код 224218300, а у стовпці «найменування товару» вказано вид товару (вино), назва товару (Piccolo Italia) та сорт вина (напівсолодке біле).

Відповідно до переліку кодів УКТ ЗЕД, наведеному у Законі «Про митний тариф України», підкатегорія «Вина виноградні» має код «2204», який виступає першими чотирма цифрами коду такої товарної позиції, як «вина із захищеною географічною ознакою (*Protected Geographical Indication, PGI*) з кодом «2204218300». Як видно з наведеного коду, він має відмінність з кодом, вказаним Відповідачем у Додатку №1 до Акту, а саме, після цифри «22» відсутня цифра «0».

Причин такої розбіжності може бути декілька: помилка, допущена айти-спеціалістом при програмуванні РРО Позивача або помилка при передачі даних з РРО на сервер Відповідача, або помилка внутрішньої бази даних Відповідача, тощо. Вказані причини розбіжності не були встановлені Відповідачем під час перевірки на місці провадження Позивачем господарської діяльності, та відповідно не було встановлено вини Позивача у вказаній розбіжності. Проте у будь-якому випадку, вказана розбіжність у коді дає можливість ідентифікувати до якої групи товару належав реалізований Позивачем товар, зазначений у Додатку №1 до Акту, адже вказана розбіжність становить лише одну цифру з дев'яти інших, які вказані правильно. Крім того, у Додатку №1 до Акту на впроти кожного коду з вказаною помилкою міститься назва товару (вино), що також дає можливість ідентифікувати, що код з пропущеною цифрою «0» відноситься саме до такого товару як вино а не іншого товару. Отже, відсутність у коді однієї цифри коду УКТ ЗЕД не утворює складу правопорушення, визначеного п. 11 ст. 3 Закону № 265/95-ВР, за умови, що Позивач здійснював реалізацію алкоголю із застосуванням фіскального касового апарату з відповідним режимом програмування, хоча і з помилкою у коді УКТ ЗЕД. Факт здійснення Позивачем реалізації алкогольних товарів з використанням фіскального РРО із створенням фіскальних чеків та звітів Відповідачем не заперечується, про що вказано у п. 2.2.14., п.2.2.17. та п. 2.2.18 Акту. За таких обставин помилка у коді УКТ ЗЕД при умові дотримання Позивачем інших вимог п. 11 ст. 3 Закону № 265/95-ВР (використання фіскального РРО) та за умови наявності можливості ідентифікувати товар, що реалізовувався з таким помилковим кодом, не може бути прирівняна до реалізації товару взагалі без коду УКТ ЗЕД та бути підставою для застосування штрафу, передбаченого пунктом 7 ст. 17 Закону № 265/95-ВР. (Постанову ВСУ №

520/4564/23 + №500/6845/21

3.2. Відносно застосування штрафу за відсутність у чеку цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку (податкове повідомлення-рішення від 09.04.2024р. № 397118280706), необхідно зазначити наступне:

Вказаним Рішенням за порушення Позивачем п. 1 та 2 ст. 3 Закону № 265/95-ВР застосовано штраф у розмірі 103 565,50 грн. на підставі п.1 ст. 17 Закону № 265/95-ВР.

По перше: Витяг з СОР – відсутній. У доповідній записці інформації про наявність цього порушення немає.

По друге: старі марки продовжують бути у обігу до їх закінчення.

Наказом Міністерства фінансів України під 08 червня 2021 року №329 розділ II, III Положення про форму та зміст розрахункових документів/електронних розрахункових документів №13 від 21 січня 2016 року викладено у новій редакції. Фіскальний чек доповнено новим реквізитом - цифрове значення штрихового коду марки акцизного податку на алкогольні напої (зазначається у випадках, передбачених чинним законодавством (рядок 9).

Також пунктом 2 Наказу №329 встановлено, що: до 01 жовтня 2021 року вимоги до форми і змісту розрахункових документів в частині цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку на алкогольні напої не поширюються на розрахункові документи, що створюються реєстраторами розрахункових операцій, версії внутрішнього програмного забезпечення яких включені до Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій до дня набрання чинності цим наказом; до 01 жовтня 2021 року реєстратори розрахункових операцій, версії внутрішнього програмного забезпечення яких включені до Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій, за наявності технічних можливостей мають бути доопрацьовані їх виробниками (постачальниками) відповідно до статті 12 Закону України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" з метою забезпечення можливості виконання всіх вимог до форми і змісту розрахункових документів, відповідно до цього наказу

Поряд з цим, запровадженню такого реквізиту фіскального касового чека, як цифрове значення штрихового коду марки акцизного податку на алкогольні напої, передувало внесення постановою Кабінету Міністрів України від 12 лютого 2020 року №97 змін до Положення про виготовлення, зберігання, продаж марок акцизного податку та маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 07 грудня 2010 року №1251, в частині обов'язкових реквізитів марок акцизного податку для алкогольних напоїв. До таких реквізитів було додано двомірний штрих-код швидкого реагування та лінійний штрих-код. Постановою Кабінету Міністрів України від 12 лютого 2020 року №74 "Деякі питання маркування алкогольних напоїв" затверджені марки акцизного податку для алкогольних напоїв нового зразка, які запроваджені в обіг з 01 травня 2020 року.

У свою чергу марки акцизного податку для алкогольних напоїв попереднього зразка, які були затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 14 травня 2015 року №296 та перебували в обігу з 01 липня 2015 року, не мали штрих-коду та QR-коду. Такі марки продовжували перебувати в обігу після 01 травня 2020 року відповідно до положень абзаців четвертого, шостого частини четвертої статті 11 Закону Закон №481/95-ВР, згідно з яким у разі зміни зразка марок акцизного податку вже закуплені марки попереднього зразка застосовуються у виробництві алкогольних напоїв та тютюнових виробів до їх повного використання, а марковані такими марками алкогольні напої та тютюнові вироби знаходяться в обігу до їх повної реалізації в межах терміну придатності для споживання. При цьому алкогольні напої та тютюнові вироби, вироблені в Україні або імпортовані в Україну до набрання чинності внесеними

відповідним законом змінами щодо маркування, знаходяться в обігу до їх повної реалізації в межах терміну придатності для споживання.

Такі алкогольні напої як горілка, коньяк та віскі з вмістом спирту етилового 40% об'ємних одиниць та більше, реалізація якого і стала підставою для застосування Відповідачем штрафних санкцій, мають тривалий або необмежений термін придатності, тому можуть перебувати в обігу протягом великого проміжку часу, зберігатися на складах оптових чи роздрібних торговців.

Таким чином, на дату початку дії змін до Положення №13 у частині обов'язкового відображення у фіскальному чеку цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку для алкогольних напоїв (01 жовтня 2021 року) виробники алкогольних напоїв мали право реалізовувати свою продукцію з раніше закупленими акцизними марками старого зразку до їх використання, а марковані такими марками алкогольні напої та тютюнові вироби могли реалізовуватися продавцями таких алкогольних виробів до їх повної реалізації в межах терміну придатності для споживання.

Як вбачається з додатку № 2 до Акту, Відповідач нарахував штрафні санкції починаючи з 16 лютого 2022 року, тобто з початку року, наступного за роком, у якому введено обов'язк щодо зазначення у чеку цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку. В зв'язку з оголошенням у країні воєнного стану, окупації м. Суми та введенням заборони на реалізацію алкоголю, Позивач призупинив свою діяльність до грудня 2022 року, на що вказує інформація з СОД РРО (додаток № 2 до Акту), згідно з якою остання перед оголошенням воєнного стану реалізація алкоголю відбулася 20.02.2022 року, а наступна реалізація після відновлення роботи кафе Позивача відбулася 09.12.2022р. Тобто з лютого по грудень 2022 року Позивач не здійснював діяльність з реалізації алкоголю. Отже, відновивши свою діяльність Позивач починаючи з грудня 2022р. і по 2023 рік здійснював реалізацію алкоголю, закупленого ще у кінці 2021- на початку 2022 років, адже практично у весь 2022 рік не здійснював діяльність і мав значні залишки раніше закупленого алкоголю з вмістом спирту 40%, який має довготривалий або не обмежений термін придатності, що дає можливість реалізовувати його протягом довготривалого періоду. Отже, алкогольні напої закуплені Позивачем ще у 2021 - 2022 роках могли бути марковані акцизними марками, введеними в обіг з 01 липня 2015 року (без штрихових кодів), та реалізовувалися Позивачем протягом 2022-2024р., тобто періоду, у якому Відповідачем встановлено порушення. Отже, продаж алкоголю, маркованого маркою акцизного податку старого зразка (без штрихового коду) унеможливорює відображення у фіскальному чеку цифрового значення штрихового коду марки, відтак виключає можливість виконання Позивачем обов'язку, передбаченого ст. 3 Закону № 265/95-ВР. Обставини реалізації Позивачем алкоголю маркованого старими або новими марками мали б бути предметом дослідження під час фактичної перевірки за місцем реалізації алкоголю, що має бути відображено у Акті перевірки. Проте, як зазначалося вище, Відповідач у рамках проведеної перевірки не досліджував вказаних обставин, адже не здійснював вихід на місце провадження діяльності Позивача та не вивчав жодних первинних бухгалтерських документів, а лише обмежився інформацією з СОД РРО. **(+№ 520/4564/23 старі марки)**

По третє: реалізація алкоголю на розлив. Надаючи оцінку інформації у Додатку № 2 до Акту необхідно зазначити і те, що переважна частина випадків реалізації алкоголю, наведених у вказаному додатку, здійснювалася Позивачем на розлив а не пляшками. На кожен факт такого продажу Відповідач здійснив нарахування штрафних санкцій, помилково вважаючи, що кожна порція алкоголю на розлив повинна реалізовуватися зі скануванням марки акцизного податку.

Однак з таким не можна погодитися, адже згідно податкових роз'яснень, розміщених на офіційному сайті Державної податкової служби України за посиланнями: <https://tax.gov.ua/baneryi/programni-rro/povidomlennya-rozysnennya/print-512778.html>

<https://nvp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-553100.html>

вказано наступне: «*при програмуванні алкогольної продукції, що використовується у приготуванні коктейлів, слід забезпечити введення даних/сканування марки для відображення її реквізитів у розрахунковому документі при її відкупорюванні, в межах отримання першої порції для приготування коктейлю або продажу на розлив, тобто передбачає одноразове відображення реквізитів марки акцизного податку, в межах реалізації алкогольного напою частинами, який розлито виробником у тару, що була маркована такою маркою*».

Така позиція узгоджується з пунктами 21-22 Постанови КМУ № 1251 від 27.12.10р., відповідно до якої для прикріплення акцизних марок використовується клей (дисперсійний, дескрин тощо), який не дає змоги зняти їх з виробів без пошкодження, у тому числі під час відкупорювання (розкривання) товару, і змивається у разі потреби в митті пляшок для повторного їх використання. Марки наклеюються на пляшку П- чи Г-подібним способом через горловину.

Згідно з пунктами 226.1, 226.2 статті 226 ПК України у разі виробництва на митній території України алкогольних напоїв і тютюнових виробів чи ввезення таких товарів на митну територію України платники податку зобов'язані забезпечити їх маркування марками встановленого зразка у такий спосіб, щоб марка акцизного податку розривалася під час відкупорювання (розкривання) товару. 520/17926/23 – апеляція харків (штраф за розлив – неправомірний, немає вини)

Отже при відкупорювання алкоголю для продажу на розлив марка пошкоджується та становиться не придатною для зчитування з неї інформації, що унеможлиблює введення цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку при продажу кожної порції алкоголю, що реалізується на розлив.

Враховуючи викладене можна зробити висновок, що обов'язок щодо зазначення у чеку цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку, існує лише щодо продажу першої порції алкоголю при відкупорюванні відповідної пляшки алкоголю з метою продажу її на розлив, отже відповідальність за порушення вказаного обов'язку не може застосовуватися щодо продажу наступних порцій алкоголю в межах раніше відкупореної пляшки. Разом з тим, як вбачається з Акту, Відповідач неправомірно здійснював нарахування штрафних санкцій за кожен факт продажу алкоголю на розлив, що підтверджується наведеною у Додатку №2 до Акту інформацією, зокрема:

№ чеку	Сума чеку грн.	Об'єм порції на розлив в мл	Назва товару
7587	56	100 мл	Горілка Хортиця
7588	168	300 мл	Горілка Хортиця
7589	112	200 мл	Горілка Хортиця
7590	84	150 мл	Горілка Хортиця
7591	112	200 мл	Горілка Хортиця
7592	112	200 мл	Горілка Хортиця
7593	112	200 мл	Горілка Хортиця

З наведеної таблиці вбачається, що горілка реалізовувалася саме на розлив, адже не існує пляшок горілки Хортиця по 100-200млл. Крім того, усі 7 чеків мають наскрізну нумерацію (йдуть підряд), що свідчить про те, що Відповідач нарахував штрафні санкції на кожную порцію розливу підряд, а не першої порції при відкупорці пляшки.

Що стосується інших чеків, зазначених у Додатку №2 до Акту, то через відсутність у розрахунку Відповідача інформації про те яка порція у пляшці є першою та який обсяг пляшки реалізовувався, взагалі не можливо здійснити обґрунтований розрахунок штрафу з урахуванням того, що скануванню марки акцизного податку підлягає лише порція, яка реалізовується першою при відкритті пляшки. Усі інші порції у межах однієї пляшки не підлягають скануванню. Отже для правильного розрахунку штрафу Відповідач мав встановити конкретний чек реалізації першої порції пляшки та об'єм цієї пляшки, щоб встановити залишок алкоголю у цій пляшці, при продажу якого не потрібно сканувати акцизну марку. Вказані данні (реалізація першої порції у пляшці та об'єм пляшки) можна встановити тільки на місці здійснення продажу алкоголю, зафіксувавши конкретний факт реалізації товару. Проте, як вже зазначалося, Відповідач не проводив перевірку за місцем здійснення Позивачем діяльності, в зв'язку з чим вказані данні не були ним отримані та не могли бути враховані при розрахунку штрафу.

По четверте: ст 17 Закону не передбачає відповідальність за не повні реквізити у чеку.

Окремо звертаю увагу на неправомірність застосування Відповідачем до даних правовідносин санкції, передбаченої ч.1 ст. 17 Закону № 265/95-ВР з наступних підстав.

Аналіз наведеної вище норми права дає підстави для висновку, що пункт 1 статті 17 Закону № 265/95-ВР встановлює відповідальність за невиконання суб'єктом господарювання щонайменше одного з чотирьох обов'язків: 1) проведення розрахункової операції через РРО, однак, на неповну суму покупки; 2) не проведення розрахункової операції через РРО; 3) **невдача відповідного розрахункового документа, що підтверджує виконання розрахункової операції**; 4) проведення її без використання розрахункової книжки на окремому господарському об'єкті такого суб'єкта господарювання.

Перші два обов'язки суб'єкта господарювання походять зі змісту пункту 1 статті 3 Закону № 265/95-ВР, а третій - з пункту 2 статті 3 Закону № 265/95-ВР. Відповідно, наявність будь-якої з таких обставин (у сукупності або окремо) і утворює склад правопорушення, за яке настає відповідальність за пунктом 1 статті 17 Закону № 265/95-ВР.

При цьому, якщо звернути увагу на об'єктивну сторону складу правопорушення, а саме дії, які складають суть протиправної поведінки платника податків, то в контексті пункту 1 статті 17 Закону № 265/95-ВР відповідальність настає за дії, які за своєю суттю та способом спрямовані на приховування належного обліку здійсненої розрахункової операції на часткову або повну суму вартості товару. Отже мова йде про відповідальність за повне або часткове заниження бази оподаткування податку на прибуток та акцизного збору, що підлягають сплаті від продажу підакцизних товарів. Вказана норма як і увесь Закон № 265/95-ВР не прирівнює відсутність якогось одного елементу у фіскальному чеку (зокрема і цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку) з такою протиправною поведінкою як приховування об'єкту оподаткування, адже як видно з Додатків № 1 та 2 до Акту (інформація з СОД РРО), у них міститься інформація щодо продавця товару, дати та місця здійснення господарської операції, код УКТ ЗЕД, назви, обсягу та вартості проданого товару та суми акцизного податку, що виключає підстави прирівнювати відсутність у чеку цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку, з правопорушеннями які мають на меті приховати об'єкт оподаткування.

До схожого висновку дійшов Верховний суд у постанові від 27.11.2023р. по справі № 420/11790/22, (+№ 520/4564/23) зазначивши що відсутність певного елементу змісту (незначний недолік) у такому розрахунковому документі, який в свою чергу у повному обсязі надає можливість не тільки відтворити, зрозуміти та ідентифікувати розрахункову операцію за місцем її проведення не приховуючи її сутність за допомогою реєстратора розрахункових операцій (тощо), але і підтвердити її виконання, не може бути правовою підставою для притягнення такого платника податків за пунктом 1 статті 17 Закону № 265/95-ВР, а саме як за невидачу такого розрахункового документа, що підтверджує виконання розрахункової операції. Виключенням з цього правила, можна вважати, видачу такого фіскального чеку, в якому не зазначено тих обов'язкових реквізитів, що встановлені у наведеному Положенні № 13, які не надають можливості підтвердити виконання розрахункової операції, та які мають вплив на правильність визначення, реальність здійснення господарської операції за її суттю та на формування показників податкової звітності.

По п'яте: штраф у розмірі 150% безпідставний.

Крім того неправомірним є і застосування штрафу у розмірі 150% вартості товару як за повторне правопорушення, застосованого Відповідачем у податковому повідомленні-рішенні від 09.04.2024р. № 397118280706. Так, у розрахунку штрафних санкцій, що є додатком до Рішення, Відповідач нарахував штраф у розмірі 100% на суму 70грн. (чек № 7347 від 16.02.2022р., зазначений у Додатку №2 до Акту), очевидно вважаючи це першим фактом вчинення правопорушення, і штраф у розмірі 150% на суму 68997грн., вважаючи це фактом вчинення повторного правопорушення.

Відповідно до пункту 1 статті 17 Закону № 265/95-ВР, штраф у розмірі 150% нараховується за кожне наступне вчинене правопорушення.

Разом з тим, відповідно до п.111.4. ст. 111 ПК України, особа вважається такою, що вчинила правопорушення повторно, якщо вона була притягнута до відповідальності у встановленому цим Кодексом порядку.

З наведеної норм вбачається, що для повторності необхідно не тільки самого лише факту вчинення правопорушення вдруге, а і факту притягнення до відповідальності за аналогічне правопорушення раніше.

Фактом вчинення першого правопорушення Відповідач вважає реалізацію алкоголю по чеку № 7347 від 16.02.2022р. на суму 70 грн. Однак, за вказаний факт Позивача не було притягнуто до відповідальності у порядку, передбаченому Податковим Кодексом. Вказане правопорушення було зафіксовано у межах тієї ж самої перевірки, що і інші правопорушення, які Відповідач вважає повторними. Окреме рішення про застосування до Позивача штрафу за це правопорушення не виносилося, в зв'язку чим відсутні підстави для застосування штрафу у розмірі 150% як за повторне правопорушення.

Відповідно до п.11, ч.5, ст. 160 Кодексу адміністративного судочинства України підтверджую, що мною не подано іншого позову (позовів) до цього самого відповідача (відповідачів) з тим самим предметом та з тих самих підстав.

На підставі вищевикладеного, ПРОШУ:

1. Визнати протиправними та скасувати податкове повідомлення-рішення від 09.04.2024р. № 396918280706 та податкове повідомлення-рішення від 09.04.2024р. № 397118280706.
2. Вирішити питання про розподіл судових витрат за наслідками вирішення справи.

Додатки:

1. Копія наказу від 07.03.2024р. № 558-кп.
2. Копія акту перевірки від 15.03.2024р.
3. Копія податкового повідомлення-рішення від 09.04.2024р. № 396918280706, та податкового повідомлення-рішення від 09.04.2024р. № 397118280706,
4. Копія ліцензії на роздрібну торгівлю алкоголем.
5. Копія реєстраційного посвідчення РРО.
6. Копії фіскальних чеків РРО за 08.03.2024р.
7. Копія виписки з ЄДРПОУ щодо Позивача.
8. Платіжне доручення про сплату мита.
9. Клопотання про витребування доказів.
10. Примірник позовної заяви з доданими до неї документами для Відповідача.
11. Копія довіреності представника позивача.

Представник Позивача

Жуков В.М.

11.04.2024р.