



## Висновки Верховного Суду України, викладені у рішеннях, прийнятих за результатами розгляду заяв про перегляд судових рішень за II півріччя 2014 р.

**010.000.000 Державне регулювання. Підприємства і підприємницька діяльність**

**010.120.000 Загальні питання регулювання діяльності підприємств  
і підприємництва**

**1. Висновок Верховного Суду України про правильне застосування п. 2 ст. 22, статей 73—77 ГК України (у редакції, чинній на час виникнення спірних відносин) щодо правомірності проведення ревізій (перевірок) органами Державної фінансової інспекції фінансово-господарської діяльності дочірніх підприємств, заснованих державними акціонерними товариствами, 100 відсотків акцій яких належать державі.**

Повноваження органів Державної фінансової інспекції України, які стали правонаступниками органів контрольно-ревізійної служби, регламентуються ч. 1 ст. 2 Закону України від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» (у редакції, чинній на час виникнення спірних відносин), відповідно до якої головним завданням контрольно-ревізійної служби є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно, виконанням місцевих бюджетів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Державний фінансовий контроль реалізується державною контрольно-ревізійною службою

через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування.

Суб'єктами господарювання державного сектору економіки згідно з ч. 2 ст. 22 ГК України є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка в статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів.

Згідно з п. 1 ч. 2 ст. 55 ГК України суб'єктами господарювання є господарські організації — юридичні особи, створені відповідно до ЦК України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані в установленому законом порядку.

Поняття «підприємство» визначене в ГК України. Згідно зі ст. 62 цього Кодексу підприємство — це самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому цим Кодексом та іншими законами.

Стаття 63 ГК України визначає види та організаційні форми підприємств, до яких відносять: приватне підприємство, що діє на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи); підприємство, що діє на основі колективної власності (підприємство колективної власності); комунальне підприємство, що діє на основі комунальної власності територіальної громади; державне підприємство, що діє на основі державної власності; підприємство, засноване на змішаній формі власності (на базі об'єднання майна різних форм власності).

Таким чином, критерієм віднесення підприємства до конкретного виду є форма власності, на основі якої діє таке підприємство.

Відповідно до статей 73—77 ГК України до кола державних підприємств відносяться державні унітарні підприємства, державні комерційні підприємства та казенні підприємства.

Частиною 1 ст. 56 ГК України встановлено, що суб'єкт господарювання може бути утворений за рішенням власника (власників) майна або уповноваженого ним (ними) органу, а у випадках, спеціально передбачених законодавством, також за рішенням інших органів, організацій і громадян шляхом заснування нового, реорганізації (злиття, приєднання, виділення, поділу, перетворення) діючого (діючих) суб'єкта господарювання з додержанням вимог законодавства.

Суди встановили, що дочірнє підприємство «Західдорвибухпром» відкритого акціонерного товариства «Державна акціонерна компанія «Автомобільні дороги України» (далі — ДП, Компанія відповідно) було створене одним засновником — Компанією, що підтверджується статутом, і є його дочірнім підприємством.

Відповідно до п. 4.2 статуту дочірнього підприємства «Західдорвибухпром» відкритого акціонерного товариства «Державна акціонерна компанія «Автомобільні дороги України» майно підприємства складається з виробничих та невиробничих фондів, а також інших цінностей, вартість яких відображається на самостійному балансі підприємства, що передається засновником підприємству у господарське відання.

Згідно з ч. 8 ст. 63 ГК України підприємство визнається дочірнім у випадках існування залежності від іншого підприємства, передбачених ст. 126 цього Кодексу.

Стаття 126 ГК України визначає поняття асоційованих підприємств, згідно з якою

асоційовані підприємства (господарські організації) — це група суб'єктів господарювання — юридичних осіб, пов'язаних між собою відносинами економічної та/або організаційної залежності у формі участі в статутному капіталі та/або управлінні. Залежність між асоційованими підприємствами може бути простою і вирішальною.

Таким чином, ГК України розглядає поняття «дочірнє підприємство» як ознаку залежності такого підприємства від іншого, контролюючого підприємства, а не як окрему організаційно-правову форму.

Відповідно до ч. 1 ст. 141 ГК України до державного майна у сфері господарювання належать цілісні майнові комплекси державних підприємств або їх структурних підрозділів, нерухоме майно, інше окреме індивідуально визначене майно державних підприємств, акції (частки, паї) держави у майні суб'єктів господарювання різних форм власності, а також майно, закріплене за державними установами і організаціями з метою здійснення необхідної господарської діяльності, та майно, передане в безоплатне користування самоврядним установам і організаціям або в оренду для використання його у господарській діяльності.

Стаття 326 ЦК України визначає, що у державній власності є майно, у тому числі грошові кошти, яке належить державі Україна. Від імені та в інтересах держави Україна право власності здійснюють відповідно органи державної влади.

Як убачається з постанови Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. №221 «Про утворення відкритого акціонерного товариства «Державна акціонерна компанія «Автомобільні дороги України», прийнятої на виконання Указу Президента України від 8 листопада 2001 р. № 1056 «Про заходи щодо підвищення ефективності управління дорожнім господарством України», засновником Компанії є держава в особі Державної служби автомобільних доріг; повноваження вищого органу управління покладаються на засновника Компанії; у державній власності закріплюються 100 відсотків акцій Компанії із заборобою їх відчуження, використання для формування статутних фондів будь-яких суб'єктів господарювання, передачі в управління будь-яким особам та вчинення будь-яких дій, наслідком яких може бути відчуження цих акцій з державної власності, зокрема передача в заставу, до прийняття окремого рішення щодо приватизації

Компанії; акціонерами Компанії є держава в особі Державної служби автомобільних доріг

до прийняття в установленому порядку рішення про приватизацію Компанії.

Враховуючи викладене, колегія суддів Судової палати в адміністративних справах дійшла висновку, що оскільки засновник ДП є державним акціонерним товариством, 100 відсотків акцій якого належать державі, ДП як його дочірнє підприємство за своєю сутністю також є державним підприємством, адже діє на основі державної власності, переданої йому засновником у господарське відання, а відтак дії Державної фінансової інспекції в Тернопільській області щодо наміру проведення ревізії (перевірки) фінансово-господарської діяльності ДП є такими, що вчинені на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України (*постанова Верховного Суду України від 14 жовтня 2014 р. у справі № 21-452а14*).

**2. Висновок Верховного Суду України про правильне застосування положень ч. 5 ст. 19 Закону України від 14 травня 1992 р. № 2343-ХІІ «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» (далі — Закон № 2343-ХІІ; у редакції Закону України від 22 грудня 2011 р. № 4212-VI «Про внесення змін до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»)** щодо непоширення дії мораторію на задоволення вимог кредиторів на виплату заробітної плати та нарахованих на ці суми страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне та інше соціальне страхування.

Суди встановили, що публічне акціонерне товариство по газопостачанню та газифікації «Дніпропетровськгаз» (далі — Товариство) зареєстровано в управлінні Пенсійного фонду України в Царичанському районі Дніпропетровської області (далі — управління ПФУ, ПФУ відповідно) і є платником страхових внесків до ПФУ.

Господарський суд Дніпропетровської області ухвалою від 14 жовтня 2005 р. порушив провадження у справі № Б24/235/05 про банкрутство Товариства, ввів мораторій на задоволення вимог кредиторів, який згідно зі ст. 1 Закону № 2343-ХІІ (у редакції, яка була чинною до 19 січня 2013 р.; ця редакція була чинною на час постановлення ухвали) передбачає зупинення виконання боржником грошових зобов'язань і зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), термін виконання яких настав до дня введення мораторію, і припинення заходів, спрямованих на забезпечення виконання цих зобов'язань та зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), застосованих до прийняття рішення про введення мораторію.

9 квітня 2013 р. управління ПФУ прийняло спірне рішення, яким за несвоечасну сплату страхових внесків нараховано пеню в сумі 4 тис. 774 грн 8 коп. за період із 18 грудня 2012 р. по 13 березня 2013 р.

З урахуванням періоду, що перевірявся відповідачем, правовідносини у цій справі були предметом регулювання Закону № 2343-ХІІ у двох редакціях.

У період до 19 січня 2013 р. питання забезпечення вимог кредиторів і мораторій на задоволення вимог кредиторів регламентувалися, зокрема, ст.12 Закону № 2343-ХІІ.

Верховний Суд України вже вирішував питання про усунення розбіжностей у застосуванні статей 1, 12 Закону № 2343-ХІІ цієї редакції. Зокрема, у постановках від 4 липня 2011 р., 7 травня, 11 червня, 1 жовтня 2012 р. та 26 лютого 2013 р. (справи № 21-144а11, № 21-289а11, №21-179а12, № 21-298а12, № 21-34а13 відповідно) він зазначив, що за змістом указаних норм Закону № 2343-ХІІ мораторій на задоволення вимог кредиторів, уведений у зв'язку з порушенням провадження у справі про банкрутство, не зупиняє виконання боржником грошових зобов'язань і зобов'язань щодо сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), які виникли після його введення, а отже, не припиняє заходів, спрямованих на їх забезпечення.

Невиконання таких зобов'язань є правопорушенням. Отже, нарахування санкцій, застосування заходів забезпечення за невиконання зазначених зобов'язань і примусове стягнення на підставі виконавчих документів коштів на виконання таких грошових зобов'язань та зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), а також штрафних санкцій, ґрунтується на законі.

19 січня 2013 р. набрав чинності Закон України від 22 грудня 2011 р. № 4212-VI «Про внесення змін до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом», яким Закон № 2343-ХІІ

викладено в новій редакції. Зокрема, з цієї дати мораторій на задоволення вимог кредиторів

було врегульовано ст. 19, яка була чинною на день винесення спірного рішення.

Частиною 5 зазначеної вище статті Закону № 2343-ХІІ передбачено, що дія мораторію на задоволення вимог кредиторів не поширюється на виплату заробітної плати та нарахованих на ці суми страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне та інше соціальне страхування (постанова Верховного Суду України від 2 грудня 2014 р. у справі № 21-543а14).

## 010.130.000 Правове положення суб'єктів господарювання

### 1. Висновок Верховного Суду України про правильне застосування ст. 22 ГК України (у редакції, чинній на час виникнення спірних відносин) щодо статусу підприємства державного сектора економіки.

Відповідно до абзацу 1 ст. 2 Закону України від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» (далі — Закон № 2939-ХІІ) головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильною визначенням потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності, зокрема і в суб'єктів господарювання державного сектора економіки.

Суб'єктами господарювання державного сектора економіки відповідно до ч. 2 ст. 22 ГК (в редакції, чинній на час виникнення спірних відносин) є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному фонді яких перевищує 50 % чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність.

Зі змісту зазначеної норми вбачається, що одна з обов'язкових умов віднесення тієї чи іншої юридичної особи до категорії суб'єктів господарювання державного сектора економіки — це наявність у статутному фонді такого суб'єкта частки держави. При цьому частка держави в статутному фонді такого суб'єкта має перевищувати 50 % або частка держави в статутному фонді такого суб'єкта має надавати державі право вирішального впливу на господарську діяльність цього суб'єкта.

Національну акціонерну компанію «Нафтогаз України» утворено на підставі постанови Кабінету Міністрів України від 25 травня 1998 р. № 747 (далі — постанова № 747) на базі підприємств цілої галузі на виконання Указу Президента України від 25 лютого 1998 р. № 151/98 «Про реформування нафтогазового комплексу України».

Статутний фонд цієї компанії сформований державою шляхом передачі до нього майна державних підприємств (організацій), акцій корпоративізованих підприємств та пакетів акцій відкритих акціонерних товариств, залишених у державній власності. Державі належить 100 % акцій зазначеної компанії, які випущені на величину її статутного фонду, до прийняття в установленому порядку рішення про їх продаж. Компанію було утворено з метою сприяння структурній перебудові нафтової, газової та нафтопереробної галузі економіки України, підвищення рівня енергетичної безпеки держави, забезпечення ефективного функціонування та розвитку нафтогазового комплексу, більш повного задоволення потреб промислових і побутових споживачів у сировині та паливно-енергетичних ресурсах і отримання прибутку шляхом провадження підприємницької діяльності.

Згідно з положеннями статуту Національної акціонерної компанії «Нафтогаз України», затвердженого постановою № 747 (в редакції, чинній на час виникнення спірних відносин; далі — Статут), засновником компанії є держава в особі Кабінету Міністрів України. Акціонером компанії є держава в особі Міненерговугілля — до прийняття в установленому порядку рішення про приватизацію пакета акцій компанії та в особі Фонду державного майна України — після передачі йому пакета акцій компанії, визначеного для продажу згідно з рішенням про приватизацію.

Компанія визначена як господарська структура, що здійснює управління об'єктами державної власності, зокрема корпоративними правами, що належать державі у статутному капіталі господарських товариств та передані до статутного капіталу компанії (п. 12 Статуту). У розділі Статуту «Майно Компанії» у п. 31 міститься заборона відчужувати зазначені пакети акцій і державне майно у будь-який спосіб без рішення засновника.

Частиною 8 ст. 10<sup>1</sup> Закону України від 21 вересня 2006 р. № 185-V «Про управління об'єктами державної власності» запроваджено підхід щодо права управління державними корпоративними правами, згідно з яким корпоративні права держави, передані уповноваженим особам в управління, не можуть бути

відчужені з державної власності без дозволу Кабінету Міністрів України. Стосовно них не можуть вчинятися дії, наслідком яких може бути відчуження цих корпоративних прав з державної власності. Відчуження корпоративних прав держави здійснюється відповідно до законодавства з питань приватизації.

**Аналіз зазначених норм матеріального права дає підстави колегії суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України дійти висновку про те, що за умови, якщо акції, права на які у підприємстві державного сектора економіки належать державі, передаються в управління іншому підприємству державного сектора економіки, підприємство, яке передало акції, відповідно до ст. 22 ГК України не втрачає статусу підприємства державного сектора економіки і його діяльність може бути перевірена органами державної контрольно-ревізійної служби.**

Згідно з додатком № 2 до постанови № 747 ВАТ «Укрнафта» значиться у переліку акціонерних товариств, пакети акцій яких залишені у державній власності і передаються до статутного фонду НАК «Нафтогаз України» (передається 50 % акцій плюс одна акція). Отже, ВАТ «Укрнафта» внаслідок такої передачі акцій не втратила статусу

підприємства державного сектора економіки і згідно з ч. 1 ст. 2 Закону № 2939-XII органи контрольно-ревізійної служби мають повноваження (компетенцію) проводити державний фінансовий контроль фінансово-господарської діяльності ВАТ «Укрнафта» (постанова Верховного Суду України від 8 липня 2014 р. у справі № 21-55a14).

## 030.000.000 Загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі)

### 030.010.000 Податок на прибуток підприємств

**1. Висновок Верховного Суду України про правильне застосування п. 8.3, підпункту 8.7.1 п. 8.7 ст. 8 Закону України від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» (чинного на час виникнення спірних відносин; далі — Закон № 334/94-ВР) щодо порядку визначення та нарахування амортизаційних відрахувань.**

Абзацом 1 п. 1.18 ст. 1 Закону № 334/94-ВР у редакції Закону України від 24 грудня 2002 р. № 349-IV лізингову (орендну) операцію визначено як господарську операцію фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів або землі у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за орендну плату та на визначений строк. При цьому зазначеною нормою передбачено, що операції з лізингу (оренди) цілісних майнових комплексів державних підприємств регулюються відповідним законодавством.

Таким законодавчим актом є Закон України від 10 квітня 1992 р. № 2269-XII «Про оренду державного та комунального майна» (у редакції, чинній на час виникнення спірних відносин; далі — Закон № 2269-XII), за правилами ч. 3 ст. 23 якого амортизаційні відрахування на основні фонди і нематеріальні активи у складі орендованих цілісних майнових комплексів

підприємств, їх структурних підрозділів нараховує та залишає у своєму розпорядженні орендар, який використовує їх на відновлення орендованих основних фондів. Право власності на майно, придбане орендарем за рахунок амортизаційних відрахувань, належить власнику орендованого майна (державі), якщо інше не передбачено договором оренди.

Суди встановили, що за умовами договору оренди цілісного майнового комплексу із виробництва, транспортування тепла та електроенергії, укладеного «Шосткинським підприємством «Харківенергоремонт» і Шосткинською міською радою 2 лютого 2007 р., орендар приєднує до свого майна орендоване майно в установленому порядку, яке включається до балансу орендаря із зазначенням, що це майно є орендованим (п. 1.4); амортизаційні відрахування на орендоване майно нараховує та залишає у своєму розпорядженні і використовує на повне відновлення орендованих основних фондів (п. 4.1).

<sup>1</sup> Стаття втратила чинність на підставі Закону України від 13 березня 2012 р. № 4498-VI.

Із огляду на зазначене колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України дійшла висновку, що амортизація основних фондів та нематеріальних активів, які входять до складу орендованого цілісного майнового комплексу державного підприємства, є ідентичною амортизації власних основних фондів, а тому суми амортизаційних відрахувань за зазначеними основними фондами та нематеріальними активами мають визначатися й нараховуватися відповідно до вимог п. 8.3 ст. 8 Закону № 334/94-ВР. Балансова вартість такого цілісного майнового комплексу включається до сукупної балансової вартості основних фондів орендаря, зокрема, при розрахунку 10 % ліміту витрат на поліпшення основних фондів, які згідно з підпунктом 8.7.1 п. 8.7 ст. 8 Закону № 334/94-ВР можуть бути віднесені до валових.

Про правильність такого висновку свідчить і подальше вдосконалення законодавцем правового регулювання спірних відносин шляхом відображення у ПК України правила, за яким амортизації підлягають, зокрема, витрати на придбання основних засобів (п. 144.1 ст. 144). При цьому до придбання прирівнюються операції з отримання основних засобів у разі отримання їх в оренду у складі цілісного майнового комплексу відповідно до Закону № 2269-ХІІ (підпункт 146.17.2 п. 146.17 ст. 146).

Крім того, зважаючи на численні листи як податкових, так і інших органів державної влади, що містять протилежні роз'яснення платникам

податків щодо застосування норм законів № 334/94-ВР та № 2269-ХІІ при амортизації орендованих основних фондів та витрат, пов'язаних із їх поліпшенням, не можна залишити поза увагою закріплену у підпункті 4.4.1 п. 4.4 ст. 4 Закону України від 21 грудня 2000 р. № 2181-ІІІ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (чинного на час виникнення спірних відносин) вказівку закону на необхідність прийняття рішення на користь саме платника податків у разі виникнення конфлікту інтересів (*постанова Верховного Суду України від 28 жовтня 2014 р. у справі № 21-320а14*).

## **2. Висновок Верховного Суду України про правильне застосування положень підпунктів 7.2.1 та 7.2.3 п. 7.2 ст. 7 Закону України від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» (чинного на час виникнення спірних відносин; далі — Закон № 334/94-ВР) щодо оподаткування нормативних витрат на ведення справи, які відраховуються у разі дострокового припинення дії договору страхування.**

Відповідно до підпункту 7.2.3. п. 7.2 ст. 7 Закону № 334/94-ВР якщо страховик одержує доходи із джерел інших, ніж ті, що визначені у підпункті 7.2.1 цього пункту, такі доходи оподатковуються за ставкою, встановленою п. 10.1 ст. 10 цього Закону.

Пунктом 10.1 ст. 10 Закону № 334/94-ВР встановлено ставку податку у розмірі 25 відсотків для оподаткування прибутку платників податку, включаючи підприємства, засновані на власності окремої фізичної особи.

Статтею 28 Закону України від 7 березня 1996 р. № 85/96-ВР «Про страхування» (далі — Закон № 85/96-ВР) передбачено підстави та наслідки припинення дії договору страхування.

Так, у разі дострокового припинення дії договору страхування, крім договору страхування життя, за вимогою страховальника страховик повертає йому страхові платежі за період, що залишився до закінчення дії договору, з відрахуванням нормативних витрат на ведення справи, визначених при розрахунку страхового тарифу, фактичних виплат страхових сум та страхового

відшкодування, що були здійснені за цим договором страхування. Якщо вимога страховальника обумовлена порушенням страховиком умов договору страхування, то останній повертає страховальнику сплачені ним страхові платежі повністю.

У разі дострокового припинення договору страхування, крім страхування життя, за вимогою страховика страховальнику повертаються повністю сплачені ним страхові платежі. Якщо вимога страховика обумовлена невиконанням страховальником умов договору страхування, то страховик повертає йому страхові платежі за період, що залишився до закінчення дії договору, з вирахуванням нормативних витрат на ведення справи, визначених при розрахунку страхового тарифу, фактичних виплат страхових сум та страхового відшкодування, що були здійснені за цим договором страхування.

Згідно зі ст. 10 Закону № 85/96-ВР страховий платіж (страховий внесок, страхова премія) — це плата за страхування, яку страховальник зобов'язаний внести страховику згідно з договором страхування.

Аналіз зазначених норм права дає підстави для висновку, що сума коштів, яка відраховується страховиком у разі дострокового припинення дії договору страхування на компенсацію нормативних витрат на ведення справи, є складовою страхового платежу, який сплачує страхувальник при укладанні договору страхування, а отже, відноситься до доходу, одержаного від страхової діяльності, який оподатковується за ставками, встановленими підпунктом 7.2.1 п. 7.2 ст. 7 Закону № 334/94-ВР (постанова Верховного Суду України від 2 грудня 2014 р. у справі № 21-508а14).

### 030.030.000 Податок на додану вартість

**1. Висновок Верховного Суду України про правильне застосування п. 198.6 ст. 198 і п. 201.10 ст. 201 ПК України щодо особливостей реалізації права платника податку на додану вартість на включення до податкового кредиту сум податку, сплачених ним за наслідками господарських операцій, дійсність та достовірність яких підтверджується внесеними до Єдиного реєстру податкових накладних (далі — Реєстр) податковими накладними або іншими документами, встановленими ПК України, що посвідчують право на віднесення сум податку до податкового кредиту.**

У ст. 198 ПК України встановлено підстави, за яких у платника податку на додану вартість (далі — ПДВ) виникає право на податковий кредит; визначено умови, дату, час та порядок його формування; визначено права і обов'язки платників податку в цій сфері податкових правовідносин; підстави, що унеможливають віднесення сплаченого (нарахованого) податку до податкового кредиту.

Згідно з п. 198.1 цієї статті право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає, зокрема, у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) та послуг.

За п. 198.2 зазначеної статті датою виникнення права платника податку на віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше: дата списання коштів з банківського рахунка платника податку на оплату товарів/послуг; дата отримання платником податку товарів/послуг, що підтверджено податковою накладною (абзаци 1—3 цього пункту).

Згідно з п. 198.6 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 чи не підтвердженими митними деклараціями (іншими подібними документами згідно з п. 201.11 ст. 201 цього Кодексу)) (в редакції Закону України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI; далі — Закон № 2755-VI). У редакції Закону України від 7 липня 2011 р. № 3609-V, що набрав чинності 6 серпня 2011 р. (далі — Закон № 3609-V) змінено

формулювання цього пункту і вказано, що не відноситься до податкового кредиту сума податку, зокрема, підтверджена податковою накладною, яка була оформлена з порушенням вимог ст. 201 ПК.

Норми ст. 201 ПК, до яких відсилають правила п. 198.6 ст. 198 цього Кодексу, регулюють відносини, пов'язані з оформленням і легітимацією податкової накладної. У цій нормі містяться обов'язкові правила щодо форми та порядку заповнення податкових накладних, недотримання яких тягне визнання податкової накладної недійсною; визначено правову природу цього документа, підстави, порядок, умови його складання і надання; встановлено права й обов'язки учасників податкових відносини, пов'язані зі складанням, наданням та реєстрацією податкової накладної; передбачено наслідки недотримання обов'язкових вимог щодо форми, змісту та інших дій зі складання, надання та реєстрації податкових накладних.

Так, у п. 201.1 ст. 201 ПК зазначено, що платник податку зобов'язаний надати покупцю (отримувачу) на його вимогу підписану уповноваженою платником особою та скріплену печаткою податкову накладну.

Згідно з п. 201.6<sup>2</sup> цієї статті податкова накладна є податковим документом і одночасно відображається у податкових зобов'язаннях і реєстрі виданих податкових накладних продавця та реєстрі отриманих податкових накладних покупця.

За п. 201.10 зазначеної статті податкова накладна надається платнику податку, який здійснює операції з постачання товарів (послуг), на вимогу покупця та є підставою для нарахування

<sup>2</sup> Пункт втратив чинність на підставі Закону від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII.

сум податку, що відносяться до податкового кредиту. За абзацом 2 цього пункту продавець зобов'язаний надати покупцю податкову накладну після реєстрації в Реєстрі.

Абзаци 3—5 зазначеного пункту регулюють питання підтвердження дати, часу і факту реєстрації продавцем податкової накладної. Зокрема, про внесення податкової накладної до Реєстру свідчить квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня. Дата і час, зафіксовані у такій квитанції, визнаються датою і часом надання продавцем податкової накладної до податкового органу.

Законом № 3609-V п. 201.10 ст. 201 ПК України був доповнений новим абзацом, згідно з яким реєстрація податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Реєстрі здійснюється не пізніше двадцяти календарних днів, наступних за датою їх виписки (ця норма набрала чинності з 6 серпня 2011 р. і діяла на час подання платником податку податкової звітності та на час проведення податковим органом камеральної перевірки).

В абзаці 7 цього пункту передбачено право покупця звир'ятати дані отриманої податкової накладної на відповідність із даними Реєстру.

Абзацом 8 п. 201.10 ст. 201 ПК України покупцю товарів/послуг заборонено відносити суми ПДВ до податкового кредиту в разі відсутності факту реєстрації платником податку — продавцем товарів/послуг, податкових накладних у Реєстрі і зобов'язано покупця включити суму податку, вказану в податковій

накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

У разі відмови продавця товарів/послуг надати податкову накладну або в разі порушення ним порядку її заповнення (в редакції Закону № 2755-VI) та/або (у редакції Закону № 3609-V) порядку реєстрації в Реєстрі покупець таких товарів/послуг має право додати до податкової декларації за звітний податковий період заяву зі скаргою на такого постачальника, яка є підставою для включення сум податку до складу податкового кредиту. До такої заяви додаються копії документів, передбачених у цій статті, що засвідчують факт сплати податку у зв'язку з придбанням таких товарів/послуг (абзац 10 п. 201.10 ст. 201 ПК України).

Відповідно до підпункту 49.18.1 п. 49.18. ст. 49 ПК України податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця.

Згідно з п. 1 «Порядку ведення Єдиного реєстру податкових накладних», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1246, цей Порядок визначає механізм внесення відомостей, що містяться у податковій накладній та/або розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до неї, до Реєстру платників ПДВ — продавців товарів (послуг), звир'яння даних, що містяться у виданих платникам такого податку — покупцям товарів (послуг) податковій накладній та розрахунку коригування з відомостями, що містяться у Реєстрі.

Системний аналіз зазначених податкових норм дає підстави дійти висновку, що платник податку має право на включення до податкового кредиту сум податку, сплачених ним за наслідками господарських операцій, дійсність та достовірність яких має підтверджуватися внесеними до Реєстру податковими накладними або іншими документами, встановленими ПК України, що посвідчують право на віднесення сум податку до податкового кредиту. Це право вони мають незалежно від часу внесення платником податку — продавцем товарів/послуг податкових накладних до Реєстру. Визначальним є факт підтвердження операцій податковими накладними і факт внесення їх до Реєстру в строки, встановлені законодавством: 1) відведені для складання та подання податкової звітності з ПДВ (у редакції Закону № 2755-VI); 2) двадцять днів (у редакції Закону № 3609-V). В іншому випадку, без подання заяви на постачальника, який своєчасно не зареєстрував податкові накладні, платник податку — покупець товарів/послуг — зобов'язаний включити суму податку, вказану в податковій накладній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період.

Слід також зазначити, що згідно зі ст. 201 ПК України обов'язок із оформлення і реєстрації податкових накладних покладено на платника податку — продавця товарів/послуг, а не платника податку, який формує податковий кредит, і при цьому зазначена стаття не містить імперативних приписів про неприйнятність цих документів через несвоєчасність (не у день надання) внесення їх до Реєстру.

Значення має й те, що на дату подання податкової декларації з ПДВ за звітний період до ст. 201 ПК України були внесені зазначені зміни, які дають підстави вважати, що час складання і надання податкової накладної та час реєстрації цього документа можуть не збігатися (*постанова Верховного Суду України від 16 вересня 2014 р. у справі № 21-259а14*).



## 2. Висновок Верховного Суду України про правильне застосування підпунктів 7.7.1, 7.7.2, 7.7.4, 7.7.5, 7.7.6 п. 7.7 ст. 7 Закону України від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість» (далі — Закон № 168/97-ВР) щодо особливостей відшкодування податку на додану вартість (далі — ПДВ) платникам податків, контрагенти яких не виконали свого зобов'язання зі сплати податку до бюджету.

Правове становище, умови, підстави та порядок реалізації права на визначення сум податку, що підлягають відшкодуванню з Державного бюджету України, на час виникнення спірних правовідносин регулювалися п. 7.7 ст. 7 Закону № 168/97-ВР.

Відповідно до підпунктів 7.7.4, 7.7.5 п. 7.7 ст. 7 цього Закону платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення повної суми бюджетного відшкодування, подає відповідному податковому органу податкову декларацію та заяву про повернення такої повної суми бюджетного відшкодування, яка відображається у податковій декларації. Протягом 30 днів, наступних за днем отримання податкової декларації, податковий орган проводить камеральну перевірку заявлених у ній даних. За наявності достатніх підстав вважати, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням норм податкового законодавства, податковий орган має право протягом того ж строку провести позапланову виїзну перевірку (документальну) платника для визначення достовірності нарахування такого бюджетного відшкодування.

Податковий орган зобов'язаний у п'ятиденний термін після закінчення перевірки надати органу державного казначейства висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету.

Відповідно до підпункту 7.7.6 п. 7.7 ст. 7 Закону № 168/97-ВР на підставі отриманого висновку відповідного податкового органу орган державного казначейства надає платнику податку зазначену в ньому суму бюджетного відшкодування шляхом перерахування коштів з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника податку в обслуговуючому банку протягом п'яти операційних днів після отримання висновку податкового органу.

Таке розуміння зазначених норм права Верховний Суд України сформулював у постановях від 9 вересня 2008 р. (справа № 21-500во08) та 1 червня 2010 р. (справа № 21-573во10), суть якого полягає в тому, що за умови, якщо контрагент не виконав свого зобов'язання зі сплати податку до бюджету, то це тягне відповідальність та негативні наслідки саме для цього платника податку. Зазначені обставини не є підставою для позбавлення платника податку права на відшкодування ПДВ у випадку, коли останній виконав усі передбачені законом умови стосовно отримання такого відшкодування та має необхідні документальні підтвердження розміру свого податкового кредиту (постанова Верховного Суду України від 14 жовтня 2014 р. у справі № 21-318а14).

(Продовження матеріалу буде опубліковано в наступних номерах журналу)

У справі, що розглядалась, суди встановили, що ДПІ за результатами перевірки правильності заявлених до відшкодування сум податку фактично не заперечила товарності й реальності господарських операцій із придбання товарів і сплати ПДВ, не висловила застережень щодо дійсності податкових накладних та інших первинних документів, наданих ТОВ на підтвердження факту сплати податку і достовірність цих операцій, але попри це не склала і не подала до органу державного казначейства висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню з бюджету.

У контексті цих обставин справи контролюючий орган у межах правил підпункту 7.7.5 п. 7.7 ст. 7 Закону № 168/97-ВР може (має право) провести перевірку достовірності нарахування бюджетного відшкодування за умови наявності достатніх підстав вважати, що розрахунок суми бюджетного відшкодування було зроблено з порушенням податкового законодавства, якщо ці порушення були допущені саме платником податку при поданні податкової звітності і заяви про бюджетне відшкодування. Така перевірка, зокрема, не виключає можливості перевірки товарності та реальності господарських операцій із контрагентами платника податку.

Водночас ці норми права не встановлюють залежність виплати бюджетного відшкодування від сплати ПДВ контрагентами платника податку і не дають права контролюючому органу не подавати органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетного відшкодування, висновок із зазначенням суми, що підлягає відшкодуванню, з підстави незавершення перевірки контрагентів платника податків, які були постачальниками/продавцями товарів/послуг, на вартість яких нарахований і сплачений податок, що підлягає відшкодуванню.