



# ВЕРХОВНИЙ СУД УКРАЇНИ

## ПОСТАНОВА ІМЕНЕМ УКРАЇНИ

4 листопада 2014 року

м. Київ

**Колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України у складі:**

**головуючого** Кривенка В.В.,  
**суддів:** Гриціва М.І., Гусака М.Б., Коротких О.А., Кривенди О.В.,  
Маринченка В.Л., Панталієнка П.В., Прокопенка О.Б.,  
Самсіна І.Л., Терлецького О.О., –

розглянувши в порядку письмового провадження справу за позовом казенного підприємства «Дослідно-проектний центр кораблебудування» (далі – Підприємство) до спеціалізованої державної інспекції по роботі з великими платниками податків у м. Миколаєві ( правонаступником якої є спеціалізована державна інспекція з обслуговування великих платників у м. Одесі Міжрегіонального головного управління Міністерства доходів і зборів України; далі – СДП) про визнання протиправним і скасування податкового повідомлення-рішення,

### **встановила:**

У лютому 2008 року Підприємство звернулося до суду з позовом до СДП про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення від 18 жовтня 2010 року № 00015936/0, відповідно до якого йому визначено суму податкового зобов'язання зі сплати податку на додану вартість (далі – ПДВ) у сумі 1 777 362 грн, з яких 1 184 908 грн основного платежу та 592 454 грн штрафних (фінансових) санкцій.

На обґрунтування позовних вимог позивач зазначив, що він здійснив поставку товарів на експорт, що підтверджено вантажною-митною декларацією, до якої за пунктом 6.2 статті 6 Закону України від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість» (який був чинним на час виникнення спірних відносин; далі – Закон № 168/97-ВР) застосовується нульова ставка ПДВ.

Суди встановили, що 19 листопада 2004 року між позивачем як комітентом і Державною компанією з експорту та імпорту продукції і послуг військового та спеціального призначення «Укрспецекспорт» (далі – ДК «Укрспецекспорт») як комісіонером укладено договір комісії № USE-16/2-488-Д/К-04, за умовами якого

комісіонер зобов'язується вчинити правочин від свого імені за рахунок комітента з продажу технічної документації проведення модельних випробувань димаря корабля та з продажу обладнання системи водяного охолодження вихідних газів. 6 травня 2005 року Підприємство уклало аналогічний договір № 3/69-Д з дочірнім підприємством ДК «Укрспецекспорт» – Державною госпрозрахунковою зовнішньоторговельною та інвестиційною фірмою «Укрінмаш» (далі – ДГЗІФ «Укрінмаш»), згідно з яким на тих же умовах Підприємство доручило, а ДГЗІФ «Укрінмаш» зобов'язалося здійснити на користь нерезидента поставку технічної документації для ремонту корпусу та електромеханічної частини корабля. На виконання умов договорів комісії комісіонер у липні 2005, жовтні 2006 та січні 2007 років здійснив експортні операції з поставки послуг із розробки, виготовлення і постачання технічної документації, свідченням чого є вантажні митні декларації, в яких як відправник/експортер зазначено Підприємство.

У період з 31 серпня по 27 вересня 2007 року СДПІ провела виїзну планову перевірку Підприємства з питань дотримання вимог податкового, валютного та іншого законодавства за період з 1 квітня 2004 року по 31 березня 2007 року, за результатами якої склала акт від 11 жовтня 2007 року № 786/36/14307618 з висновками про порушення позивачем пункту 1.4 статті 1, підпункту 3.1.1 пункту 3.1 статті 3, пунктів 4.1, 4.5 статті 4, пунктів 6.1, 6.2, 6.5 статті 6, підпункту 7.2.1 пункту 7.2, підпункту 7.3.1 пункту 7.3, підпункту 7.4.5 пункту 7.4, підпунктів 7.7.1, 7.7.2 пункту 7.2 статті 7 Закону № 168/97-ВР. Порушення, як зазначено в акті, полягали в тому, що Підприємство застосувало нульову ставку ПДВ до зазначених вище експортних операцій з поставки технічної документації, тоді як ці операції оподатковуються ПДВ за ставкою 20 відсотків від бази оподаткування. СДПІ вважає, що Підприємство неправильно обрало ставку оподаткування, оскільки воно є платником ПДВ, договори комісії були укладені, а приймання-передача документації на підставі цих договорів відбулася на митній території України.

На підставі акта перевірки відповідач прийняв податкове повідомлення-рішення від 18 жовтня 2007 року № 00015936/0, яким позивачу визначено податкове зобов'язання з ПДВ на загальну суму 1 777 362 грн, у тому числі 1 184 908 грн основного платежу та 592 454 грн штрафних санкцій.

Господарський суд Миколаївської області постановою від 18 лютого 2008 року, залишеною без змін ухвалою Одеського апеляційного адміністративного суду від 4 березня 2010 року, скасував зазначене податкове повідомлення-рішення.

Задовольняючи позовні вимоги, суди послалися на Закон України від 20 лютого 2003 року № 549-IV «Про державний контроль за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання», статті 655, 1011, 1012, 1018 Цивільного кодексу України, Закон № 168/97-ВР, статтю 21 Митного кодексу України (який був чинним на час виникнення спірних відносин) й дійшли висновку, що розробка, виготовлення і поставка на експорт технічної документації на підставі договорів комісії не змінює правової природи предмета поставки, права власності на неї Підприємства, й це дає право на нульову ставку до такого реалізованого товару, що передбачена підпунктом 6.2.1 пункту 6.2 статті 6 Закону № 168/97-ВР.

Вищий адміністративний суд України ухвалою від 3 червня 2014 року судові рішення судів першої та апеляційної інстанцій залишив без змін.

Не погоджуючись з ухвалою касаційного суду, СДПІ звернулась із заявою про її перегляд Верховним Судом України з підстави неоднакового застосування Вищим адміністративним судом України одних і тих самих норм права у подібних правовідносинах, а саме: пункту 1.4 статті 1, підпункту 3.1.1 пункту 3.1 статті 3, пунктів 4.1, 4.5 статті 4, пунктів 6.1, 6.2, 6.5 статті 6, підпункту 7.2.1 пункту 7.2, підпункту 7.3.1 пункту 7.3, підпункту 7.4.5 пункту 7.4, підпунктів 7.7.1, 7.7.2 пункту 7.2 статті 7 Закону № 168/97-ВР.

На обґрунтування заяви додано копію ухвали Вищого адміністративного суду України від 16 жовтня 2013 року № К-24635/09, яка, на думку заявника, підтверджує неоднакове застосування касаційним судом одних і тих самих норм матеріального права у подібних правовідносинах.

В ухвалі, яка надана на підтвердження неоднакового правозастосування, Вищий адміністративний суд України визнав, що Підприємство необґрунтовано застосувало нульову ставку ПДВ при поставці послуг за договорами комісії на розробку, виготовлення і постачання документації, оскільки вказана поставка послуг була здійснена на митній території України, де Підприємство зареєстровано платником ПДВ.

Із наведених судових рішень убачається, що суд касаційної інстанції у подібних правовідносинах неоднаково застосував положення пункту 1.4 статті 1, підпункту 3.1.1 пункту 3.1 статті 3, пунктів 4.1, 4.5 статті 4, пунктів 6.1, 6.2, 6.5 статті 6, підпункту 7.2.1 пункту 7.2, підпункту 7.3.1 пункту 7.3, підпункту 7.4.5 пункту 7.4, підпунктів 7.7.1, 7.7.2 пункту 7.2 статті 7 Закону № 168/97-ВР, внаслідок чого були ухвалені різні за змістом судові рішення.

Вирішуючи питання про усунення розбіжностей у застосуванні касаційним судом наведених норм права, колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України виходить із такого.

Відповідно до пункту 1.4 статті 1 Закону № 168/97-ВР поставкою послуг є будь-які операції цивільно-правового характеру з виконання робіт, надання послуг, надання права на користування або розпорядження товарами, у тому числі нематеріальними активами, а також з поставки будь-яких інших, ніж товари, об'єктів власності за компенсацію, а також операції з безоплатного виконання робіт, надання послуг. Поставка послуг, зокрема, включає надання права на користування або розпорядження товарами у межах договорів оренди (лізингу), поставки, ліцензування або інші способи передачі права на патент, авторське право, торговий знак, інші об'єкти права інтелектуальної, в тому числі промислової, власності.

Як установили суди попередніх інстанцій, за зазначеними договорами комісії Підприємство зобов'язане здійснити розробку, виготовлення і постачання технічної документації для комісіонера, що є самостійним видом робіт, і в значенні Закону № 168/97-ВР є поставкою послуг.

Відповідно до підпункту 3.1.1 пункту 3.1 статті 3 Закону № 168/97-ВР об'єктом оподаткування є операції платників податку, зокрема, з поставки товарів та послуг, місце поставки яких знаходиться на митній території України, в тому числі операції з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору) для погашення заборгованості заставодавця, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу у користування лізингоотримувачу (орендарю).

Місцем поставки послуг відповідно до пункту 6.5 статті 6 цього Закону вважається, за винятками, визначеними у підпунктах «в», «д», «е» цього підпункту, місце, де особа, яка надає послугу, зареєстрована платником цього податку, а у разі

якщо така послуга надається нерезидентом – місце розташування його представництва, а за відсутності такого – місце розташування резидента, який виконує агентські (представницькі) дії від імені такого нерезидента, а за відсутності такого – місце фактичного розташування покупця (отримувача), який у цьому випадку виступає податковим агентом такого нерезидента.

За змістом наведених норм послуги, надані особами, зареєстрованими платниками ПДВ, місце надання яких знаходиться на митній території України, є об'єктом оподаткування.

Статтею 6 Закону № 168/97-ВР визначені ставки ПДВ. Зокрема, об'єкти оподаткування, визначені статтею 3 цього Закону, за винятком операцій, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується нульова ставка згідно з цим Законом, оподатковуються за ставкою 20 відсотків (пункт 6.1 статті 6). Податок становить 20 відсотків бази оподаткування, визначеної статтею 4 цього Закону, та додається до ціни товарів (робіт, послуг) (підпункт 6.1.1 пункту 6.1 статті 6).

Виходячи з положень наведених норм Підприємство, яке, як установили суди попередніх інстанцій, є зареєстрованим платником ПДВ, надавши послуги на митній території України з розробки, виготовлення і постачання технічної документації за вказаними договорами комісії, згідно із Законом № 168/97-ВР зобов'язане сплатити ПДВ за ставкою 20 відсотків.

Потрібно також зазначити, що за пунктом 6.2 статті 6 Закону № 168/97-ВР при експорті товарів та супутніх такому експорту послуг ставка податку становить 0 відсотків до бази оподаткування. Але така ставка застосовується тоді, коли справді здійснюється експорт товарів. У справі, що розглядається, Підприємство не здійснювало експорт товарів, а виконувало і передавало результати роботи за договорами комісії на території України.

Враховуючи наведене, колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України дійшла висновку, що поставка послуг у значенні Закону № 168/97-ВР, яка була здійснена на митній території України підприємством, зареєстрованим як платник ПДВ, оподатковується за ставкою 20 відсотків.

Аналогічна правова позиція щодо застосування пункту 1.4 статті 1, підпункту 3.1.1 пункту 3.1 статті 3, пунктів 4.1, 4.5 статті 4, пунктів 6.1, 6.2, 6.5 статті 6, підпункту 7.2.1 пункту 7.2, підпункту 7.3.1 пункту 7.3, підпункту 7.4.5 пункту 7.4, підпунктів 7.7.1, 7.7.2 пункту 7.2 статті 7 Закону № 168/97-ВР була висловлена колегією суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України раніше, зокрема, у постанові від 17 червня 2014 року (справа № 21-124а14).

Ухвала Вишого адміністративного суду України від 3 червня 2014 року не відповідає змісту зазначених норм Закону № 168/97-ВР та правозастосовній практиці Верховного Суду України, а тому не може залишатися в силі й підлягає скасуванню.

Установивши помилковість висновків суду касаційної інстанції, викладених в оскаржуваній ухвалі, колегія суддів позбавлена можливості прийняти нове судове рішення, як про це йдеться в заяві СДПІ, оскільки відповідно до частини другої статті 243 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС) Верховний Суд України не наділений повноваженнями щодо скасування чи зміни рішень судів першої та апеляційної інстанцій у справі, що переглядається з

підстави, передбаченої пунктом 1 частини першої статті 237 цього Кодексу.

Оскільки за наслідками розгляду касаційної скарги такі повноваження відповідно до статті 223 КАС має суд касаційної інстанції, справу після скасування оскаржуваної ухвали слід направити на новий розгляд до цього самого суду.

Керуючись статтями 241–243 Кодексу адміністративного судочинства України, колегія суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України

**постановила:**

Заяву спеціалізованої державної інспекції з обслуговування великих платників у м. Одесі Міжрегіонального головного управління Міністерства доходів і зборів України задовольнити.

Ухвалу Вищого адміністративного суду України від 3 червня 2014 року скасувати, справу направити на новий розгляд до суду касаційної інстанції.

Постанова є остаточною і оскарженню не підлягає, крім випадку, встановленого пунктом 2 частини першої статті 237 Кодексу адміністративного судочинства України.