



ВЕРХОВНИЙ СУД УКРАЇНИ

ПОСТАНОВА ІМЕНЕМ УКРАЇНИ

7 липня 2015 року

м. Київ

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

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

розглянувши в порядку письмового провадження справу за позовом державного підприємства «Харківський бронетанковий ремонтний завод» (далі – Підприємство) до державної податкової інспекції у Ленінському районі м. Харкова (на сьогодні – Західна об'єднана державна податкова інспекція м. Харкова Головного управління Міністерства доходів і зборів України у Харківській області; далі – ОДП), Державної податкової адміністрації України (на сьогодні – Державна фіскальна служба України; далі – ДФС), Головного управління Державного казначейства України у Харківській області, Державної податкової адміністрації у Харківській області (на сьогодні – Головне управління ДФС у Харківській області; далі – ГУ ДФС), за участю прокуратури Ленінського району м. Харкова, про скасування податкових повідомлень-рішень та стягнення суми,

в с т а н о в и л а:

У червні 2011 року Підприємство звернулося до суду з позовом, у якому просило: скасувати податкові повідомлення-рішення ОДП від 25 січня 2011 року № 0000040700/0 про зменшення розміру від'ємного значення суми

податку на додану вартість (далі – ПДВ) у сумі 987 354 грн та донарахування штрафних фінансових санкцій в сумі 246 838 грн 50 коп., № 0000030700/0 про зменшення бюджетного відшкодування (у тому числі заявленого в рахунок зменшення податкових зобов'язань наступних періодів) з ПДВ у сумі 593 089 грн та донарахування штрафних фінансових санкцій в сумі 148 272 грн 25 коп., № 0000020700/0 про донарахування сум податкового зобов'язання в сумі 264 835 грн за основним платежем та за штрафними санкціями в сумі 66 208 грн 75 коп.; скасувати рішення ГУ ДФС та ДФС за результатами розгляду скарг від 16 березня, 24 травня 2011 року №№ 1040/10/25-103, 9589/6/25-045 відповідно; стягнути суми бюджетного відшкодування ПДВ у сумі 593 089 грн.

На обґрунтування позову Підприємство зазначило, що воно правомірно застосувало нульову ставку ПДВ щодо надання послуг з ремонту майна у вересні, жовтні 2010 року відповідно до підпункту 6.2.1 пункту 6.2 статті 6 Закону України від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР «Про податок на додану вартість» (чинного на час виникнення спірних відносин; далі – Закон № 168/97-ВР).

Суди встановили, що 23 грудня 2008 року між позивачем (Комітент) та Державною компанією з експорту та імпорту продукції і послуг військового та спеціального призначення «Укрспецекспорт» (далі – ДК «Укрспецекспорт»; Комісіонер) укладено договір комісії № USE 20.31-409-D/K-08, за умовами якого Комісіонер зобов'язується вчинити від свого імені за рахунок та дорученням Комітента за плату правочин з проведення капітального ремонту (далі – ремонт) технічного майна (далі – виробу), яке є власністю замовника. Цим договором комісії визначено, що, виступаючи від свого імені, Комісіонер самостійно вчиняє зовнішньоекономічну угоду з третьою особою – закритим акціонерним товариством «Белтехекспорт» (Республіка Білорусь) – на виконання ремонту виробів. Комісіонер зобов'язується передати виробу Комітенту для виконання ремонту, прийняти від Комітента це майно після виконання ремонту. Комісіонер згідно з договором зобов'язується здійснити декларування і митне оформлення виробів або укласти договір з підприємством, яке здійснює декларування на підставі договору, на митне оформлення та декларування виробів і сплатити пов'язані з цим митні платежі і вартість послуг вантажних митних терміналів.

Факт виконання Підприємством робіт із вказаним рухомим майном підтверджується актами виконаних робіт та платіжними дорученнями, а факт вивезення відремонтованого рухомого майна за межі митної території України – експортними вантажними митними деклараціями.

У період з 23 грудня 2010 року по 6 січня 2011 року ОДПІ провела позапланову документальну перевірку позивача з питань достовірності нарахування суми бюджетного відшкодування ПДВ із зарахуванням на розрахунковий рахунок платника у банку за жовтень 2010 року, яка виникла за рахунок від'ємного значення ПДВ, що декларувалось у період з 1 серпня по

30 вересня 2010 року та за листопад 2010 року, яка виникла за рахунок від'ємного значення ПДВ, що декларувалось в період з 1 вересня по 30 жовтня 2010 року. Під час перевірки були виявлені порушення пункту 3.1 статті 3, пункту 6.1 статті 6, підпунктів 7.7.1, 7.7.2 пункту 7.7 статті 7 Закону № 168/97-ВР. Податковий орган ставив під сумнів правильність визначення нульової ставки операцій з поставки послуг, наданих позивачем під час виконання договору комісії. На думку податкового органу, позивач за умовами укладеної угоди надає послуги, місцезнаходження яких на митній території України, тому й оподатковуватися вони мають за ставкою 20 відсотків.

За наслідками перевірки та процедури адміністративного оскарження ОДПІ прийняла спірні податкові повідомлення-рішення, а ГУ ДФС та ДФС – рішення за результатами розгляду скарг від 16 березня, 24 травня 2011 року №№ 1040/10/25-103, 9589/6/25-045 відповідно.

Харківський окружний адміністративний суд постановою від 19 грудня 2011 року, залишеною без змін ухвалою Харківського апеляційного адміністративного суду від 13 лютого 2012 року, позов задовольнив частково: скасував податкові повідомлення-рішення від 25 січня 2011 року №№ 0000040700/0, 0000030700/0, 0000020700/0; скасував рішення ДФС за результатами розгляду повторної скарги від 24 травня 2011 року № 9589/6/25-045. У задоволенні решти позовних вимог відмовив.

Вищий адміністративний суд України ухвалою від 13 січня 2015 року рішення судів попередніх інстанцій залишив без змін.

У заяві про перегляд судового рішення Верховним Судом України з підстави, передбаченої пунктом 1 частини першої статті 237 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС), ОДПІ зазначає, що в доданій до заяви постанові Вищого адміністративного суду України від 14 січня 2015 року по-іншому, ніж в оскаржуваній ухвалі, застосовано положення пункту 1.4 статті 1, підпункту 3.1.1 пункту 3.1 статті 3, пунктів 4.1–4.5 статті 4, пункту 6.1, підпункту 6.2.2 пункту 6.2, пункту 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. Просить скасувати ухвалу Вищого адміністративного суду України від 13 січня 2015 року і прийняти нове рішення.

Перевіривши наведені у заяві доводи, колегія суддів вважає, що заява ОДПІ підлягає частковому задоволенню з таких підстав.

У постанові Вищого адміністративного суду України від 14 січня 2015 року цей суд виходив із того, що передача позивачем ремонтних робіт ДК «Укрспецекспорт» є поставкою послуг на митній території України безвідносно до назви договору та його учасників, у рамках якого виконувалася така поставка. Ремонтні роботи були виконані позивачем саме у процесі виконання своїх договірних зобов'язань перед ДК «Укрспецекспорт», позаяк саме за фактом передачі робіт цьому контрагенту позивач є таким, що виконав

свої договірні зобов'язання. Оскільки позивач не здійснював експорт товарів, а виконав і передав результати роботи за договорами комісії на території України, то за фактом такої поставки позивач повинен сплатити ПДВ за ставкою 20 відсотків.

Водночас у справі, що розглядається, суд касаційної інстанції виходив із того, що позивач правомірно відповідно до підпункту 6.2.1 пункту 6.2 статті 6 Закону № 168/97-ВР застосував нульову ставку ПДВ від бази оподаткування за експортними операціями поставки послуг, що складаються із робіт з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України як платником податку.

Аналіз наведених рішень суду касаційної інстанції дає підстави вважати, що він неоднаково застосував зазначені норми права.

Вирішуючи питання про усунення розбіжностей у застосуванні касаційним судом норм матеріального права у подібних правовідносинах, 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 зазначеним договором комісії Підприємство зобов'язане прийняти від Комісіонера виробу (партію виробів) для виконання ремонту та передати виробу (партію виробів), на яких виконано ремонт, відповідно до умов цього договору Комісіонеру, 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.

Місцем поставки послуг відповідно до підпункту «а» 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 проведення капітального ремонту технічного майна за договором комісії, згідно із Законом № 168/97-ВР зобов'язане сплатити ПДВ за ставкою 20 відсотків.

Потрібно також зазначити, що за підпунктом 6.2.1 пункту 6.2 статті 6 Закону № 168/97-ВР за нульовою ставкою оподатковуються операції з поставки послуг, що складаються із робіт з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або одержувачем-нерезидентом. Але така ставка застосовується тоді, коли справді рухоме майно ввезено на митну територію України для виконання робіт та вивезено за її межі платником, що виконував такі роботи, або одержувачем-нерезидентом. У справі, що розглядається, Підприємство не ввозило на митну територію України та не вивозило за її межі рухоме майно, що ремонтувало. Не здійснював цього і одержувач-нерезидент.

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 була висловлена колегією суддів Судової палати в адміністративних справах Верховного Суду України раніше, зокрема, у постанові від 4 листопада 2014 року (справа № 21-474а14).

За наведених обставин ухвала Вищого адміністративного суду України від 13 січня 2015 року не узгоджується з вимогами чинного законодавства та підлягає скасуванню.

Разом із тим, установивши помилковість висновків суду касаційної інстанції щодо застосування норм матеріального права, викладених в оскаржуваній ухвалі, колегія суддів позбавлена можливості ухвалити нове судові рішення, як це передбачено пунктом 2 частини другої статті 243 КАС, з

таких підстав.

Крім позовних вимог щодо скасування податкових повідомлень-рішень позивач заявив вимогу про скасування рішень ГУ ДФС та ДФС за результатами розгляду скарг від 16 березня та 24 травня 2011 року. Позов у цій частині було частково задоволено судом першої інстанції, з рішенням якого погодився й апеляційний суд.

У касаційній скарзі ДФС, не погоджуючись із висновками нижчестоящих судів та навівши відповідне обґрунтування, просила крім іншого скасувати постановлені судові рішення в частині задоволення позовних вимог щодо оскарження рішення ДФС від 24 травня 2011 року, а справу в цій частині закрити.

Проте в ухвалі суду касаційної інстанції всупереч вимогам статті 231 КАС не наведено мотивів щодо доводів касаційної скарги у цій частині та не зазначено, якими нормами права ці доводи спростовуються.

Крім того, обґрунтування касаційної скарги в частині закриття провадження в справі містило посилання на норми процесуального права, які, на думку касатора, неправильно застосовані нижчестоящими судами.

Водночас заява про перегляд рішення суду касаційної інстанції Верховним Судом України подана виключно з підстави, передбаченої пунктом 1 частини першої статті 237 КАС, тобто неоднакового застосування у подібних правовідносинах норм матеріального права.

За таких обставин колегія суддів дійшла висновку про неможливість постановлення у справі нового судового рішення та вважає, що ухвала суду касаційної інстанції має бути скасована, а справа – направлена на новий касаційний розгляд.

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

п о с т а н о в и л а :

Заяву Західної об'єднаної державної податкової інспекції м. Харкова Головного управління Міністерства доходів і зборів України у Харківській області задовольнити частково.

Ухвалу Вищого адміністративного суду України від 13 січня 2015 року скасувати, справу направити на новий розгляд до суду касаційної інстанції.

Постанова є остаточною і оскарженню не підлягає, крім випадку, встановленого пунктом 3 частини першої статті 237 Кодексу адміністративного судочинства України.

Головуючий

О.В. Кривенда

Судді:

О.Ф. Волков

М.І. Гриців

О.А. Коротких

В.В. Кривенко

В.Л. Маринченко

П.В. Панталієнко

О.Б. Прокопенко

О.О. Терлецький

