



**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ**  
**(ДФС України)**

Львівська пл., 8, м. Київ-53, МСП 04655, тел.: (044) 272-51-59, факс: (044) 272-08-41  
www.minrd.gov.ua; e-mail: kabmin\_doc@minrd.gov.ua, gromada@minrd.gov.ua Код ЄДРПОУ 39292197

19.08.2014 № 1574/99-99-10-02-02-16/2530

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

Конституційний Суд України  
01033, м. Київ. вул. Жилянська, 14

Суб'єкт права на конституційне подання:  
Державна фіскальна служба України

Уповноважені представники за  
дорученням:

Голова Державної фіскальної служби  
України Білоус Ігор Олегович;

Директор Департаменту правової роботи  
Державної фіскальної служби України  
Міняйло Сергій Олександрович;

Заступник директора Департаменту  
правової роботи Державної фіскальної  
служби України Розмош Владислав  
Іванович

**КОНСТИТУЦІЙНЕ ПОДАННЯ**  
**до Конституційного Суду України про офіційне тлумачення**  
**пункту 209.2 статті 209 Податкового кодексу України**  
**(джерело опублікування – „Голос України”, 2010, 12, 04.12.2010 № 229-230)**

Шановні судді Конституційного Суду України!

Відповідно до статей 147, 150 Конституції України, пункту 4 статті 13, статей 41, 93 та 94 Закону України від 16 жовтня 1996 року №422/96-ВР „Про Конституційний Суд України” Державна фіскальна служба України (далі – ДФС України) звертається до Конституційного Суду України із поданням про офіційне тлумачення положення пункту 209.2 статті 209 Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-УІ (із змінами та доповненнями, далі – Кодекс) у системному взаємозв'язку з пунктом 187.1 статті 187, підпункту 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

З 1 січня 2011 року набрав чинності Кодекс, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Кодексом запроваджено низку спеціальних податкових режимів, тобто систем заходів, що визначають особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів, серед яких є спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства.

Відповідно до пунктів 209.1, 209.2 статті 209 Кодексу резидент, який провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського і лісового господарства та рибальства та відповідає критеріям, встановленим у пункті 209.6 цієї статті (далі – сільськогосподарське підприємство), може обрати спеціальний режим оподаткування.

Згідно із спеціальним режимом оподаткування сума податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку - для інших виробничих цілей. Зазначені суми податку на додану вартість акумулюються сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків та/або в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України.

Зазначеною нормою законодавцем встановлений особливий пільговий режим сплати податку на додану вартість сум податку на додану вартість, відповідно до якого нараховані суми не сплачуються до бюджету, а залишаються в розпорядженні таких платників.

Водночас встановлення такого спеціального режиму оподаткування поєднано з встановленням спеціального порядку оподаткування, а саме визначення моменту нарахування суми податку на додану вартість.

Так, за загальним правилом, встановленим підпунктом 187.1 статті 187 Кодексу, датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення

митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Водночас, пунктом 209.2 статті 209 Кодексу встановлено порядок використання сум податку на додану вартість, нарахованих на вартість **поставлених**, тобто таких, що передані у розпорядження (власність) виготовлених (наданих) ним сільськогосподарських товарів/послуг.

Вказаним пунктом виключається можливість залишення в розпорядженні сільськогосподарського підприємства сум податку, нарахованих за наслідком зарахування коштів від покупця (замовника). В такому випадку суми податку на додану вартість повинні бути відображені у загальній податковій декларації з податку на додану вартість та сплачені до бюджету у порядку, передбаченому статтею 200 Кодексу.

Зазначене підтверджується також тим, що відповідно до підпункту 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 Кодексу постачанням товарів є будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду.

Відповідно, під поставленими товарами в розумінні пункту 209.2 статті 209 Кодексу слід розуміти товари, щодо яких вже передано право на розпорядження і такі товари повинні бути виготовлені сільськогосподарським підприємством.

Водночас Вищий адміністративний суд України (надалі – ВАСУ) під час розгляду справ вказаної категорії по – іншому застосовує пункт 209.2 статті 209 Кодексу, що призводить до винесення рішень не на користь контролюючих органів та, як наслідок, ненадходження значних сум податку на додану вартість до Державного бюджету України.

Так, ВАСУ виходить з того, що пункт 209.2 статті 209 Кодексу не містить будь-яких, відмінних від загальних, положень щодо визначення дати виникнення податкових зобов'язань з постачання сільськогосподарських товарів власного виробництва, у тому числі не пов'язує право віднесення до скороченої декларації з ПДВ сум податку, нарахованих на вартість товарів, які будуть відвантажені у майбутньому, із фактичним здійсненням їх відвантаження. При цьому, на думку суду, право визначення податкових зобов'язань та їх віднесення до скороченої декларації не ставиться чинним законодавством у залежність від факту поставки товару.

Вказана позиція викладена у рішеннях ВАСУ від 04.09.2013 №К/800/30727/13, від 27.11.2013 №К/800/34216/13, від 14.01.2014 №К/800/23734/13, від 16.06.2014 №К/800/15742/14 тощо (додаються).

ДФС України зазначає, що застосування підтриманого ВАСУ підходу щодо визначення порядку нарахування податкових зобов'язань на практиці призводить до численних зловживань зі сторони несумлінних платників податків.

Зокрема, непоодинокі випадки створення або придбання сільськогосподарських підприємств без мети здійснення господарської діяльності та без наявності основних засобів (земельних ділянок, виробничих приміщень, устаткування тощо), найманих працівників тощо (далі – фіктивні підприємства).

У подальшому фіктивним підприємством імітується укладення договору

постачання сільгосппродукції з майбутнього врожаю з іншим платником податків, який здійснює перерахування коштів (попередня оплата, аванс), що у розумінні підпункту 187.1 статті 187 Кодексу є підставою для нарахування податкових зобов'язань та виписки податкової накладної покупцю. Отримана платником податків податкова накладна використовується для зменшення належної до сплати в бюджет суми податку на додану вартість.

Нараховані суми податку на додану вартість фіктивне підприємство перераховує не до Державного бюджету України, а на спеціальний рахунок, відкритий в установах банків та/або в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, що, в свою чергу, дає змогу здійснити їх переведення в готівкову форму та використання, зокрема, шляхом повернення платнику податків – замовнику сільгосппродукції.

При цьому в подальшому фіктивне підприємство не здійснює постачання замовленої продукції та припиняється, зокрема, шляхом процедури банкрутства, що призводить до ненадходження до Державного бюджету України значних сум податку на додану вартість.

Зазначене свідчить про різні трактування органами доходів і зборів та судовими органами, а також суб'єктами господарювання положень пункту 209.2 статті 209 Податкового кодексу України, що, в свою чергу, призводить до виникнення конфліктних ситуацій, наявності численних судових справ, ненадходження значних сум податку до бюджету, що на, думку ДФС України, свідчить про наявність практичної необхідності у з'ясуванні або роз'ясненні, офіційній інтерпретації вказаних положень законів.

На підставі викладеного, керуючись статтями 147 і 150 Конституції України, статтями 13, 41 і 93 Закону України „Про Конституційний Суд України”

#### **ПРОСИМО:**

1. Надати офіційне тлумачення положенням пункту 209.2 статті 209 Кодексу в контексті питання, чи є надходження попередньої оплати (авансових платежів) за постачання сільгосппродукції з майбутнього врожаю підставою для нарахування сум податку на додану вартість, які не підлягають сплаті до бюджету, та повністю залишається в розпорядженні такого сільгосппідприємства.

2. У зв'язку з необхідністю якнайшвидшого вирішення порушеного питання просимо відповідно до частини другої статті 57 Закону України “Про Конституційний Суд України” визнати провадження у справі за цим конституційним поданням невідкладним.

Додатки: на 16 арк. у 1 прим.

Голова

І.О. Білоус