



Харківський окружний адміністративний суд 61004, м. Харків,
вул. Мар'їнська, 18-Б-3, inbox@adm.hr.court.gov.ua

ПОСТАНОВА
ІМЕНЕМ УКРАЇНИ

Харків

19 травня 2017 р.

№ 820/4931/16

Харківський окружний адміністративний суд у складі:

головуючого судді - Тітова О.М.,

за участю секретаря судового засідання - Костіної А.В.,

представника позивача - ОСОБА_1,

представника позивача - ОСОБА_2,

представника відповідача - ОСОБА_3,

представника відповідача - ОСОБА_4,

представника відповідача - ОСОБА_5,

представника відповідача - ОСОБА_6,

розглянувши у відкритому судовому засіданні в приміщенні суду в м. Харкові адміністративну справу за позовом приватного акціонерного товариства "Філіп Морріс Україна" до Головного управління ДФС у Харківській області, треті особи - Харківська митниця ДФС, Міністерство фінансів України, про скасування податкових повідомлень-рішень,

ВСТАНОВИВ:

Позивач, Приватне акціонерне товариство "Філіп Морріс Україна", звернувся до Харківського окружного адміністративного суду з адміністративним позовом, в якому просить суд:

- визнати протиправними і скасувати податкові повідомлення-рішення Головного управління ДФС у Харківській області №0000201412 від 14.06.2016, №0000211412 від 14.06.2016, №0000221412 від д 14.06.2016 р.;

- стягнути з Державного бюджету України на користь ПрАТ "Філіп Морріс Україна" судовий збір у розмірі 9530068, 42 грн.

В обґрунтування позову вказано, що висновки відповідача зводяться до того, що перевіркою встановлено факти, які свідчать про порушення позивачем митного режиму переробки на митній території у розумінні пункту 25 частини 1 [статті 4 Митного кодексу України](#) як комплексу взаємопов'язаних правових норм, що відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний кордон України визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування і обумовлюють їх використання після митного оформлення. На підставі цього відповідач дійшов висновку, що проведені операції із товарами, поміщеними у митний режим переробки на митній території, не є операціями з переробки, а позивач не надав документів на підтвердження факту здійснення операцій з переробки. Позивач не погоджується з висновками відповідача, викладеними в акті, та рішеннями, прийнятими на їх підставі, оскільки вони є протиправними, необґрунтованими та суперечать фактичним обставинам і нормам чинного законодавства України.

Представники позивача в судовому засіданні підтримали позовні вимоги в повному обсязі, просили їх задовольнити, посилаючись на обставини, викладені в позовній заяві.

Представники відповідача у судовому засіданні заперечували проти позову, просили відмовити у його задоволенні, посилаючись на наведені у письмових запереченнях обставини, в яких зазначили, що Головне управління ДФС у Харківській області правомірно дійшло висновку, що підприємством не дотримано сукупність вимог та обмежень митного режиму «переробка на митній території», передбачених діючим законодавством України, а також ПрАТ «ФІЛІП МОРРІС УКРАЇНА» неправомірно скористалось умовним повним звільненням від оподаткування товарів ввезених у митному режимі «переробка на митній території».

Представники третіх осіб в судові засідання не прибули, були повідомлені належним чином про час, дату та місце розгляду справи.

Суд, розглянувши матеріали справи, заслухавши пояснення представників сторін, дослідивши зібрані по справі докази в їх сукупності, проаналізувавши зміст норм матеріального і процесуального права, які врегульовують спірні правовідносини, виходить з таких підстав та мотивів.

Судом встановлено, що Головним управлінням ДФС у Харківській області в період з 14.03.2016 по 10.05.2016 проведено документальну позапланову виїзну перевірку, дотримання вимог законодавства України з питань державної митної

справи, в частині митного оформлення товарів у митному режимі «переробка на митній території України», ввезених на митну територію України Приватним акціонерним товариством «ФІЛПІ МОПРІС УКРАЇНА» (код ЄДРПОУ 00383231), за період з 01.03.2015 по 29.02.2016, результати якої оформлені актом від 24.05.2016 № 248/20-4014-12-07/00383231.

В ході документальної позапланової виїзної перевірки ПрАТ «ФІЛПІ МОПРІС УКРАЇНА» з питань державної митної справи щодо правильності митного оформлення товарів у митному режимі «переробка на митній території», за період з 01.03.2015 по 29.02.2016, встановлені порушення вимог:

- частини 1, пункту 5 частини 8 статті [257](#), частина 4 статті [266](#), статті [278](#), частини 1 статті [284](#), частини 12 статті [286](#), пункт 1 частини 1 статті [279](#), частини 1 статті [293](#), частини 1 статті [295](#), частини 1 статті [297 Митного кодексу України](#), у зв'язку з чим було занижено податкове зобов'язання з ввізного мита;

- частини 1, пункту 5 частини 8 статті [257](#), частина 4 статті [266](#), статті [278](#), частини 1 статті [284](#), частини 12 статті [286](#), пункт 1 частини 1 статті [279](#), частини 1 статті [293](#), частини 1 статті [295](#), частини 1 статті [297 Митного кодексу України](#) та [статті 4 Закону України «Про заходи щодо стабілізації платіжного балансу України відповідно до статті XII Генеральної угоди з тарифів і торгівлі 1994 року» від 28.12.2014 № 73-VIII](#), у зв'язку з чим було занижено податкове зобов'язання з додаткового імпортного збору;

- пункту [187.8](#) статті [187](#), пункту [190.1](#). статті [190](#), підпункту [195.1.3](#). «б» пункту [195.3](#). статті [195](#) та пункту [206.12](#). статті [206 Податкового кодексу України](#) щодо заниження бази оподаткування податком на додану вартість на суму ввізного мита, додаткового імпортного збору, у зв'язку з чим було занижено податкове зобов'язання з податку на додану вартість.

На підставі вказаного акту прийняті податкові повідомлення-рішення від 14.06.2016 №0000201412 про визначення сум грошових зобов'язань за платежем «ввізне мито» у розмірі 29 184 567,93 грн. (19 456 378,62 грн. основний платіж, 9 728 189,31 штрафні санкції), №0000211412 про визначення сум грошових зобов'язань за платежем «додатковий імпортний збір» у розмірі 161 740 871,19 грн. (129 392 696,95 грн. основний платіж, 32 348 174,24 штрафні санкції), №0000221412 про визначення сум грошових зобов'язань за платежем «податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів» у розмірі 444 412 456,26 грн. (296 274 970,84 грн. основний платіж, 148 137 485,42 грн. штрафні санкції), всього 635 337 895,38 грн.

Законодавство України з питань державної митної справи складається з [Конституції України](#), [Митного кодексу України](#), інших законів України, що регулюють питання, зазначені у [статті 7 Митного кодексу України](#), з міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною

Радою України, а також з нормативно-правових актів, виданих на основі та на виконання цього [Кодексу](#) та інших законодавчих актів.

Відносини, пов'язані із справлянням митних платежів, регулюються [Митним кодексом України](#), [Податковим кодексом України](#) та іншими законами України з питань оподаткування.

Пунктом 25 частини 1 [статті 4 Митного кодексу України](#) встановлено, що митний режим - комплекс взаємопов'язаних правових норм, що відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний кордон України визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування і обумовлюють їх використання після митного оформлення.

Відповідно [статті 73 Митного кодексу України](#), умови перебування товарів, обмеження щодо їх використання, застосування заходів тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності визначаються [Митним кодексом України](#), іншими законодавчими актами України з питань державної митної справи та у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

В залежності від того, в який митний режим поміщені декларантом товари при їх митному оформленні залежать умови їх оподаткування:

на загальних підставах (із сплатою всіх митних платежів, передбачених чинним законодавством);

з умовним повним або частковим звільненням від оподаткування митними платежами;

із застосуванням преференційних (пільгових) ставок.

Поміщення товарів у митні режими, які передбачають отримання певних пільг в оподаткуванні митними платежами, передбачає дотримання декларантом вимог, передбачених [Митним кодексом України](#), [Податковим кодексом України](#), іншими законодавчими актами України з питань державної митної справи та у сфері зовнішньоекономічної діяльності

Відповідно [статті 71 Митного кодексу України](#), декларант має право обрати митний режим, у який він бажає помістити товари, з дотриманням умов такого режиму та у порядку, що визначені цим Кодексом.

Поміщення товарів у митний режим здійснюється шляхом їх декларування та виконання митних формальностей, передбачених [Митним кодексом](#).

Митний режим, у який поміщено товари, може бути змінено на інший, обраний декларантом відповідно до частини першої статті 71, за умови дотримання заходів тарифного та нетарифного регулювання зовнішньоекономічної

діяльності, встановлених відповідно до закону для товарів, що поміщуються у такий інший митний режим.

Пунктом 62 частини 1 [статті 4 Митного кодексу України](#) - умовне звільнення від оподаткування митними платежами звільнення від сплати нарахованого податкового зобов'язання у разі поміщення товарів у митні режими, що передбачають звільнення від оподаткування митними платежами за умови дотримання вимог митного режиму.

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території допускається з письмового дозволу органу доходів і зборів за заявою власника цих товарів або уповноваженої ним особи.

Відповідно до вимог [ст. 149 Митного кодексу України](#), разом із заявою власник товарів або уповноважена ним особа повинно надати органу доходів і зборів такі документи:

- 1) зовнішньоекономічні договори або документи, що їх замінюють, на підставі яких здійснюватиметься переробка товарів, і які повинні містити, зокрема, відомості про обов'язковий обсяг виходу продуктів переробки, конкретний обсяг робіт і строк їх виконання. Якщо зовнішньоекономічний договір або документ, що його замінює, не містить зазначених відомостей, такі відомості подаються окремим документом;
- 2) технологічні схеми переробки, в яких повинні бути зазначені відомості про всі етапи переробки та процесу перетворення товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, на продукти переробки, кількісні показники товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, та інших товарів, що витрачаються підприємством на здійснення операцій з переробки, з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі, а також відомості про найменування та кількість відходів переробки;
- 3) договори на переробку товарів з іншими підприємствами, якщо окремі операції (або повний цикл) з переробки товарів здійснюватимуться такими іншими підприємствами;
- 4) інші документи за бажанням власника товарів або уповноваженої ним особи - висновки державних органів, експертних установ, організацій, державні стандарти й стандарти підприємства, технічні умови, описи чи креслення зразків, відповідно до яких здійснюватиметься переробка, тощо.

Якщо зовнішньоекономічний договір, на підставі якого здійснюватиметься переробка, передбачає ввезення товарів з метою переробки окремими партіями протягом певного періоду часу на однакових умовах, дозвіл видається на обсяг товарів і строк, визначені зовнішньоекономічним договором, але не більше ніж на один рік.

Фактично, ПрАТ «Філіп Морріс Україна» звернулось до Харківської митниці ДФС із заявою від 31.03.2015 № 770 щодо отримання дозволу на поміщення товарів у митний режим переробки на митній території України (далі дозвіл на переробку) відповідно до [ст. 149 Митного кодексу України](#).

Відповідно із заявою, товаром, який передбачається для поміщення у режим переробки, є:

листовий тютюн типу Берлей тіньового сушіння з частково відділеною середньою жилкою;

листовий тютюн типу Вірджинія теплового сушіння з частково відділеною середньою жилкою;

листовий тютюн типу Орієнталь сонячного сушіння з невідділеною середньою жилкою;

покращена жилка, розширений тютюн та відновлений тютюн;

фільтри для сигарет та етикет пачки.

Продуктами переробки, що передбачено отримати в процесі переробки, є різаний тютюн, сигарети з фільтром, тютюновий пил, що утворюється у процесі виготовлення сигарет та різаного тютюну.

Позивачем до вищевказаної заяви додані:

договір купівлі-продажу №б/н від 27.03.2015 з Філіп Морріс ОСОБА_7 Ес.Ей. (Швейцарія) на реалізацію готової продукції;

та договори на придбання сировини:

договір поставки № 68321 від 27.03.2015 з Філіп Морріс Інтернешнл Менеджмент Ес.Ей. (Швейцарія);

договір поставки № 68425 від 27.03.2015 з Філіп Морріс Інтернешнл менеджмент Ес.Ей. (Швейцарія);

договір поставки № 68317 від 30.03.2015 з Амкор Тобакко Пекеджінг ОСОБА_8 (Нідерланди);

договір купівлі-продажу № 69469 від 30.03.2015 з ЗАО «ОСОБА_9 Ижора» (Росія);

технологічна схема процесу переробки листового тютюну у різаний тютюн для реекспорту;

технологічна схема процесу виготовлення та упаковки сигарет з фільтром для реекспорту;

технологічна схема етапів переробки листового тютюну в різаний тютюн для реекспорту;

технологічна схема етапів виробництва та упаковки сигарет для реекспорту.

У заяві на отримання дозволу ПрАТ «Філіп Морріс Україна» зазначило, що зобов'язується проводити операції з переробки товарів на митній території України відповідно до вимог законодавства України, здійснювати відокремлений від інших товарів облік і зберігання товарів, поміщених у митний режим переробки, та продуктів їх переробки, а також заявити у відповідному митному режимі продукти переробки, залишки та відходи, що утворились в результаті переробки товарів.

На підставі наданих підприємством документів 01.04.2015 Харківською митницею ДФС був наданий дозвіл на ввезення та переробку товарів терміном до 300 днів з дня завершення митного оформлення (за умови дотримання вимог та обмежень, встановлених [главою 23 Митного кодексу України](#)). Строк дії дозволу 1 рік.

Відповідно п. 10 ч. 1 [ст. 4 Митного кодексу України](#): дозвіл органу доходів і зборів - надання особі органом доходів і зборів усно, письмово чи шляхом проставлення відбитка особистої номерної печатки на супровідних документах права на вчинення певних дій.

Під час реалізації наданого права, на особу, яка його отримала, покладаються обов'язки по дотриманню вимог чинного законодавства.

Договори, надані разом із заявою від 31.03.2015 № 770, є договорами поставки (купівлі-продажу) та за своєю юридичною формою не є договорами переробки, як це передбачено пунктами 1 та 4 частин 2 [статті 149 Митного кодексу України](#).

При загальному дотриманні істотних умов, які визначають зміст договору та надають змогу ідентифікувати його як договір на підставі якого буде проводитись переробка, не заборонено використання договорів з іншою формою укладання.

В ході перевірки операції, проведених в межах укладених договорів, з метою ствердження або спростування факту дійсного проведення операцій з переробки товарів поміщених у митний режим переробки, розглянуті виходячи не тільки з їх форми, а і з їх економічного змісту.

Юридичні наслідки виконання правочину, визначаються його сутністю, а не зовнішнім оформленням. Податкові наслідки визначаються відповідно до правовідносин, що реально настали між сторонами.

Відповідно до [Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV](#) бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Бухгалтерський облік, зокрема, ґрунтується на таких основних принципах:

повне висвітлення - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

превалювання сутності над формою - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Відповідно узагальнених звітів бухгалтерського обліку, ПрАТ «Філіп Морріс Україна» за зовнішньоекономічними договорами № 68321, № 68425, № 68317 та № 69469 здійснював операції з придбання сировини для виробництва тютюнових виробів (сигарет та різаного тютюну).

Відповідно договору №б/н від 27.03.2015 ПрАТ «Філіп Морріс Україна» здійснював реалізацію (продаж) продукції власного виробництва (сигарети, різаний тютюн та тютюновий пил) на експорт. Положеннями вказаного договору обумовлено, що Виробник (ПрАТ «Філіп Морріс Україна») діє за свій власний рахунок і на свій ризик, а також від свого власного імені, а не від імені Замовника (Філіп Морріс ОСОБА_7Ей.).

В бухгалтерському обліку операції з оприбуткування, передачі у виробництво та отримання готової продукції за товарами, що поміщені у митний режим «переробка на митній території» обліковуються на тих самих рахунках, що і ідентичні товари поміщені у митний режим «імпорту» із сплатою всіх митних платежів.

За своєю суттю ПрАТ «Філіп Морріс Україна» проводить ідентичні операції з товарами, які розміщені у митному режимі «імпорт» та «переробка на митній території».

Єдиною відмінністю між проведеними операціями є сплата митних платежів при розміщенні товарів у відповідних митних режимах.

Відповідно до [статті 67 Конституції України](#) - кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Діяльність платника податків не ставиться під сумнів, якщо у неї є розумна ділова мета, крім мінімізації оподаткування.

З матеріалів справи вбачається, що на протязі усього періоду існування ПрАТ «Філіп Морріс Україна» воно займалось виробництвом сигарет з фільтром для подальшої реалізації продукції, в тому числі на експорт.

Для потреб власного виробництва підприємство до 14.04.2015 здійснювало імпорт сировини за митними деклараціями, оформленими в митному режимі «Імпорт» за типом ІМ 40 зі сплатою всіх митних платежів. Реалізація продукції здійснювалась на підставі договору поставки від 19.05.2011 № EXP 11-007, також укладеного з Філіп Морріс ОСОБА_7 Ес.Ей.

У позовній заяві ПрАТ «Філіп Морріс Україна» звертає увагу на той факт, що виключно обрання режиму переробки на митній території України уможливило отримання замовлення на виробництво продукції за договором від 27.03.2015.

Щодо твердження про можливе зменшення обсягів виробництва у разі неотримання замовлення на виробництво продукції по контракту від 27.03.216, суд зазначає наступне.

Доходи, отримані підприємством за 2014 рік (до початку проведення операцій в режимі «переробки») склали 11,9 млрд. грн., оподатковуваний прибуток 146,6 млн. грн.

В той же час, після отримання замовлення по контракту, дохід підприємства за 2015 рік склав 9,7 млрд. грн., а отримавши збиток за результатами діяльності, платник задекларував від'ємне значення з податку на прибуток у сумі 280 млн. грн.

Проведення операцій в режимі «переробки» завершено підприємством у березні 2016 року. За результатами діяльності ПрАТ «Філіп Морріс Україна» за I квартал 2016 року задекларовано дохід на рівні 1,4 млрд. грн. та збиток 1,2 млрд. грн.

З огляду на вищезазначені розрахунки, можна вважати, що отримання такого замовлення не призвело ані до збільшення доходів підприємства, ані до збільшення платежів до бюджету.

Так, дії вчинені сторонами при укладанні договору №б/н від 27.03.2015 не обумовлені розумним змістом, що направлений на отримання доходу, оскільки між ними вже існував аналогічний договір поставки від 19.05.2011 № EXP 11-007. Тобто такі дії були направлені виключно на мінімізацію податкових зобов'язань, у зв'язку з запровадженням в Україні додаткового імпортного збору (впроваджений з 01.03.2015 по 31.12.2015).

Враховуючи викладене, договори, надані ПрАТ «Філіп Морріс Україна» як за своєю формою так і за змістом проведених на їх підставі операцій не можуть бути визнані як договори на підставі яких проводиться переробка.

Зазначений факт в повному обсязі відповідає положенням стандартного правила 8 спеціального додатку F Кіотської конвенції, в якому зазначено, що «Національне законодавство визначає обставини, за яких для здійснення переробки на митній території необхідний попередній дозвіл, та органи, уповноважені видавати такий дозвіл».

Тобто, саме законодавством України визначено, що дозвіл видається органом доходів і зборів за умови надання, зокрема, договорів, на підставі яких буде проводитись переробка.

Відповідно до [статті 6 Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність"](#) та пункту 9 постанови Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 17.07.1995 № 523 "Про стан виконання Указу Президента України від 18.06.1994 № 319 "Про невідкладні заходи щодо повернення в Україну валютних цінностей, що незаконно знаходяться за її межами" розроблено Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів). Воно застосовується при укладанні договорів купівлі/продажу товарів (надання послуг, виконання робіт) та товарообмінних договорів між українськими суб'єктами підприємницької діяльності та іноземними суб'єктами підприємницької діяльності незалежно від форм власності та видів діяльності.

Вищевказане Положення затверджене наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 6 вересня 2001 року № 201 та зареєстроване в Міністерстві юстиції України 21.09.2001 за № 833/6024 (далі за текстом - Положення).

В акті перевірки від 24.05.2016 № 248/20-40-14-12-07/00383231 на сторінках 44-49 зазначено про вимоги до зовнішньоекономічних договорів, в тому числі до договорів на переробку товарів.

Всі зовнішньоекономічні договори без виключення повинні відповідати вимогам зазначеного Положення, навіть якщо вони регулюються правом іноземної держави. Правом іноземної держави договори регулюються тільки в частині, що прямо не суперечить законодавству України.

Як [статтею 638 Цивільного кодексу України](#), так і [статтею 180 Господарського кодексу України](#) передбачено, що істотними умовами договору є умови, що визначені законом як істотні або є необхідними для договорів даного виду.

Якщо товари були ввезені на територію України з метою переробки, то істотною умовою договору (незалежно від його назви) між Замовником та Виконавцем повинні бути умови здійснення переробки ввезеного товару. Однак,

предметом договору від 27.03.2015 № б/н, як і договорів № 68321, № 68425, № 68317, № 69469 визначена купівля-продаж (поставка).

Оскільки ПрАТ «Філіп Морріс Україна» самостійно для отримання дозволу на розміщення товарів у митному режимі «переробка на митній території» на виконання п. 1 ч. 2 [ст. 149 Митного кодексу України](#) надав до Харківської митниці ДФС п'ять зовнішньоекономічних договорів, тим самим стверджуючи, що саме на їх підставі буде проводитись «переробка», їх істотні умови повинні визначати проведення операцій з переробки товарів та досягнення домовленості сторін саме з цих питань.

Отже, вищезазначене зумовлює, що дозвіл на поміщення товарів у митний режим «переробка на митній території», наданий ПрАТ «Філіп Морріс Україна» Харківською митницею ДФС, свідчить про отримання права, а не про відсутність порушень митного законодавства під час його (права) реалізації.

Відповідно [ст. 149 Митного кодексу України](#), разом із заявою на отримання дозволу на розміщення товарів у митному режимі переробки на митній території ПрАТ «Філіп Морріс Україна» до Харківської Митниці ДФС надані технологічні схеми:

процесу переробки листового тютюну у різаний тютюн для реекспорту;

процесу виготовлення та упаковки сигарет з фільтром для реекспорту;

етапів переробки листового тютюну в різаний тютюн для реекспорту;

етапів виробництва та упаковки сигарет для реекспорту;

Крім того, разом із заявою від 31.03.2015 № 770 позивачем до Харківської Митниці ДФС надано ДСТУ ГОСТ 3935-2004 «Сигарети. Загальні технічні умови», відповідно до якого буде проводитись випуск сигарет.

Цим ГОСТом передбачено, що сигарети виробляють різних марок. Кожна марка сигарет повинна відрізнятися від інших марок назвою та одним або декількома признаками: рецептурою, розмірами, наявністю або відсутністю фільтра, а також іншими споживчими властивостями, які встановлені виробником продукції або ліцензіаром.

Відповідно до договору від 27.03.2015 та специфікацій до нього, ПрАТ «Філіп Морріс Україна» здійснює виробництво та реалізацію наступних марок сигарет:

Marlboro Gold (2.0 Original) KS RCB 20;

Marlboro (Red Upgrade) KS Box 20;

Marlboro Menthol Lights MNT KS Box 20;

Marlboro Ultra Lights Menthol Box 20;

MARLBORO BLACK MENTHOL KS BOX 20;

MARLBORO MENTHOL KS BOX 20.

«Marlboro» є зареєстрованим товарним знаком, право власності на який належить ліцензіару, який і повинен встановлювати ознаки, які відрізняють кожен марку сигарет: рецептуру, розміри, наявність або відсутність фільтра, а також інші споживчі властивості.

Технологічні схеми, що надані ПрАТ «Філіп Морріс Україна» до Харківської Митниці ДФС разом із заявою від 31.03.2015 № 770, розроблені безпосередньо ПрАТ «Філіп Морріс Україна» без участі та погодження Замовника Філіп Морріс ОСОБА_7 Ес.Ей. (Швейцарія), або іншої особи, яка є ліцензіаром торгівельної марки «MARLBORO».

Позивач у своїй позовній заяві висловлює думку, що норми Положення про форму зовнішньоекономічних договорів не можуть бути застосовані до правил оформлення технологічних схем переробки, оскільки Положення визначає обов'язковість зазначення технологічних схем у додатках лише до договорів про переробку товару та воно суперечить положенням [Митного кодексу України](#), який є документом прямої дії з питань державної митної справи України та має вищу юридичну силу.

Суд звертає увагу на той факт, що п. 1 ч. 2 та ч. 4 [ст. 149 Митного кодексу України](#) передбачено надання договору на підставі якого буде здійснюватись переробка. Саме такий договір та особливості його укладання передбачає і Положення про форму зовнішньоекономічних договорів.

Враховуючи викладене, норми Положення ніяким чином не суперечать нормам [ст. 149 Митного кодексу України](#) та повинні виконуватись одночасно.

В той же час, вимога погодження та затвердження технології виробництва продукції торгової марки «Marlboro» витікає з норм пункту 3.5. договору від 27.03.2015 № б/н: вся Продукція, що продається за цим Договором, повинна виготовлятися відповідно до стандартів, про які Замовник час від часу сповіщає Виробнику, включаючи будь-які вимоги, про які Замовник сповіщає Виробнику згідно з пунктом 6.2 (б), причому Продукція повинна виготовлятися з тютюну та/або не тютюнових матеріалів (включаючи упаковку), що задовольняють стандартам якості, встановленим Замовником.

Відсутність погодження (затвердження) технологічних схем виробництва продукції відповідно договору №б/н від 27.03.2015 з боку замовника (Філіп Морріс ОСОБА_7Ей.) унеможливорює дотримання технологічних особливостей, стандартів якості, рецептури та інших аспектів виробництва замовленої продукції (сигарет, різаного тютюну) та не дає змоги підтвердити кількісні

показники товарів, поміщених у митний режим переробки на митній території, та інших товарів, що витрачаються підприємством на здійснення операцій з переробки, з обґрунтуванням виробничих втрат товарів на кожному етапі, а також відомості про найменування та кількість відходів переробки.

В ході перевірки Головним управлінням ДФС у Харківській області на адресу ПрАТ «Філіп Морріс Україна» наданий письмовий запит від 13.04.2016 № 2202/10/20-40-14-12-10 стосовно надання стандартів за якими виготовляється продукція, які передавались від Філіп Морріс ОСОБА_7 Ес.Ей. (Швейцарія - Замовник) в рамках договору від 27.03.2015 № б/н. Крім того були запитані документи, що підтверджують таку передачу, їх оприбуткування та облік на підприємстві.

Листом від 06.05.2016 № 05/29 (вх.№ 4340/10 від 10.05.2016) ПрАТ «Філіп Морріс Україна» повідомило, що Компанії передавалась рецептура та стандарти виготовлення продукції (нематеріальні активи) у специфікаціях через відповідну програму у електронній формі. Оскільки специфікації є конфіденційними документами та містять комерційну таємницю, позивач не надав їх для перевірки, чим порушила норми частини 3 [статті 353 Митного кодексу України](#).

Таким чином, технологічні схеми, що надані ПрАТ «Філіп Морріс Україна» до Харківської митниці ДФС разом із заявою від 31.03.2015 № 770, розроблені безпосередньо ПрАТ «Філіп Морріс Україна» без участі та погодження Замовника Філіп Морріс ОСОБА_7 Ес.Ей. (або іншої особи, яка є ліцензіаром торгівельної марки «MARLBORO»), що унеможлиблює дотримання технологічних особливостей, стандартів якості, рецептури та інших аспектів виробництва замовленої продукції (сигарет, різаного тютюну), не відповідають вимогам п. 2 ч. 2 [ст. 149 Митного кодексу України](#).

В ході розгляду справи встановлено, що вироблені за договором №б/н від 27.03.2015, сигарети упаковуються в твердий етикет з нанесеним логотипом «Marlboro», який є зареєстрованим товарним знаком.

Товарний знак (торгова марка) це слово, назва, символ (або їх сполучення), по яких ідентифікуються товари або послуги якоїсь особи або компанії та яке відрізняє їх від інших товарів та послуг. Товарний знак гарантує споживачам відповідну якість цих товарів та послуг та сприяє їх просуванню на ринку.

Товарний знак (торгова марка) є нематеріальним активом.

Відповідно до п. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта зокрема за такими групами:

права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Пункт 1.4 договору №б/н від 27.03.2015 визначає, що «Продукція» це - а) сигарети з тими Товарними знаками, що знаходяться у власності або надані в користування Замовнику на підставі ліцензії, відповідно до переліку, викладеного у Додатку до цього Договору, в такій упаковці, яку сторони можуть погоджувати час від часу, спеціально призначені для ринку Японії.

Пункт 1.5 «Товарні знаки» договору №б/н від 27.03.2015 означають знаки для товарів і послуг, які перебувають у власності Замовника або надані Замовнику в користування на підставі ліцензії, які вказано в Додатку до цього Договору.

Головним управлінням ДФС у Харківській області на адресу ПрАТ «Філіп Морріс Україна» був наданий письмовий запит від 13.04.2016 № 2202/10/20-40-14-12-10 стосовно надання інформації яким чином відбувалась передача товарних знаків від Філіп Морріс ОСОБА_7 Ес.Ей. (Швейцарія - Замовник), які перебувають у власності Замовника, або надані Замовнику в користування на підставі ліцензії ПрАТ «Філіп Морріс Україна» (виробник), з наданням підтверджуючих документів щодо такої передачі. Також просили повідомити, яким чином вказані товарні знаки оприбутковані на підприємстві та обліковуються.

Листом від 06.05.2016 № 05/29 ПрАТ «Філіп Морріс Україна» з даного приводу було надано пояснення, що позивач не отримував в користування товарні знаки та не сплачував за них роялті, про що прямо вказано в п. 3.9. цього договору. Це пов'язано з тим, що за своєю природою Договір № б/н від 27.03.2015 є договором про виробництво та продаж продукції, а не ліцензійним договором, а надання товарних знаків за договором про виробництво та продаж продукції, та, відповідно, сплати роялті не відбувається. Оскільки позивач не отримував товарних знаків в користування, не було підстав для оприбуткування та обліку таких знаків на підприємстві.

В подальшому, під час адміністративного оскарження, позивачем було повідомлено, що продукція вироблялась відповідно до ліцензійного договору від 01.01.2011 (угода), укладеного з Корпорацією «Філіп Морріс Глобал ОСОБА_10 Інк.» (США).

Відповідно вищевказаного ліцензійного договору ПрАТ «Філіп Морріс Україна» отримує право використовувати торгову марку «Marlboro» для виготовлення та продажу Одержувачем сигарет під зазначеною торговою маркою в Україні та експорту такої Продукції з оплатою митного та акцизного зборів.

Ніяких доповнень щодо можливості випуску сигарет ТМ «Marlboro» на умовах переробки за замовленням третіх осіб без сплати митних платежів вказаний договір не передбачає.

Також і договір №б/н від 27.03.2015 не вносить ніяких змін та доповнень до ліцензійного договору.

Таким чином, позивачем не доведено на яких правових підставах використовувався торговий знак «Marlboro» на пачках сигарет, якщо таке право не надавалось ні Корпорацією «Філіп Морріс Глобал ОСОБА_10 Інк.» згідно з ліцензійним договором, ні договором №б/н від 27.03.2015 з Філіп Морріс ОСОБА_7 Ес.Ей.

Згідно Угоди від 01.01.2011 укладеної між ПРАТ «ФІЛІП МОРРІС УКРАЇНА» (Одержувач) та Корпорацією «ФІЛІП МОРРІС ГЛОБАЛ БРЕНДС ІНК.», Корпорація «ФІЛІП МОРРІС ГЛОБАЛ БРЕНДС ІНК.» надає Одержувачу згідно з умовами та положеннями цієї Угоди невиключне право використовувати Торгові марки для виготовлення та продажу Одержувачем сигарет під Торговими марками (надалі - Продукція) в Україні та експорту такої Продукції з оплатою митного та акцизного податку (пункт 1 Угоди «Надання прав»).

Відповідно Угоди від 01.01.2011 Одержувач повинен вжити всіх необхідних заходів для забезпечення дійсності реєстрації Торгових марок (пункт 2 Угоди «Захист Торгових марок»).

Згідно Угоди від 01.01.2011 вона набирає чинності з 01.11.2011, а для будь якої третьої особи у день її реєстрації в Українському бюро реєстрації патентів та торгових марок (пункт 8 Угоди «Термін дії та розірвання угоди»).

Тобто Одержувач після (або перед) укладанням договору від 27.03.2015 №б/н з «ФІЛІП МОРРІС ОСОБА_7ЕЙ.» (Швейцарія) - Третя особа повинен був зареєструвати Угоду від 01.01.2011 в Українському бюро реєстрації патентів та торгових марок.

Згідно листа Державної служби інтелектуальної власності України від 20.01.2017 № 1-6/551 та за даними державних реєстрів охоронних документів на об'єкти промислової власності за інформаційно-пошуковими реквізитами, станом на 08.01.2017 Корпорацією «ФІЛІП МОРРІС ГЛОБАЛ БРЕНДС ІНК.» зазначена власником свідоцтва України на знак для товарів і послуг № 6592, дію якого 10.06.2013 припинено повністю на підставі заяви власника. Відомості щодо видачі ліцензій на використання знака по вказаному свідоцтву до Державного реєстру свідоцтв України на знаки для товарів і послуг не вносились.

Таким чином відсутність державної реєстрації Угоди від 01.01.2011 позбавляє її застосування щодо третьої особи - «ФІЛІП МОРРІС ОСОБА_7ЕЙ.»

(Швейцарія). Та відповідно. Продукція, що виготовлялася Одержувачем з посиланням на Угоду від 01.01.2011 для «ФІЛП МОРРІС ОСОБА_7ЕЙ.» (Швейцарія) є такою, що виготовлена поза межами законодавства України.

Щодо дійсності Угоди від 01.01.2011 укладеної між Позивачем та Корпорацією «ФІЛП МОРРІС ГЛОБАЛ БРЕНДС ІНК.», суд зазначає наступне.

Згідно договору від 27.03.2015 № б/н укладеному Позивачем з «ФІЛП МОРРІС ОСОБА_7ЕЙ.» (Замовник), термін «Продукція» означає - сигарети з тими Товарними знаками, що знаходяться у власності або надані в користування Замовнику на підставі ліцензії, відповідно до переліку, викладеного у Додатку до договору (пункт 1.4. договору від 27.03.2015 №б/н).

Товарні знаки означають знаки для товарів і послуг, які перебувають у власності Замовника або надані в користування Замовнику на підставі ліцензії, які вказані в додатку до цього договору (пункт 1.5. договору від 27.03.2015 № б/н).

Тобто в рамках договору №б/н від 27.03.2015 саме Замовник мав передати Позивачу право на Товарні знаки, які знаходяться у його власності або надані йому на підставі ліцензії.

Посилання Позивача на право використання Угоди від 01.01.2011 в рамках режиму «переробка на митній території України», не відповідають матеріалам справи з наступних причин.

Угодою від 01.01.2011 передбачено сплату роялті (пункт 4 Угоди «Роялті»), в той же час договір від 27.03.2015 № б/н не передбачає сплату роялті (пункт 3.9. договору №б/н від 27.03.2015).

Угода від 01.01.2011 передбачає виготовлення та продаж сигарет з оплатою митного та акцизного зборів (пункт 1 Угоди «Надання прав»).

Поміщення товарів у митний режим «переробка на митній території України» здійснюється з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами. Крім того переробка на митній території це митний режим, відповідно до якого іноземні товари піддаються у встановленому законодавством порядку переробці.

Згідно угоди від 01.01.2011 Корпорація «ФІЛП МОРРІС ГЛОБАЛ БРЕНДС ІНК.» була уповноважена Корпорацією «ФІЛП МОРРІС ОСОБА_10».

Угода від 01.01.2011 передбачає контроль якості (пункт 3 Угоди «Контроль якості») згідно до якого, Одержувач повинен виготовляти Продукцію у суворій відповідності до Стандартів та специфікацій якості, повідомлених час від часу Корпорацією «ФІЛП МОРРІС ГЛОБАЛ БРЕНДС ІНК.» та схвалених Корпорацією «ФІЛП МОРРІС ОСОБА_10», та не має права продавати будь-яку Продукцію, виготовлену не у вищезазначений спосіб.

У той же час договором №б/н від 27.03.2015 передбачено, що вся продукція повинна виготовлятися відповідно до стандартів про які Замовник час від часу сповіщає Виробнику. (пункт 3.5. договору від 27.03.2015 № б/н). Тобто ці два правочини суперечать один одному, та не можуть розглядатись за сукупністю обставин.

Щодо врегулювання правовідносини сторін щодо прав інтелектуальної власності на товарні знаки, які наносились на продукти переробки, положеннями Договору від 27.03.2015 між Позивачем та «ФІЛІП МОРРІС ОСОБА_7ЕЙ.», суд зазначає наступне.

В акті перевірки від 24.05.2016 № 248/20-40-14-12-07/00383231 (сторінки 52 - 53), так і в запереченнях позивача на зазначений акт перевірки від 06.06.2016 № 06/25 та скарзі на податкові повідомлення-рішення прийняті на підставі акту перевірки від 24.06.2016 № 06/157 відслідковується питання правомірності використання позивачем прав інтелектуальної власності на товарні знаки, а тому це питання не тільки не виходить за межі судового розгляду, а є одним з пріоритетних, оскільки відсутність прав інтелектуальної власності на товарні знаки взагалі ставить виготовлення продукції в рамках договору без № від 27.03.2015 поза законами України.

Позивач, у ході проведення перевірки, листом від 06.05.2016 № 05/29 повідомив Відповідача, що в рамках договору №б/н від 27.03.2015 Позивач не отримував в користування товарні знаки та не сплачувало за них роялті, про що прямо вказано у пункті 3.9. вказаного договору. Також Позивач у вказаному листі, зазначив, що оскільки він не отримував товарні знаки в користування то відповідно не було підстав для їх оприбуткування та обліку на підприємстві.

З урахуванням вищезазначеного, твердження Позивача про те, що Замовником було надано право на використання Торгових марок для виробництва і продажу Продукції за такими Товарними марками без сплати будь-яких сум роялті є безпідставними.

Крім того Позивач зазначає про лист компанії «ФІЛІП МОРРІС ОСОБА_7ЕЙ.» у якому вона підтверджує право Позивача на використання торгових марок в обсязі, необхідному для виконання зобов'язань в рамках договору №б/н від 27.03.2015. ОСОБА_11 у своїх поясненнях не обґрунтовує, яким саме чином це відбувається і як це пов'язується з використання Угоди від 01.01.2011 в рамках режиму «переробка на митній території України» .

Таким чином, твердження Позивача про урегульованість положеннями договору №б/н від 27.03.2015 правовідносин сторін щодо прав інтелектуальної власності на товарні знаки, які були нанесені на продукти переробки є хибними, упередженими та не відповідають дійсності.

Отже, відповідно договору №б/н від 27.03.2015 продукція вироблена без ліцензії.

З пояснень відповідача вбачається, що Головним слідчим управлінням Національної поліції України здійснюється досудове розслідування у кримінальному провадженні № 42016000000001683 за фактом зловживання службовим становищем службовими особами митного поста «Пісочин» Харківської митниці ДФС, а також за фактом ухилення службовими особами ПрАТ «Філіп Морріс Україна» від сплати податків за ознаками кримінальних правопорушень, передбачених ч.2 ст. [364](#) та ч.3 ст. [212 Кримінального кодексу України](#).

Київським науково-дослідним інститутом судових експертиз Міністерства юстиції України на виконання постанови від 19.09.2016 старшого слідчого в особливо важливих справах Головного слідчого управління Національної поліції України проведено судово-економічну експертизу, на вирішення якої поставлено, зокрема, питання «Чи підтверджуються документально висновки акту ГУ ДФС у Харківській області від 24.05.2016р. №248/20-14-12-07/00383231 «Про проведення документальної позапланової виїзної перевірки, дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, в частині декларування товарів у митному режимі «переробка на митній території», ввезених на митну територію України Приватним акціонерним товариством «Філіп Морріс Україна» (код ЄДРПОУ 00383231) за період з 01.03.2015 по 29.02.2016р.» у частині заниження податкових зобов'язань ПрАТ «Філіп Морріс Україна» на суму 445 124 046,41 грн., з них: по ввізному миту на суму 19 456 378,62 грн.; по додатковому імпортному збору 129 392 696,95 грн.; по податку на додану вартість на суму 296 274 970,84 грн.»

За результатами експертизи експерт прийшов до наступних висновків:

Технологічні схеми, що наявні в матеріалах кримінального провадження, які надані ПрАТ «Філіп Морріс Україна» до Харківської митниці ДФС разом із заявлю від 31.03.2015 № 770, розроблені безпосередньо ПрАТ «Філіп Морріс Україна» без участі та погодження Замовника Філіп Морріс Продактс Ес.Ей. (Швейцарія), що унеможливорює дотримання технологічних особливостей, стандартів якості, рецептури та інших аспектів виробництва замовленої продукції (сигарет, різаного тютюну).

ПрАТ «Філіп Морріс Україна» не надано документів, які були б узгоджені з боку Філіп Морріс ОСОБА_7 Ес.Ей., щодо стандартів виготовлення продукції, про які Замовник час від часу повинен сповіщати Виробника, а саме: рецептури виробництва сигарет та різаного тютюну, признаки аромату та смаку диму кожної з вказаних марок сигарет, художнє оформлення пачки сигарет, які повинні бути встановлені виробником або ліцензіаром (субліцензіаром) Філіп Морріс ОСОБА_7 Ес.Ей. (Швейцарія), відповідати затвердженим зразкам.

ПрАТ «Філіп Морріс Україна» не дотримало вимог п.2 ч.2 [ст.149 Митного кодексу України](#) для отримання дозволу на розміщення товарів у митний режим «переробки на митній території».

За висновками акту перевірки встановлена недостовірність даних, зазначених у митних деклараціях, оформлених у митному режимі «реекспорту» фактичним обставинам для документального підтвердження господарських операцій ПрАТ «Філіп Морріс Україна», пов'язаних з переробкою товарів та оформлених у митному режимі «переробка на митній території».

Відповідно до висновків за результатами проведення судово-економічної експертизи від 28.02.2017 №14400/16-45/3701-3703/17-45, за умови, якщо договір №б/н від 27.03.2015р. укладений між ПрАТ «Філіп Морріс Україна» та Філіп Морріс ОСОБА_7 Ес.Ей., який є підставою для отримання підприємством ПрАТ «Філіп Морріс Україна» дозволу на поміщення товарів у митний режим «переробки на митній території України», визнається не договором переробки, що не відповідає зазначеним умовам для документального підтвердження господарських операцій, пов'язаних з ввезенням для переробки товарів для оформлення у митному режимі «переробка на митній території», що в подальшому, за період з 01.03.2015р. по 29.02.2016р. надавало можливість ПрАТ «Філіп Морріс Україна» застосовувати звільнення від сплати митних платежів, то висновки акту перевірки ГУ ДФС у Харківській області від 24.05.2016р. №248/20-14-12-07/00383231 «Про проведення документальної позапланової виїзної перевірки, дотримання вимог законодавства України з питань державної митної справи, в частині декларування товарів у митному режимі «переробка на митній території», ввезених на митну територію України Приватним акціонерним товариством «Філіп Морріс Україна» (код ЄДРПОУ 00383231) за період з 01.03.2015 по 29.02.2016р.» у частині заниження податкових зобов'язань ПрАТ «Філіп Морріс Україна» на суму 445 124 046,41 грн., з них: по ввізному миту на суму 19 456 378,62 грн.; по додатковому імпортному збору 129 392 696,95 грн.; по податку на додану вартість на суму 296 274 970,84 грн., за даними митних декларацій, оформлених в митному режимі «переробка на митній території» (згідно договору від 27.03.2015р. б/н) є обґрунтованими та підтверджуються.

Щодо посилань позивача на висновки експертів Науково-дослідного центру судової експертизи з питань інтелектуальної власності №060/17 від 20.04.2017, суд зазначає, що висновки експертів Науково-дослідного центру судової експертизи з питань інтелектуальної власності №060/17 від 20.04.2017 не спростовують порушень позивача, які зазначені в акті перевірки від 24.05.2016 № 248/20-4014-12-07/00383231.

ПрАТ «Філіп Морріс Україна» неодноразово зазначалося, що договір №б/н від 27.03.2015р. між ПрАТ «Філіп Морріс Україна» та Філіп Морріс ОСОБА_7 Ес.Ей. є договором купівлі-продажу (поставки).

Крім того, листом від 06.05.2016 № 05/29 ПрАТ «Філіп Морріс Україна» було повідомлено, що сигарети «MARLBORO» виробляються на підставі Національного стандарту «Сигарети», ДСТУ ГОСТ 3935:2004.

Однак під час проведення відповідачем документальної позапланової виїзної перевірки було встановлено, що всупереч вимогам вказаного стандарту:

на етикетах вказаних пачок сигарет відсутнє найменування та місцезнаходження (юридична адреса, включаючи країну) виробника, а також ліцензіара (якщо сигарети вироблені по ліцензії);

якщо одна компанія контролює виробничий процес, використану сировину і матеріали, якість продукції на фабриках, виробляючих сигарети марок цієї організації, дозволяється у якості виробника сигарет вказувати на кожній пачці, тільки найменування цієї організації (компанії, фірми) з нанесенням надпису «Вироблено під контролем (далі найменування і юридичну адресу, включаючи країну цієї організації, у нашому випадку Філіп Морріс ОСОБА_7 Ес.Ей. (Швейцарія)» або «Філіп Морріс Глобал ОСОБА_10 Інк.». Після такого надпису вказується країна виготовлення сигарет: «Виготовлено в (найменування країни)». На кожну пачку також наносять найменування та адресу організації, уповноваженої виробником на прийняття претензій від покупців в країні реалізації сигарет;

найменування виробника, ліцензіара та марки сигарет наносяться літерами латинського алфавіту.

В ході перевірки Головним управлінням ДФС у Харківській області на адресу ПрАТ «Філіп Морріс Україна» наданий письмовий запит від 13.04.2016 № 2202/10/20-40-14-12-10 стосовно надання інформації з яких підстав на пачках сигарет, що реекспортуються до Японії, нанесено штрих код Японії, у той час коли сигарети з території України реекспортуються такими, що вироблені ПрАТ «Філіп Морріс Україна», країна виробництва Україна, торгівельна марка Marlboro.

Листом від 06.05.2016 № 05/29 ПрАТ «Філіп Морріс Україна» з даного приводу було надано пояснення, що відповідно до ч. 3 [ст. 11 Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів»](#), продукція, призначена для експорту, маркується згідно з умовами відповідної угоди на експорт. А, відповідно до договору від 27.03.2015, укладеного між Компанією та Замовником, вимоги до маркування готової продукції, яку Компанія виробляє та продає Замовнику на підставі Договору від 27.03.2015 б/н, встановлюються Замовником.

Судом встановлено, що в тексті договору від 27.03.2015 № б/н відсутні конкретні вимоги до маркування та нанесення інформації на етикет пачки. Пунктом 10.3 Договору передбачено, що Результати всіх переговорів про предмет цього договору будуть вважатися включеними в текст цього договору. Оскільки ні в тексті договору, ні в додатках до нього конкретні вимоги до маркування продукції не передбачені, то їх можна вважати такими, що не

передбачені договором та повинні відповідати загально прийнятим нормам, законодавству та ДСТУ ГОСТ 3935:2004.

З метою фактичного підтвердження проведення операцій з переробки товарів, поміщених у митний режим «переробки», відповідачем під час проведення перевірки досліджені фінансові і бухгалтерські документи, звіти, договори, калькуляції, інші документи ПрАТ «Філіп Морріс Україна» та їх відповідність інформації, зазначеній у митних деклараціях.

Операції з переробки товарів (крім ремонту) передбачають процес перетворення сировини у готову продукцію під час якого використовуються: виробниче обладнання; енергоресурси (газ, електроенергія); вода; трудові ресурси; допоміжні українські товари.

Всі вказані складові формують вартість готової продукції, яка експортується відповідно договору №б/н від 27.03.2015 та відображується у гр. 12 митних декларацій типу ЕК 11, оформлених у митному режимі «реекспорту».

Особливості оподаткування митними платежами товарів, поміщених у відповідний митний режим, визначені у [статті 286 Митного кодексу України](#), а також у [розділах V і VI Податкового кодексу України](#).

Відповідно пункту [201.14](#) статті [201](#) розділу [V Податкового кодексу України](#), платники податку зобов'язані вести окремий облік операцій з постачання та придбання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню, а також які не є об'єктами оподаткування та звільнені від оподаткування згідно з цим розділом.

Умовне повне звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій із ввезення товарів на митну територію України в митному режимі переробки на митній території передбачено п. [206.12](#) ст. [206](#) розділу [V Податкового кодексу України](#).

Тобто, з урахуванням положень [статті 270 Митного кодексу України](#) та [статті 201 Податкового кодексу України](#), ПрАТ «Філіп Морріс Україна» зобов'язане вести окремий облік операцій, які підлягають оподаткуванню та які звільнені від оподаткування.

Вказане підтверджується самостійним зобов'язанням ПрАТ «Філіп Морріс Україна» проводити операції з переробки товарів на митній території України відповідно до вимог законодавства України, здійснювати відокремлений від інших товарів облік і зберігання товарів, поміщених у митний режим переробки, та продуктів їх переробки, наданим Харківській митниці ДФС у заяві на отримання дозволу.

Також, обов'язковість ведення відокремленого обліку операцій з переробки товарів зумовлена вимогою ч. 11-13 [ст. 149 Митного кодексу України](#), якими

передбачена вимога до ідентифікації товарів, що ввезені в митному режимі переробки, у продуктах переробки.

Зокрема, частиною 12 статті 149 визначена необхідність документального підтвердження, яке стосується передбачених операцій, які свідчать про те, що продукти переробки вироблені з товарів, які ввозяться для переробки.

Імпортований тютюн та не тютюнові матеріали є специфічною сировиною, на яку неможливо накласти звичайні засоби забезпечення ідентифікації товарів такі як: печатки, штампи, пломби, запірні пристрої, голографічні мітки та таке інше.

Частинною 13 статті 149 визначено, що можливість встановлення наявності ввезених товарів у продуктах переробки не є обов'язковою для допуску товарів для переробки на митній території України у випадках, якщо такі товари можуть бути ідентифіковані шляхом представлення докладних даних про витрачені ресурси та технології виробництва продуктів переробки чи шляхом здійснення митного контролю під час проведення операцій з переробки.

В ході перевірки відповідачем з метою підтвердження факту ідентифікації товарів, поміщених в митний режим переробки у продуктах переробки, а також відповідності фінансових і бухгалтерських документів, звітів, договорів (контрактів), калькуляцій, інших документів ПрАТ «Філіп Морріс Україна», інформації, зазначеній у митних деклараціях, за якими проведено митне оформлення товарів за МД типу ІМ 51, ЕК 11 у ПрАТ «Філіп Морріс Україна» запитані для перевірки документи бухгалтерського обліку, які б докладно розкривали дані про витрачені ресурси та технології виробництва продуктів переробки.

ПрАТ «Філіп Морріс Україна» надало реєстри бухгалтерського обліку (витяги із системи SAP інтегрована автоматизована система управління та обліку підприємства).

Ведення бухгалтерського обліку в Україні регулюється [Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»](#).

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Головний бухгалтер забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, та організує контроль за

відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

При цьому надані позивачем документи обліку, не розкривають інформації про проведення безпосередньо операцій з переробки товарів, розміщених у митний режим переробки на митній території окремо від ідентичних операцій з переробки сировини, ввезеної в митному режимі «Імпорт».

Відображення господарських операцій в межах режиму переробки в бухгалтерському обліку повинно розпочинатись з оприбуткування імпортованих товарів на баланс підприємства по рахунку 20 «Виробничі запаси».

В ході проведення перевірки, на підставі наданих позивачем «Звітів про витрати на придбання та обіг товарів у митному режимі «переробка на митній території» на балансовому рахунку 20 відображено вартість оприбуткованих, імпортованих згідно договорів поставки (купівлі-продажу). Зазначена інформація відображена в додатках 43 та 44 до акту перевірки.

В момент передачі необхідної для процесу виготовлення продукції сировини та матеріалів вказана господарська операція повинна відображатися по рахунку 23 «Виробництво». Одночасно, на бухгалтерському рахунку 23 повинна відображатися передача у виробництво українських товарів, допоміжних та інших матеріалів, заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, а також розподілені загальновиробничі витрати (амортизація основних засобів, амортизація нематеріальних активів, витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів) і втрати від браку продукції з технологічних причин.

Фактично позивачем відображені тільки ті витрати, які відповідають вартості безпосередньо «тютюну» та «не тютюнового матеріалу» з урахуванням сум транспортних витрат. Всі інші витрати не відображені підприємством в «Звіті про витрати на придбання та обіг товарів у митному режимі переробки на території України» та підприємством не надані інші первинні документи, документи синтетичного або аналітичного обліку, які б їх відображали та підтверджували. Зазначена інформація відображена в додатках 43 та 44 до акту перевірки.

Загальна сума витрат, яка пішла на виробництво продукції та відображена на рахунку 23 «Виробництво» безпосередньо після закінчення процесу виробництва відображається на рахунку 26 «Готова продукція».

Випуск готової продукції здійснювався у період з червня 2015 по лютий 2016 років.

До перевірки було надано лише «Детальний та зведений звіти про кількість та вартість українських матеріалів, які були використані для виробництва продукції у митному режимі «переробка на митній території», за період червень 2015 лютий 2016, у т.ч. помісячно, який наведено на сторінках 72-74 акту перевірки (додатки до акту перевірки 19-36).

Однак вартість вказаних українських товарів не відображена як по рахунку 23 «Виробництво» так і по рахунку 26 «Готова продукція».

Також слід зазначити, що до перевірки не надано, первинних документів або реєстрів бухгалтерського обліку щодо відпуску у виробництво українських товарів, які використовувались при поміщенні імпортованих товарів у митний режим «переробка на митній території». Зазначена інформація відображена в додатках 48 та 49 до акту перевірки.

Загальна вартість готової продукції з урахуванням нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та понаднормативних виробничих витрати повинна відображатись на балансовому рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Однак, на рахунку 90 відображена виключно вартість «тютюну» та «не тютюнового матеріалу» з урахуванням сум транспортних витрат. Всі інші витрати не знайшли свого відображення в реєстрах бухгалтерського обліку Компанії. Зазначена інформація відображена в додатках 48 та 49 до акту перевірки.

Крім витрат, які можна віднести безпосередньо до конкретного виду виробленої продукції та які формують собівартість продукції, в процесі господарської діяльності формуються інші види витрат, які не включаються безпосередньо до виробничої собівартості готової продукції, а узагальнюються на рахунках обліку витрат звітного періоду 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати».

Зазначені витрати розподіляються на вироблену продукцію згідно коефіцієнту по закінченні кожного періоду.

Однак, під час проведення перевірки Компанією не надано документів, що підтверджували б формування вищевикладених витрат, в розрізі кожного виду витрат, пов'язаних з операційною діяльністю.

Відсутність обліку витрат, які б належним чином надавали докладні дані про витрачені ресурси та технології виробництва продуктів переробки не надали можливості в ході проведення перевірки документально ідентифікувати наявність товару, поміщеного у митний режим переробки, у складі готової продукції та взагалі підтвердити проведення операцій з переробки імпортованих товарів.

Фактично за матеріалами перевірки, на підставі обігово-сальдових відомостей за рахунками ПрАТ «Філіп Морріс Україна» за період 2015-2016 років (додатки №№ 37, 38 до акту перевірки), встановлено порушення стандарту бухгалтерського обліку 16 «Витрати» щодо відсутності окремого обліку виробничих запасів, виробництва, готової продукції, доходу від реалізації, собівартості продукції, загальновиробничих витрат та витрат зв'язаних з операційною діяльністю на виробництво товарів поміщених у митний режим «переробка на митній території», а саме по рахунках: 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 26 «готова продукція», 90 «Собівартість», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати».

Враховуючи викладене, на підставі бухгалтерського обліку ПрАТ «Філіп Морріс Україна» неможливо підтвердити документами обліку вартість продукції, виготовленої на митній території України з товарів, ввезених у митному режимі «переробка на митній території», яка в подальшому відображується позивачем при завершенні митного режиму у графах митних декларацій типу ЕК 11.

При цьому, платникам податків забороняється формування показників митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим пункту [44.1. статті 44 Податкового кодексу України](#).

Неможливість ідентифікувати операції з переробки безпосередньо товарів ввезених у митному режимі переробки на митній території відповідно до наданих підприємством документів не забезпечує ідентифікацію наявності ввезених товарів у продуктах переробки, що має істотне значення при розгляді правомірності застосування прав наданих ПрАТ «Філіп Морріс Україна» дозволом на поміщення товарів в митний режим переробки.

Враховуючи викладене, на підставі бухгалтерського обліку ПрАТ «Філіп Морріс Україна» неможливо підтвердити документами обліку вартість продукції, виготовленої на митній території України з товарів, ввезених у митному режимі «переробка на митній території», яка в подальшому відображується позивачем при завершенні митного режиму у графах митних декларацій типу ЕК 11.

При цьому, платникам податків забороняється формування показників митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим пункту [44.1. статті 44 Податкового кодексу України](#).

Неможливість ідентифікувати операції з переробки безпосередньо товарів ввезених у митному режимі переробки на митній території відповідно до наданих підприємством документів не забезпечує ідентифікацію наявності ввезених товарів у продуктах переробки, що має істотне значення при розгляді правомірності застосування прав наданих ПрАТ «Філіп Морріс Україна» дозволом.

Щодо перевірки правильності заповнення граф митних декларацій, оформлених ПрАТ «Філіп Морріс Україна» в митному режимі «переробка на митній території» суд зазначає наступне.

ПрАТ «Філіп Морріс Україна» у своїй позовній заяві наголошує, що він здійснював поміщення імпортованих товарів в митний режим «переробка на митній території» на підставі договорів поставок (купівлі-продажу), які не мають жодного відношення до договорів переробки.

Крім того, позивач стверджує, що реалізація продуктів переробки здійснюється також за договором купівлі-продажу, який не є договором на підставі якого буде здійснюватися переробка.

Таким чином Компанія вважає правомірним з її боку заповнення граф митних декларацій оформлених в митному режимі «переробка на митній території» (типу ІМ 51 та ЕК 11), як таких що проведені за договорами поставки (купівлі-продажу).

Зазначене свідчить, що за своєю суттю ПрАТ «Філіп Морріс Україна» проводить ідентичні операції з товарами, які розміщені у митному режимі «імпорт» та «переробка на митній території».

Єдиною відмінністю між проведеними операціями є сплата митних платежів/або умовне повне звільнення при розміщенні товарів у відповідних митних режимах.

Також суд зазначає, що постановою Харківського окружного адміністративного суду від 29.06.2016 року по справі №820/2517/16 адміністративний позов Приватного акціонерного товариства "ФІЛІП МОРРІС УКРАЇНА" до Головного управління ДФС у Харківській області про визнання дій протиправними, визнання протиправним та скасування наказу задоволено в повному обсязі. Визнано протиправним та скасовано наказ Головного управління Державної фіскальної служби України у Харківській області про проведення перевірки Приватного акціонерного товариства "Філіп Морріс Україна" від 11.03.2016 № 514. Визнано протиправними дії Головного управління Державної фіскальної служби України у Харківській області щодо призначення та проведення документальної позапланової виїзної перевірки Приватного акціонерного товариства "Філіп Морріс Україна" на підставі наказу від 11.03.2016 № 514. Стягнуто з Головного управління ДФС у Харківській області за рахунок бюджетних асигнувань витрати по оплаті судового збору на користь Приватного акціонерного товариства "Філіп Морріс Україна" (код ЄДРПОУ 00383231, поштовий індекс 62482, Харківська область, Харківський район, с. Комуніст, Польовий в'їзд, 1) у розмірі 2756 грн. (дві тисячі сімсот п'ятдесят шість гривень).

Постановою Харківського апеляційного адміністративного суду від 01.08.2016 по справі № 820/2517/16 задоволено апеляційну скаргу Головного управління

ДФС у Харківській області на постанову Харківського окружного адміністративного суду від 29.06.2016, скасовано постанову суду першої інстанції, прийнято нове рішення, яким відмовлено в задоволенні позову ПрАТ «Філіп Морріс Україна» про визнання протиправним та скасування наказу Головного управління ДФС у Харківській області № 514 від 11.03.2016 «Про проведення перевірки ПрАТ «Філіп Морріс Україна», визнання протиправними дій Головного управління ДФС у Харківській області щодо призначення та проведення документальної позапланової виїзної перевірки ПрАТ «Філіп Морріс Україна» на підставі наказу № 514 від 11.03.2016.

Судом апеляційної інстанції зроблено наступні висновки:

- для отримання дозволу на розміщення товарів у режим переробки підприємством до Харківської митниці ДФС ПрАТ «Філіп Морріс Україна» надано п'ять зовнішньоекономічних договорів, жоден з яких не є договором на підставі якого здійснюватиметься переробка товарів на митній території, що є порушенням вимог пункту 1 частини 2 [статті 149 Митного кодексу України](#);
- вказані договори не відповідають вимогам Положення про форму зовнішньоекономічних договорів та не містять обов'язкових реквізитів та положень, відсутність яких позбавляє договори істотних умов та не дозволяє класифікувати їх як договори переробки;
- позивачем не була надана інформація щодо вартості послуг з переробки товарів, які передбачають роботи з рухомим майном, тобто з товарами, ввезеними на митну територію України для переробки (пункт 7 запиту). Згідно «Звіт про витрати на придбання та обіг товарів у митному режимі переробки на території України ПрАТ «Філіп Морріс Україна» за період квітень 2015 - вересень 2015 рахунок 20 «Виробничі запаси» субрахунок 2011 «тютюн на складі» та 2012 «не тютюновий матеріал на складі» містить лише вартість імпортованих тютюнових та не тютюнових матеріалів. Це суперечить Положенню (Стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246](#), оскільки первісною вартістю запасів, придбаних на плату, є собівартість запасів, яка складається з наступних фактичних витрат: сум, сплачених згідно договору постачальнику (продавцю), за вирахуванням не прямих податків; сум ввізного мита; сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів;
- ПрАТ «Філіп Морріс Україна» не надано у запитованому обсязі витрат на придбання товарів поміщених в митний режим «переробка на митній території» по рахунку 20 «Виробничі запаси» субрахунок 2011 «тютюн на складі» та 2012 «не тютюновий матеріал на складі» (пункт 8 запиту);
- ПрАТ «Філіп Морріс Україна» надано «Звіти про витрати на придбання та обіг товарів у митному режимі переробки на території України ПрАТ «Філіп Морріс

Україна» за період квітень 2015 - вересень 2015 по рахунку 23 «Виробництво» у яких відображено лише вартість імпортованих тютюнових та не тютюнових матеріалів та жодним чином не відображені прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг) по технологічним причинам. Отже, ПрАТ «Філіп Морріс Україна» не надано у запитуваному обсязі інформації про витрати на придбання товарів поміщених в митний режим «переробка на митній території» по рахунку 23 «Виробництво» (пункт 9 запиту);

- ПрАТ «Філіп Морріс Україна» надано «Звіти про витрати на придбання та обіг товарів у митному режимі переробки на території України ПрАТ «Філіп Морріс Україна» за період квітень 2015 - вересень 2015 по рахунку 26 «готова продукція» субрахунок 2611 «готова продукція - по стандарту» та 2612 «готова продукція - відхилення по тютюновим матеріалам», у яких відображено лише вартість імпортованих тютюнових та не тютюнових матеріалів, які використовувались для виготовлення готової продукції. В митному режимі «переробка на митній території» використовувались українські товари (згідно даних митних декларацій типу ЕК 11 поміщених в митний режим реекспорту). Однак, згідно наданої ПрАТ «Філіп Морріс Україна» інформації, вартість українських товарів зовсім не включалась до вартості готової продукції;

- ПрАТ «Філіп Морріс Україна» не надано у запитуваному обсязі витрат на придбання товарів поміщених в митний режим «переробка на митній території» по рахунку 26 «готова продукція» субрахунок 2611 «готова продукція - по стандарту» та 2612 «готова продукція - відхилення по тютюновим матеріалам» (пункт 10 запиту);

- ПрАТ «Філіп Морріс Україна» також не надано обліку собівартості продукції, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних та фінансових витрат;

- ПрАТ «Філіп Морріс Україна» не надано реєстрів бухгалтерського обліку щодо оприбуткування та наявності залишків на балансі підприємства українських товарів, які використовувались у митному режимі «переробка на митній території»;

- Зазначені факти свідчать про недотримання з боку ПрАТ «Філіп Морріс Україна» вимог діючого законодавства, передбачених для здійснення операцій у митному режимі «переробка на митній території».

Вищевказана постанова Харківського апеляційного адміністративного суду набрала законної сили та не оскаржена в касаційному порядку.

Відповідно до ч. 1 [ст. 72 Кодексу адміністративного судочинства України](#) обставини, встановлені судовим рішенням в адміністративній, цивільній або господарській справі, що набрало законної сили, не доказуються

при розгляді інших справ, у яких беруть участь ті самі особи або особа, щодо якої встановлено ці обставини.

З матеріалів даної справи вбачається, що ПрАТ «Філіп Морріс Україна» як за формою оформлення так і за сутністю проведених операцій, у всіх випадках здійснювались операції купівлі-продажу, а не операції з переробки. Відповідно діючого в Україні законодавства, такі операції підлягають оподаткуванню на загальних підставах.

Всі встановлені в ході перевірки факти свідчать про порушення ПрАТ «Філіп Морріс Україна» комплексу взаємопов'язаних правових норм, що відповідно до заявленої мети переміщення товарів через митний кордон України визначають митну процедуру щодо цих товарів, їх правовий статус, умови оподаткування і обумовлюють їх використання після митного оформлення, а відповідно митного режиму, в розумінні пункту 25 частини 1 статті [4](#) та глави [23 Митного кодексу України](#).

Законодавство України з питань державної митної справи складається з [Конституції України](#), [Митного кодексу України](#), інших законів України, що регулюють питання, зазначені у [статті 7 Митного кодексу України](#), з міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, а також з нормативно-правових актів, виданих на основі та на виконання цього [Кодексу](#) та інших законодавчих актів.

Відносини, пов'язані із справлянням митних платежів, регулюються [Митним кодексом України](#), [Податковим кодексом України](#) та іншими законами України з питань оподаткування.

Відповідно [статті 384 Господарського кодексу України](#) - митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюється відповідно до [Митного кодексу України](#), закону про зовнішньоекономічну діяльність, інших законів, Єдиного митного тарифу та чинних міжнародних договорів, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України.

У зв'язку з тим, що підприємством не дотримано сукупність вимог та обмежень митного режиму «переробка на митній території», передбачених діючим законодавством України, ПрАТ «ФІЛІП МОРРІС УКРАЇНА» неправомірно скористалось умовним повним звільненням від оподаткування товарів ввезених у митному режимі «переробка на митній території».

ПрАТ «ФІЛІП МОРРІС УКРАЇНА» в ході розгляду даної адміністративної справи не було спростовано порушень зазначених в акті перевірки від 24.05.2016 № 248/20-4014-12-07/00383231.

Таким чином, Головне управління ДФС у Харківській області правомірно дійшло висновку, що підприємством не дотримано сукупність вимог та обмежень митного режиму «переробка на митній території», передбачених

діючим законодавством України, а також ПрАТ «ФІЛІП МОРРІС УКРАЇНА» неправомірно скористалось умовним повним звільненням від оподаткування товарів ввезених у митному режимі «переробка на митній території».

Згідно з ч. 2 [ст. 19 Конституції України](#) органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені [Конституцією](#) та законами України.

Положеннями ч. 2 [ст. 71 КАС України](#) визначено, що в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача, якщо він заперечує проти позову.

Відповідно до [ст. 2 КАС України](#) у справах щодо оскарження рішень, дій чи бездіяльності суб'єктів владних повноважень адміністративні суди перевіряють, чи прийняті (вчинені) вони: на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені [Конституцією](#) та законами України; з використанням повноваження з метою, з якою це повноваження надано; обґрунтовано, тобто з урахуванням усіх обставин, що мають значення для прийняття рішення (вчинення дії); безсторонньо (неупереджено); добросовісно; розсудливо; з дотриманням принципу рівності перед законом, запобігаючи всім формам дискримінації; пропорційно, зокрема з дотриманням необхідного балансу між будь-якими несприятливими наслідками для прав, свобод та інтересів особи і цілями, на досягнення яких спрямоване це рішення (дія); з урахуванням права особи на участь у процесі прийняття рішення; своєчасно, тобто протягом розумного строку.

Враховуючи викладене, суд дійшов до висновку, що оскаржувані податкові повідомлення-рішення Головного управління ДФС у Харківській області №0000201412 від 14.06.2016, №0000211412 від 14.06.2016, №0000221412 від 14.06.2016 р. є обґрунтованими та такими, що відповідають вимогам законодавства, через що позовні вимоги не підлягають задоволенню.

Розподіл судових витрат здійснюється відповідно до вимог [ст.94 КАС України](#).

Керуючись ст.ст. [159-163](#), [167](#), [186](#), [254 КАС України](#), суд

П О С Т А Н О В И В :

У задоволенні адміністративного позову приватного акціонерного товариства "Філіп Морріс Україна" до Головного управління ДФС у Харківській області, треті особи - Харківська митниця ДФС, Міністерство фінансів України, про скасування податкових повідомлень-рішень - відмовити.

Постанова може бути оскаржена в апеляційному порядку до Харківського апеляційного адміністративного суду через Харківський окружний

адміністративний суд шляхом подачі апеляційної скарги протягом десяти днів з дня її проголошення. У разі застосування судом частини третьої [статті 160 цього Кодексу](#), а також прийняття постанови у письмовому провадженні апеляційна скарга подається протягом десяти днів з дня отримання копії постанови.

Постанова набирає законної сили після закінчення строку подання апеляційної скарги, якщо скаргу не було подано. У разі подання апеляційної скарги постанова, якщо її не скасовано, набирає законної сили після повернення апеляційної скарги, відмови у відкритті апеляційного провадження або набрання законної сили рішенням за наслідками апеляційного провадження.

Повний текст постанови виготовлено 24.05.2017 року.

Суддя

О.М.Тітов