

ДОКТРИНА У СУДОВІЙ ПРАКТИЦІ

ЛІКВІДАЦІЙНИЙ БАЛАНС ПІДПРИЄМСТВА-БОРЖНИКА У СПРАВАХ ПРО БАНКРУТСТВО НЕ Є ТОТОЖНИМ БАЛАНСУ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ, ЯКА ЗДІЙСНЮЄ СВОЮ ДІЯЛЬНІСТЬ І ЗВІТУЄ ПЕРЕД КОНТРОЛЮЮЧИМИ ОРГАНАМИ*

Ухвалою Господарського суду Тернопільської області від 03.07.2015 порушено провадження у справі № 921/609/15-г/10 про банкрутство Товариства з обмеженою відповідальністю “Славпродукт” (далі – ТОВ “Славпродукт”).

Постановою Господарського суду Тернопільської області від 16.10.2015 у справі № 921/609/15-г/10 боржника – ТОВ “Славпродукт” визнано банкрутом, відкрито ліквідаційну процедуру, ліквідатором банкрута призначено арбітражного керуючого.

Ухвалою господарського суду Тернопільської області від 25.12.2015 затверджено реєстр вимог кредиторів у ліквідаційній процедурі на суму 29 887 389,30 грн.

В ліквідаційній процедурі ліквідатором на виконання вимог постанови господарського суду про визнання боржника банкрутом проведено інвентаризацію майна банкрута та виявлено майно, яке є предметом забезпечення ПАТ “Дельта Банк” та проведено реалізацію майна банкрута на аукціоні.

До господарського суду Тернопільської області ліквідатором 07.09.2016 подано звіт ліквідатора № 02-01/31-133 від 05.09.2017 та ліквідаційний баланс банкрута ТОВ “Славпродукт”, які ліквідатор просив затвердити, з урахуванням додатків, які подані з урахуванням рішення комітету кредиторів № 4 від 14.06.2016, ліквідувати банкрута як юридичну особу, провадження у справі про банкрутство ТОВ “Славпродукт” припинити. Крім того, ліквідатор просив суд затвердити звіт про нарахування грошової винагороди за період виконання повноважень ліквідатора з 16.10.2015 до 15.06.2016 у розмірі 22 048,00 грн.

<...>

Ухвалою Господарського суду Тернопільської області від 31.10.2017 у справі № 921/609/15-г/10, зокрема, затверджено звіт ліквідатора та ліквідаційний баланс у справі про банкрутство ТОВ “Славпродукт”,

* Витяг із постанови Верховного Суду у складі колегії суддів Судової палати для розгляду справ про банкрутство Касаційного господарського суду від 20 червня 2019 р. у справі № 921/609/15-г/10 <<https://reyestr.court.gov.ua/Review/83872998>> (дата звернення: 15.04.2021).

ліквідовано ТОВ “Славпродукт” як юридичну особу, провадження у справі № 921/609/15-г/10 припинено.

Постановою Львівського апеляційного господарського суду від 18.04.2018 у справі № 921/609/15-г/10 ухвалу Господарського суду Тернопільської області від 31.10.2017 скасовано та прийняте нове рішення, яким відмовлено у задоволенні клопотання арбітражного керуючого про затвердження звіту ліквідатора і ліквідаційного балансу, припинення провадження у справі про банкрутство ТОВ “Славпродукт”. Справу № 921/609/15-г/10 направлено до Господарського суду Тернопільської області для розгляду на стадію ліквідаційної процедури.

У касаційній скарзі ліквідатор банкрута – арбітражний керуючий просить постанову Львівського апеляційного господарського суду від 18.04.2018 у частині відмови у задоволенні клопотання арбітражного керуючого – ліквідатора про затвердження звіту ліквідатора, ліквідаційного балансу і припинення у справі № 921/609/15-г/10 скасувати, а ухвалу Господарського суду Тернопільської області від 31.10.2017 залишити в силі.

У касаційній скарзі ліквідатор посилається на те, що апеляційним судом безпідставно зроблено висновки, що акти контрольної перевірки інвентаризації цінностей, складені 03.11.2015 комісією під головуванням ліквідатора банкрута, не відповідають вимогам Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879, оскільки даним Положенням не затверджено будь-яких типових форм актів інвентаризації майна.

Також ліквідатор посилається на безпідставність висновків суду апеляційної інстанції про недотримання ліквідатором вимог Закону України “Про відходи” під час утилізації товарів в обороті, заставодержателем яких є ПАТ “Дельта Банк”, що свідчить про порушення ліквідатором під час здійснення ліквідаційної процедури банкрута вимог статей 41–44 Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”. Водночас скаржник зазначає, що реалізація овочевих консервів, які перебували у заставі банку, в порядку передбаченому Законом про банкрутство на аукціоні була не можлива, оскільки у них закінчився термін придатності до вживання і під час їх списання та знищення не було порушено вимоги статей 13, 16, 17, 27, 32 Закону України “Про відходи”, а скасування затвердженого звіту ліквідатора та ліквідаційного балансу і направлення справи на новий розгляд до суду першої інстанції на стадію ліквідаційної процедури, зокрема, у зв’язку, на думку суду, з порушенням порядку списання та знищення прострошеного товару, згідно з Законом України “Про відходи”, ніяким чином не вплине на поліпшення фінансового стану боржника, а тільки призведе до затягування ліквідаційної процедури.

Крім того, у касаційній скарзі ліквідатор зазначає про безпідставне посилення суду апеляційної інстанції на невідповідність ліквідаційного балансу банкрута за формою і змістом нормам та стандартам бухгалтерського обліку вимогам Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013, оскільки поданий до суду ліквідаційний баланс банкрута відповідає вимогам, передбаченим у ст. 46 Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”.

<...>

До Касаційного господарського суду у складі Верховного Суду надійшли висновки Науково-консультативної ради [НКР] при Верховному Суді.

Згідно з науковим висновком члена НКР при Верховному Суді, директора Інституту економічно-правових досліджень НАН України, члена-кор. НАН та НАПрН України, доктора юридичних наук, професора, заслуженого юриста України Устименка В. А., зокрема, зазначено, що ліквідаційний баланс банкрута має підтверджувати неплатоспроможність підприємства, відповідати дійсному майновому стану, за формою і змістом відповідати чинному законодавству, у цьому випадку Національному положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013, враховуючи те, що цей наказ має силу нормативного акта, він є обов’язковим для виконання усіма суб’єктами права на території України.

За науковим висновком члена НКР при Верховному Суді, доктора юридичних наук, професора, завідувача відділу правового забезпечення ринкової економіки [Науково-дослідного інституту] приватного права і підприємництва імені акад. Ф. Г. Бурчака НАПрН України Беяневич О. А., зокрема, зазначено, що Закон про банкрутство не містить імперативних норм, які б визначали зміст та форму ліквідаційного балансу або зобов’язували ліквідатора складати ліквідаційний баланс у певній формі. При цьому питання ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності не охоплюється Законом про банкрутство, оскільки регулюються Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”. Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, яким передбачено, що юридичні особи (крім банків та бюджетних установ), які зобов’язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством, застосовують форми фінансової звітності, визначені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до складання фінансо-

вої звітності”, затвердженим цим наказом. У цьому науковому висновку, зокрема, зазначено, що нині Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, а ні наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013, яким затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, не містять норм, які б виключали чи обмежували дію цих законодавчих актів щодо суб’єктів господарювання – боржників, до яких застосовна судова процедура ліквідації, а тому ліквідаційний баланс банкрута повинен відповідати <...> за своєю формою Національному положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Відповідно до ч. 1 ст. 108 ГПК України [Господарський процесуальний кодекс України] учасники справи мають право подати до суду висновок експерта у галузі права щодо: 1) застосування аналогії закону, аналогії права; 2) змісту норм іноземного права згідно з їх офіційним або загальноприйнятими тлумаченням, практикою застосування, доктриною у відповідній іноземній державі.

Ліквідатором – арбітражним керуючим відповідно до вимог ст. 108 ГПК України подані висновки науково-правової експертизи Інститутом держави і права ім. В. М. Корецького НАН України та Науково-дослідного інституту публічного права.

У висновку науково-правової експертизи Інституту держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, зокрема, зазначено, що ліквідаційний баланс, котрий складається ліквідатором і подається до суду на затвердження після закінчення ліквідаційної процедури у справі про банкрутство, відповідно до розділу III Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” має відповідати вимогам ст. 46 цього Закону та статтям 110–112 Цивільного кодексу України, глави 23 Господарського кодексу України. Інших вимог до форми і змісту ліквідаційного балансу законодавством не встановлено, а вищевказані норми не мають відсилочного характеру.

У висновку науково-правової експертизи Науково-дослідного інституту публічного права зазначено, що ліквідаційний баланс у процедурі банкрутства за своїм змістом має відповідати вимогам, закріпленим у ст. 46 Закону про банкрутство, проте наведена норма не регулює відносини щодо форми ліквідаційного балансу. Так, у цьому висновку визначено, що законодавство України, яке регулює відносини, суб’єкти яких зобов’язані складати ліквідаційний баланс, не містить жодних відсилок до форми такого балансу та не встановлює вимог до такої форми. Отже, наявна прогалина у праві щодо врегулювання даних відносин. Внаслідок зазначеного, обрання форми для складання ліквідаційного балансу залишається на розсуд учасників відповідних відносин, але з урахуванням вимог щодо змісту такого балансу, при цьому допустимим є використання будь-якої форми ліквідаційного балансу.

Статтею 109 ГПК України передбачено, що висновок експерта у галузі права не є доказом, має допоміжний (консультативний) характер і не є обов'язковим для суду. Суд може посилається в рішенні на висновок експерта у галузі права як на джерело відомостей, які в ньому містяться, та має зробити самостійні висновки щодо відповідних питань.

Заслухавши доповідь судді Ткаченко Н. Г., пояснення представників ліквідатора банкрута та банку, перевіrivши матеріали справи, обговоривши доводи касаційної скарги, надавши оцінку науковим висновкам та висновкам науково-правових експертиз, колегія суддів Судової палати для розгляду справ про банкрутство Касаційного господарського суду дійшла висновку, що касаційна скарга підлягає задоволенню, з таких підстав.

<...>

Апеляційний господарський суд, скасовуючи ухвалу місцевого господарського суду від 31.10.2017 у справі № 921/609/15-г/10 та відмовляючи у задоволенні клопотання ліквідатора арбітражного керуючого про затвердження звіту ліквідатора, ліквідаційного балансу і припинення провадження у справі про банкрутство ТОВ “Славпродукт” та направляючи цю справу до суду першої інстанції для розгляду на стадію ліквідаційної процедури, послався на таке.

Так, суд апеляційної інстанції дійшов висновку, що ліквідатором банкрута – арбітражним керуючим не було проведено інвентаризацію майна боржника – ТОВ “Славпродукт” з дотриманням вимог Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 і що акти контрольної перевірки інвентаризації цінностей від 03.11.2015 складені комісією під головуванням ліквідатора, які додані до звіту ліквідатора банкрута – ТОВ “Славпродукт”, не відповідають вимогам цього Положення, а також до звіту ліквідатора не додано відомостей за результатами інвентаризації майна ТОВ “Славпродукт” та переліку ліквідаційної маси, в порушення ст. 46 Закону про банкрутство.

<...>

Апеляційний господарський суд дійшов висновку, що поданий до суду ліквідатором ліквідаційний баланс банкрута станом на 05.07.2017 складено з порушенням норм і стандартів бухгалтерського обліку, оскільки цей баланс складено за зразком балансу згідно з Додатком до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999, який втратив чинність, тоді як наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 затверджено Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” в Додатку № 1 до якого наведено типову форму балансу (Звіту про фінансовий стан) підприєм-

ства як документа, що відображає його активи, зобов'язання і власний капітал на певну дату.

При цьому судом апеляційної інстанції зазначено, що у поданому на затвердження суду ліквідаційному балансі ТОВ “Славпродукт” не відображені активи на початок звітного періоду, навіть ті, які були реалізовані в ліквідаційній процедурі, оскільки у ліквідаційному балансі повинні бути відображені активи, зобов'язання та власний капітал боржника – ТОВ “Славпродукт” станом на 16.10.2015 – початок ліквідаційної процедури та станом на дату складання ліквідаційного балансу, що мало б забезпечувати надання повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансовий стан боржника, визнаного банкрутом.

За таких обставин, з урахуванням наведеного вище, апеляційний господарський суд дійшов висновку про те, що відсутні підстави для затвердження звіту ліквідатора банкрута і ліквідаційного балансу та припинення провадження у цій справі про банкрутство ТОВ “Славпродукт” у зв'язку з тим, що ліквідатором банкрута – ТОВ “Славпродукт” не були вчинені всі дії, передбачені Законом України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”.

<...>

Але з таким висновком апеляційного господарського суду погодитись не можна з огляду на таке.

Предметом цього судового розгляду є питання про наявність чи відсутність законних підстав для затвердження звіту ліквідатора, ліквідаційного балансу ТОВ “Славпродукт” та припинення провадження у справі № 921/609/15-г/10 про банкрутство ТОВ “Славпродукт”.

<...>

<...> після завершення усіх розрахунків із кредиторами, ліквідатору належить скласти ліквідаційний баланс, в якому буде міститися інформація щодо наявності чи відсутності майна банкрута після проведення усіх розрахунків із кредиторами, за винятком розрахунків із учасниками-власниками підприємства-банкрута та подати його до господарського суду разом із звітом ліквідатора та іншими документами відповідно до ст. 46 Закону про банкрутство.

Ліквідаційний баланс – обов'язковий елемент ліквідаційної процедури, який являє собою фінансовий документ, який складається у випадку ліквідації підприємства і відображає його активи, зобов'язання та власний капітал на дату завершення ліквідаційної процедури.

Так, ліквідаційний баланс, який складається ліквідатором і подається до суду на затвердження після закінчення ліквідаційної процедури у справі про банкрутство, відповідно до розділу III Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” має відповідати вимогам ст. 46 цього Закону та

статей 110–112 Цивільного кодексу України, глави 23 Господарського кодексу України. Інших вимог до форми і змісту ліквідаційного балансу законодавством не встановлено, а вищевказані норми не мають відсилочного характеру.

При цьому законодавство, що врегульовує бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, розповсюджується на суб'єктів господарювання, які здійснюють підприємницьку діяльність, проте ліквідаційна процедура і ліквідаційний баланс, як її складова частина, застосовується до підприємств, що вже визнані банкрутом і господарська діяльність яких припинена.

Таким чином, вимоги до ліквідаційного балансу банкрута, що готується відповідно до Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”, відрізняються від вимог до складання балансу юридичних осіб, які здійснюють свою діяльність та звітують перед контролюючими органами, зокрема, такі вимоги, навіть за умов зовнішньої схожості, відрізняються підставою виникнення та суб'єктами, що складають відповідні документи.

Крім того, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (“Загальні вимоги до фінансової звітності”; “Баланс”; “Звіт про фінансові результати”; “Звіт про рух грошових коштів”; “Звіт про власний капітал”) затверджені наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 (втратив юридичну силу) та Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 № 73, визначали стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, при цьому зазначені положення запроваджують Форму № 1 (Баланс), які є практично ідентичними один одному та не відрізняються за змістом, внаслідок чого складання ліквідаційного балансу підприємця – боржника за застарілими (такими, що втратили юридичну чинність) формами, не є порушенням прав кредитора та вимог Закону про банкрутство, що встановлюються для ліквідаційного балансу у процедурі банкрутства.

Ліквідаційний баланс підприємства-боржника у справах про банкрутство та баланс юридичної особи, яка здійснює свою діяльність і звітує перед контролюючими органами, не є тотожними, а дотримання певних форм і стандартів, в тому числі стандартів бухгалтерського обліку здійснюється за рішенням самого ліквідатора.

Враховуючи наведене, законодавство України, яке регулює відносини, суб'єкти яких зобов'язані складати ліквідаційний баланс, не містить жодних відсилок до форми такого балансу та не встановлює вимог до такої форми, внаслідок чого наявна прогалина у праві щодо врегулювання цих відносин, а тому обрання форми для складання ліквідаційного балансу за-

лишається на розсуд учасників відповідних відносин, допустимим є використання будь-якої форми ліквідаційного балансу за аналогією, але з урахуванням вимог Закону про банкрутство щодо змісту такого балансу.

Відтак, виходячи із системного аналізу вимог Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”, з урахуванням висновків Науково-консультативної ради при Верховному Суді, а також висновків науково-правової експертизи, проведеної Інститутом держави і права ім. В. М. Корецького НАН України та науково-правової експертизи, проведеної Науково-дослідним інститутом публічного права, суд дійшов висновку, що після завершення ліквідаційної процедури, ліквідатор подає звіт ліквідатора та ліквідаційний баланс боржника, зокрема, ліквідатор, складаючи ліквідаційний баланс, зобов’язаний внести відомості щодо наявності чи відсутності майна банкрута після проведення усіх розрахунків із кредиторами, за винятком розрахунків із учасниками – власниками підприємства-банкрута, відповідно до Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”, при цьому форма та зміст ліквідаційного балансу банкрута у справах про банкрутство не повинна в обов’язковому порядку відповідати вимогам Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013, норми якого застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов’язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством, оскільки зазначеного і не вимагає Закон про банкрутство.