

Категорія справи № 826/4205/16: **Адміністративні справи; Справи зі спорів з приводу реалізації публічної фінансової політики, зокрема зі спорів у сфері; грошового обігу та розрахунків, у тому числі; спорів за участю органів доходів і зборів.**

Надіслано судом: **25.09.2018**. Зареєстровано: **26.09.2018**. Оприлюднено: **26.09.2018**.

Дата набрання законної сили: **28.08.2018**

Номер судового провадження: **не визначено**

---

## **ПОСТАНОВА**

**Іменем України**

28 серпня 2018 року

м. Київ

справа № 826/4205/16

касаційне провадження №К/9901/42284/18

**Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду:**

судді-доповідача - Бившевої Л.І.,

суддів: Шипуліної Т.М.,

розглянув у порядку спрощеного провадження у відкритому судовому засіданні без виклику сторін касаційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «ЕКО» на постанову Київського апеляційного адміністративного суду від 02.02.2017 (судді - Грибан І.О., Беспалов О.О., Парінов А.Б.) у справі за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «ЕКО» (далі - ТОВ «ЕКО») до Міжрегіонального головного управління ДФС - Центрального офісу з обслуговування великих платників (далі - ДФС) про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення,

**У С Т А Н О В И В:**

ТОВ «ЕКО» звернулося до суду з адміністративним позовом до ДФС про скасування податкового повідомлення-рішення від 05.01.2016 № 0000013901, яким до товариства застосовано штрафні (фінансові) санкції у сумі 365`400,00 грн за неподання звіту про контрольовані операції за 2014 рік.

З посиланням на положення підпункту 39.2.1 статті 39 Податкового кодексу України, Закону України «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» від 23.09.1994 № 185/94-ВР, узагальнюючу податкову консультацію від 22.11.2013 № 699 позов обґрунтований висновком про те, що продаж товару нерезиденту через комісiонера буде вважатися лише тоді контрольованою операцією, якщо нерезидент буде пов'язаною особою. У ході перевірки не встановлено ознак пов'язаності між сторонами господарських операцій у межах договору комісії, які контролюючий орган відносить до категорії контрольованих, а ТОВ «ЕКО» особою, яка зобов'язана подати звіт про контрольовані операції.

Окружний адміністративний суд міста Києва від 21.07.2016 адміністративний позов задовольнив: визнав протиправним та скасував податкове повідомлення-рішення від 05.01.2016 №0000013901.

Судове рішення першої інстанції мотивовано тим, що у позивача не було правових та законодавчо визначених підстав для віднесення спірної господарської операції із продажу товарів нерезидентам із залученням комісiонера до контрольованих, відтак визнано і відсутність необхідності подання звіту по контрольованим операціям.

Київський апеляційний адміністративний суд постановою від 02.02.2017 постанову суду першої інстанції скасував та у задоволенні позовних вимог відмовив.

Рішення суду апеляційної інстанції обґрунтоване висновком про те, що позивач у розумінні вимог підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України є платником податків, який зобов'язаний подавати звіт про контрольовані операції, відтак нарахування штрафних (фінансових) санкцій за неподання позивачем такого звіту визнано обґрунтованим.

В касаційній скарзі ТОВ «ЕКО», посилаючись на порушення апеляційним судом норм матеріального та процесуального права, просить Вищий адміністративний суд України скасувати постанову суду апеляційної інстанції та залишити в силі постанову суду першої інстанції. Посилаючись на положення підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, позивач та умови договору комісії зазначає, що всі права та обов'язки по зовнішньоекономічним договорам виникають у комісіонера (ТОВ «ТД «ТІД»).

Вищий адміністративний суд України ухвалою від від 21.02.2017 № К/800/4659/17 відкрив касаційне провадження у цій справі.

Заперечуючи проти касаційної скарги, відповідач просить касаційну скаргу залишити без задоволення як безпідставну та зазначає, що майно, придбане комісіонером (ТОВ «ТД «ТІД») за рахунок комітента (ТОВ «ЕКО»), є власністю комітента, право власності на товари від комітента до комісіонера не переходить, тому з огляду на вартість операцій та положення підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України позивач зобов'язаний був подати звіт про контрольовані операції.

Законом України «Про внесення змін до Конституції України (щодо правосуддя)» від 02.06.2016 № 1401-VIII, який набрав чинності з 30.09.2016, статтю 125 Конституції України викладено в редакції, згідно з якою Верховний Суд є найвищим судом у системі судоустрою України.

Згідно з пунктом 7 Прикінцевих та перехідних положень Закону України «Про судоустрій і статус суддів» від 2 червня 2016 року № 1402-VIII, який набрав чинності з 30.09.2016, з дня початку роботи Верховного Суду у складі, визначеному цим Законом, Верховний Суд України, Вищий спеціалізований суд України з розгляду цивільних і кримінальних справ, Вищий господарський суд України, Вищий адміністративний суд України припиняють свою діяльність та ліквідуються у встановленому законом порядку.

Відповідно до пункту 8 Прикінцевих та перехідних положень Закону України «Про судоустрій і статус суддів» від 02.06.2016 № 1402-VIII, який набрав чинності з 30.09.2016, постановою Пленуму Верховного Суду від 30.11.2017 № 2 «Про визначення дня початку роботи Верховного Суду» днем початку роботи Верховного Суду визначено 15.12.2017.

Законом України від 03.10.2017 № 2147-VIII, який набрав чинності з 15.12.2017, Кодекс адміністративного судочинства викладено у новій редакції.

Згідно з протоколом автоматизованого розподілу судової справи між суддями від 20.03.2018 у справі визначено склад колегії суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду: Бившева Л.І. (суддя-доповідач, головуєчий суддя), ОСОБА\_2, ОСОБА\_3

Відповідно до підпункту 4 пункту 1 Перехідних положень Кодексу адміністративного судочинства України (у редакції Закону України від 03.10.2017 № 2147-VIII, який набрав чинності з 15.12.2017) касаційні скарги (подання) на судові рішення в адміністративних справах, які подані і розгляд яких не закінчено до набрання чинності цією редакцією Кодексу, передаються до Касаційного адміністративного суду та розглядаються спочатку за правилами, що діють після набрання чинності цією редакцією Кодексу.

Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду ухвалою від 23.08.2018 прийняв касаційну скаргу відповідача до провадження та призначив справу до розгляду у судовому засіданні у порядку спрощеного позовного провадження без повідомлення сторін.

Верховний Суд у складі Касаційного адміністративного суду перевірів наведені у касаційній скарзі доводи відповідача, обґрунтування заперечень щодо змісту і вимог касаційної скарги та дійшов висновку, що касаційна скарга задоволенню не підлягає, з огляду на наступне.

Суди попередніх інстанцій встановили, що контролюючий орган провів документальну позапланову невідзну перевірку товариства з питання неподання в установлений законом строк звіту про контрольовані операції за 2014 рік. За результатами зазначеної перевірки складено акт від 18.12.2015 № 1204/28-10-39-10/32104254 про порушення позивачем підпункту 39.4.2 п.39.4 статті 39 Податкового кодексу України внаслідок неподання звіту про контрольовані операції за 2014 рік.

На підставі цього акту перевірки прийнято податкове повідомлення-рішення, з приводу правомірності якого виник спір.

Суди також встановили, що передумовою висновків контролюючого органу про обов'язок позивача подати звіт про контрольовані операції були договори комісії із ТОВ «ТД «ТІД» від 17.12.2013 № 309, від 24.02.2014 № 38, від 21.03.2014 № 67, від 30.04.2014 № 106, від 28.05.2014 № 117, від 18.06.2014 № 131, від 10.09.2014 № 179, від 01.09.2014 № 190.

Відповідно до умов вказаних договорів позивач, як комітент, доручив контрагенту - ТОВ ТД «ТІД», як комісіонеру здійснити реалізацію (експорт) продукції - олії соняшникової нерафінованої (сирої), яка належала комітенту на праві власності. У подальшому комісіонер уклав експортний контракт від 21.03.2014 № 68 з компанією резидентом Республіки Болгарії - Risoil Bulgaria Ltd на поставку олії соняшникової нерафінованої (сирої) на загальну суму 1`445`000,00 дол. США.

У період з 01.01.2014 по 31.12.2014 ТОВ «ЕКО» експортовано на користь компанії Risoil Bulgaria Ltd (Болгарія) товар (олія соняшникова нерафінована (сиря) на загальну суму 123`171`622,04 грн.

На думку контролюючого органу, з якою погодився суд апеляційної інстанції, зазначені господарські операції є контрольованими у розумінні положень підпунктів 39.2.1.2 та 39.2.1.4 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України, відтак відповідно до підпункту 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 Податкового кодексу України позивач як платник податку, який протягом звітного періоду здійснював контрольовані операції зобов'язаний був подати відповідний звіт центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Положеннями підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України (у редакції Закону чинного на момент виникнення спірних правовідносин) встановлено, що для цілей цього Кодексу контрольованими операціями є: господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами - нерезидентами; господарські операції з придбання (продажу) товарів (робіт, послуг), що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами - резидентами, які: задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік; застосовують спеціальні режими оподаткування станом на початок податкового (звітного) року; сплачують податок на прибуток підприємств та/або податок на додану вартість за іншою ставкою, ніж базова (основна), що встановлена відповідно до цього Кодексу, станом на початок податкового (звітного) року; не були платниками податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість станом на початок податкового (звітного) року (підпункт 39.2.1.1 Податкового кодексу України); господарські операції, однією із сторін яких є нерезидент, зареєстрований у державі (на території), в якій ставка податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижче, ніж в Україні, або який сплачує податок на прибуток (корпоративний податок) за ставкою на 5 і більше відсоткових пунктів нижчою, ніж в Україні. Перелік таких держав (територій) затверджується Кабінетом Міністрів України. Цей перелік держав (територій) центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, публікує щороку в офіційних друкованих виданнях та на офіційному веб-сайті із зазначенням ставок податку на прибуток (корпоративний податок). Інформація про зміну ставок публікується протягом трьох місяців з моменту такої зміни (підпункт 39.2.1.2 Податкового кодексу України).

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 25.12.2013 № 1042 «Про затвердження переліку держав (територій), у яких ставки нижчі, ніж в Україні» Республіка Болгарія була включена у перелік держав (територій), у яких ставки податку на прибуток (корпоративний податок) на 5 і більше відсоткових пунктів нижчі, ніж в Україні.

Відповідно до підпункту 39.2.1.4 статті 39 Податкового кодексу України господарські операції, передбачені у підпунктах 39.2.1.1 і 39.2.1.2 цієї статті, визнаються контрольованими за умови, що загальна сума таких операцій платника податків з кожним контрагентом дорівнює або перевищує 50 мільйонів гривень (без урахування податку на додану вартість) за відповідний звітний календарний рік.

Згідно з пунктом 39.4.2 статті 39.4 Податкового кодексу України платники податків (крім Національного банку України), які протягом звітного періоду здійснювали контрольовані операції, зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, до 1 травня року, наступного за звітним, засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог закону щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

Відповідальність за неподання платником податків звіту про проведені ним протягом року контрольовані операції відповідно до вимог пункту 39.4 статті 39 цього Кодексу до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, передбачена пунктом 120.3 Податкового кодексу України у редакції, чинній на день прийняття рішень про застосування такої штрафної (фінансової) санкції, у вигляді накладання штрафу у розмірі 300 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Відповідно до статті 1011 Цивільного кодексу України у редакції Закону, чинного на момент вчинення правочину за договором комісії, за договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента.

Частинами першою, другою статті 1014 цього Кодексу встановлено, що комісіонер зобов'язаний вчинити правочини на умовах, найбільш вигідних для комітента, і відповідно до його вказівок. Якщо у договорі комісії таких вказівок немає, комісіонер зобов'язаний вчинити правочини відповідно до звичаїв ділового обороту або вимог, що звичайно ставляться. Якщо комісіонер вчинив правочин на умовах більш вигідних, ніж ті, що були визначені комітентом, додатково одержана вигода належить комітентові.

Статтею 1018 Цивільного кодексу України майно, придбане комісіонером за рахунок комітента, є власністю комітента.

Після вчинення правочину за дорученням комітента комісіонер повинен надати комітентові звіт і передати йому все одержане за договором комісії (частина 1 стаття 1022 Цивільного кодексу України).

Згідно з підпунктом 14.1.202 продаж (реалізація) товарів - будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів. Не вважаються продажем товарів операції з надання товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, схову (відповідального зберігання), доручення, довірчого управління, оперативного лізингу (оренди), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі прав власності на такі товари.

Аналіз наведених норм дає підстави для висновку, що однією з визначальних ознак договірних взаємовідносин комісії є те, що комісіонер при виконанні доручення комітента укладає обумовлений договором комісії правочин в інтересах та за рахунок комітента є стороною цього правочину, в якому виступає від свого імені. При цьому право власності на товар належить комітенту, операції у межах договору комісії між комітентом та комісіонером не є продажем, тоді як операції платника податку - комітента з продажу товарів нерезиденту через комісіонера є продажем, оскільки право власності на товар переходить від комітента до нерезидента.

Враховавши особливості відносин комісії щодо обсягу правоздатності комісіонера при виконанні доручення комітента, вартісний критерій контрольованих операцій, а також, що покупець - нерезидент підпадає під визначення підпункту 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Кодексу, суд апеляційної інстанції зробив правильний висновок, що господарські операції позивач з передачі товарів від комітента до комісіонера та від комісіонера до покупця такого комісійного товару є контрольованими для комітента, який був зобов'язаний подати звіт про такі операції.

Доводи касаційної скарги не спростовують наведених висновків.

Зважаючи на викладене, висновок суду апеляційної інстанції про правомірність накладення на товариство штрафу згідно з податковим повідомленням - рішенням від 05.01.2016 № 0000013901 є обґрунтованим.

Відповідно до частини першої статті 350 Кодексу адміністративного судочинства України суд касаційної інстанції залишає касаційну скаргу без задоволення, а судові рішення - без змін, якщо визнає, що суди першої та апеляційної інстанцій не допустили неправильного застосування норм матеріального права або порушень норм процесуального права при ухваленні судових рішень чи вчиненні процесуальних дій.

Керуючись пунктом 1 частини 1 статті 349, статті 350, частинами 1, 5 статті 355, статтями 356, 359, підпунктом 4 пункту 1 Перехідних положень Кодексу адміністративного судочинства України, суд, -

#### ПОСТАНОВИВ:

Касаційну скаргу Товариства з обмеженою відповідальністю «ЕКО» залишити без задоволення, а постанову Київського апеляційного адміністративного суду від 02.02.2017 у справі №826/4205/16 залишити без змін.

Постанова набирає законної сили з дня її прийняття, є остаточною і оскарженню не підлягає.

Л.І. Бившева

Т.М. Шипуліна ,

Судді Верховного Суду