



ВИЩИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД УКРАЇНИ

У Х В А Л А

І М Е Н Е М У К Р А Ї Н И

15 лютого 2017 року
Київ

м.
К/800/31273/14

Вищий адміністративний суд України у складі колегії суддів:

**головуючого - Веденяпіна О.А. (судді-доповідача), Бухтіярової І.О.,
Цвіркуна Ю.І.,**

**розглянувши у попередньому судовому засіданні касаційну
скаргу Державної податкової інспекції у Дніпровському районі Головного
управління Міндоходів у м. Києві**

**на постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 7 квітня 2014
року**

**та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 5 червня 2014
року**

у справі № 826/3227/14

за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «Дистрибуційні мережі»

**до Державної податкової інспекції у Дніпровському районі Головного
управління Міндоходів у м. Києві**

про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення,

в с т а н о в и в :

Товариство з обмеженою відповідальністю «Дистрибуційні мережі» (далі - Товариство) звернулось в суду з позовом до Державної податкової інспекції у Дніпровському районі Головного управління Міндоходів у м. Києві (далі - Інспекція) про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення від 12 грудня 2013 року № 0002952205.

Постановою Окружного адміністративного суду м. Києва від 7 квітня 2014 року, яка залишена без змін ухвалою Київського апеляційного адміністративного суду від 5 червня 2014 року позов задоволено: визнано протиправним та скасовано податкове повідомлення-рішення від 12 грудня 2013 року № 0002952205.

Не погоджуючись з рішеннями судів першої та апеляційної інстанцій, відповідач подав касаційну скаргу, в якій просив їх скасувати.

У письмових запереченнях на касаційну скаргу позивач просив залишити її без задоволення, а рішення судів попередніх інстанцій - без змін.

Переглянувши судові рішення в межах касаційної скарги, перевіrivши повноту встановлення судовими інстанціями фактичних обставин справи та правильність застосування ними норм матеріального та процесуального права, Вищий адміністративний суд України дійшов висновку про відхилення касаційної скарги.

Судами попередніх інстанцій встановлено, що відповідачем була проведена перевірка Товариства, за результатами якої складено акт перевірки від 28 листопада 2013 року №1875/26-53-22-05-21/32849497, згідно з яким позивачем порушено вимоги пунктів [135.1](#), 135.2 статті [135](#), пунктів [137.1](#) статті [137](#), пунктів [14.1.95](#), [14.1.206](#) пункту [14.1](#) статті [14](#), підпункту 138.10.5 пункту 138.10 статті [138 Податкового кодексу України](#), в результаті чого занижено податок на прибуток на загальну суму 504 261, 00 грн., в тому числі, за 4 квартал 2011 року на суму 73 066, 00 грн., за II квартал 2012 року на 34 679, 00 грн., за III квартал 2012 року на суму 152 511, 00 грн., за 4 квартал 2011 року на суму 244 005, 00 грн.

Висновки відповідача про порушення позивачем наведених норм ґрунтуються на тому, що позивачем безпідставно включено до витрат відсотки за користування позикою, отриманої від ТОВ «КУА «Капітал», що діє за рахунок та в інтересах Пайового закритого не диверсифікованого венчурного інвестиційного фонду «Диференціал», оскільки останнє не є юридичною особою та не є кредитором, а відтак платежі не підпадають під визначення «проценти», наведене в підпункті [14.1.206](#) пункту [14.1](#) статті [14 Податкового кодексу України](#).

Крім того, відповідач вказував на те, що позивачем реалізовано та відвантажено товарів, відповідно до оборотно-сальдових відомостей за 4 квартал 2011 року по бухгалтерським рахункам: 28 «Товари», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 70 «Дохід від реалізації», на суму без податку на додану вартість 32 716 141 грн., водночас, згідно рядка 02 Декларації з податку на прибуток за 4 квартал 2011 року «Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів, робіт, послуг)» становить 32 398 463 грн.

На підставі акта перевірки відповідачем прийнято податкове повідомлення-рішення від 12 грудня 2013 року № 0002952205, яким збільшено суму

грошового зобов'язання з податку на прибуток приватних підприємств на загальну суму 612 060, 00 грн., в тому числі, за основним платежем: 504 261,00 грн., за штрафними (фінансовими) санкціями - 107 799, 00 грн.

Суди попередніх інстанцій, задовольняючи позовні вимоги, виходили із того, що податкове повідомлення-рішення прийнято відповідачем не на підставі та не у спосіб, що визначені чинним законодавством.

Колегія суддів погоджується із таким висновком судів першої та апеляційної інстанцій, з огляду на наступне.

Пунктом [135.1](#) статті [135 Податкового кодексу України](#) визначено, що доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включаються до доходів звітного періоду за датою, визначеною відповідно до статті 137, на підставі документів, зазначених у пункті 135.2 цієї статті, та складаються з: доходу від операційної діяльності, який визначається відповідно до пункту 135.4 цієї статті; інших доходів, які визначаються відповідно до пункту 135.5 цієї статті, за винятком доходів, визначених у пункті 135.3 цієї статті та у [статті 136 цього Кодексу](#).

Згідно з пунктом 135.2 статті [135 Податкового кодексу України](#) доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених [розділом II цього Кодексу](#).

Аналіз наведених даних підтверджує висновок про те, що при перевірці відображених платником податків показників сілі досліджувати всі документи, що підтверджують отримання платником податку доходів.

Судами попередніх інстанцій встановлено, що відповідач при перевірці відображених позивачем показників з податку на прибуток встановив їх заниження на підставі наступних документів: журналів - ордерів по рахунках 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями», 702 «Дохід від реалізації товарів», 28 «Товари», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», договорів, видаткових накладних, водночас відповідачем під час визначення суми оподаткування не були враховані вказані дані по іншим рахункам, зокрема, які входять до складу 70 рахунку «Доходи від реалізації», а саме: 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг». 704 «Вирахування з доходів», 705 «Реалізацію без НДС».

З аналізу рахунку 70 «Доходи від реалізації» визначений у 4 кварталі 2011 року на визначення доходу в рахунок 79 «Фінансові результати» позивачем проведена сума 32 412 252 грн., яка складається з суми від реалізації товарів і послуг на суму 32 398 463 грн. та суми доходу отриманого від суборенди приміщень - 13 790 грн., яка відображена в додатку ІД до рядка 03 податкової декларації з податку на прибуток по коду рядку 03.7.

Зазначену суму від реалізації товарів і послуг на суму 32 398 463 грн. позивачем включено до податкової звітності за 4 квартал 2011 року, яка в сумі із рядком 03 ІД та попередніми показниками й склала суму доходів в розмірі 98 162 929 грн. (рядок 01 Декларації за 4 квартал 2011 року).

Крім того, при розрахунку різниці рядка 02 Податкової декларації за 4 квартал 2011 року в розмірі 97 622 545 грн. та рядка 02 Податкової декларації за 3 квартал 2011 року в розмірі 65 224 082 грн., рядок 02 декларації за 4 квартал 2011 року становить 32 398 463 грн.

Таким чином, суди попередніх інстанцій дійшли юридично правильного висновку про те, що сума доходу від операційної діяльності вказана позивачем правомірно, в той час відповідачем не доведено протилежного, не надано належних доказів, які підтвердили б суму визначену податковим органом, як і не надано пояснень щодо неврахування під час визначення суми оподаткування обороти по рахункам 70.

Касаційна скарга також не містить жодних відомостей, які б спростовували вказані висновки судів першої та апеляційної інстанцій та встановлені судами попередніх інстанцій обставини.

Щодо висновків відповідача про протиправне включення позивачем до складу витрат відсотків за користування позикою, отриманою від ТОВ КУА «Капітал СТ», що діє за рахунок та в інтересах Пайового закритого недиверсифікованого венчурного інвестиційного фонду «Диференціал» в загальному розмірі 2 053 309 грн., колегія суддів звертає увагу на наступне.

Судами попередніх інстанцій встановлено, що між позивачем (позичальник) та ТОВ «Компанія з управління активами «Капітал СТ», що діє за рахунок та в інтересах Пайового закритого недиверсифікованого венчурного інвестиційного фонду «Диференціал» (позикодавець) укладено договір позики від 21 березня 2012 року № 2103/12/Б/З, відповідно до умов якого позикодавець передав у власність, а позичальник прийняв грошову суму в розмірі 2 500 000,00 грн. строком на один рік у порядку та на умовах, передбачених цим договором, а позичальник зобов'язується використати позичку за цільовим призначенням згідно даного договору, своєчасно та в повному обсязі повернути позичку позикодавцю та сплачувати позикодавцю нараховану за користування позикою проценти, своєчасно у строки, визначені договором належним чином виконувати свої зобов'язання за цим договором.

Відповідно до пункту 3.1 договору проценти за користування позикою нараховуються за період один місяць за методом «факт/факт» в гривнях, виходячи з розміру процентної ставки встановленої договором. Процентна ставка за користування позикою становить 27 % річних.

Згідно з пунктом 3.2 вказаного договору Позичальник зобов'язується сплачувати нараховані проценти щомісяця протягом п'яти днів наступного місяця, що

слідуює за розрахунковим місяцем, а для останнього процентного періоду - в день повного погашення боргових зобов'язань за Договором.

Відповідно до підпункту [14.1.267](#) пункту [14.1](#) статті [14 Податкового кодексу України](#) позика - грошові кошти, що надаються резидентами, які є фінансовими установами, або нерезидентами, крім нерезидентів, які мають офшорний статус, позичальнику на визначений строк із зобов'язанням їх повернення та сплатою процентів за користування сумою позики.

Підпунктом [14.1.206](#) пункту [14.1](#) статті [14 Податкового кодексу України](#) передбачено, що проценти - дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна. До процентів включаються: а) платіж за використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит; б) платіж за використання коштів, залучених у депозит; в) платіж за придбання товарів у розстрочку; г) платіж за користування майном згідно з договорами фінансового лізингу (оренди) (без урахування частини лізингового платежу, що надається в рахунок компенсації частини вартості об'єкта фінансового лізингу); г) винагорода (дохід) орендодавця як частина орендного платежу за договором оренди житла з викупом, сплачена фізичною особою платнику податку, на користь якого відступлено право на отримання таких платежів. Проценти нараховуються у вигляді відсотків на основну суму заборгованості чи вартості майна або у вигляді фіксованих сум.

В розумінні підпункту [14.1.95](#) пункту [14.1](#) статті [14 Податкового кодексу України](#), кредитор - юридична або фізична особа, яка має підтверджені у встановленому порядку вимоги щодо грошових зобов'язань до боржника, у тому числі щодо виплати заборгованості із заробітної плати працівникам боржника, а також контролюючі органи - щодо податків та зборів.

Підпунктом [14.1.27](#) пунктом [14.1](#) статті [14 Податкового кодексу України](#) визначено, що витрати - сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із інших витрат, визначених згідно з пунктом 138.5, підпунктами 138.10.5, 138.10.6 пункту 138.10, пунктами 138.11, 138.12 цієї статті, пунктом [140.1](#) статті [140](#) і статтею [141 Кодексу](#) (пункту 138.1 статті 138 Кодексу).

До складу інших витрат включаються фінансові витрати, до яких належать витрати на нарахування процентів (за користування кредитами та позиками, за

випущеними облігаціями та фінансовою орендою) та інші витрати підприємства в межах норм, встановлених цим Кодексом, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включені до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку) (підпункт 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 Кодексу).

Аналіз наведених норм підтверджує висновок про те, що проценти за користування позикою включаються до витрат в разі їх сплати кредитором.

Надаючи оцінку тому чи позивач сплачував проценти за користування позикою кредитором, тобто юридичній особі, колегія суддів акцентує увагу на наступному правовому регулюванні спірних правовідносин.

Згідно зі [статтею 4 Закону України «Про інститути спільного інвестування \(пайові та корпоративні інвестиційні фонди\)»](#) (був чинний на час виникнення спірних правовідносин, далі - Закон) недиверсифікований інститут спільного інвестування закритого типу, який здійснює виключно приватне (закрите) розміщення цінних паперів інституту спільного інвестування серед юридичних осіб та фізичних осіб і активи якого можуть включати цінні папери, емітовані пов'язаними особами компанії з управління активами такого фонду, є венчурним фондом.

Інститут спільного інвестування - корпоративний інвестиційний фонд або пайовий інвестиційний фонд (пункт 7 [статті 3 вказаного Закону](#)).

[Статтею 23 Закону](#) визначено порядок створення пайового інвестиційного фонду та провадження діяльності з управління пайовим інвестиційним фондом.

Так, згідно з положеннями наведеної статті пайовий інвестиційний фонд створюється за ініціативою компанії з управління активами шляхом придбання інвесторами випущених нею інвестиційних сертифікатів. Бухгалтерський та податковий облік операцій та результатів діяльності зі спільного інвестування, яка проводиться компанією з управління активами через пайовий інвестиційний фонд, здійснюється компанією з управління активами окремо від обліку операцій та результатів її господарської діяльності та обліку операцій та результатів діяльності інших пайових інвестиційних фондів, активи яких перебувають в її управлінні. Укладаючи договори за рахунок активів пайового інвестиційного фонду, компанія з управління активами діє від свого імені, з обов'язковим зазначенням в таких договорах реквізитів такого пайового інвестиційного фонду.

Відповідно до [статті 29 Закону](#) управління активами інституту спільного інвестування здійснює компанія з управління активами. Компанією з управління активами є господарське товариство у формі акціонерного товариства або товариства з обмеженою відповідальністю, що створюється відповідно до законодавства України.

Згідно зі [статтею 30 Закону](#) діяльність компанії з управління активами може бути обмежена у випадках, передбачених законом.

Компанія з управління активами під час провадження діяльності з управління активами інституту спільного інвестування не має права, зокрема, надавати позику за рахунок активів інституту спільного інвестування (пункт 6 статті 30 Закону).

Обмеження діяльності компанії з управління активами, передбачені пунктами 3, 5, 6, 8, 10 і 14 частини другої цієї статті, не поширюються на діяльність компанії з управління активами венчурного фонду.

Окрім того, згідно з положеннями [статті 34 Закону України «Про інститути спільного інвестування \(пайові та корпоративні інвестиційні фонди\)»](#) визначено, що до складу активів венчурного фонду можуть входити боргові зобов'язання. Такі зобов'язання можуть бути оформлені векселями, заставними, договорами позики та в інший спосіб, не заборонений законодавством України. Позики за рахунок коштів венчурного фонду можуть надаватися тільки юридичним особам, учасником яких є такий венчурний фонд.

Отже, компанія з управління активами має право надавати за рахунок активів венчурного інституту спільного інвестування (пайового чи корпоративного інвестиційного фонду) позики за умови дотримання вимог, встановлених [статтею 34 Закону України «Про інститути спільного інвестування \(пайові та корпоративні інвестиційні фонди\)»](#).

Системний аналіз названих норм підтверджує висновок про те, що компанія управління активами, яка є юридичною особою, здійснюючи управління активами пайового закритого недиверсифікованого венчурного інвестиційного фонду і інтересах останнього, в спірних правовідносинах фактично виступала кредитором.

Виходячи з вищевикладеного, проценти, сплачені (нараховані) позивач за укладеним договором позики з компанією з управління активами на користь венчурного інвестиційного фонду, активами якого вона управляє, на підставі норм чинного законодавства відніс до фінансових витрат та включив їх до складу інших витрат.

З урахуванням наведеного, оскаржуване податкове повідомлення-рішення про донарахування сум грошового зобов'язання прийнято відповідачем безпідставно.

Доводи касаційної скарги не дають підстав вважати, що при прийнятті оскаржуваних судових рішень судами були порушені норми матеріального чи процесуального права.

Відповідно до частини 3 [статті 220-1 Кодексу адміністративного судочинства України](#) суд касаційної інстанції відхиляє касаційну скаргу і залишає рішення без змін, якщо відсутні підстави для скасування судового рішення.

За наведених обставин підстави для скасування рішень судів першої та апеляційної інстанцій відсутні.

Керуючись статтями [220](#), [220-1](#), [223](#), [224](#), [230](#), [231 Кодексу адміністративного судочинства України](#), суд

у х в а л и в :

Касаційну скаргу Державної податкової інспекції у Дніпровському районі Головного управління Міндоходів у м. Києві відхилити, а постанову Окружного адміністративного суду м. Києва від 7 квітня 2014 року та ухвалу Київського апеляційного адміністративного суду від 5 червня 2014 року залишити без змін.

Ухвала набирає законної сили у порядку та строки, передбачені [статтею 254 Кодексу адміністративного судочинства України](#), та на неї може бути подана заява про перегляд судових рішень Верховним Судом України з підстав та в порядку, що передбачені статтями 236-239-1 [Кодексу адміністративного судочинства України](#).

**Судді О.А.
Веденяпін
Бухтіярова**

І.О.

Ю.І. Цвіркун