



ОКРУЖНИЙ АДМІНІСТРАТИВНИЙ СУД міста КИЄВА

01601, м. Київ, вул. Болбочана Петра 8, корпус 1

ПОСТАНОВА

ІМЕНЕМ УКРАЇНИ

м. Київ

24 березня 2016 року

11:02

№ 826/28269/15

Окружний адміністративний суд міста Києва у складі судді Федорчука А.Б., при секретарі судового засідання Грабовському В.А., розглянувши у відкритому судовому засіданні адміністративну справу

за позовом Товариства з обмеженою відповідальністю «ГлаксоСмітКляйн Фармасьютікалс Україна» до Державної податкової інспекції у Дніпровському районі Головного управління ДФС у м. Києві про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення від 27.11.15 № 0004032202 , за участі представники сторін:

представник позивача: Регун Андрій Миколайович

представник відповідача: Панасюк Ю.О

вільний слухач: ОСОБА_3

ВСТАНОВИВ:

Товариство з обмеженою відповідальністю «ГлаксоСмітКляйн Фармасьютікалс Україна» звернулось до Окружного адміністративного суду міста Києва з адміністративним позовом до Державної податкової інспекції у Дніпровському районі Головного управління ДФС у місті Києві, в якому просить суд визнати протиправними та скасувати податкове повідомлення-рішення від 27.11.2015 № 0004032202.

Під час розгляду справи представник позивача підтримав заявлені позовні вимоги в повному обсязі та зазначив, що не погоджується з висновками Акта перевірки щодо порушення позивачем відповідних положень [Податкового кодексу України](#), оскільки висновки відповідача за наслідками проведеної перевірки щодо порушень позивачем положень [Податкового кодексу України](#) при визначенні суми доходу є хибними, базуються виключно на суб'єктивних припущеннях перевіряючих, які не мають підтвердження належними доказами.

Представник відповідача проти позову заперечував, при цьому посиляючись на те, що під час проведення перевірки встановлено реалізацію позивачем фармацевтичної продукції за ціною нижчою від ціни придбання. За таких обставин, податковий орган просив суд в задоволенні позовних вимог відмовити в повному обсязі.

Розглянувши подані сторонами документи і матеріали, заслухавши пояснення представників сторін, всебічно і повно з'ясувавши всі фактичні обставини, на яких ґрунтується позов, оцінивши докази, які мають значення для розгляду справи і вирішення спору по суті, Окружний адміністративний суд міста Києва, встановив наступне.

27 листопада 2015 відповідачем на підставі акта перевірки № 1383/26-53-22-02-21/35619519 від 23.11.2015 та рішення про результати розгляду скарг від 26.11.2015 № 24403/10/26-53-22-02-11, прийнято наступне оскаржуване податкове повідомлення-рішення:

- 0004032202, яким позивачу за порушення п.п. [14.1.36](#), [14.1.202](#), 14.1.2511, [39.4](#), [135.1](#), 135.2 ПК України збільшено суму грошового зобов'язання за платежем «податок на прибуток» всього в сумі 3 227 380 грн., в т.ч. за основним платежем в сумі 2 581 904 грн., штрафними (фінансовими) санкціями в сумі 645 476 грн.

Як вбачається з акта перевірки та письмових заперечень відповідача, збільшення грошового зобов'язання та застосування до позивача штрафних (фінансових) санкцій ґрунтується на тому, що позивач придбавав лікарські засоби (фармацевтичні товари) від пов'язаних осіб (імпортерів) та реалізовував їх Покупцям за цінами, нижчими від ціни придбання.

Податковим органом під час перевірки встановлено, що різниця між ціною придбання та ціною реалізації лікарських засобів за 2014 становить 23 205 433,43 грн. без ПДВ., внаслідок чого дана сума була взята контролюючим як база оподаткування податком на прибуток, а позивачу, з урахуванням рішення про результати розгляду скарги від 26.11.2015 № 24403/10/26-53-22-02-11, донараховано податок на прибуток в сумі 2 581 904 грн.

При цьому, господарські операції позивача з продажу контрагентам фармацевтичних товарів кваліфіковані посадовими особами контролюючого органу, як контрольовані, відповідно до [ст. 39 ПК України](#).

Інших обставин збільшення позивачу суми грошового зобов'язання та застосування до позивача штрафних (фінансових) санкцій, акт перевірки та рішення про результати розгляду скарги, в собі не містять.

Не погоджуючись з обґрунтованістю зазначених доводів контролюючого органу та, як наслідок, правомірністю оскаржуваного податкового повідомлення-рішення, позивач звернувся до суду з даним позовом.

Оцінивши за правилами [ст. 86 Кодексу адміністративного судочинства України](#) надані сторонами докази та пояснення, за своїм внутрішнім переконанням, що ґрунтується на їх безпосередньому, всебічному, повному та об'єктивному дослідженні, Окружний адміністративний суд міста Києва вважає, що позов підлягає задоволенню, з наступних підстав.

В період з червня 2008 по жовтень 2014 між позивачем та компаніями-нерезидентами «ГлаксоСмітКляйн Експорт Лімітед» (Великобританія), ВіїВ Хелскеар Трейдинг Сервісіз ЮК Лімітед (Великобританія), «ГлаксоСмітКляйн Трейдинг Сервісіз Лімітед (Ірландія), «ГлаксоСмітКляйн Біолоджікалз» (Бельгія), укладено договори поставки та дистрибуції, згідно з умовами яких, компанії-нерезиденти продавали позивачу, а позивач купував фармацевтичну продукцію на умовах, визначених в даних договорах.

Слід зазначити, що жодні претензії до господарських взаємовідносин позивача з нерезидентами-постачальниками, в рамках спірних правовідносин, у контролюючого органу відсутні.

В той же час, провівши аналіз шляхом співставлення ціни придбання фармацевтичних виробів у нерезидентів з ціною, за якою дані вироби були реалізовані на оптових покупців-резидентів: ТОВ «БаДМ» за договором поставки №UKR-BAD-04/13 від 20.04.2013, ТОВ «Фра-М» за договором поставки №UKR-FRA-04/13 від 20.04.2013, ТОВ «Вента. ЛТД» за договором поставки №UKR-VEN-04/13 від 20.04.2013, СП «Оптіма-Фарм, ЛТД» за договором поставки №UKR-CPT-04/13 від 20.04.2013, відповідач встановив, що ціна, за якою товари були реалізовані в Україні є на 23 205 433,43 грн. меншою від ціни, за якою позивач придбав фармацевтичні вироби у нерезидентів.

При цьому, відповідач обґрунтовує правомірність обрання ним в якості бази оподаткування суми в розмірі 23 205 433,43 грн., тим, що операції купівлі продажу фармацевтичної продукції між позивачем і компаніями СП «Оптіма-Фарм, ЛТД», ТОВ «Фра-М», ТОВ «Вента. ЛТД», ТОВ «БаДМ», є контрольованими операціями, в розумінні [п. 39.2 ПК України](#).

Надаючи правову оцінку зазначеним доводам контролюючого органу, суд зазначає наступне.

Відповідно до п.п. [39.2.1.1](#), [39.2.1.2 ПК України](#), 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;

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.

[Пунктом 39.2.1.4 Податкового кодексу України](#) визначено, що 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.

Як встановлено судом, на 6-й сторінці акта перевірки посадовими особами, з метою ототожнення господарських операцій (купівлі продажу фармацевтичної продукції між позивачем і резидентами) з підконтрольними господарськими операціями, допущено власне більш широке трактування [п. 39.2.1.4 ПК України](#) та зазначено, що при визначенні вартісного критерію у 50 млн. грн. мають враховуватись суми усіх операцій між платником та окремими контрагентом, незалежно від того, чи підпадає такий контрагент під визначення контрольованої особи.

Окружний адміністративний суд міста Києва вважає неправомірними такі доводи посадової особи контролюючого органу, адже, по перше, посадовим особам податкового органу не надано право тлумачити нормативно-правові акти, в тому числі розширювати їх зміст, а по друге, у п.п. 39.2.1.1 і 39.2.1.2 Законодавцем визначено вичерпний перелік осіб, у випадку співпраці з якими господарські операції позивача підпадали б під визначення контрольованих.

Крім того, суд вважає за необхідне зазначити, що положеннями підпункту [39.1.1](#) пункту [39.1](#) статті [39 ПК України](#), яка регулює порядок визначення звичайних цін починаючи з 1 січня 2013 року, закріплено, що податковий контроль за трансфертним ціноутворенням передбачає коригування податкових зобов'язань платника податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов контрольованої операції комерційним та/або фінансовим умовам, які мали місце під час здійснення зіставних операцій, передбачених цією статтею, сторони яких не є пов'язаними особами.

При цьому, перелік контрольованих операцій визначений у пункті [39.2](#) статті [39 ПК України](#).

Однак, ані в акті перевірки, ані під час розгляду справи, податковий орган не навів обґрунтувань щодо віднесення операцій позивача по продажу фармацевтичних виробів компаніям-резидентам України до контрольованих, в розумінні [статті 39 ПК України](#), що виключає можливість її застосування до спірних правовідносин.

Посилання контролюючого органу в акті перевірки на те, що пунктом 20 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого [наказом Міністерства фінансів України від 22.09.2014 № 957](#) (із змінами і доповненнями), передбачено що при здійсненні контрольованих операцій у разі, якщо база оподаткування визначається виходячи ціни придбання товарів/послуг, собівартості самостійно виготовлених товарів/послуг або балансової (залишкової) вартості необоротних активів, а при здійсненні контрольованих операцій - виходячи із звичайних цін, і перевищує суму постачання таких товарів/послуг, необоротних активів, визначену виходячи з їх договірної вартості, тобто ціна придбання/собівартість/балансова (залишкова) вартість/звичайна ціна перевищує фактичну ціну (договірну вартість) постачання, постачальник (продавець) складає дві податкові накладні: одну - на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання, а іншу - на суму, розраховану виходячи з перевищення ціни придбання над фактичною ціною, судом відхиляються, враховуючи наступне.

Зазначений контролюючим органом пункт Порядку стосується контрольованих операцій, однак, як встановлено вище, контрольовані операції в межах досліджуваних правовідносин відсутні.

При цьому, редакція п.20 Порядку № 957 від 22.09.2014, на яку посилається відповідач, набрала чинності лише 01.01.2015, в той час як спірні господарські операції датовані 2014 роком.

Враховуючи принцип незворотності дії закону в часі, посилання ДПІ на п. 20 порядку № 957 в редакції, яка зазначена в акті перевірки, є помилковим.

Підсумовуючи вищевикладене, суд вважає за необхідне зазначити, що [п.135.1 ПК України](#) (в редакції на час виникнення спірних правовідносин) 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](#).

За змістом пп. 135.4.1 п. 135.4 ст. [135 ПКУ](#), дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань.

При цьому, у відповідності до п. 135.2 ст. [135 ПКУ](#), 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 ПКУ](#).

Таким чином, вищезазначені положення [ПКУ](#) не передбачають можливості для Позивача визнавати дохід за операціями з продажу фармацевтичних (лікарських) засобів не пов'язаним покупцям -резидентам в іншому порядку, аніж передбаченому [статтею 135 ПКУ](#).

Зокрема, у Позивача відсутні підстави для визнання доходу від продажу фармацевтичних (лікарських) засобів не пов'язаним з Позивачем українським покупцем - резидентом, виходячи з ціни придбання Позивачем таких фармацевтичних (лікарських) засобів, як це було здійснено Відповідачем на стор. 4 Акту Перевірки.

Керуючись вищезазначеними положеннями [ПКУ](#), Позивач визнавав дохід від операцій з продажу лікарських засобів в розмірі їх договірної вартості на підставі первинних документів, що зафіксовано Відповідачем на стор. 4 Акту Перевірки, де зазначено, що здійснення фінансово-господарських операцій між підприємствами (позивачем і покупцями-резидентами) відображено видатковими накладними на загальну суму 91 121 129,13 грн.

Відповідно до пункту [188.1](#) статті [188 Податкового кодексу України](#) (в редакції станом на жовтень - листопад 2014) база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості (у разі здійснення контрольованих операцій - не нижче звичайних цін, визначених відповідно до [статті 39 цього Кодексу](#)) з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками - суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів). До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків

безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань. До бази оподаткування включаються вартість товарів/послуг, які постачаються (за виключенням суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету та/або суми відшкодування орендодавцю - бюджетній установі витрат на утримання наданого в оренду нерухомого майна, на комунальні послуги та на енергоносії), та вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо отримувачем товарів/послуг, поставлених таким платником податку. У випадках, передбачених [статтею 189 цього Кодексу](#), база оподаткування визначається з урахуванням положень [статті 189 цього Кодексу](#).

Відповідно до підпункту 9 пункту 1 [розділу I Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України"](#) пункт 188.1 статті 188 після абзацу першого доповнити трьома новими абзацами такого змісту: "При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни), за винятком: товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню; газу, який постачається для потреб населення".

Згідно з пунктом 1 розділу III [зазначеного Закону](#) цей Закон набирає чинності з дня, наступного за днем його опублікування, крім підпунктів 2, 3, 8 - 10, 12 - 17, підпункту 18 в частині змін, що вносяться до пункту [209.2](#) статті [209 Податкового кодексу України](#), підпункту 21 в частині змін, що вносяться до пункту 11 підрозділу 2 [розділу XX Податкового кодексу України](#), пункту 1, пункту 4 розділу I та розділу II, які набирають чинності з 1 січня 2015 року.

Отже, положення [Податкового кодексу України](#) стосовно того, що база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції набрало чинності з 01.01.2015, у той час, як станом на жовтень - листопад 2014 база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначалась виключно виходячи з договірної вартості товарів (робіт, послуг).

Таким чином, правомірність відображення Позивачем доходу від операцій з оптової реалізації фармацевтичних товарів підтверджується чинними у період перевірки нормами [ПКУ](#), тоді як висновки відповідача про заниження позивачем доходів матеріалами справи не підтверджуються, а отже, не можуть обґрунтовувати правомірність визначення Позивачу грошового зобов'язання з податку на прибуток підприємств й прийняття оскаржуваного ППР.

Відповідно до [ст. 162 Кодексу адміністративного судочинства України](#) при вирішенні справи по суті суд може задовольнити адміністративний позов повністю або частково чи відмовити в його задоволенні повністю або частково, у разі задоволення адміністративного позову суд може прийняти постанову про визнання протиправними рішення суб'єкта владних повноважень чи окремих його положень, дій чи бездіяльності і про скасування або визнання нечинним рішення чи окремих його положень, про поворот виконання цього рішення чи окремих його положень із зазначенням способу його здійснення.

Суд може прийняти іншу постанову, яка б гарантувала дотримання і захист прав, свобод, інтересів людини і громадянина, інших суб'єктів у сфері публічно-правових відносин від порушень з боку суб'єктів владних повноважень.

Частиною 1 [ст. 9 Кодексу адміністративного судочинства України](#) встановлено, що суд при вирішенні справи керується принципом законності, відповідно до якого органи державної влади, органи місцевого самоврядування, їхні посадові і службові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені [Конституцією](#) та законами України.

Згідно з ч. 3 [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 несправедливій 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.

Розглянувши подані сторонами документи і матеріали, всебічно і повно з'ясувавши всі фактичні обставини, на яких ґрунтуються позовні вимоги, оцінивши докази, які мають значення для розгляду справи і вирішення спору по суті, Окружний адміністративний суд м. Києва вважає, що позовні вимоги, в даному випадку, підлягають задоволенню частково.

Керуючись статтями [69-71](#), [94](#), [160-163](#), [254 Кодексу адміністративного судочинства України](#), Окружний адміністративний суд міста Києва, -

ПОСТАНОВИВ:

1. Адміністративний позов Товариства з обмеженою відповідальністю «ГлаксоСмітКляйн Фармасьютікалс Україна» - задовольнити повністю.

2. Визнати протиправними та скасувати податкове повідомлення-рішення від 27.11.2015 № 0004032202 Державної податкової інспекції у Дніпровському районі Головного управління ДФС у м. Києві

3. Стягнути судові витрати в сумі 48 410 (сорок вісім тисяч чотириста десять) грн. 70 коп. на користь Товариства з обмеженою відповідальністю «ГлаксоСмітКляйн Фармасьютікалс Україна» (код ЄДРПОУ 35619519) шляхом їх безспірного списання з рахунків ДПП в Дніпровському районі ГУ ДФС у місті Києві, за рахунок бюджетних асигнувань.

Постанова може бути оскаржена до суду апеляційної інстанції протягом десяти днів за правилами, встановленими [ст. 185-187 КАС України](#). Апеляційна скарга подається до адміністративного суду апеляційної інстанції через суд першої інстанції, який ухвалив оскаржуване судові рішення. Копія апеляційної скарги одночасно надсилається особою, яка її подає, до суду апеляційної інстанції.