

**ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ВИЗНАННЯ
КОНТРОЛЮЮЧИМИ ОРГАНАМИ ГОСПОДАРСЬКИХ
ОПЕРАЦІЙ НЕРЕАЛЬНИМИ (ФІКТИВНИМИ)**

ЗМІСТ

ВСТУП	2
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОНЯТТЯ ФІКТИВНОЇ (НЕРЕАЛЬНОЇ) ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ.....	6
1.1. Поняття та зміст фіктивних (нереальних) господарських операцій	6
1.2. Повноваження органів доходів і зборів щодо виявлення та визнання господарських операцій фіктивними (нереальними)	10
РОЗДІЛ 2. ОКРЕМІ ПИТАННЯ ВИЗНАННЯ ОРГАНАМИ ДОХОДІВ І ЗБОРІВ ФІКТИВНОСТІ (НЕРЕАЛЬНОСТІ) ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ	15
2.1. Основні критерії визнання нереальності господарських операцій органами доходів і зборів	15
2.2. Проблеми доказування наявності (відсутності) у господарських операціях ознак фіктивності	20
ВИСНОВКИ	27
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	30

ВСТУП

Актуальність теми. За майже 30 років незалежності в Україні так і не була сформована стабільна система адміністрування податків, зборів та інших платежів до бюджету. Постійна зміна курсу податкової політики держави, численні реформування органів доходів і зборів та неоднакові підходи щодо застосування податкового законодавства судами, створюють численні проблеми для суб'єктів господарювання, погіршують інвестиційний клімат та спонукають підприємства реального сектору економіки переводити свою діяльність в тіньовий сектор, внаслідок чого національна економіка зазнає величезних збитків у вигляді ненадходжень грошових коштів у бюджеті всіх рівнів.

Однією з найбільших проблем, які виникають у сфері зборів та адмініструванні податків є велика кількість прийняття незаконних податкових повідомлень-рішень (ППР) контролюючими органами.

Для прикладу, у 2014 році сума оскаржуваних податкових повідомлень-рішень становила 135,3 млрд. грн., а за 6 місяців 2015 року вже 138,8 млрд. грн. (збільшення на 205%). За даними ДФС України на користь платників податків у 2014 році винесено 68,8% рішень, за 6 місяців 2015 року 62,4% рішень в цій категорії спорів. Але за даними судів на користь платників податків винесено 76,4% та 75,3% рішень відповідно. За результатами розгляду судових спорів до бюджету надійшло у 2014 році 3,6 млрд. грн., а за 6 місяців 2015 року 1,8 млрд. грн. Таким чином ефективність діяльності контролюючих органів становить 2,6% та 1,3% відповідно [30, С. 4-5].

Основною проблемою, яка призводить до звернень до суду, це нехтування посадовими особами податкових органів вимогами Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України від 22.12.2010, № 984 щодо акту перевірки, який є носієм доказової інформації про виявлені порушення вимог податкового, валютного та іншого законодавства суб'єктами господарювання із посиланням на первинні або

інші документи, які зафіксовані в бухгалтерському та податковому обліку, що підтверджують наявність зазначених фактів. Податкові органи, викладені в акті висновки формують на підставі припущень перевіряючих, пояснень фізичних осіб, актах інших перевірок інших платників податків. Тому, в кожному такому випадку суд постає перед проблемою, наскільки належним та допустимим доказом правомірності оскаржуваного рішення податкового органу є такий акт перевірки [31].

Варто зазначити, що в законодавстві України взагалі відсутнє поняття нереальних (фіктивних) господарських операцій, так само як і єдині критерії та методи визнання господарських нереальними. В свою чергу контролюючі органи в актах про проведення податкової перевірки на власний розсуд визначають ті чи інші господарські операції нереальними, керуючись листами та методичними рекомендаціями, видані ними самим ж. Як наслідок, існує парадоксальна ситуація, платник податків притягується до відповідальності за правопорушення, які не визначені жодним нормативно-правовим актом.

Найбільш неоднозначною була і є практика вирішення спорів по адміністративних спорах про скасування податкових повідомлень-рішень, якими донраховано грошове зобов'язання з податку на прибуток, як правило, за різної оцінки судами доказів при встановленні факту реальності господарських операцій та фактичності їх здійснення (з 44 скасованих апеляційною інстанцією рішень 27 (61,4 %) стосуються реальності господарських операцій та фактичності їх здійснення). Зокрема, суди кожної з ланок, при дослідженні доказів, не мають єдиного підходу у визначенні меж предмету доказування [31].

Як зазначає Конституційний Суд України у рішенні від 29 червня 2010 року № 17-рп/2010 вказав, що одним із елементів конституційного принципу верховенства права є принцип правової визначеності, у якому стверджується, що обмеження основних прав людини та громадянина і втілення цих обмежень на практиці допустиме лише за умови забезпечення передбачуваності застосування

правових норм, встановлюваних такими обмеженнями; обмеження будь-якого права повинне базуватися на критеріях, які дадуть змогу особі відокремлювати правомірну поведінку від протиправної [32, абзац 3 підпункту 3.1 пункту 3 мотивувальної частини].

Таким чином відсутність законодавчо визначеного поняття нереальних (фіктивних) господарських операцій, а також критеріїв оцінки та методів доказування фіктивності господарської операції порушує принцип правової визначеності податкового законодавства, що призводить до порушення прав та законних інтересів добросовісних платників податків.

Мета роботи. Виявити проблеми визнання контролюючими органами господарських операцій нереальними (фіктивними).

Завдання роботи. Дослідити поняття та ознаки нереальних господарських операцій, визначити критерії визнання господарських операцій нереальними, виявити проблемні питання доказування «нереальності» господарських операцій, проаналізувати судові доктрини щодо доведення наявності/відсутності ознак фіктивності в господарських операціях, виявити основні недоліки механізму визнання господарських операцій нереальними.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є нереальні (фіктивні) господарські операції.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є проблемні питання при визнанні контролюючими органами господарських операцій нереальними.

Методи дослідження. Методологічною основою проведеного дослідження стали загальні методи наукового пізнання, а також такі, що застосовуються в юридичній науці: методи аналізу і синтезу, формально-логічний, системний, порівняльно-правовий, статистичний тощо.

Теоретичне та практичне значення. Теоретичне значення даного дослідження полягає у систематизації основних підходів контролюючих та судових органів до питання визнання господарських операцій нереальними. Відсутність

правової визначеності цього питання не дає можливості платникам податків запобігати співпраці з контрагентами, які порушують податкову дисципліну, та захищати свої права та інтереси у випадку неправомірного визнання контролюючим органом господарської операції фіктивною.

Що стосується практичного значення, то помилки, які допускають контролюючі органи при визнанні та доказуванні фіктивності господарських операцій, призводять до скасування судами податкових повідомлень-рішень та сприяють уникненню від відповідальності суб'єктів господарювання, що порушують податкове законодавство. В даному дослідженні зроблена спроба надати оцінку типових помилок податкових органів при доказуванні нереальності (фіктивності) господарських операцій.

РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОНЯТТЯ ФІКТИВНОЇ (НЕРЕАЛЬНОЇ) ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ

1.1. Поняття та зміст фіктивних (нереальних) господарських операцій

В чинному законодавстві України наразі не існує чіткого визначення поняття фіктивних (нереальних) господарських операцій, що, однак, не заважає контролюючим органам притягати суб'єктів господарювання до відповідальності за порушення податкового законодавства, використовуючи саме цей термін як підставу для нарахування штрафних санкцій.

Відповідно до ст.1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» господарською операцією визнається дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства [1].

Згідно з ст. 202 Цивільного Кодексу України (далі – ЦК України), правочином є дія особи, спрямована на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків [2].

Частиною 1 ст. 175 Господарського кодексу України, передбачено, що майново-господарськими визнаються цивільно-правові зобов'язання, що виникають між учасниками господарських відносин при здійсненні господарської діяльності, в силу яких зобов'язана сторона повинна вчинити певну господарську дію на користь другої сторони або утриматися від певної дії, а управнена сторона має право вимагати від зобов'язаної сторони виконання її обов'язку [3].

Таким чином, можемо дійти висновку, що господарська операція – це правочин, спрямований на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків суб'єкта господарювання, що зумовлює зміни в структурі активів та майново-господарських зобов'язань та/або власному капіталі такого суб'єкта.

Що стосується поняття фіктивної господарської операції, то цікавою є позиція податкових органів, як зазначають, що: «Окремого поняття «фіктивна операція» закон не передбачає. На практиці це документально зафіксована

операція, якої насправді (тобто реально не відбувалося. Така операція може бути фіктивною повністю, тобто коли вона взагалі ніколи не відбувалась, або в частині. Часткова фіктивність може стосуватися: предмету (операції відбувалися щодо іншого товару, ніж зазначений в документах); обсягу (в документах зафіксовані завищені або занижені обсяги операцій, які реально виконувалися); суб'єкта (операції не виконувалися особою, яка зазначена їх виконавцем в документах); строків (операція відбувалась в інший час, ніж зазначено в документах або протягом іншого періоду) [4].

Однак така позиція не відповідає чинному законодавству, адже згідно з ст. 234 ЦК України фіктивним є правочин, який вчинено без наміру створення правових наслідків, які обумовлювалися цим правочином. Тобто не може бути визнані фіктивними окремо строки, предмет, суб'єкт або обсяг правочину, так як правові наслідки такого правочину все одно настають, хоча і не ті, що були обумовлені сторонами при його укладанні.

Такої ж думки дотримується і Вищий господарський суд України, який зазначає, що: «У разі коли на виконання правочину було передано якесь майно, такий правочин не може розцінюватися як фіктивний. Саме лише невчинення сторонами тих чи інших дій на виконання правочину не означає його фіктивності. У розгляді відповідних справ суд має враховувати, що ознака фіктивності має бути притаманна діям усіх сторін правочину. Якщо хоча б одна з них намагалася досягти правового результату, то даний правочин не може визнаватися фіктивним. Позивач, який вимагає визнання правочину недійсним, повинен довести, що всі учасники правочину не мали наміру створити правові наслідки на момент його вчинення» [5].

Водночас податкові органи по своєму трактують поняття нереальних господарських операцій, не визнаючи їх фіктивними в розумінні цивільного законодавства: «Господарські операції та договори з фіктивними контрагентами вчиняються з метою корегування податкових зобов'язань або легалізації товару, виробленого (ввезеного) незаконним шляхом. Таким чином відбувається і/та

відображається рух товарів та/або коштів. Дані правочини виконуються (формально) щонайменше однією з сторін, а тому не можуть бути визнані фіктивними» [4].

Вищезазначена позиція контролюючих ґрунтується на висновках Вищого адміністративного суду, викладених у листі № 742/11/13-11 від 02.06.2011 року: *«Судам слід урахувувати, що наявність укладеного між учасниками господарської операції цивільно-правового договору або відсутність визнання такого договору недійсним або нікчемним сама собою не свідчить про реальність вчинення відповідної операції. При цьому в податкових відносинах не може застосовуватися стаття 204 Цивільного кодексу України, відповідно до якої правочин є правомірним, якщо його недійсність прямо не встановлена законом або якщо він не визнаний судом недійсним*[6].

ВАСУ також зазначив, що контролюючі органи не позбавлені права звернутися до адміністративного суду з вимогою про визнання недійсним правочину, укладеного між останнім у ланцюгу постачань платником податку та його контрагентом, з метою, завідомо суперечною інтересам держави та суспільства та стягнення в дохід держави коштів, одержаних сторонами оспорюваного правочину за такими угодами, як це встановлено частиною третьою статті 228 Цивільного кодексу України [6].

Однак диспозиція ст. 228 ЦК України передбачає обов'язковою умовою для визнання недійсним правочину, який суперечить інтересам держави та суспільства наявність умислу в діях осіб, що уклали такий правочин. При кваліфікації правочину за статтею 228 ЦК України має враховуватися вина, яка виражається в намірі порушити публічний порядок сторонами правочину або однією зі сторін. Доказом вини може бути вирок суду, постановлений у кримінальній справі, щодо знищення, пошкодження майна чи незаконного заволодіння ним тощо. Наслідки вчинення правочину, що порушує публічний порядок, визначаються загальними правилами. Наявність умислу у сторін (сторони) угоди означає, що вони (вона),

виходячи з обставин справи, усвідомлювали або повинні були усвідомлювати протиправність вчинення зобов'язання і суперечність його мети інтересам держави та суспільства і прагнули або свідомо допускали настання протиправних наслідків [7].

Проте, як зазначає ВАСУ, встановлення факту нереальності вчинення господарської операції не потребує з'ясування змісту умислу учасників такої операції [6], що підтверджує позицію органів доходів і зборів, які фіксують факт здійснення нереальних господарських операцій в актах про проведення податкових перевірок, не звертаючись при цьому до суду з вимогою про визнання такого правочину недійсним.

У своєму листі від 16.05.2016 р. N 16872/7/99-99-14-02-02-17 Державна фіскальна служба України дає наступне визначення поняттю фіктивних (нереальних) господарських операцій:

- нереальне постачання (продаж) - документально оформлене постачання (продаж) відповідної кількості ідентифікованого товару за безтоварною операцією або походження якого не підтверджується фактом (джерелом) його законного введення в обіг та/або реального задекларованого виробництва (характеризується недійсністю формування відповідного активу);
- нереальне одержання (купівля) - документально оформлене одержання (купівля) ідентифікованого товару за відповідним нереальним його постачанням (продажем);
- нереальна господарська операція - операція з нереального постачання (продажу) та/або нереального одержання (купівлі) [8].

Отже, враховуючи вищевикладене, можемо дійти висновку, що під нереальною господарською операцією слід вважати правочин, який хоча і формально був виконаний, тобто спричинив зміни в структурі активів, зобов'язань або власному капіталі суб'єкта господарювання, однак об'єкт (товари, роботи, послуги) такого правочину немає свого матеріального вираження

(характеризується недійсністю формування відповідного активу), і постачається (виконується, надається) з метою іншою, ніж досягнення певних економічних або соціальних результатів.

1.2. Повноваження органів доходів і зборів щодо виявлення та визнання господарських операцій фіктивними (нереальними)

Як зазначалось вище, в чинному законодавстві України не існує поняття фіктивних або нереальних господарських операцій, так само як і відсутні будь-які норми, які дають право контролюючим органам визнавати ті чи інші господарські операції нереальними.

Відповідно до ст. 19 Конституції України [9] 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 п. 4.1.4. ст. 4 Податкового кодексу України (ПКУ) [10] передбачено, що одним із принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство, є презумпція правомірності рішень платника податку, згідно якої в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу.

Таким чином можемо дійти висновку, що повноваження податкових органів повинні визначатись виключно законами, а у випадку множинного трактування прав контролюючих органів, таке трактування повинно бути завжди на користь платника податків.

Пунктом 20.1.30 ст. 20 ПКУ передбачено право податкового органу звертатися до суду, у тому числі подавати позови до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб, щодо визнання оспорюваних правочинів недійсними

та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, а також щодо стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами.

Вище було розглянуто питання, що нереальні господарські операції не можуть бути визнанні фіктивними правочинами згідно ст. 234 Цивільного кодексу України. Через це органи доходів і зборів посилаються на ст. 228 ЦК України при визнанні недійсними нереальних господарських операцій, які порушують публічний порядок, вчиненні з метою що суперечить інтересам держави і суспільства.

Відповідно до частини другої ст. 228 ЦК України нікчемним, зокрема, є правочин, який порушує публічний порядок. Згідно з частиною третьою ст. 228 ЦК України у разі недодержання вимоги щодо відповідності правочину інтересам держави і суспільства, його моральним засадам такий правочин може бути визнаний недійсним. Якщо визнаний судом недійсний правочин було вчинено з метою, що завідомо суперечить інтересам держави і суспільства, то у разі наявності умислу в обох сторін - в разі виконання правочину обома сторонами - в дохід держави за рішенням суду стягується все одержане ними за угодою, а в разі виконання правочину однією стороною з іншої сторони за рішенням суду стягується в дохід держави все одержане нею і все належне з неї першій стороні на відшкодування одержаного. За наявності умислу лише у однієї із сторін все одержане нею за правочином повинно бути повернуто іншій стороні, а одержане останньою або належне їй на відшкодування виконаного за рішенням суду стягується в дохід держави.

Отже, диспозиція частини другої ст. 228 вказує на те, що правочини, які порушують публічний порядок є заздалегідь нікчемним, однак частина третя цієї ж статті зазначає, що правочин вчинений з метою, що завідомо суперечить інтересам держави і суспільства визнається судом недійсним, тобто є оспорюваним. Такий

неоднозначний підхід законодавця створює проблеми розуміння і правозастосування статті 228 при розгляді спорів даної категорії справ.

Як зазначає О.О. Кот: “Не можна обійти увагою вкрай низький рівень законодавчої техніки, яка застосовувалася під час внесення змін до ст. 228 ЦК України. Так, зокрема, після внесення змін стає абсолютно незрозумілим, чи дійсно правочини, які порушують публічний порядок, є нікчемними, як це вказано в ч. 2 аналізованої статті, або ж такі правочини є оспорюваними, що логічно впливає з тексту нової ч. 3 цієї ж статті, яка базується на факті визнання судом правочину недійсним. Не можна не згадати і про нову назву статті, яка не просто стала громіздкою, а й створила уявлення про існування не лише правочинів, які порушують публічний порядок, а й нової категорії правочинів — правочини, які порушують публічний порядок, вчинені з метою, що суперечить інтересам держави і суспільства” [11, С. 97].

Відповідно до п. 18 постанови Пленуму Верховного суду України від 06.11.2009 “Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними” нікчемними правочинами, які порушують публічний порядок є правочини, що посягають на суспільні, економічні та соціальні основи держави, зокрема: правочини, спрямовані на використання всупереч закону комунальної, державної або приватної власності; правочини, спрямовані на незаконне відчуження або незаконне володіння, користування, розпорядження об'єктами права власності українського народу - землею як основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави, її надрами, іншими природними ресурсами; правочини щодо відчуження викраденого майна; правочини, що порушують правовий режим вилучених з обігу або обмежених в обігу об'єктів цивільного права тощо. При кваліфікації правочину за статтею 228 ЦК має враховуватися вина, яка виражається в намірі порушити публічний порядок сторонами правочину або однією зі сторін. Доказом вини може бути вирок суду,

постановлений у кримінальній справі, щодо знищення, пошкодження майна чи незаконного заволодіння ним тощо [12].

Враховуючи вищевикладене, вважаємо, що наразі існує правова невизначеність поняття правочинів, що порушують публічний порядок та правочинів що не відповідають інтересам держави і суспільства, його моральним засадам. Така невизначеність створює множинне трактування прав контролюючих органів, які самостійно в актах про проведення перевірок визнають правочини, які порушують публічний порядок нікчемним, з чим категорично не погоджуються судові органи, зокрема, Верховний Суд у постанові від 31.10.2018 у справі №2а-12329/09/0470 зазначає, що: “надаючи оцінку господарським правовідносинам і стверджуючи про нікчемність правочинів, податковий орган виходить тим самим за межі своєї компетенції щодо права визнання недійсності (нікчемності) таких правочинів. Висновки про наявність тих чи інших ознак недійсності (нікчемності) правочинів може зробити суд, а податковому органу законодавством таких повноважень не надано” [13]. У справі № 2а/0370/307/11 Верховний Суд також дійшов висновку, що законом не передбачена можливість визначення податковим органом правочину нікчемним під час проведення перевірки суб’єкта господарювання на підставі припущень, що відповідні господарські операції проведені з певними контрагентами було здійснено без наміру створення правових наслідків. В окремому випадку, факт недійсності правочину може бути встановлено рішенням суду [14].

Отже, визнання господарської операції недійсною на підставі ч. 3 ст. 228 ЦК України складний механізм, який вимагає від органів доходів і зборів довести в суді умисел сторін та мету вчинення правочину, яка суперечить інтересам держави та суспільства.

Варто відзначити, що судова практика також сформувала інакшу концепцію, яка взагалі не пов’язує недійсність правочину як підставу для визнання фіктивності господарських операцій органами доходів і зборів.

В рішенні від 20.01.2015 по справі № 2а-13655/12/2670 Вищий адміністративний суд України зазначив: “судами попередніх інстанцій був залишений поза увагою той факт, що господарські операції, здійснені на виконання правочинів, є самостійним поняттям, відмінним від правочинів або господарських зобов'язань, а дотримання норм цивільного чи господарського права не означають автоматично реальності вчинення господарської операції” [15].

У постанові від 09.08.2018 у справі № 826/14878/13-а Верховний Суд зазначив: «Отже, господарські операції, які зумовлюють наслідки у вигляді виникнення у покупця права на формування податкових вигод, мають бути фактично здійсненими та підтвердженими належним чином оформленими первинними бухгалтерськими документами, які зазвичай супроводжують операції певного виду та відображають реальність таких операцій, та спричиняти реальні зміни майнового стану платника податків. Недоведеність наявності вказаних умов позбавляє первинні документи юридичної значимості для цілей формування податкових вигод, а покупця - права на їх формування та відображення у бухгалтерському та податковому обліку» [16].

У підсумку відзначимо, що судова практика відійшла від звичного розуміння господарської операції як правочину в цивільному та господарському законодавстві. Такий підхід значно спрощує роботу контролюючих органів, адже не потребує попереднього визнанням судом господарської операції недійсною і дає податковому органу право самостійно визначати в податкових повідомленнях-рішення факт здійснення реальної чи нереальної господарської операції, на підставі чого, зокрема, застосовувати до платників податків штрафні санкції.

РОЗДІЛ 2. ОКРЕМІ ПИТАННЯ ВИЗНАННЯ ОРГАНАМИ ДОХОДІВ І ЗБОРІВ ФІКТИВНОСТІ (НЕРЕАЛЬНОСТІ) ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

2.1. Основні критерії визнання нереальності господарських операцій органами доходів і зборів

Не зважаючи на велику кількість судових спорів пов'язаних з оскарженням податкових повідомлень-рішень, у контролюючих органах відсутні законодавчо закріплені критерії визнання господарських операцій фіктивними. Судові інстанції, в тому числі Верховний Суд, також неоднозначно підходять до цього питання, що негативно відображається на становищі суб'єктів господарювання при судовому розгляді зазначених категорій справ.

Податкові органи при визнанні господарських операцій нереальними спираються на методичні рекомендації з фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій з товарами, викладені в листі Державної фіскальної служби України № 16872/7/99-99-14-02-02-17 від 16.05.2016 р. (далі – «Методичні рекомендації») [8]. Зокрема в розділі 3 методичних рекомендацій визначено наступні критерії визнання господарської операції фіктивною (нереальною):

1. *Неможливість здійснення господарської операції з ідентифікованим товаром у зв'язку із відсутністю факту (джерела) його законного введення в обіг та/або реального задекларованого виробництва.*

2. *Нездійснення та/або неможливість здійснення "продавцями" (товарів і послуг – прим. автора) господарської діяльності та відповідної нереальної господарської операції.* Нездійснення (неможливість здійснення) господарської діяльності доказується неналежністю (згідно з податковою, фінансовою і статистичною звітністю, Єдиним реєстром податкових накладних тощо) до суб'єктів сфери матеріального виробництва і економічної діяльності з виробництва відповідного товару або здійснення діяльності у незначних обсягах (наприклад,

лише в частині адміністративних витрат), неподанням контролюючому органу податкової звітності, відсутністю платника податків за місцезнаходженням і неповідомленням контролюючого органу про його зміну, відсутністю матеріально-технічної і технологічної можливості здійснення виробництва, перевезення (навантаження, розвантаження), тимчасового зберігання відповідних обсягів товару, незначною кількістю (зокрема, директор і головний бухгалтер в одній особі) працівників, наявністю ознак фіктивності, визначених у ст. 55¹ Господарського кодексу України, наявністю кримінального провадження або вироків суду за ст. 205 Кримінального кодексу України тощо.

3. *Негативна інформація щодо документального оформлення нереальної господарської операції.* Даний критерій підтверджується наявністю у податковій накладній помилок в коді товару згідно з [УКТ ЗЕД](#) або в інших реквізитах, які не дозволяють однозначно (належним чином) ідентифікувати здійснену операцію, її зміст (товар, що постачається), період, сторони чи суму податкових зобов'язань.

4. *Відсутність документа щодо підтвердження відповідності продукції (декларації про відповідність, паспорта якості, сертифіката відповідності тощо), наявність якого передбачена технічним регламентом, договором або згідно з обов'язковою сертифікацією, чи внесення недостовірних даних до відповідного документа.*

5. *Відсутність у "продавців" документів дозвільного характеру або ліцензії, без наявності яких суб'єкт господарювання не може проваджувати певні дії щодо здійснення господарської діяльності, або законного права на виробництво продукції.*

6. *Участь суб'єкта господарювання ланцюга (їх посадових чи службових осіб) у налагодженні необлікованого виробництва товарів або допущення порушень митних правил при їх імпорті (експорті).*

7. *Іншої інформації, що свідчить про здійснення СГ ланцюга нереальної господарської операції.*

Незважаючи на те, що методичні рекомендації не є нормативно-правовим актом обов'язкової дії, посадові особи контролюючих органів використовують зазначені вище критерії для виявлення і визнання нереальності господарських операцій, з чим часто не погоджуються судові органи, зокрема Верховний Суд, який зазначає, що порушення, встановлені податковим органом в діяльності контрагентів платника податків, не можуть бути самостійною підставою для визнання недійсними господарських відносин з поставки товару (робіт та послуг) на адресу платника податків, яку з боку платника податків в повному обсязі підтверджено наданими первинними документами [17].

Водночас судові органи, перш за все Вищий адміністративний суд України, а потім Касаційний адміністративний суд у складі Верховного суду, використовують судові доктрини як критерії для визнання господарських операцій нереальними.

Судові доктрини – це типові підходи та методи вирішення певних судових спорів, які були розроблені в ході накопичення та подальшого узагальнення судової практики [18, С. 26].

Однією з найпоширеніших судових доктрин, яка використовується судами при розгляді даної категорії справ, є доктрина «ділової мети».

Сутність доктрини ділової мети полягає в тому, що передбачені податковим законодавством податкові вигоди поширюються лише на операції, які мають розумну економічну причину [15].

Згідно з п. 14.1.232 ст. 14 ПКУ, розумна економічна причина (ділова мета) - причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності.

Мета отримання доходу як кваліфікуюча ознака господарської діяльності кореспондує з вимогою щодо наявності розумної економічної причини (ділової мети) під час здійснення господарської діяльності. Оскільки господарська діяльність складається із сукупності господарських операцій платника податку, які є формою здійснення господарської діяльності, то розумна економічна причина має

бути наявною в кожній господарській операції. Лише в такому разі та чи інша операція може вважатись вчиненою в межах господарської діяльності платника податку та лише за таких умов платник має право на врахування в податковому обліку наслідків відповідних господарських операцій [19].

Однак податковий орган може довести, що отримана платником податку податкова вигода є необґрунтованою. Так, податкова вигода може бути необґрунтованою, зокрема, якщо для цілей оподаткування враховані операції не у відповідності з їх дійсною економічною метою чи враховані операції не обумовлені розумними економічними чи іншими причинами (метою ділового характеру). При цьому діловою метою діяльності платника податку може бути отримання економічного ефекту, однак податкова вигода не є самостійною діловою метою [15].

Отже, доктрина ділової мети, як критерій визнання господарської операції нереальною, передбачає, що господарська операція повинна бути спрямована не тільки на зміну в структурі активів, зобов'язань або власному капіталі суб'єкта господарювання, а й мати розумну економічну причину, яка передбачає обов'язкову спрямованість будь-якої операції на отримання позитивного економічного ефекту, тобто на приріст (збереження) активів суб'єкта господарювання, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому.

В той же час, не обов'язково, аби економічний ефект спостерігався негайно після вчинення операції. Не виключено, що такий ефект настане в майбутньому, а також не виключено, що в результаті об'єктивних причин економічний ефект може не статися взагалі [19].

Наступною доктриною, яка застосовується судами при визнанні господарської операції нереальною, є доктрина «перевага суті над формою».

Суть доктрини «перевага суті над формою» полягає у наявності однієї кваліфікуючої обставини - до уваги беруться економічні наслідки за результатами здійснення господарських операцій незалежно від їх відповідного оформлення.

Як зазначає Верховний Суд у постанові від 13.11.2018 у справі № 822/6312/15: «Посилання податкового органу на відсутність актів виконаних робіт форми КБ 2-В і довідки форми КБ-3 є безпідставними, оскільки надані акти виконаних робіт, хоча і не відповідають за формою, актам, визначеним умовами договору, проте містять всі необхідні реквізити, встановлені частиною другою статті 9 Закону № 996-XIV. Оцінюючи спір у цій частині, Суд погоджується з висновком суду апеляційної інстанції та висновується на основних принципах бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема на принципі превалювання сутності над формою, за яким операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми» [20].

Ще однією, яка доволі рідко використовується судами, є доктрина «угода по крокам». Доктрина «Угода по кроках» (step transactions) полягає у визначенні податкових наслідків суб'єкта господарювання за реально вчиненим ним правочином, без урахування проміжних угод, що укладаються ним з метою мінімізації податкових зобов'язань. Разом з тим, укладаючи проміжні угоди, платник податків прагне настання тих самих наслідків, яких би він досягнув, укладаючи одну угоду. Яскравим прикладом є закупівля товару через ряд посередників, за наявності прямих контрактів з виробником товару, здебільшого з метою штучного завищення валових витрат. При цьому значне підвищення ціни спостерігається на контрагенті, який є так званою «податковою ямою» та взагалі не буде сплачувати податки. Податкові органи, застосовуючи доктрину «Угода по кроках», повинні довести, що поділ єдиної угоди на ряд проміжних «кроків», здійснених з незначними інтервалами у часі, мав на меті лише ухилення від сплати податків або отримання податкової пільги [21, С. 5].

Так, постановою Верховного Суду України від 1 вересня 2009 року у справі № 21-1258во09 спір не вирішено по суті, всі судові рішення скасовано, а справу направлено на новий розгляд до суду першої інстанції в силу неповноти встановлених обставин. Зокрема, у цій постанові вказано, що суди не дослідили доводи податкового органу про безтоварність операцій та їх фіктивність у визначеному законодавством порядку та не взяли до уваги те, що позивач придбавав через посередника (ТОВ «Стиг») сировину, зокрема металопрокат, у осіб, діяльність яких мала ознаки фіктивного підприємництва, які за юридичною адресою не знаходилися, проти засновників яких порушено кримінальні справи, а також те, що позивач, продавець та його постачальники працювали в одному сегменті ринку, для роботи в якому необхідною умовою є ліцензія, наявність якої у перелічених осіб не було встановлено [22].

Таким чином, вище були викладені основні критерії, які застосовуються контролюючими органами та судами при дослідженні фактів вчинення нереальних (фіктивних) господарських операцій. Як слідує з вищевикладеного, відсутність законодавчого врегулювання даного питання породжує неузгодженість дій контролюючих органів з позицією судових органів, що в свою чергу призводить до скасування судами податкових повідомлень-рішень, винесених на підставі визнання господарських операцій платника податків нереальними.

2.2. Проблеми доказування наявності (відсутності) у господарських операціях ознак фіктивності

Відповідно до ст. 72 Кодексу адміністративного судочинства України (далі - КАСУ) [23], доказами в адміністративному судочинстві є будь-які дані, на підставі яких суд встановлює наявність або відсутність обставин (фактів), що обґрунтовують вимоги і заперечення учасників справи, та інші обставини, що мають значення для правильного вирішення справи. Ці дані встановлюються такими засобами: 1) письмовими, речовими і електронними доказами; 2) висновками експертів; 3) показаннями свідків.

Згідно з п. 83.1 ст. 83 ПКУ, для посадових осіб контролюючих органів під час проведення перевірок підставами для висновків є: документи, визначені цим Кодексом; податкова інформація; експертні висновки; судові рішення; податкові консультації, інші матеріали, отримані в порядку та у спосіб, передбачені цим Кодексом або іншими законами, контроль за дотриманням яких покладений на контролюючі органи.

Податковою інформацією визнаються будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді (п. 14.1.171 ПКУ).

Відповідно до п.73.3 ст.73 ПК органи контролю мають право звернутися до платників податків та інших суб'єктів інформаційних відносин із письмовим запитом про подання інформації (вичерпний перелік та підстави надання якої встановлено законом), необхідної для виконання покладених на органи контролю функцій, завдань, та її документального підтвердження. Письмовий запит про надання інформації надсилається платнику податків або іншим суб'єктам інформаційних відносин за наявності хоча б однієї з таких підстав: за результатами аналізу податкової інформації, отриманої в установленому законом порядку, виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного законодавства, законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи контролю; для визначення відповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки" під час здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням; виявлено недостовірність даних, що містяться у податкових деклараціях, поданих платником податків; щодо платника податків подано скаргу про ненадання таким платником податків податкової накладної покупцю або про порушення правил заповнення податкової накладної; у разі проведення зустрічної звірки; в інших випадках, визначених цим кодексом.

Згідно з абзацом 18 п.73.3 ст.73 ПК України у разі якщо запит складено з порушенням вимог, визначених абзацами першим - п'ятим п.73.3 ст.73 ПК, платник податків звільняється від обов'язку надавати відповідь на такий запит.

У своїх висновках викладених в постанові від 20 лютого 2018 року справі № 826/12244/14 від 20 лютого 2018 року [24], зокрема ВС зазначив: «якщо запит органу контролю про надання інформації оформлений з порушенням законодавчо встановленого порядку, зокрема, в ньому чітко не зазначено підстави для його направлення (надсилання), платник податку звільняється від обов'язку надання відповіді на такий запит, що, у свою чергу, виключає право органу контролю призначати проведення перевірки з підстав ненадання пояснень та їх документальних підтверджень на обов'язковий письмовий запит, а у разі прийняття рішення, оформленого наказом, про призначення перевірки за вказаних обставин такий наказ може бути визнано протиправним та скасовано».

З вищевикладеного випливає, що для визнання нереальності господарської операції, контролюючим органам необхідно, перш за все, дослідити письмові докази, а саме первинні бухгалтерські документи, які містять інформацію щодо такої операції. Для цього контролюючий орган має право надіслати запит платнику податків, який є учасником господарської операції, про надання відповідної інформації. Однак Податковий кодекс містить виключний перелік підстав для надіслання такого запиту. Таким чином перш ніж витребувати необхідні письмові докази від платника податків, контролюючий орган зобов'язаний перевірити всю наявну інформацію, що міститься в системі органів податкової служби і лише у разі виявлення фактів, які свідчать про порушення платником податків чинного законодавства (наявність розбіжностей у податкових накладних з ПДВ, невідповідність даних, що містяться у податкових деклараціях, відсутність відомостей про законне джерело походження товару тощо), податковий орган має право надіслати запит про отримання податкової інформації.

Як зазначає Верховний Суд в постанові від 23 жовтня 2018 року по справі № 815/2946/13-а [25]: «Чинне законодавство не ставить умовою дійсності правочинів, а також виникнення податкових зобов'язань платника у залежність від стану податкового обліку його контрагентів, фактичного знаходження їх за місцем реєстрації та наявності чи відсутності основних фондів у останніх. Платник податків не може нести відповідальність за невиконання його контрагентами своїх податкових зобов'язань, адже поняття "добросовісний платник", яке вживається у сфері податкових правовідносин, не передбачає виникнення у платника додаткового обов'язку з контролю за дотриманням його постачальниками правил оподаткування, а сам платник не наділений повноваженнями податкового контролю для виконання функцій, покладених на податкові органи, а тому не може володіти інформацією відносно виконання контрагентом податкових зобов'язань».

В свою чергу первинні бухгалтерські документи повинні містити відомості про обсяг та зміст господарської операції. Не відображення такої інформації або відображення її не в повному обсязі, що унеможлиблює чітко встановити суть господарської операції, може слугувати підставою для визнання такої операції нереальною.

Так, зокрема, у справі № 820/10809/15, досліджуючи надані позивачем світлокопії первинних документів та аналізуючи зміст маркетингових послуг, суди попередніх інстанцій встановили, що з наявних у матеріалах справи актах здачі - прийняття послуг, які підписані замовником (позивачем) та виконавцем, не зазначено адресу, за якою проводилося дослідження, не вказано кількість опитуваних осіб, не визначено кількісні та вартісні показники здійснення маркетингових досліджень, а також не вказано повний зміст наданих послуг. Верховний Суд погодився з висновками судів попередніх інстанцій про те, що надані позивачем до справи акти здачі - прийняття послуг не відповідають вимогам до первинних документів, тобто не є належним доказом реальності господарської операції. Також, посилаючись на вплив отриманих послуг від контрагента на

господарську діяльність Товариства позивач не довів причинний зв'язок економічному ефекту з огляду на те, що збільшення попиту на алкогольні напої у грудні - січні є щорічним об'єктивним явищем, яке пов'язане з новорічними та різдвяними святами у цей період [26].

Таким чином, належним чином оформлені первинні документи, які розкривають зміст господарської операції та рух активів у процесі її здійснення, є належним і допустимим доказом факту вчинення реальної господарської операції. Однак, як вже зазначалось вище, належним чином складені первинні документи, не є єдиним і безумовним доказом реальності господарської операції. Відповідно до судових доктрин переваги змісту над формою та ділової мети, суди перевіряють також інші докази, які підтверджують або спростовують факт вчинення відповідної господарської операції.

Згідно з ст. 78 КАСУ вирок суду в кримінальному провадженні, ухвала про закриття кримінального провадження і звільнення особи від кримінальної відповідальності або постанова суду у справі про адміністративне правопорушення, які набрали законної сили, є обов'язковими для адміністративного суду, що розглядає справу про правові наслідки дій чи бездіяльності особи, стосовно якої ухвалений вирок, ухвала або постанова суду, лише в питанні, чи мали місце ці дії (бездіяльність) та чи вчинені вони цією особою.

Отже, обов'язковими для врахування адміністративним судом є факти, наведені у вирокі в кримінальній справі чи постанові у справі про адміністративний проступок, щодо часу, місця та об'єктивного характеру відповідного діяння тієї особи, правові наслідки, дій чи бездіяльності якої є предметом розгляду в адміністративній справі [27].

Як зазначає Верховний Суд у постанові від 08.11.2018 у справі №826/15028/17: «Сам факт наявності вироків, ухвалених на підставі угод у кримінальному провадженні, не дає підстав для автоматичного висновку про нереальність господарських операцій, внаслідок чого є нагальна необхідність

перевіряти доведеність кожного податкового правопорушення і здійснювати комплексне дослідження усіх складових господарських операцій із урахуванням обставин, встановлених у вироках, які набрали законної сили.

Крім того, суд не може робити висновок про нереальність господарських операцій підприємства з контрагентами на підставі вироку, якщо в останньому немає жодних обставин, що підтверджували б факт безтоварності спірних господарських операцій, а також якщо встановлена у вироку обставина не має значення для податкового спору, тобто не стосується предмету доказування даної адміністративної справи» [28].

Що стосується показання свідків та висновків експерта, то в даній категорії справ ці докази є непрямими і рідко враховуються судами при аналізі реальності господарської операції.

Так, у справі № 815/371/18 суд першої інстанції, роблячи висновок, що при визначенні завищення податкового кредиту з податку на додану вартість повторно враховані визначені порушення завищення податкового кредиту з податку на додану вартість зазначені до збільшення грошового зобов'язання послався виключно на висновки експертизи і не здійснював безпосереднє дослідження доказів, наданих на підтвердження вказаних обставин, що стало підставою для скасування цього рішення судом касаційної інстанції [29].

Підсумовуючи вищевикладене, виділимо основні проблеми доказування нереальності (фіктивності) господарських операцій:

1. Відсутність єдиних підходів оцінки реальності господарської операції призводять до неоднакового застосування судами різних інстанцій одних і тих ж норм права в даній категорії справ, що в свою чергу порушує принцип правової визначеності та призводить до зловживань як з боку контролюючих органів, так і платників податків.

2. Вирок у кримінальному провадженні, в тому числі ухвалений на підставі угод при визнанні винуватості, не дає підстав для автоматичного висновку про

нереальність господарських операцій, що також не береться до уваги контролюючими органами при складанні актів про результати проведених перевірок і призводить до скасування податкових повідомлень-рішень, прийнятих на підставі таких актів.

3. Відсутність законодавчого обґрунтування надіслання запиту щодо надання податкової інформації у вигляді первинних документів, є підставою для відмови від надання такої інформації платником податків та скасування наказу на проведення позапланової податкової перевірки (у разі її призначення).

4. Платник податків несе відповідальність тільки за достовірність первинних бухгалтерських документів, які були складені безпосередньо ним. У разі якщо контрагентом такого платника були допущені порушення норм податкового або іншого законодавства, це тягне відповідальність та негативні наслідки саме щодо цього контрагента, а не сумлінного платника податків.

ВИСНОВКИ

В роботі досліджено поняття та ознаки нереальних господарських операцій. Під нереальною господарською операцією слід розуміти правочин, який хоча і формально був виконаний, тобто спричинив зміни в структурі активів, зобов'язань або власному капіталі суб'єкта господарювання, однак об'єкт (товари, роботи, послуги) такого правочину немає свого матеріального вираження (характеризується недійсністю формування відповідного активу), і постачається (виконується, надається) з метою іншою, ніж досягнення певних економічних або соціальних результатів.

Визначено критерії визнання господарських операцій нереальними, а саме: неможливість здійснення господарської операції у зв'язку із відсутністю факту введення товару в обіг; нездійснення та/або неможливість здійснення "продавцями" господарської діяльності; негативна інформація щодо документального оформлення нереальної господарської операції; відсутність документа щодо підтвердження відповідності продукції; відсутність у "продавців" документів дозвільного характеру або ліцензії; участь суб'єкта господарювання у налагодженні необлікованого виробництва товарів або допущення порушень митних правил при їх імпорті (експорті); відсутність економічної причини (ділової мети) здійснення господарської операції; іншої інформації, що свідчить про здійснення нереальної господарської операції.

Виявлено проблемні питання доказування «нереальності» господарських операцій, а саме: відсутність єдиних підходів оцінки реальності господарської операції призводить до зловживань як з боку контролюючих органів, так і платників податків; вирок у кримінальному провадженні не дає підстав для автоматичного висновку про нереальність господарських операцій; відсутність законодавчого обґрунтування надіслання запиту щодо надання податкової інформації є підставою для відмови від надання такої інформації; платник податків несе відповідальність

тільки за достовірність первинних бухгалтерських документів, які були складені безпосередньо ним.

Отже, враховуючи вищевикладене, вважаємо, що з метою удосконалення механізму боротьби з ухиленням від оподаткування, необхідно законодавчо визначити процедуру визнання господарської операції нереальною, структура якої складається з наступних етапів:

1. Податковий орган проаналізувавши наявну в нього податкову інформацію (дані податкових декларацій з податку на прибуток, інформація з реєстру податкових накладних по ПДВ тощо) і встановивши невідповідність або розбіжності в даних, наданих платником податків, які не дають змогу встановити реальне джерело походження придбаного товару або у такого суб'єкта господарювання відсутні матеріальні та технічні ресурси необхідні для виробництва товарів, виконання робіт або надання послуг, відсутня економічна причина для здійснення таких господарських операцій (занижена/завищена ціна на товари, роботи, послуги, відсутність доходу від здійснення такої операції, наявність на ринку аналогічних постачальників з більш вигідними цінами та діловою репутацією), або виявлено інші факти, які свідчать про порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства.

2. Після виявлення вищевказаних фактів, контролюючий орган звертається до платника податків, який останнім здійснив постачання товару (роботи, послуги) щодо якого наявні розбіжності в даних, отриманих податковими органами, із запитом про надання податкової інформації та витребовує всі необхідні первинні документи, які містять відомості про господарську операцію. У випадку ненадання їх платником податків у встановлений законодавством термін, проводить позапланову виїзну документальну перевірку. Тобто запит щодо надання податкової інформації в першу чергу повинен надсилатись лише постачальнику (виконавцю) товару (роботи, послуги), а не особі, яка придбала цей товар.

3. Далі, аналізуючи первинні документи, контролюючий орган повинен виявити факти, які свідчать про неможливість здійснення платником податку зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності, відсутність у платника податку необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності в силу відсутності управлінського або технічного персоналу, основних засобів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів тощо.

4. У разі встановлення факту порушення чинного законодавства платником податків і набрання чинності податкового повідомлення-рішення, яким постачальнику товару (роботи, послуги) в ланцюзі нараховані податкові зобов'язання та штрафні санкції, контролюючий орган звертається на цій підставі до контрагентів такого платника податків з метою встановлення факту чи дійсно вони знали і брали участь у здійсненні фіктивної операції. Для цього контролюючий орган має право дізнаватись у платників податків яким чином і для яких цілей був придбаний товар, використовувати допомогу експертів, наприклад, для проведення експертизи результату виконаних робіт (наданих послуг), а також визначати економічну причину (ділову мету) господарської операції.

5. У разі встановлення вини контрагентів постачальника товару (роботи, послуги) у здійсненні нереальної господарської операції, контролюючий орган звертається до суду з позовом про визнання такого правочину недійсним у зв'язку з відсутністю ділової мети (економічної причини) такого правочину. У разі доведення в суді відсутності економічної причини і винесенні судового рішення про визнання правочину недійсним, контролюючий орган виносить податкове повідомлення-рішення і визначає відповідну суму податкових зобов'язань, а також застосовує фінансові санкції до всіх учасників нереальної господарської операції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 року. Відомості Верховної Ради України від 08.10.1999 — 1999 р., № 40, стаття 365.
2. Цивільний кодекс України. Закон від 16.01.2003 №435-IV//Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003 р., №№ 40-44, ст.356.
3. Господарський кодекс України: Закон від 16.01.2003 №436-IV//Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003 р., № 11, стор. 303, стаття 462.
4. Щодо деяких аспектів фіктивності в господарських операціях. Відділ комунікацій за матеріалами юридичного управління ГУ ДФС у Вінницькій області. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://vin.sfs.gov.ua/diialnist/ya-mayu-pravo!/335132.html> (Дата звернення: 27.12.2019).
5. Про деякі питання визнання правочинів (господарських договорів) недійсними. Постанова пленуму ВГСУ № 11 від 29.05.2013 року. // Вісник господарського судочинства – 2013 р., № 4, стор. 22.
6. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України. Лист Вищого адміністративного суду України № 742/11/13-11 від 02.06.2011//Податки та бухгалтерський облік – 2011 р., № 49, стор. 11.
7. Постанова Верховного суду по справі № 2а/0370/307/11 від 23.07.2019 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/83244047> (Дата звернення: 27.12.2019).
8. Про фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій. Лист Державної фіскальної служби України № 16872/7/99-99-14-02-02-17 від 16.05.2016 р.//Баланс — 2018 р., / № 68-69 /, стор. 31.

9. Конституція України. Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР//Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996 р., № 30, стаття 141.

10. Податковий кодекс України. Закон від 02.10.2010 № 2755-VI //Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 2011 р., № 13, / № 13-14, № 15-16, № 17 /, стор. 556, стаття 112.

11. Кот О.О. Теоретичні та практичні проблеми визнання недійсними правочинів, які порушують публічний порядок//Право України. — 2012. — № 9. — С. 95 — 101.

12. Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними. Постанова пленуму Верховного суду України № 9 від 06.11.2009. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/v0009700-09> (Дата звернення: 27.12.2019)

13. Постанова Верховного Суду від 31.10.2018 у справі №2а-12329/09/0470. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77537821> (Дата звернення: 27.12.2019).

14. Постанова Верховного Суду від 23.07.2019 у справі №2а/0370/307/11. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/83244047> (Дата звернення: 27.12.2019).

15. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 20.01.2015 у справі № 2а-13655/12/2670. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/42609165> (Дата звернення: 27.12.2019).

16. Постанова Верховного Суду від 09.08.2019 у справі № 826/14878/13-а. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/75805489> (Дата звернення: 27.12.2019).

17. Постанова Верховного Суду від 25.07.2019 у справі № 2а/0370/307/11. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/83244047> (Дата звернення: 27.12.2019).

18. Мохов Роман Михайлович Судебная доктрина как источник права // Политика, экономика и инновации. 2018. №4 (21). [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://cyberleninka.ru/article/n/sudebnaya-doktrina-kak-istochnik-prava> (Дата звернення: 27.12.2019).

19. Постанова Верховного Суду від 23.07.2019 у справі № 802/2386/14-а. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/83304347> (Дата звернення: 27.12.2019).

20. Постанова Верховного Суду від 13.11.2018 у справі № 822/6312/15. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77828686#> (Дата звернення: 27.12.2019).

21. Г.М. Білецька. Окремі аспекти застосування судових доктрин при розкритті податкових злочинів: світові та історичні тенденції. Фінансове право № 2 (24). – 2013. С. 4 - 6.

22. Постанова Верховного Суду від 22.11.2016 у справі № 21-2430а16. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://protocol.ua/ru/vsu_dokumenti_vidani_kontragentom_zasudgenim_zafiktivne_pidpriemnistvo/ (Дата звернення: 27.12.2019).

23. Кодекс адміністративного судочинства. Закон України № 2747-IV від 06.07.2005//Відомості Верховної Ради України від 09.09.2005 — 2005 р., № 35, / 35-36, 37 /, стор. 1358, стаття 446.

24. Постанова Верховного Суду від 20.02.2018 у справі № 826/12244/14. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72338818> (Дата звернення: 27.12.2019).

25. Постанова Верховного Суду від 23 жовтня 2018 у справі №815/2946/13-а. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/77361265> (Дата звернення: 27.12.2019).

26. Постанова Верховного Суду від 25 квітня 2019 у справі №820/10809/15. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/81431241> (Дата звернення: 27.12.2019).

27. Щодо застосування статті 72 Кодексу адміністративного судочинства України. Лист Вищого адміністративного суду України № 2379/12/13-12 від 14.11.2012//Баланс – 2013 р., № 22, стор. 26.

28. Постанова Верховного Суду від 08.11.2018 у справі №826/15028/17. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/77696344> (Дата звернення: 27.12.2019).

29. Постанова Верховного Суду від 20.11.2019 у справі № 815/371/18. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://opendatabot.ua/court/85902340-9ca4e548373d7bf4c6f942f540035352> (Дата звернення: 27.12.2019).

30. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення Фінансової поліції». Проект закону № 4239 від 16.03.2016. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=4239&skl=9 (Дата звернення: 27.12.2019).

31. Узагальнення та аналіз судової практики щодо адміністрування податку на прибуток підприємств. Шостий апеляційний адміністративний суд. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://6aas.gov.ua/ua/law-library/court-practice/kijivskij-apelyatsijnij-administrativnij-sud/uzagalnennya-ta-analiz-sudovoji-praktiki-shchodo-administruvannya-podatku-na-pributok-pidpriemstv.html> (Дата звернення: 27.12.2019).

32. Рішення Конституційного Суду України від 29.06.2010 № 17-рп/2010. Вісник Конституційного Суду України. — 2010 р., № 5, стор. 11.

АНОТАЦІЯ

В роботі досліджуються проблемні питання визнання господарських операцій нереальними (фіктивними) контролюючими органами. В законодавстві України відсутнє поняття нереальних (фіктивних) господарських операцій, так само як і єдині критерії та методи визнання господарських нереальними. В свою чергу контролюючі органи в актах про проведення податкової перевірки на власний розсуд визначають ті чи інші господарські операції нереальними, керуючись листами та методичними рекомендаціями, видані ними самим ж. Як наслідок, існує парадоксальна ситуація, платник податків притягується до відповідальності за правопорушення, які не визначенні жодним нормативно-правовим актом, що порушує принцип правової визначеності податкового законодавства та призводить до порушення прав та законних інтересів добросовісних платників податків.

Метою роботи є виявити проблеми визнання контролюючими органами господарських операцій нереальними (фіктивними).

Завданням роботи є дослідити поняття та ознаки нереальних господарських операцій, визначити критерії визнання господарських операцій нереальними, виявити проблемні питання доказування «нереальності» господарських операцій, проаналізувати судові доктрини щодо доведення наявності/відсутності ознак фіктивності в господарських операціях, виявити основні недоліки механізму визнання господарських операцій нереальними.

Методологічною основою проведеного дослідження стали загальні методи наукового пізнання, а також такі, що застосовуються в юридичній науці: методи аналізу і синтезу, формально-логічний, системний, порівняльно-правовий, статистичний тощо.

Робота складається зі вступу, 2 розділів, 4 підрозділів, висновків та використаних джерел. Загальний обсяг роботи складає 30 сторінок, список використаних джерел становить 32 найменування і розміщений на 4 сторінках.