

НЕРЕАЛЬНІ ГОСПОДАРСЬКІ ОПЕРАЦІЇ



*Лектор: Єфімов Олександр
Миколайович,
доцент, кандидат юридичних наук
(доктор філософії права), доцент
кафедри приватного права Київського
національного економічного
університету імені Вадима Гетьмана,
член Науково-консультативної Ради
Верховного Суду*



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ПРОГРАМА ВЕБІНАРУ

1. Нереальні господарські операції: історія та суть питання. Податкові ризики.
2. Ознаки (критерії) нереальних операцій:
 - відсутність ділової мети;
 - неможливість здійснення операції (недостатня матеріально-технічна база, недостатність трудових ресурсів, часу на виконання тощо);
 - ризиковий контрагент;
 - помилки в первинних документах, їх відсутність, логічні нестиковки, формальність заповнення, зокрема розкриття суті (змісту) операції;
 - інше.
3. Методрекомендації від ДПС щодо перевірки операцій на реальність.

ПРОГРАМА ВЕБІНАРУ

4. «Фантастичні» підстави для нереальності операції від податківців: не подано ф. 20-ОПП; немає відповідного КВЕД у контрагента; за інформацією МВС камери не зафіксували рух авто з відповідними номерними знаками; контрагент ризиковий у поточному періоді = всі операції з ним до цього є нереальними тощо.

5. Порядок установлення нереальності операцій. Чи можуть податківці під час перевірки без рішення суду визнати операцію нереальною? Достатньо підозри чи мають бути докази?

6. Судовий захист та судова практика. Чи діє презумпція добросовісності платника та чи можна до неї апелювати? Які аргументи допомагають довести реальність операції?

7. Висновки та рекомендації. Як мінімізувати ризики визнання операції нереальною (превентивні заходи). Що допоможе відстояти реальність операції у стінах суду.

НЕРЕАЛЬНІ ГОСПОДАРСЬКІ ОПЕРАЦІЇ: ІСТОРІЯ ТА СУТЬ ПИТАННЯ

П.140.2. ст.140. Податкового кодексу України у редакції, що була чинною до 1 липня 2012 року: платник податку - продавець та платник податку - покупець повинні здійснити перерахунок доходів або витрат (балансової вартості основних засобів), зокрема, «у звітному періоді (періодах), в якому витрати та доходи (балансова вартість основних засобів) за правочином, визнаним недійсним, були враховані в обліку сторони правочину - у разі визнання

правочину судом недійсним як такого, що порушує публічний порядок, є фіктивним».

Починаючи з 1 липня 2012 року перерахунок доходів та витрат (балансової вартості основних засобів) повинен проводитися сторонами договору у звітному періоді (періодах), в

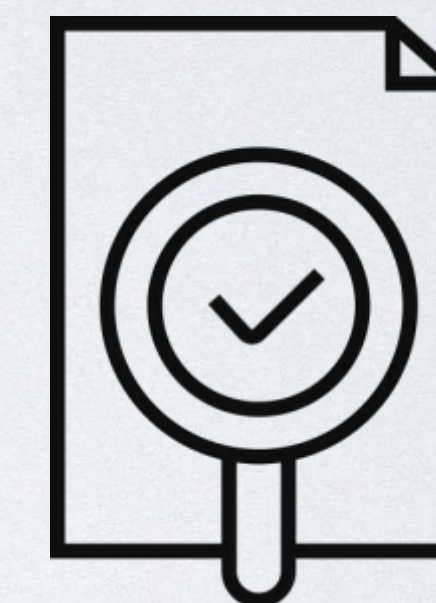
якому витрати та доходи (балансова вартість основних засобів) за правочином, визнаним недійсним, були враховані в обліку сторони правочину, у разі визнання судом правочину недійсним з будь-яких підстав.

Лист ДФС України №285/2/99-99-10-04-02-10 від 11.09.2014: «органи фіскальної служби під час проведення перевірок наразі виходять з того, що дотримання або недотримання учасниками господарської операції вимог цивільного законодавства, зокрема, щодо умов дійсності/недійсності господарських зобов'язань (правочинів), без наявності відповідних судових рішень, не має безпосереднього впливу на результати податкового обліку.

Вирішальне значення для даних податкового обліку має існування факту господарської операції та її дійсний економічний зміст, зокрема, наявність ділової мети у вчинюваних операціях.

Враховуючи викладене, органами фіскальної служби під час здійснення контрольно-перевірочних заходів досліджується реальність здійснення господарських операцій і у разі виявлення певних порушень притягнення платників податків до відповідальності здійснюється з

урахуванням положень податкового законодавства».



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Резюме від ДФС

РЕЗЮМЕ від ДФС:

1. п.140.2. ПКУ податківці застосовуватимуть лише у тому разі, коли хтось (не вони і не за їхньої ініціативи) визнає договір недійсним.
2. Досліджувати вони мають реальність здійснення операції, тобто факт її здійснення, економічний зміст та ділову мету.
3. Формально вони не будуть «закріплювати» свої висновки про нереальність операцій шляхом звернення до суду із позовом про визнання недійсним договору. Воно просто вказуватимуть в актах перевірки на те, що операція, на їх думку, не є реальною. А спір щодо такого твердження автоматично переноситиметься до адміністративного суду (у разі якщо платник податків з таким баченням перевіряючих не погодиться).

НПА

Нормативно-правові акти щодо нереальних операцій

- Податковий кодекс України;
- ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ ЛИСТ від 16.05.2016 № 16872/7/99-99-14-02-02-17 «Про фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій».

Додаток до листа ДФС МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ з фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій з товарами;

- РЕКОМЕНДОВАНИЙ ПОРЯДОК взаємодії підрозділів ДФС при комплексному відпрацюванні податкових ризиків з податку на додану вартість, затверджений Наказом Державної фіскальної служби України від 28.07.2015 № 543
- Регламент опрацювання податкових декларацій з ПДВ, за якими задекларовано від’ємне значення та/або бюджетне відшкодування ПДВ, затвердженого наказом ДПС від 19.06.2012 р. № 522;
- Методичні рекомендації щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку фізичної особи - підприємця, затверджені наказом Міндоходів від 14.06.2013 р. № 165;
- Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2015 № 727, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26 жовтня 2015 р. за № 1300/27745



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ОЗНАКИ (КРИТЕРІЇ) НЕРЕАЛЬНИХ ОПЕРАЦІЙ

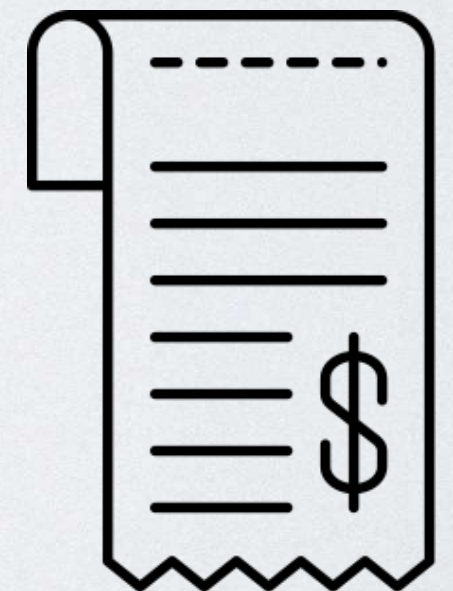
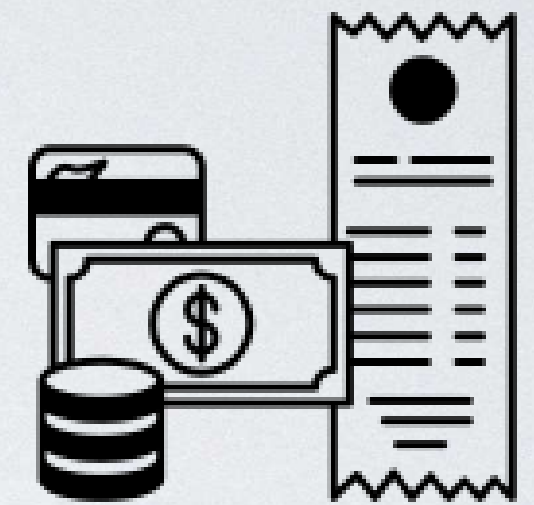
1. Формування під час контрольних дій доказової бази щодо документально оформлених нереальних господарських операцій передбачає з'ясування комплексу наступних фактів:

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

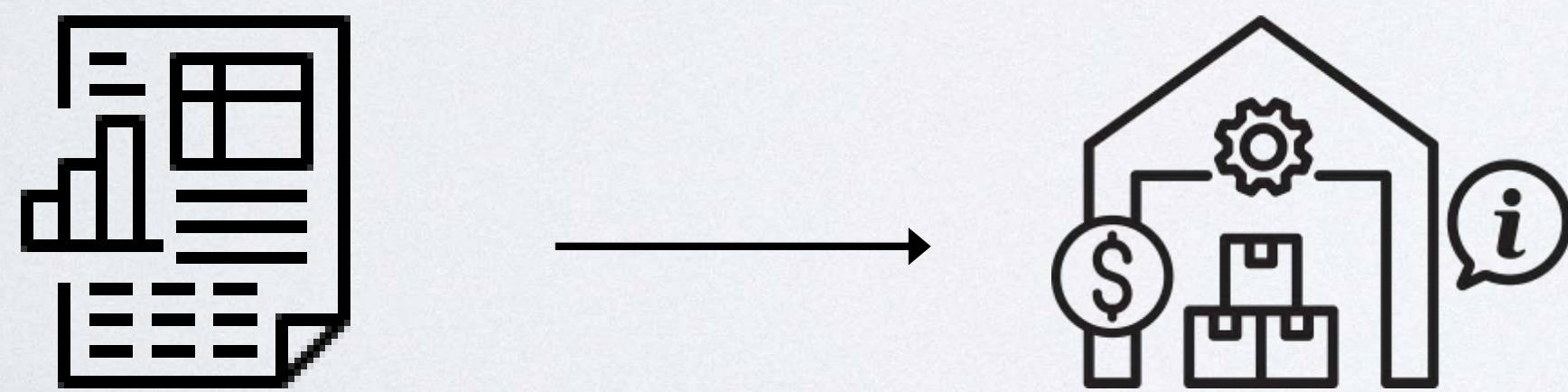
виробництва, яка доказується щодо СГ ланцюга (з урахуванням їх місця у ланцюгу) тим, що:

- відсутність факту реального одержання (купівлі) СГ_1 відповідної кількості ідентифікованого товару від інших СГ або внаслідок власного задекларованого виробництва у досліджуваному та попередніх звітних періодах, засвідчує недійсність (неможливість) формування ним відповідного активу та доказує фіктивність введення в обіг ідентифікованого товару та нереальність здійснення СГ_1 первинного постачання (продажу) першому в ланцюгу СГ_2;

- нереальність первинного постачання (продажу), а також відсутність підтвердження факту реального одержання (купівлі) кожним із СГ_2 відповідного обсягу ідентифікованого товару від інших (не задіяних у ланцюгу) продавців або внаслідок власного задекларованого виробництва у досліджуваному та попередніх звітних періодах доказує нереальність одержання (купівлі) саме цього ідентифікованого товару (засвідчує недійсність (неможливість) формування у кожного з цих СГ відповідного активу), а відтак його наступного постачання (продажу) кожним СГ_2 по всьому ланцюгу його документально оформленого нереального руху, включно до СГ_K;

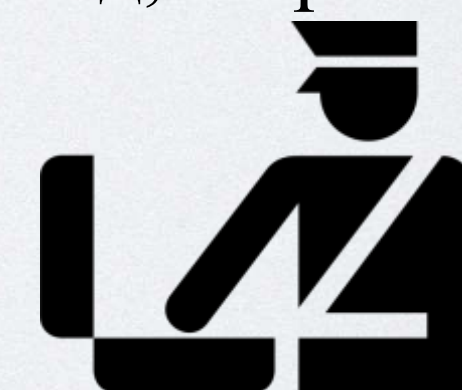
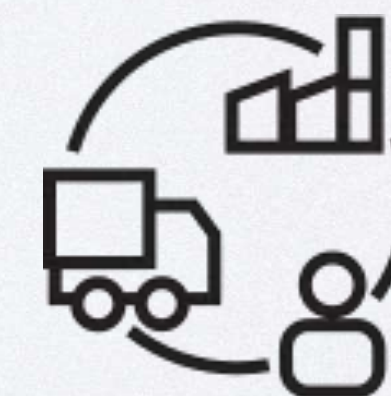


- нереальність одержання (купівлі) СГ_К у останнього в ланцюгу СГ_2, а також відсутність підтвердження факту реального одержання (купівлі) СГ_К відповідного обсягу ідентифікованого товару від інших (не задіяних у ланцюгу) продавців або внаслідок власного задекларованого виробництва у досліджуваному та попередніх звітних періодах, доказує нереальність одержання (купівлі) саме цього ідентифікованого товару (засвідчує недійсність (неможливість) формування цим СГ відповідного активу), а відтак його наступного постачання (продажу) СГ_К на користь «покупця»;
- нереальність здійснення СГ_К постачання (продажу) на користь «покупця» відповідної кількості ідентифікованого товару доказує нереальність одержання (купівлі) «покупцем» цього ж товару саме у СГ_К (засвідчує недійсність (неможливість) формування «покупцем» відповідного активу при здійсненні взаємовідносин із СГ К).



Довідково:

«покупцем», яким документально оформлено одержання (купівлю) товару за нереальною господарською операцією, може здійснюватися послідовна реалізація кінцевому споживачу (в т. ч. у роздрібній торгівлі чи на експорт) нібито цього ж (такого ж найменування і відповідної кількості) товару. Проте, фактично «покупцем» здійснюється реалізація товару невідомого походження (ймовірно, одержаного від його необлікованого виробництва або внаслідок порушення митних правил), введеного ним в обіг завдяки оформленню «продавцями» недостовірних документів; для створення видимості реальності здійснення господарської операції з одержання (купівлі) покупцем», зокрема експортером, товару від СГ_К можуть пред'являтися до перевірки документи щодо підтвердження відповідності (декларації про відповідність, паспорти якості, сертифікати відповідності тощо), які видавалися СГ - не учаснику ланцюга нереальної постачання (продажу) ідентифікованого товару або СГ ланцюга, який про результати відповідної виробничої діяльності не звітує. Це свідчить про ймовірне існування необлікованого виробництва продукції (наприклад, харчових продуктів чи ПММ).



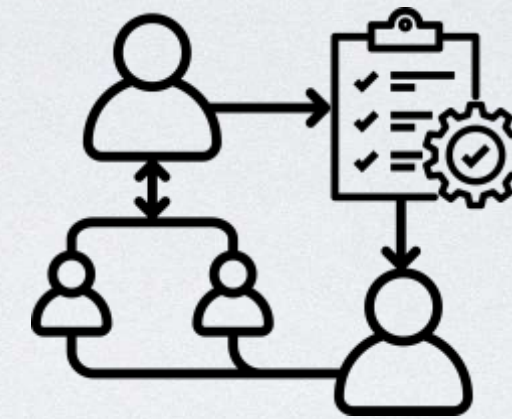
1.2. Нездійснення та/або неможливість здійснення «продавцями» господарської діяльності (у визначенні пп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПКУ) та відповідної нереальної господарської операції, що доказується відносно відповідного «продавця» (групи «продавців» у ланцюгу):



1) 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;



2) неподанням контролюючому органу податкової звітності при реєстрації податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних;



3) документально підтвердженим фактом неправомірної реєстрації податкових накладних щодо нереальної поставки (продажу) в ЄРПН внаслідок несанкціонованого втручання в систему електронного адміністрування податку на додану вартість (переважно стосується СГ_1 або передуючого йому вигодотворюючого суб'єкта («податкової ями»), який таким чином оформлює нереальне постачання (продаж) різноманітних товарів та послуг);



4) викривленням показників податкової звітності з ПДВ через недостовірне їх визначення, зокрема, суми від'ємного значення, що включається до складу податкового кредиту (переважно стосується СГ_1 або передуючого йому вигодотворюючого суб'єкта («податкової ями»), який таким чином оформлює нереальне постачання (продаж) різноманітних товарів та послуг);





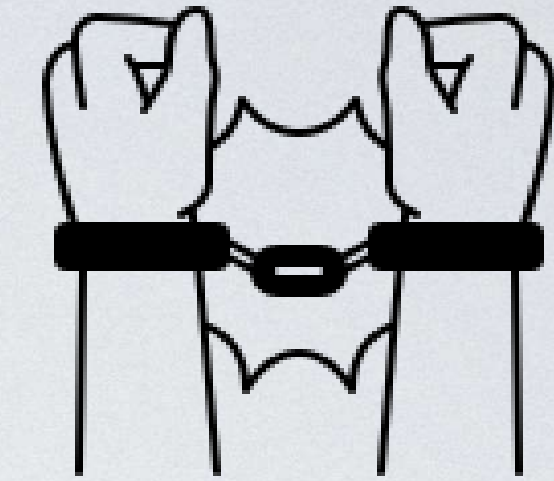
5) відсутністю платника податків за місцезнаходженням і неповідомленням контролюючого органу про його зміну. Відсутністю у «продавця» (за даними форми № 20-ОПП (або неподання повідомлення за цією формою), ЄРПН, Державного реєстру речових прав на нерухоме майно) об'єктів оподаткування у власності або оренді за місцезнаходженням такого платника податків;



6) відсутністю матеріально-технічної і технологічної можливості здійснення виробництва, перевезення (навантаження, розвантаження), тимчасового зберігання відповідних обсягів товару (його фізичного руху) в обмежені проміжки часу тощо та відсутністю даних, що підтверджували б придбання послуг з транспортування;



7) незначною кількістю (зокрема, директор і головний бухгалтер в одній особі) працівників;



8) наявністю ознак фіктивності, визначених у ст. 55 1 Господарського кодексу України, наявністю кримінального провадження або вироків суду за ст. 205 Кримінального кодексу України;



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

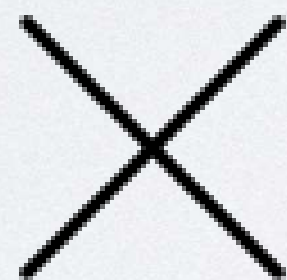


uteka.ua



uteka.ua

Довідково: при з’ясуванні неможливості виконання операції з одержання (купівлі) та постачання (продажу) товарів наявним трудовим ресурсом слід враховувати специфіку конкретної операції, яка характеризується, наприклад, своєрідними фізичними властивостями товарів, операції з якими потребують значного обсягу трудовитрат, особистої участі персоналу та не співвідносні з наявним трудовим ресурсом для поставки товару; необхідністю наявності спеціальних знань (фаху) працівників, високого рівня їх оплати праці тощо. При цьому, враховуються умови договору, які стосуються поставки товару, а також те, що відповідні послуги з поставки товарів із залученням сторонніх осіб за даними ЄРПН не придбавалися.



9) відмовою посадових або службових осіб платника податків у допуску до проведення перевірки;

Довідково: при з’ясуванні неможливості виконання операції з постачання (продажу) товарів з використанням наявних на балансі основних засобів враховується зміст і технологічна специфіка конкретної операції (необхідність зберігання, перевезення (навантаження, розвантаження) або виробництва товару, його фізичні і хімічні властивості), яка передбачає наявність основних засобів, необхідних для такої операції, наприклад, земельних ділянок, складських приміщень, необхідних виробничих потужностей та/або транспорту, зокрема, вантажного та іншого спеціального призначення, обсяги фізичного руху товару в обмежені проміжки часу. При цьому враховуються умови договору, які стосуються поставки товару, а також те, що відповідні сторонні послуги з експлуатації основних засобів за даними ЄРПН не придбавалися.



10) іншою інформацією, яка свідчить, що «продавець» не здійснює господарської діяльності та функціонує лише для формування неправомірної податкової вигоди у покупців».

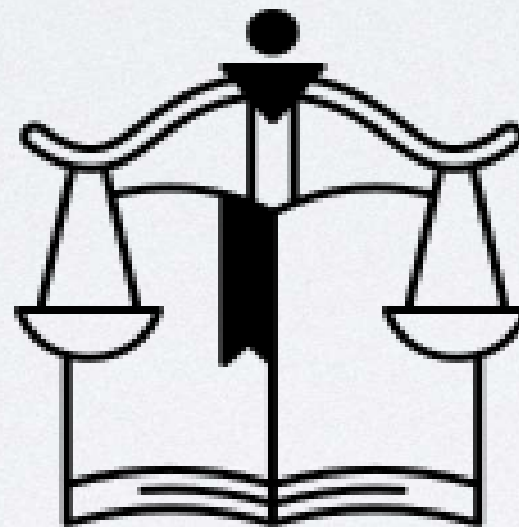


1.3. НЕГАТИВНА ІНФОРМАЦІЯ ЩОДО ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ НЕРЕАЛЬНОЇ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ:

1) наявність 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;



2) неукладення договору в письмовій формі всупереч нормам ст. 208 Цивільного кодексу України;



3) відсутність договору, первинних або інших документів (не підтвердження документами даних податкової звітності чи незабезпечення збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку);



4) відсутність обов'язкових реквізитів у первинних документах всупереч нормам частини другої ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та п. 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88, зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 05.06.95 за № 168/704;

5) доведений експертизою факт не підписання первинного документу особою, що вказана в його реквізитах; відсутність повноважень на підписання документа; невідповідність фактичних обставин оформлення договору або підписання первинного чи іншого документа зазначеним у них даним (зокрема, щодо місця складання, можливості підписанта знаходитися в місці підписання на вказану дату тощо).



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



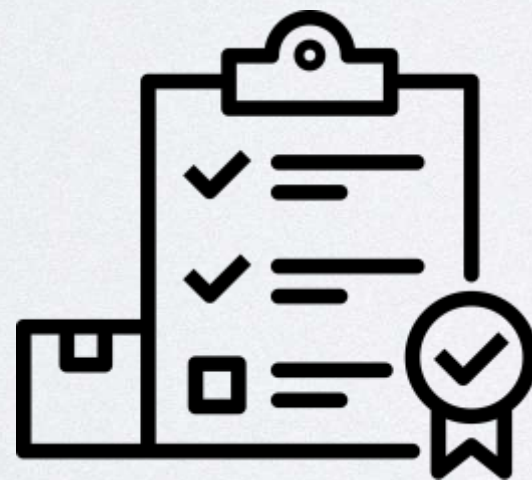
uteka.ua



uteka.ua

1.4. 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.

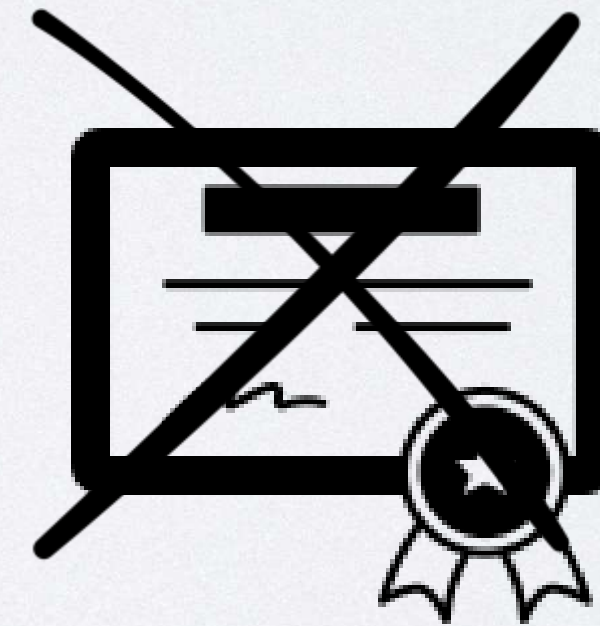
Ч.2. ст. 662 Цивільного кодексу України: продавець повинен одночасно з товаром передати покупцеві документи (технічний паспорт, сертифікат якості тощо), що стосуються товару та підлягають переданню разом із товаром відповідно до договору; перелік продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні, затверджено наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 01.02.2005 № 28, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 04.05.2005 за № 466/10746;



1.5. 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.

1.6. Участь СГ ланцюга (їх посадових чи службових осіб) у налагодженні **необлікованого виробництва товарів або допущення порушень митних правил** при їх імпорті (експорті).

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



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ПОРЯДОК ВСТАНОВЛЕННЯ НЕРЕАЛЬНОСТІ ОПЕРАЦІЙ

Акт документальної перевірки СГ ланцюга складається з дотриманням Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків - юридичними особами та їх відокремленими підрозділами та в частині висвітлення результатів дослідження нереальних господарських операцій містить у наведеній послідовності:

1. Опис документального оформлення перевіреною СГ ланцюга нереальної господарської операції.
2. Сукупність доказів щодо нереальності господарської операції.
3. Висновок щодо відсутності в дійсності операції, яка є предметом відповідного правочину, неправомірності (безпідставності) документального оформлення нереальної господарської операції при складанні первинних документів та їх відображенні в регістрах бухгалтерського обліку і фінансовій звітності.
4. Висновок щодо порушення норм податкового законодавства.

Акт перевірки може містити посилання лише на нормативно-правові акти (кодекси, закони, постанови Кабінету Міністрів України, зареєстровані в Міністерстві юстиції України накази органів державної влади).

Неприпустимо здійснювати посилання на внутрішні (методичні, оглядові, рекомендаційні тощо) документи ДПА, ДПС, Міндоходів іДФС, листи судів тощо, які можуть використовуватися лише як інструментарій для формування доказової бази. Факти порушень викладаються стисло і без цитування загальних положень нормативно-правових актів, натомість зазначаються лише конкретні їх норми, які порушено.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



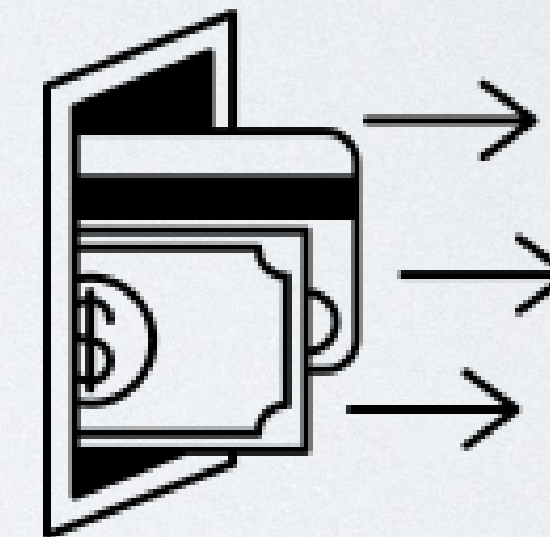
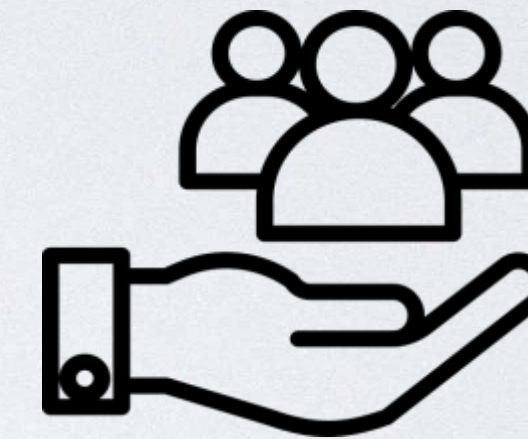
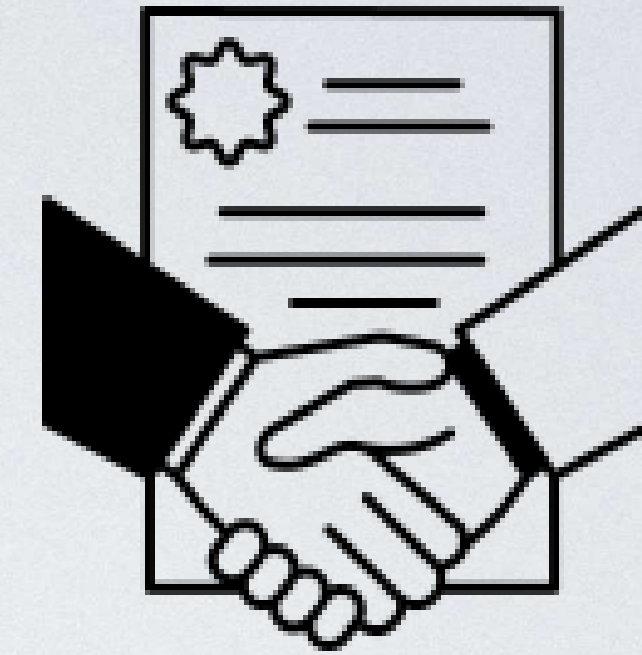
uteka.ua



uteka.ua

Опис документального оформлення перевіреним СГ ланцюга нереальної господарської операції здійснюється окремо по кожному договору в розрізі нереального постачання (продажу)/нереального одержання (купівлі). При цьому зазначається:

1. Інформація про договір із вказанням найменування, номера і дати договору, яким засвідчено намір виконання операції, назв підприємств, від імені яких складено договір (із зазначенням коду ЄДРПОУ контрагента), посад та даних, що дають змогу ідентифікувати осіб, які підписали договір, а також істотних умов договору: предмету договору (номенклатури і кількості поставки); ціни договору; прав і обов'язків кожної сторони договору; строку договору, в тому числі строків поставки і оплати; порядку поставки товару; специфікації, інших додатків до договору; умов підтвердження відповідності товару; інших умов договору, наприклад щодо гарантійного (постгарантійного, сервісного) обслуговування, які мають суттєве значення для висновків щодо ненастання реальних правових наслідків, що обумовлені цим правочином, та нереальності оформлених господарських операцій з придбання товарів;



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



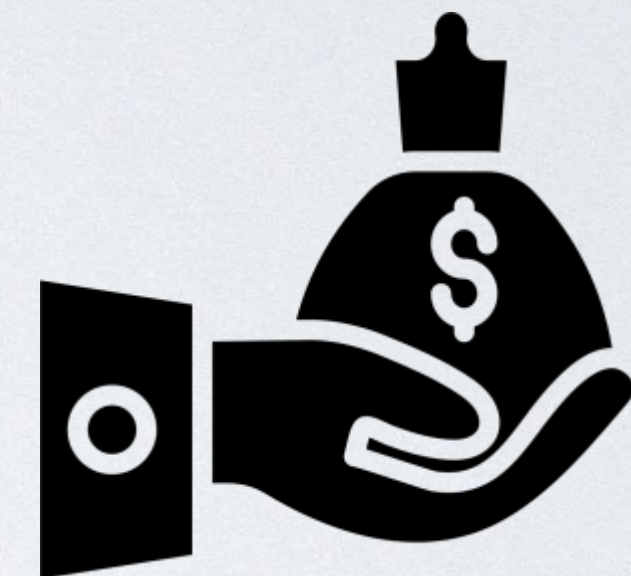
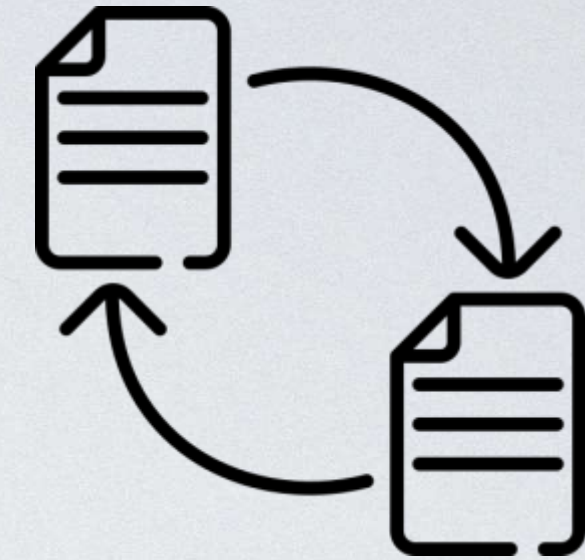
uteka.ua

2. Інформація про відображення операції в оформлених на виконання відповідного договору первинних документах щодо постачання (продажу) / одержання(купівлі) товару, його транспортування, в документах щодо обліку руху активів всередині підприємства, інших облікових документах вузькогалузевого характеру, що відповідно до нормативних актів застосовуються в окремій сфері діяльності, а також в первинних документах щодо розрахунків за товар, із вказанням наявних реквізитів відповідних документів.

1) назви документа, дати, номера і місця його складання, назв платників податків, від імені яких складено документ (із зазначенням коду ЄДРПОУ контрагента), та посад і даних, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у документальному оформленні операції, в тому числі щодо їх підписів;

2) змісту операції - її вид (купівля/продаж, транспортування, зберігання, оплата тощо), найменування (номенклатура, асортимент), інші характеристики товару та одиниця виміру;

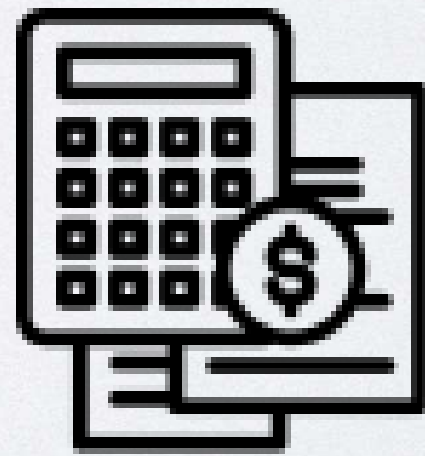
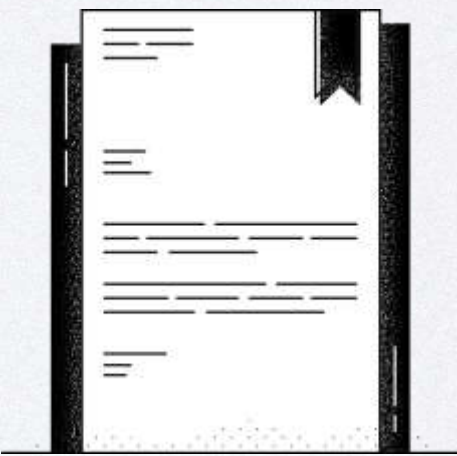
3) обсягу операції - кількість, ціна та загальна вартість або сума перерахування коштів без урахування ПДВ і сума ПДВ.



3. Дані про перенесення інформації з відповідних первинних документів до реєстрів (форм) бухгалтерського обліку із вказанням їх назв, періоду складання, прізвищ і підпису або інших даних, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні, а також суті перенесеної інформації (кореспонденції рахунків).
4. Дані про перенесення інформації з відповідних реєстрів бухгалтерського обліку до фінансової звітності.
5. Інформація про відображення операції в податковій накладній, зареєстрованій у Єдиному реєстрі податкових накладних, із вказанням її наявних реквізитів: дати і порядкового номеру; назв продавця і покупця (із зазначенням індивідуального податкового номера контрагента); номенклатури товару; коду згідно з УКТ ЗЕД; одиниці виміру; кількості; ціни без урахування ПДВ; загальної вартості постачання або суми попередньої оплати без урахування ПДВ; суми ПДВ.
6. Інформація про відображення операції в податковій декларації з податку на додану вартість або уточнюючому розрахунку податкових зобов’язань з податку на додану вартість і додатків із вказанням звітного періоду та фактичного включення даних щодо операції до відповідних показників з конкретизацією сум, кодів рядків, назв колонок, номерів граф тощо.
7. Інформація про відображення операції в Податковій декларації з податку на прибуток підприємств (у разі охоплення контрольними діями операції, дані про яку підлягали включенню до фінансової звітності та Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за відповідний звітний період) із вказанням звітного періоду та фактичного включення даних щодо операції до відповідних показників з конкретизацією сум, кодів рядків тощо.

Довідково: до вищезазначених документів належать:

- первинні документи щодо постачання (продажу) / одержання (купівлі) товарів
- накладні, акти приймання-передачі тощо з урахуванням наявності певних типових форм та галузевої специфіки, а також акти про приймання продукції за кількістю та якістю;
- первинні документи щодо транспортування продукції - з урахуванням наявності типових форм та галузевої специфіки, наприклад, товарно-транспортні накладні, а також документи щодо вантажно-розвантажувальних робіт;
- документи щодо обліку руху активів всередині підприємства, інші облікові документи вузькогалузевого характеру, що відповідно до нормативних актів застосовуються в окремій сфері діяльності, наприклад лімітно-забірні картки; документи згідно з типовими формами первинної облікової документації з обліку основних засобів; документи згідно з типовими формами з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, тощо;



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



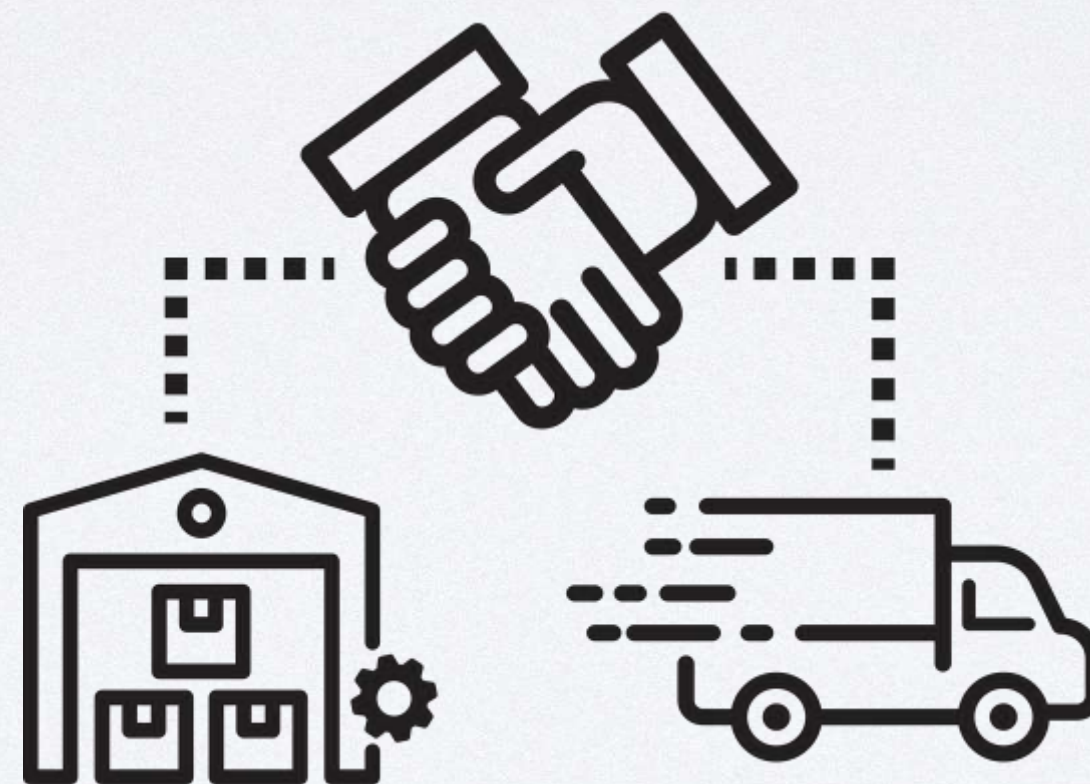
uteka.ua



uteka.ua

Сукупність доказів щодо нереальності господарської операції викладається в акті перевірки послідовно згідно з розділом III Рекомендацій з урахуванням всіх з'ясованих обставин, специфіки нереальних господарських операцій (один ланцюг чи більше, лише купівля чи також послідуєчий продаж тощо) та забезпеченням об'єктивності і сутнісного зв'язку з відповідною документально оформленою господарською операцією нереальність якої доказується.

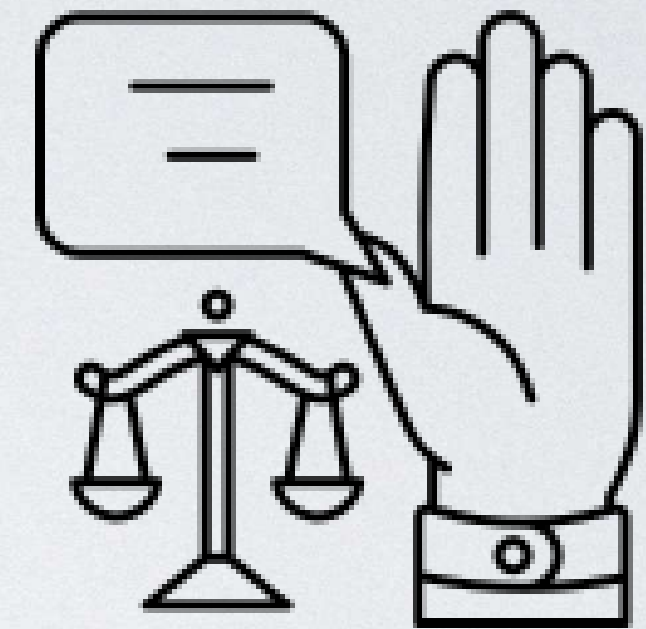
Ключовим в сукупності доказів щодо нереальності господарської операції є доведення неможливості здійснення господарської операції з ідентифікованим товаром у зв'язку із відсутністю факту (джерела) його законного введення в обіг та/або реального задекларованого виробництва (пп. 3.1.1 п. 3.1 цих Рекомендацій).



СУДОВИЙ ЗАХИСТ ТА ПРАКТИКА

У Довідці ВАСУ Про результати вивчення та узагальнення практики застосування адміністративними судами окремих норм Закону України «Про податок на додану вартість» від 15.04.2010 зазначено, що для визнання відсутності реального характеру у операції потрібні наступні ознаки:

- 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 коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів;
- облік для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням права на податковий кредит або бюджетне відшкодування, якщо для даного виду діяльності також потрібне здійснення і облік інших господарських операцій;
- здійснення операцій з товарно-матеріальними цінностями, які не вироблялися або не могли бути вироблені в обсязі, зазначеному платником податку в документах обліку.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

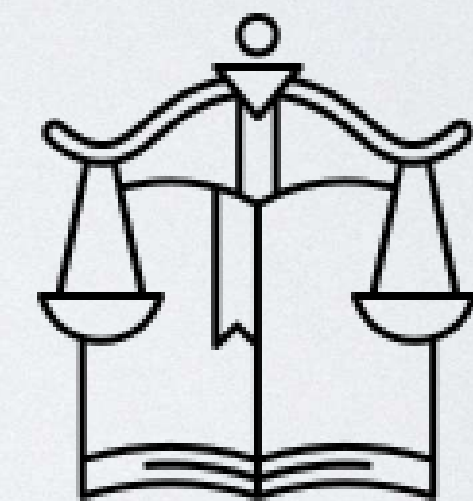
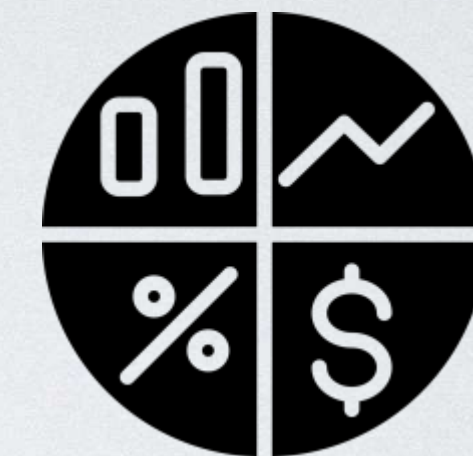


uteka.ua

Розглядаючи податкові спори щодо реальності господарських операцій, суди рухаються за таким алгоритмом:

- встановлення наявності ділової мети операції;
- визначення об'єктивного сенсу проведення операції та порівняння його із задекларованим;
- дослідження добросовісності позивача, у випадку коли його контрагенти за спірною операцією з «дефектами»;
- оцінка дотримання норм податкового законодавства стосовно змісту та наслідків для податкового обліку відповідної операції.

За відсутності законодавчого визначення нереальної господарської операції, в судовій практиці використовується підхід «від протилежного», тобто встановлення фактів відсутності ознак реальної господарської операції. При цьому суди єдині в розумінні, що реальність (фактичне) вчинення господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг) з метою їх використання в своїй господарській діяльності виникає у результаті руху активів, зміни зобов'язань чи власного капіталу платника, відповідності економічному змісту господарських операцій, оформлених належним чином первинними документами (Постанова КАС ВС від 05 жовтня 2022 по справі № 640/12691/19).



Ознаки реальності господарської операції, відсутність яких може стати підставою для прийняття рішення про її нереальний характер:

- Мета здійснення операції («ділова мета»). Кожна господарська операція обов'язково має бути спрямована на отримання позитивного економічного ефекту, як-то приріст (збереження) активів та/або їх вартості, створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому. Враховуючи ризиковий характер підприємницької діяльності та певні об'єктивні причини, економічний ефект може не настати взагалі, однак платник податку повинен надати докази на підтвердження економічної доцільності операції або непереборних обставин, які унеможливили отримання економічного ефекту. Суди окремо наголошують на тому, що економічний ефект господарської операції не може бути спрямовано виключно чи переважно на відшкодування з бюджету податку на додану вартість (Постанова КАС ВС від 21 січня 2020 по справі № 2а-0870/1161/11).
- Визначені законом наслідки господарської операції, тобто рух активів, зміна в зобов'язаннях чи власному капіталі платника податків.



- Підтвердження первинними документами, оформленими належним чином.

Судова практика дотримує і змістовно наповнила такий принцип бухгалтерського обліку, як превалювання сутності над формою. У випадку невідповідності юридичної форми її економічній сутності перевага надається останній. З цим принципом пов'язаний єдиний підхід суду до певних недоліків у первинних документах, згідно з яким лише наявність або відсутність окремих документів, а так само як і деякі помилки в їх оформленні не є підставою для висновків про відсутність господарської операції, якщо з інших даних вбачається, що фактичний рух активів або зміни у власному капіталі чи зобов'язаннях платника податків у зв'язку з його господарською діяльністю мали місце (Постанова КАС ВС від 01 лютого 2023 по справі № 300/1753/21; Постанова КАС ВС від 05 травня 2023 по справі № 1340/5998/18). Це не поширюється на недоліки, які перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції або встановити дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо (Постанова Другого апеляційного адміністративного суду від 17 травня 2023 по справі № 440/12222/21).



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



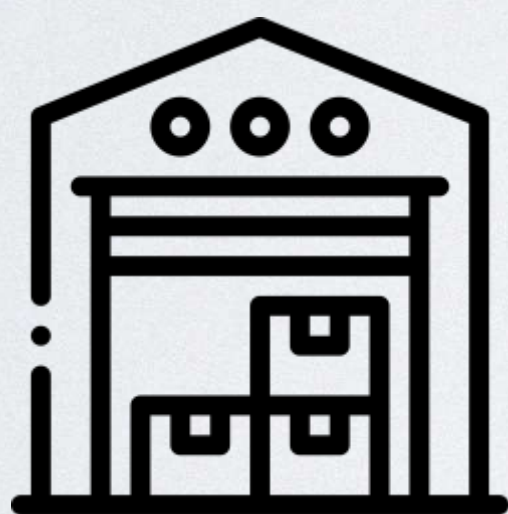
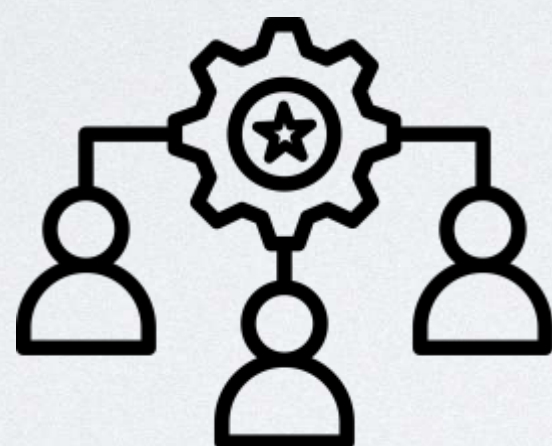
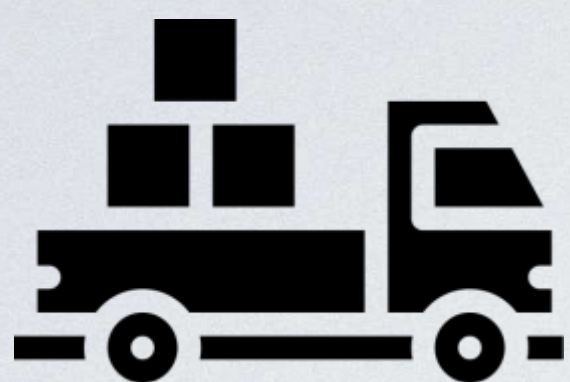
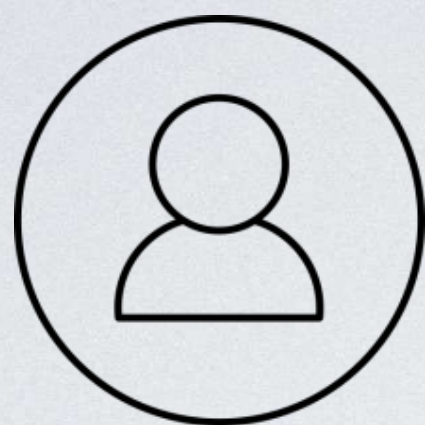
uteka.ua



uteka.ua



- Можливість здійснення операції. На реальність господарської операції вказує наявність у суб'єкта господарювання економічних можливостей та/або юридичних підстав для здійснення відповідної господарської операції. Так, на нереальність господарської операції можуть вказувати підтверджені доказами доводи контролюючого органу щодо неможливості реального здійснення 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; відсутності необхідних умов для досягнення результатів відповідної господарської діяльності у зв'язку з відсутністю управлінського або технічного персоналу, основних фондів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів; ведення обліку для цілей оподаткування тільки тих господарських операцій, які безпосередньо пов'язані з виникненням податкової вигоди, якщо для цього виду діяльності також потрібне здійснення й облік інших господарських операцій; здійснення операцій з товаром, що не вироблявся або не міг бути вироблений в обсязі, зазначеному платником податків у документах обліку; відсутності документів обліку (Постанова КАС ВС від 05 травня 2023 по справі № 1340/5998/18).



- Господарська та податкова правосуб'єктність контрагентів платника податків, поведінка контрагентів платника податків.

Оцінка контрагентів здійснюється за такими показниками, як: наявність у контрагента основних фондів, у тому числі виробничо-складських приміщень, транспортних засобів, іншого майна, трудових ресурсів тощо. У разі їх відсутності або недостатності податкові органи доходять висновку про відсутність можливості фактичного здійснення задекларованих господарських операцій (Постанова КАС ВС від 12 жовтня 2022?по справі № 520/2388/2020).

До недоліків господарської та податкової компетенції контрагента належать відсутність суб'єкта господарювання за місцем реєстрації, анульоване свідоцтво платника ПДВ, заперечення директора контрагента, допитаного як свідка у межах кримінального провадження, своєї причетності до фінансово-господарської діяльності підприємства, зокрема й підписання будь-яких первинних документів, наявність вироку щодо директора та засновника. Вказані недоліки сукупно з вищеперерахованими показниками оцінки податкові органи розглядають ознаками фіктивного підприємництва контрагента (Постанова КАС ВС від 19 червня 2023 по справі № 810/1577/17).



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



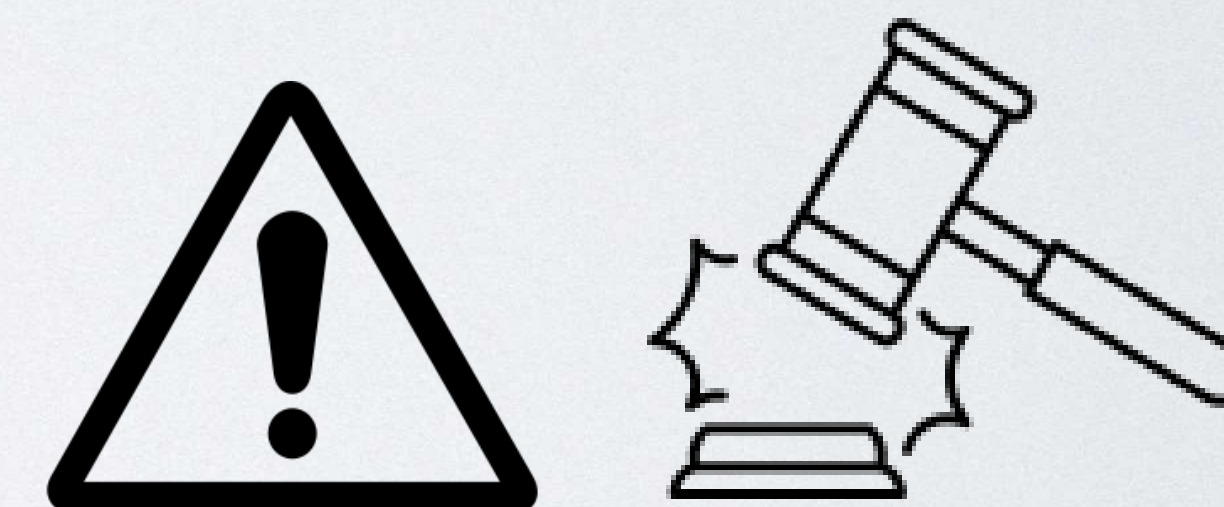
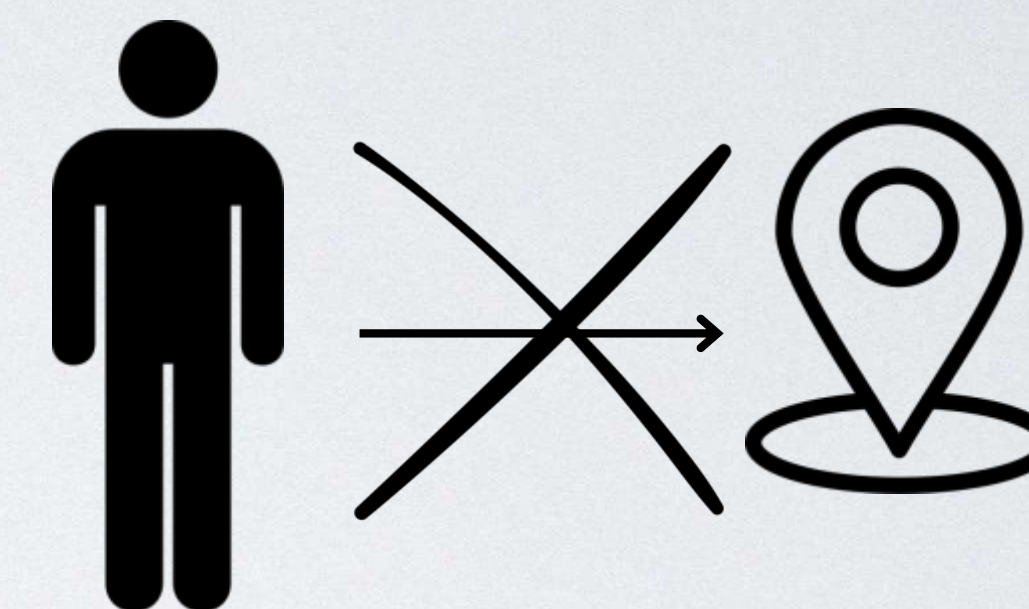
uteka.ua



uteka.ua

Суд, надаючи оцінку вищенаведеним аргументам податкових органів, стає переважно на сторону платника податків і вказує, що податкове законодавство не ставить право останнього та/або достовірність даних його податкового обліку в залежність від:

- відсутності у контрагентів основних фондів, іншого майна, кваліфікованого персоналу чи його достатньої кількості;
- відсутності контрагента за зареєстрованим місцезнаходженням на момент звірки тощо;
- дій (бездіяльності) його контрагентів з дотримання ними податкової дисципліни та правильності ведення податкового або бухгалтерського обліку;
- порушення певним постачальником товару (робіт, послуг) у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства чи правил ведення господарської діяльності.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

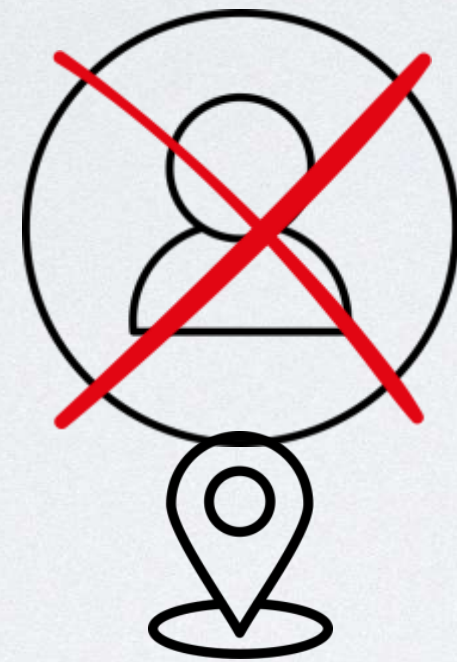


uteka.ua

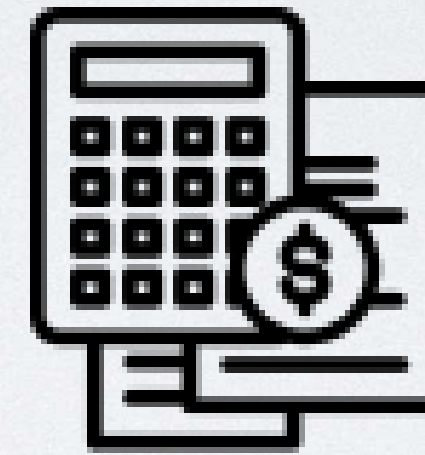
Суд, надаючи оцінку вищенаведеним аргументам податкових органів, стає переважно на сторону платника податків і вказує, що податкове законодавство не ставить право останнього та/або достовірність даних його податкового обліку в залежність від:



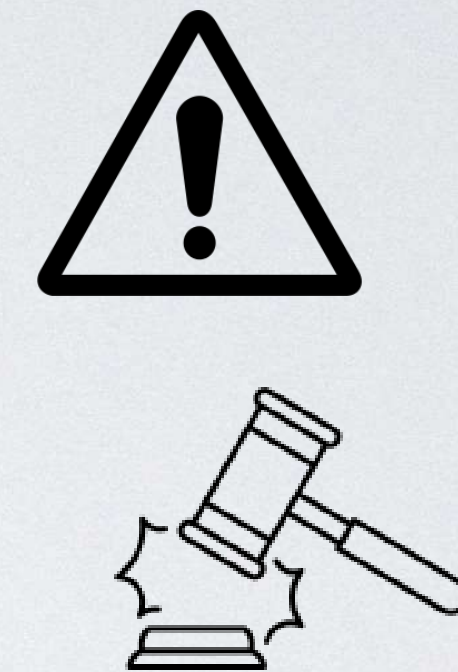
відсутності у контрагентів основних фондів, іншого майна, кваліфікованого персоналу чи його достатньої кількості;



відсутності контрагента за зареєстрованим місцезнаходженням на момент звірки тощо;



дій (бездіяльності) його контрагентів з дотримання ними податкової дисципліни та правильності ведення податкового або бухгалтерського обліку;



порушення певним постачальником товару (робіт, послуг) у ланцюгу постачання вимог податкового законодавства чи правил ведення господарської діяльності.

Платник податків не повинен зазнавати негативних наслідків, зокрема у вигляді позбавлення права на формування податкового кредиту лише за можливу неправомірну діяльність контрагента.

Оцінка ознак фіктивності підприємництва здійснюється судом на основі правової позиції, сформованої Великою Палатою Верховного Суду в Постанові від 07 липня 2022 по справі № 160/3364/19:

- суб'єкт господарювання з ознаками фіктивності є правосуб'єктом, незважаючи на дефекти при його створенні чи мету діяльності;
- платник податків не може бути обмежений у використанні первинного документа для цілей податкового обліку в тому разі, якщо безпосередньо він не вносив до такого документа неправдиві (недостовірні) відомості. Всі негативні наслідки, пов'язані з недостовірністю даних, зазначених у первинному документі, мають покладатися виключно на ту особу, яка їх внесла.



Постанова КАС ВС від 19 червня 2023 по справі № 810/1577/17:

- одне лише невиконання контрагентом платника податків своїх податкових обов'язків, відсутність його за місцезнаходженням не є безумовним свідченням відсутності ділової мети та/або обізнаності платника податків із протиправним характером діяльності його контрагентів та відповідно недостовірності задекларованих даних податкового обліку платника податків;
- якщо для підтвердження даних свого податкового обліку добросовісний платник податків скористався документом, в який іншою особою внесені відомості щодо учасника господарської операції, що має дефекти правового статусу, то платник податку не може зазнавати жодних негативних наслідків за умови підтвердження інших обставин, вказаних в первинному документі, зокрема руху відповідних активів. При цьому має враховуватися реальна можливість платника податків пересвідчитися у тому, чи були достовірними відомості, що внесені до первинного документа його контрагентом.

Постанова від 07.07.2022 по справі № 160/3364/19: вирок щодо посадової особи контрагента не може створювати преюдицію для адміністративного суду, якщо тільки суд кримінальної юрисдикції не встановив конкретні обставини щодо дій чи бездіяльності платника податків. Вирок може слугувати підтвердженням нереальності операцій між платником податку та його контрагентом, тільки якщо він містить посилення саме на ці операції.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

Постанова КАС ВС від 05 жовтня 2022 по справі № 640/12691/19: визнання вироком суду у кримінальному провадженні підприємства фіктивним не обов'язково означає, що всі його операції з усіма контрагентами були фіктивними за весь період його діяльності.

Принцип індивідуальної відповідальності платника податку означає, що в разі порушення контрагентом податкового законодавства чи правил ведення господарської діяльності відповідальність та негативні наслідки мають настати саме для цього суб'єкта господарювання. Допущення контрагентом відповідних порушень не впливають на формування витрат для цілей оподаткування податком на прибуток та податкового кредиту з податку на додану вартість за умови добросовісності платника податків.



ПІДСУМОК: НАДАЮЧИ ОЦІНКУ ДОВОДАМ ЩОДО НЕРЕАЛЬНОСТІ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ СУД:

▶ дотримується офіційного визначення останньої як дії або події, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства;

▶ встановлює наявність мети здійснення операції, виходячи з того, що зменшення податкового навантаження або отримання податкових вигод не може бути єдиною діловою метою здійснення суб'єктом господарювання господарської операції, а її вторинним (похідним) результатом;

▶ оцінює надані сторонами докази, виходячи з добросовісності платника податків та керуючись принципом превалювання сутності над формою та принципом індивідуальної відповідальності платника податку;

◀ оцінює не окремі факти, а всю сукупність обставин, які можуть свідчити на користь висновку про реальність або неможливість фактичного здійснення господарської операції.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



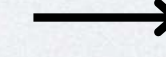
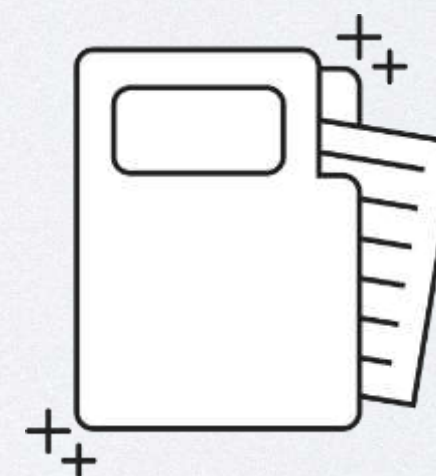
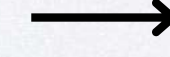
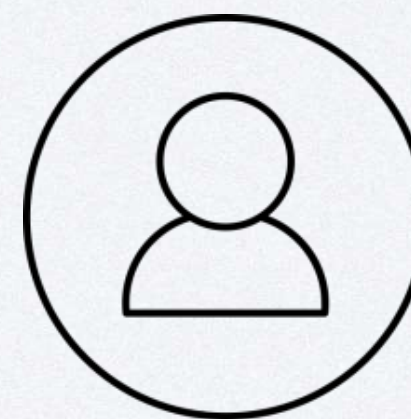
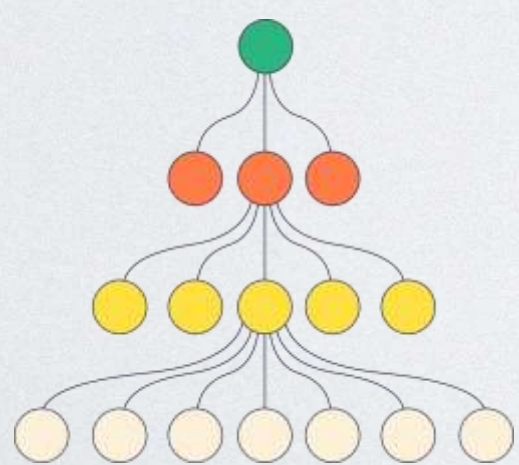
uteka.ua



uteka.ua

РЕКОМЕНДАЦІЇ

1. Слід обов'язково враховувати алгоритм дії контролюючих органів щодо встановлення факту нереальності.
2. Правильно і повно здійснювати оформлення договорів та первинних документів.
3. Правильно і повно відображати операції в аналітичному обліку та звітності.
4. Відслідковувати та аналізувати господарську та податкову правосуб'єктність контрагентів.
5. Формувати доказову базу для суду.
6. Використовувати «допоміжні» механізми (преюдиції тощо): згідно із ст.72 КАСУ обставини, встановлені судовим рішенням в адміністративній, цивільній або господарській справі, що набрало законної сили, не доказуються при розгляді інших справ, у яких беруть участь ті самі особи або особа, щодо якої встановлено ці обставини.



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

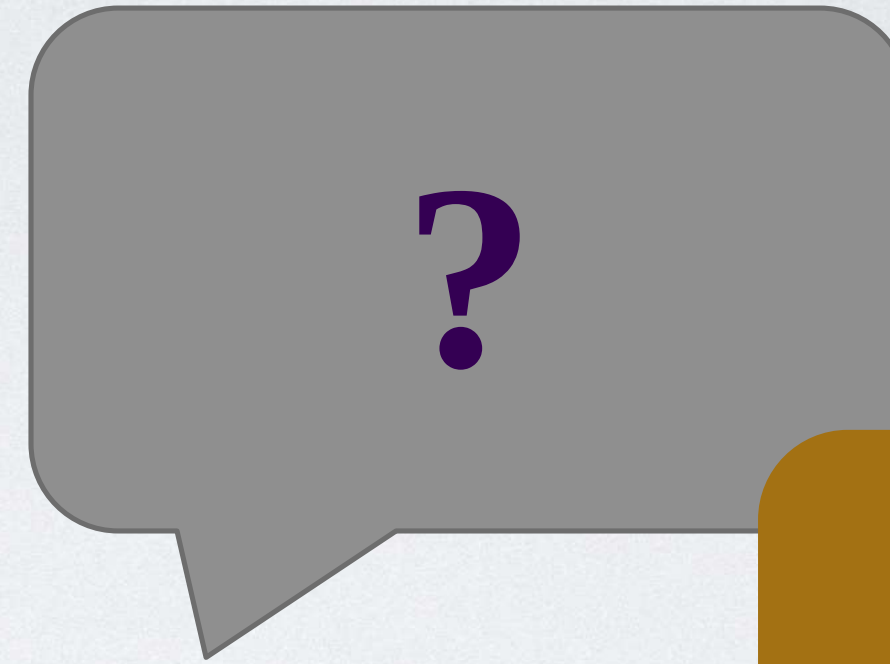


uteka.ua



uteka.ua

ВАШІ ЗАПИТАННЯ



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua

ДЯКУЄМО ЗА
УВАГУ!



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua



uteka.ua