

# РЕАЛЬНІ/НЕРЕАЛЬНІ ОПЕРАЦІЇ ГОТУЙМОСЯ ВІДСТОЮВАТИ

Ірина Дмитерко,  
заступник головного редактора



Суб'єкти господарювання, на жаль, не захищені гарантовано від того, що певний контрагент може мати дефекти правового статусу (відсутність матеріальних та трудових ресурсів, фігурування його посадових осіб у кримінальних провадженнях та встановлення у них ознак фіктивності тощо). Так, можливі ситуації, коли на момент укладання господарського договору контрагента перевірили, але під час дії договору з різних причин стан контрагента змінюється. При цьому добросовісний суб'єкт господарювання наражається на небезпеку значних податкових донарахувань.

Тривалий час Верховний Суд України доходив таких висновків:

– що статус фіктивного підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю навіть за формального підтвердження її первинними документами;

– що первинні документи, які стали підставою для формування податкового кредиту та виписані контрагентом, фіктивність господарської діяльності якого встановлена вироком суду, не можуть вважатися належно оформленими звітними документами, що посвідчують факт придбання товарів, робіт чи послуг.

Згодом новостворений Верховний Суд поступово відходив від такої позиції. Розглядаючи аналогічні справи, він зазначав, що **суди повинні перевіряти доведеність кожного податкового правопорушення і здійснювати комплексне дослідження усіх складових господарської операції, з врахуванням обставин**, встановлених у вироках, які набрали законної сили. А не автоматично вважати господарські операції нереальними у зв'язку із самим фактом наявності вироку щодо контрагентів платника податку.

На сьогодні Верховний Суд, вирішуючи аналогічну справу, застосував новий підхід. **Фактично він розширив відповідальність платника податків щодо попередньої перевірки контрагента**. Далі проаналізуємо аргументи суду в такій справі.

## СУТЬ СПРАВИ

Товариство (далі – Позивач) звернулось до суду з позовом до Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві (далі – Відповідач), в якому просило визнати протиправними та скасувати податкові повідомлення-рішення (далі – ППР). Оскаржувані ППР прийняті на підставі акта перевірки, яким **встановлено нереальність господарських операцій**, що мали місце між Позивачем та його контрагентами.

**Позивач вважає**, що такі висновки спростовуються тим, що господарські операції були оформлені відповідними первинними документами і мали економічний ефект. На час проведення господарських операцій з контрагентами відомості про них в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань (далі – ЄДР) були підтвердженими – вони були зареєстровані як платники податку.

**Відповідач вважає**, що надані Позивачем первинні документи містять істотні недоліки змісту та форми, а тому не можуть вважатись такими, що підтверджують реальність господарських операцій з контрагентами.

## СУДОВІ РІШЕННЯ

Рішенням адміністративного суду від 17.09.2019 р. ППР визнані протиправними. Рішенням суду апеляційної інстанції від 11.02.2020 р. рішення суду першої інстанції скасовано. Постановою Касаційного

адміністративного суду у складі Верховного Суду від 20.05.2021 р. у справі № 826/16627/18 рішення суду апеляційної інстанції залишено без змін.

### МОТИВИ СУДУ

Суд врахував, що перевіркою встановлено обставини, які свідчать про відсутність реального здійснення господарських операцій Позивача з контрагентами та необґрунтованість надання податкової вигоди, зокрема:

- ➔ розбіжність між наданими до перевірки первинними документами та даними аналітичного обліку Позивача та його контрагентів;
- ➔ наявність у системі ДФС України «Податковий блок» у реєстрі облікових карток суб'єктів фіктивного підприємництва інформації щодо порушення кримінальних проваджень стосовно посадових осіб контрагентів Позивача;
- ➔ внесення щодо контрагентів ознаки фіктивності «zareєстровано (перереєстровано) у органах держреєстрації фізичну особу з подальшою передачею (оформленням) у володіння чи управління підставним (неіснуючим), померлим, безвісти зниклим особам або таким особам, що не мали наміру провадити фінансово-господарську діяльність або реалізувати повноваження»;
- ➔ неможливість фактичного надання товарів та послуг відповідно до наявних трудових і матеріальних ресурсів виходячи із специфіки та задекларованого обсягу.

Також судом встановлено, що Позивачем за спірними операціями лише оформлювалися окремі первинні документи та податкові накладні без фактичного виконання обумовлених операцій.

Наприклад, умовами договору передбачено, що кількість та ціна товару узгоджується у заявках, специфікаціях, товар передається відповідно до письмового замовлення тощо. Натомість Позивачем не надано копій специфікацій, довіреностей на отримання матеріальних цінностей, відсутні заявки чи інші докази погодження сторонами договору асортименту, кількості, якості та ціни товару. Також відсутні товарно-транспортні накладні чи інші докази здійснення поставки товару. В підтвердження реальності операції Позивачем лише надано копії видаткових накладних, однак вони не містять відомостей, на виконання умов якого саме договору їх складено.

На думку суду, Позивачем лише створювалась видимість (зовнішні ознаки) реального здійснення операцій та правомірності формування спірних сум податкових вигод. **Формально оформлені (складені) первинні документи та/або сплата грошових коштів не можуть слугувати підставою для формування даних податкового обліку за відсутності факту придбання відповідних товарів (робіт, послуг).**

Крім того, на підставі аналізу норм Податкового кодексу та Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (у редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин) суд виснував, що нез'ясування платником податків наявності повноважень у представника контрагента (на укладання угоди, на здійснення господарської операції, оформлення документів тощо) може свідчити про наявність умислу на безпідставне одержання податкової вигоди. А це тягне за собою застосування санкцій.

Крім того, суд врахував, що Позивачем не надані додаткові докази в підтвердження настання реальних наслідків за спірними правочинами, що укладались ним з контрагентами.

### ВИСНОВОК



Зазначене рішення суду позиціонується ДПС як нова позиція суду. Тож, ймовірно, податківці використовуватимуть наведені аргументи при розгляді аналогічних справ. Отже, сумлінним платникам податків слід:

- вивчати умови договорів з контрагентами;
- перевіряти контрагентів за існуючими базами даних і за можливості роздруковувати відповідні відомості (що, зокрема, може підтвердити з'ясування платником податків наявності повноважень у представника контрагента);
- ретельно оформлювати первинні документи.

## НАГАДАЄМО ОСНОВНІ ДЖЕРЕЛА ПЕРЕВІРКИ КОНТРАГЕНТА

На сьогодні велика кількість реєстрів є офіційно відкритими та безкоштовними. Не варто нехтувати такими можливостями, оскільки це найбільш поширений і доступний спосіб перевірки.

**З Єдиного державного реєстру юридичних осіб** (далі – ЄДР) (<https://usr.minjust.gov.ua/ua/freesearch>) можна отримати такі відомості про юридичну особу:

- місцезнаходження;
- перебування її у процесі припинення/провадження у справі про банкрутство (санації, ліквідації);
- ПІБ осіб, які входять до органу управління та уповноважені представляти її у правовідносинах з третіми особами;
- **ПІБ осіб, які мають право вчиняти дії від її імені без довіреності** (у т. ч. підписувати договори);
- дані про наявність обмежень щодо представництва від її імені.

Важливо, щоб відомості з ЄДР збігалися з тими, які надав контрагент, адже у разі розбіжностей виникає ризик. Для надання інформації статусу офіційної доцільно замовити витяг з ЄДР щодо потенційного контрагента.

**З Реєстру платників ПДВ** (<https://cabinet.tax.gov.ua/registers/pdv>) можна довідатися, чи є контрагент платником ПДВ. Звісно, наявність контрагента в цьому реєстрі на момент підписання договору не гарантує, що на момент його виконання контрагент залишатиметься платником ПДВ. Перестрахуватися тут важко. Але в договорі окремим пунктом можна зазначити обов'язок сторони повідомити іншу сторону договору про втрату статусу платника ПДВ, наприклад, протягом доби з моменту втрати статусу.

**З Єдиного реєстру боржників** (<https://erb.minjust.gov.ua/#/search-debtors>) можна дізнатися про відкриті виконавчі провадження щодо боржника (як юридичної, так і фізичної особи), зокрема:

- дату прийняття виконавчого документа;
- ПІБ виконавця;
- номер виконавчого провадження;
- категорію стягнення.

Наприклад, якщо буде встановлена велика кількість відкритих виконавчих проваджень щодо стягнення з контрагента коштів, це може стати підставою для більш ретельного вивчення його діяльності, спроможності виконати зобов'язання та доцільності співпраці в цілому.

**Із сайту ДПС України** (<http://sfs.gov.ua/businesspartner>) в режимі онлайн можна довідатися про наявність/відсутність податкового боргу. Оновлення інформації про стан розрахунків платника податків з бюджетом відбувається щоденно, окрім вихідних і святкових днів, після проведення розрахунків зведених показників у центральній базі даних за результатами попереднього банківського дня.

**З Єдиного державного реєстру судових рішень** (<http://reyestr.court.gov.ua/>) можна дізнатися про справи, що розглядаються в судах усіх юрисдикцій та інстанцій за участю контрагента. Наприклад, велика кількість справ про стягнення боргу з потенційного контрагента може свідчити про його недобросовісність і неспроможність виконати свої зобов'язання.

**З Державного реєстру речових прав на нерухоме майно** (<https://kap.minjust.gov.ua>) можна отримати відомості про зареєстровані речові права на нерухоме майно. Запит робиться за:

- адресою;
- реєстраційним номером об'єкта нерухомості;
- кадастровим номером земельної ділянки;
- ідентифікаційними даними фізичної або юридичної особи.

Тобто можна довідатись про наявність/відсутність в особи прав на нерухоме майно (в т. ч. прав користування або власності на земельну ділянку).

**З Єдиного державного реєстру суб'єктів господарювання, які отримали ліцензії на право виробництва, зберігання, оптової та роздрібно торгівлі паливом, та місць виробництва, зберігання, оптової та роздрібно торгівлі паливом** (<https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/reestri/383525.html>) доцільно отримати інформацію, якщо агропідприємство має намір придбавати паливо.

**Також дієвим способом перевірки потенційного контрагента може стати виїзд за фактичною та/або юридичною адресою контрагента.** Іноді при такому виїзді виявляється, що за вказаною адресою немає і ніколи не було відповідного товариства. Отже, співпраця з таким контрагентом навряд чи буде плідною.

Крім того, якщо, наприклад, підприємство має намір придбати велику партію урожаю певної сільськогосподарської культури, то є сенс виїхати на поле, щоб упевнитися, що вона там справді зріє (перед тим пересвідчившись, що поле дійсно знаходиться в користуванні/власності контрагента). Якщо ж ваше сільгоспідприємство продає велику партію врожаю – можуть приїхати та перевірити вас.

Агропідприємству, яке має намір придбати добрива чи паливо, доцільно перевірити наявність у контрагента складів для їх зберігання. Якщо склади орендуються контрагентом, доцільно запросити копії відповідних договорів оренди.

**Також необхідно перевірити документи представника контрагента.** Тобто отримавши паспорт (копію) директора (уповноваженої особи) контрагента, необхідно уважно його вивчити, звірити всі відомості з паспорта із зазначеними в договорі.

Обов'язково необхідно звертати увагу на сам документ, що посвідчує особу (паспорт). Перевірити паспорт можна за допомогою онлайн-сервісу Державної міграційної служби України (<http://dmsu.gov.ua/>) в розділі «Всі сервіси», «Перевірка недійсних документів». Там можна швидко та безкоштовно зробити перевірку в базах даних недійсних, викрадених або втрачених паспортів.

**Важливе значення має перевірка повноважень представника контрагента.** Нагадаємо, від імені підприємства договір може підписувати директор або уповноважена особа. Відомості про особу, яка може вчиняти від імені підприємства юридично значимі дії без довіреності, мають бути зазначені в ЄДР. Крім того, для перевірки повноважень директора потрібно уважно ознайомитися з наказом про призначення його на посаду та розділом статуту, яким визначено його повноваження. Іноді статут підприємства містить обмеження повноважень директора. Тому доцільно запросити та залишити в себе належним чином засвідчені копії наказу про призначення, витяг зі статуту, яким визначено повноваження директора.

Наприклад, статут може містити таке формулювання: «Договори, сума яких перевищує 500 000 грн, можуть укладатися директором лише за наявності рішення загальних зборів товариства про надання повноважень директору на укладання такої угоди. Рішення загальних зборів приймається окремо по кожному договору, загальна сума якого перевищує 500 000 грн».

В такому випадку при підписанні договору, загальна сума якого перевищує встановлений статуту розмір, необхідно додатково витребувати від директора контрагента ще й рішення загальних зборів (оригінал або належним чином засвідчену копію), у якому вказано, що він має право на укладання договору.

**Для перевірки повноважень представника за довіреністю** (уповноваженої особи) потрібно спочатку з'ясувати, чи дає вона повноваження на підписання необхідного вам договору (враховуючи суму договору, строк дії, предмет договору тощо). Окрім самого тексту довіреності, варто додатково ознайомитися з повноваженнями особи, яка її підписала. Для належної перевірки цієї особи знадобляться додаткові документи, які підтверджують, що на момент надання довіреності особа мала повноваження, перебувала на посаді тощо. Перевірку можна здійснювати за вищеописаним порядком перевірки повноважень директора на підписання договору.