

УДК 336.225.673

О.В. ТИТОВА, старший науковий співробітник  
Інститут економіко-правових досліджень НАН України, м. Київ

## ПРО ОКРЕМІ АСПЕКТИ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

**Ключові слова:** договори, збори, контроль, недійсність, нікчемні договори, перевірки, платники податків, податки, публічний інтерес.

*У статті розглянуто проблематику кваліфікації податковими органами нікчемних договорів, що суперечать інтересам держави і суспільства. Досліджено судову практику з цієї проблеми. Сформульовано пропозиції щодо вдосконалення положень чинного законодавства у цій сфері.*

Інтеграція України в європейське політичне й економічне співтовариство передбачає реформування суспільних інституцій, зокрема податкової системи. Тому податкова служба повинна бути органом, що динамічно розвивається і перебудовується у відповідності до вимог часу. Найбільш значущою відносно цього є система податкового контролю, покликана забезпечити дотримання балансу інтересів держави і осіб, що виконують податкові зобов'язання [1].

Як справедливо зауважують дослідники, в умовах браку фінансових ресурсів на рівні держави, суб'єктів господарювання і домогосподарств, незадовільного наповнення державного і місцевих бюджетів, бюджетів загальнодержавних спеціалізованих фондів, низької податкової культури вдосконалення, підвищення дієвості й ефективності податкового контролю потребує особливої уваги [2, С. 90—96].

Головною метою податкового контролю є забезпечення режиму суворого дотримання приписів норм податкового законодавства зобов'язаними суб'єктами податкових правовідносин [3, С. 129].

Однак контроль дозволяє не лише встановити недоліки у функціонуванні суб'єктів господарювання, оцінити виконавчу дисципліну і дотримання вимог законодавства, а і робити висновки стосовно його ефективності і пропонувати зміни до законодавчих актів з метою досягнення збалансованості інтересів держави і суб'єктів господарювання [4, С. 167].

Питання податкового контролю знаходилися у колі наукових інтересів таких дослідників, як В.С. Заболотнікова [3], Н.А. Маринів [5], В.А. Оніщенко [6], О.В. Соломатіна [3], Д.В. Тиновський [7], А.П. Чередніченко [8].

Однак аналіз практики застосування законодавства у цій сфері свідчить про доцільність проведення подальших досліджень.

**Метою дослідження** є обґрунтування пропозицій щодо оптимізації окремих аспектів здійснення податного контролю.

У ст. 61.1 Податкового кодексу України податковий контроль визначено як систему заходів, що вживаються органами контролю з метою

контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на відповідні органи.

Однак для досягнення законодавчо визначеної мети контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів органи контролю час від часу використовують засоби, які є сумнівними з точки зору їх припустимості та відповідності положенням чинного законодавства. Так, протягом останніх декількох років державні податкові органи України в актах перевірок платників податків робили відмітки про нікчемність укладених такими платниками угод, наслідком чого були висновки про правомірність віднесення грошових сум за такими угодами до валових витрат підприємства та податкового кредиту.

Так, відповідно до п. 11 ст. 10 раніше чинного Закону України «Про державну податкову службу», державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані спеціалізовані державні податкові інспекції з метою захисту інтересів держави і стягнення з платників податків коштів, отриманих без установлених законом підстав, подавали до судів позови до підприємств, установ, організацій і громадян про визнання угод недійсними і стягнення в дохід держави коштів, одержаних ними за такими угодами. Водночас органи податкової служби застосовували це право на практиці, констатуючи нікчемність правочинів суб'єктів господарювання в актах податкових перевірок, посилаючись на «порушення» суб'єктами підприємницької діяльності вимог статей 203, 215, 216, 228 ЦК України [9].

Спочатку спроба надати правову оцінку таким діям податківців була зроблена Державною податковою адміністрацією у роз'ясненні від 22 вересня 2008 р. № 9071/6/16-1116 [10]. А саме, обґрунтовувалося, що віднесення правочинів, які порушують публічний порядок, до нікчемних означає безумовне позбавлення правового захисту осіб, яких цим правочином передбачалося наділити правами. Таке позбавлення диктується необхідністю збереження публічного порядку, що є важливим для суспільства в цілому. Наявність істотного публіч-

ного інтересу виключає можливість встановлення залежності позбавлення правового захисту особи від волевиявлення іншої особи або органу державної влади. Тому правило про нікчемність таких правочинів не може мати винятків, а правило про можливість їх оскарження не можна розглядати як спеціальне, тобто таке, що виключає застосування загальної норми, бо це призвело б до руйнування засадничого регулювання. Таким чином, фактично була визнана правомірність дій податківців під час перевірки самостійно кваліфікувати договори, що суперечать інтересам держави і суспільства як нікчемні. Вищевикладену позицію фактично було підтримано Міністерством юстиції України у своєму листі від 30.10.2008 р. № 1022-0-1-08-19 «Про порядок визнання правочинів недійсними» [11].

Однак законодавець з 01.01.2011 р. виключив правочини, які були укладені з метою, суперечною інтересам держави та суспільства, з кола нікчемних правочинів і відніс такі правочини до оспорюваних. Таким чином, повноваження на встановлення законності правочинів, вчинених підприємцями за тими критеріями ознак, що містяться у складеному ДПС акті, належать виключно до компетенції судових органів [9].

Вищий адміністративний суд України в інформаційному листі від 1 листопада 2011 р. № 1936/11/13-11 роз'яснив, що для з'ясування обставин реальності вчинення господарської операції судам належить ретельно перевіряти доводи податкових органів про фактичне нездійснення господарської операції, викладені в актах перевірки або підтвержені іншими доказами [12].

14 листопада 2012 р. Вищим адміністративним судом України було ухвалено постанову у справі № К/9991/50772/12, яку сьогодні більшість правників розглядає як знакову щодо вирішення проблеми наявності у податківців самостійно кваліфікувати договори, що суперечать інтересам держави і суспільства, як нікчемні. А саме, було визначено, що одним з основних завдань органів державної податкової служби є здійснення контролю дотримання податкового законодавства і надання роз'яснень законодавства з питань оподаткування платникам податків. Жодним законом не передбачено право органу державної податкової служби самостійно, в позасудовому порядку, визнавати нікчемними правочини і дані, вка-

зані платником податків в податкових деклараціях. Таким чином, навіть за наявності ознак нікчемності правочину податкові органи мають право лише звертатися до судів із позовами про стягнення в дохід держави коштів, отриманих по правочинах, здійснених з метою, що свідомо суперечить інтересам держави і суспільства, посилаючись на їх нікчемність [13].

Слід визначити, що вищенаведена Постанова у подальшому фактично визначила позицію судових органів щодо відмови податковим органам у праві самостійно, в позасудовому порядку, визнавати нікчемними правочини і дані, вказані платником податків в податкових деклараціях [14–18]. Однак це не зняло остаточно проблему спроб податківців використати інститут недійсності правочину з метою поповнення бюджету.

Як зауважують практики, податкова служба, виявивши ознаки нікчемності, має право звернутися до суду з метою визнання її такою. Однак, з одного боку, судові процедури не дозволяють оперативно виконувати «завдання» фіскальних органів. З іншого — низькою є перспективність таких судових процесів. Так, весті відсутність спрямованості угоди на реальне настання правових наслідків (частина 5 ст. 203 ЦК застосовувана податковою в актах) — дуже складне завдання. Для цього потрібні такі факти, як щиросерде визнання платника податків, наявність обвинувального вироку чи рішення суду про скасування реєстрації підприємства. В іншому випадку довести умисел у платників податків малоімовірно [19].

На практиці це відбувається шляхом складання акта податкової перевірки, в якому податкова служба робить висновок про нікчемність угоди. Інспектор в акті не виносить рішення про те, що дана угода визнається нікчемною, а всього лише вказує, що вона має ознаки нікчемності. Як правило, податкові органи за результатами такої перевірки не виносять податкове повідомлення-рішення, що може створити ілюзію відсутності негативних наслідків. Однак незабаром наслідки у вигляді «зняття» з податкового кредиту починаються у контрагентів-покупців, в результаті чого страждає ділова репутація «проблемного підприємства», припиняються ділові відносини, «проблемне» підприємство втрачає ринки збуту. Причому претензії покупців, які розуміють суть взаємин з податковою, як правило, звучать так:

«не зміг закрити проблему — значить, не надійний». Проблеми виникають у всіх наступних по ланцюжку покупців такого товару [19].

Окрему увагу дослідники звертають на те, що основною обставиною, яку податкові органи використовують при встановленні нікчемності правочинів платника податків, є несумлінність його контрагентів, третіх осіб у дотриманні податкового законодавства. Так, під час перевірки певного підприємства, ініціюється позапланова зустрічна перевірка його контрагента та інших партнерів, задіяних в тій чи іншій операції. Виявивши будь-які порушення, допущені з боку останніх, податкові органи відразу ж повертають до відповідальності сумлінного платника податків і констатують відсутність у нього права на формування податкового кредиту [20].

Також, на думку правників, на відміну від попереднього податкового законодавства Податковий кодекс України спочатку дав податківцям новий «законний» інструмент щодо визнання нікчемності договорів у вигляді другої частини п. 140.2 ст. 140.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм» від 24.05.2012 р. № 4834-VI в абзаці третьому пункту 140.2 ПКУ слова «як такого, що порушує публічний порядок, є фіктивним» були виключені з 1 липня 2012 р. Починаючи з вказаної дати, перерахунок доходів і витрат (балансової вартості основних засобів) повинен проводитися сторонами договору у звітному періоді (періодах), в якому витрати та доходи (балансова вартість основних засобів) за правочинном, визнаним недійсним, були враховані в обліку сторони правочину, у разі визнання судом правочину недійсним з будь-яких підстав, а не лише з підстави порушення ним публічного порядку, його фіктивності. Тобто коло підстав, з яких визнання договору недійсним має податкові наслідки у вигляді обов'язку здійснити перерахунок доходів і витрат, розширилося до необмеженого. Вірніше сказати, до усіх підстав, встановлених чинним законодавством, і обмежується лише ними [21, С. 51–52].

Однак ситуація ускладнюється позицією з цього питання певних державних органів. Так, Міністерством доходів України у листі від 27.05.2013 р. № 3642/6/99-99-19-04-01-15 щодо права органів ДПС України встановлювати факт недійсності/нікчемності правочинів було

зазначено, що згідно з пунктами 4—6 Порядку оформлення результатів документальних перевірок з питань дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, затвердженого наказом ДПА України від 22.12.2010 р. № 984, акт документальної перевірки повинен містити систематизований виклад виявлених під час перевірки фактів порушень норм податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПС. Таким чином, у разі виявлення під час здійснення контрольно-перевірочної роботи правочинів, що суперечать інтересам держави та суспільства, орган ДПС повинен відобразити вказане в акті перевірки. Посилаючись також на позицію Вишого адміністративного суду України, викладену у листі від 02.06.2011 р. № 742/11/13-11, згідно з якою наявність належним чином укладеного договору між суб'єктами господарювання (чинного) задалегідь не може свідчити про здійснення суб'єктом господарювання законної господарської діяльності, Міністерством доходів України зроблено висновок, що органи ДПС при здійсненні контрольно-перевірочної роботи можуть відобразити в акті перевірки ознаки недійсності (нікчемності) правочинів, при цьому донарахування податкових зобов'язань повинно здійснюватися виключно за порушення норм податкового законодавства [22].

Визначаючи шляхи оптимізації ситуації щодо використання податківцями інститута недійсності правочину як заходу поповнення бюджету, варто зазначити наступне.

По-перше, право органів контролю подавати позови до підприємств, установ, організацій і фізичних осіб, щодо визнання оспорюваних правочинів недійсними та застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, необхідно уточнити, узгодивши його з загальним визначенням мети податкового контролю — контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів (ст. 61.1 Податкового кодексу України).

По-друге, права органів контролю слід скоординувати із положеннями ст. 140.2. Податкового кодексу України, згідно з якими перерахунок доходів і витрат (балансової вартості основних засобів) також проводиться сторонами у разі визнання *судом* правочину недійсним. У зв'язку з цим ч.1.30 ст.20 Податкового кодексу

України варто викласти наступним чином: «звертатися до суду, у тому числі з метою *правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів* подавати позови до підприємств, установ, організацій та фізичних осіб щодо визнання оспорюваних правочинів недійсними й застосування визначених законодавством заходів, пов'язаних із визнанням правочинів недійсними, а також щодо стягнення в дохід держави коштів, отриманих за нікчемними договорами».

Доцільно також у законодавчому порядку встановити, що контрольні органи при здійсненні контрольно-перевірочної роботи не можуть відобразити в акті перевірки ознаки недійсності (нікчемності) правочинів.

Контроль — не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від чинних стандартів і порушень принципів, законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на можливо більш ранній стадії з тим, щоб мати можливість вжити коригувальні заходи, в окремих випадках — притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання чи скорочення таких порушень у майбутньому [23]. Тому вищевикладені пропозиції сприятимуть оптимізації здійснення контролю у сфері оподаткування.

#### СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. *Литвинчук І.В.* Податковий контроль: напрями удосконалення [Електронний ресурс] / І.В. Литвинчук, Н.М. Бурківська // Вісник ЖДТУ. — 2009. — № 2. — Режим доступу : <http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/>
2. *Шевчук О.А.* Податковий контроль: сутнісно-змістовні характеристики / О.А. Шевчук // Економіка и управление. — 2011. — № 4. — С. 90—96.
3. *Заболотнікова В.С.* Податковий контроль як невід'ємний інструмент державної податкової служби / В.С. Заболотнікова, О.В. Соломатіна // Вісник Запорізького національного університету. — 2010 — № 3 (7). — С. 128—133.
4. *Єгарміна В.Д.* Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування / В.Д. Єгарміна // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. — 2011. — № 1. — С. 166—176.
5. *Маринів Н.А.* Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фі-

- нансове право; інформаційне право» / Н.А. Маринів. — Харків, 2007. — 21 с.
6. *Онищенко В.А.* Податковий контроль та напрями підвищення його ефективності: дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / Віктор Анатолійович Онищенко; Науково-дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України. — К., 2004. — 285 с.
  7. *Тиновський Д.В.* Правові та організаційні засади здійснення виїзних податкових перевірок: автореф. дис. ... юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Д.В. Тиновський; ДНДІ МВС України. — К., 2012. — 20 с.
  8. *Чередніченко А.П.* Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України 2005 року: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / А.П. Чередніченко; Одес. держ. екон. ун-т. — О., 2005. — 18 с.
  9. *Хотенець П.В.* Про необхідність підвищення ролі господарських судів у захисті прав та законних інтересів українського підприємництва / П.В. Хотенець, Р.М. Аюпова // Вісник господарського судочинства. — 2013. — №1. — С. 92—97.
  10. *Щодо норм Примірнього порядку взаємодії органів Державної податкової служби при опрацюванні розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів, затвердженого Наказом Державної податкової адміністрації України від 18.04.2008 р. № 266, стосовно визнання правочинів недійсними: Лист ДПС України від 22.9.2008 р. № 9071/6/16-1116 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/GDP19580.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDP19580.html)*
  11. *Про порядок визнання правочинів недійсними: Лист Міністерства юстиції України від 30.10.2008 р. № 1022-0-1-08-19 // Бізнес-Бухгалтерія-Право. Податки. Консультації. — 2008. — № 47. — С. 42.*
  12. *Щодо підтвердження даних податкового обліку: Лист Вищого адміністративного суду від 01.11.2011 р. № 1936/11/13-11 // Баланс. — 2011. — № 102. — С. 7.*
  13. *Постанова Вищого адміністративного суду України від 14.11.2012 р. № К/9991/50772/12 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://document.ua/pro-viznannja-nechinnim-ta-skasuvannja-podatkovogo-povidomle-doc122304.html>*
  14. *Ухвала Миколаївського окружного адміністративного суду від 30.05.2013 р. № 814/2277/13-а [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/31514722>*
  15. *Постанова Одеського окружного адміністративного суду від 12.03.2013 р. у справі № 1570/4740/2012 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/30135844>*
  16. *Постанова Миколаївського окружного адміністративного суду від 11.02.2013 р. у справі № 2а-4868/12/1470 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/30913318>*
  17. *Ухвала Вищого адміністративного суду України від 9.04.2012 р. К-14662/08-С [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/24087954>*
  18. *Ухвала Вищого адміністративного суду України від 11.09.2014 р. К/800/30593/14 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/40664580>*
  19. *Лещенко Ф.* Правомірність встановлення нікчемності правочину актами податкової перевірки // Юрист і Закон. — 2014. — № 24 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://kandp.com.ua/ua/articles/pravomernost\\_ustanovleniya\\_nichtozhnosti\\_sdelki\\_aktami\\_nalogovoj\\_proverki.html](http://kandp.com.ua/ua/articles/pravomernost_ustanovleniya_nichtozhnosti_sdelki_aktami_nalogovoj_proverki.html)
  20. *Коваль К.* Правомірність встановлення нікчемності правочину актами податкової перевірки / К. Коваль // Юрист і Закон. — 2014. — № 24 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://cetra.com.ua/files/podatкова\\_nikchema\\_1\\_2012\\_soshenko.PDF](http://cetra.com.ua/files/podatкова_nikchema_1_2012_soshenko.PDF)
  21. *Недійсні правочини та їх податкові наслідки // Бухгалтерія. — 2012. — № 37. — С. 51—55.*
  22. *Щодо права органів ДПС України встановлювати факт недійсності/нікчемності правочинів: Лист Міністерства доходів і зборів від 27.05.2013 р. № 3642/6/99-99-19-04-01-15 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3894-3642.html>*
  23. *Лимская декларация руководящих принципов контроля (Принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 г.) от 01.01.1977 г. [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604_001)*

Надійшла 20.05.2015

*Е.В. Титова*

Институт экономико-правовых исследований  
НАН Украины, г. Киев

#### ОБ ОТДЕЛЬНЫХ АСПЕКТАХ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

В статье рассмотрена проблематика квалификации налоговых органами ничтожности договоров, противоречащих интересам государства и общества. Исследована судебная практика по этой проблеме. Сформулированы предложения по усовершенствованию положений действующего законодательства в этой сфере.

**Ключевые слова:** договоры, сборы, контроль, недействительность, ничтожные договоры, проверки, налогоплательщики, налоги, публичный интерес.

*E.V. Titova*

Institute of Economic and Legal Researches  
of NAS of Ukraine, Kiev

#### ON SELECTED ASPECTS OF TAX CONTROL

The article considers the problems of the qualification by the tax authorities of the contracts' nullity, contrary to the interests of the state and society. Studied jurisprudence on this issue. Proposals to improve the existing legislation in this area.

**Key words:** contracts, fees, supervision, invalidity, worthless contracts, inspections, taxpayers, taxes, public interest.