

УДК 342.9

Костянтин Смолов,

аспірант

Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара,
адвокат

СПІВВІДНОШЕННЯ ПОНЯТЬ «ПРАВочИН» ТА «ГОСПОДАРСЬКА ОПЕРАЦІЯ» В КОНТЕКСТІ ЗДІЙСНЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДОЧИНСТВА

У статті досліджується співвідношення таких понять, як «правочин» та «господарська операція», виявлено спільні риси цих понять, на прикладах актуальної судової практики проаналізовано вплив адміністративного судочинства на формування ознак реальності вчинення господарських операцій і предмета доказування за окремими категоріями податкових спорів.

Ключові слова: правочин, господарська операція, первинні документи, договір.

Постановка проблеми. Сфера оподаткування на сьогоднішній день є однією з найконфліктніших сфер суспільних відносин, що є закономірним. Суб'єкт господарювання, який з іншого боку виступає в іпостасі платника податків, не вправі розпоряджатися на свій розсуд тією частиною свого майна, яка у вигляді певної грошової суми підлягає сплаті в бюджет країни, і конституційно зобов'язаний перераховувати відповідні суми податків на користь держави, оскільки в інакше порушуються права та охоронювані законом інтереси інших осіб, а також держави в цілому. Виходячи із цього, у сфері оподаткування, з одного боку, зачіпаються життєво важливі інтереси держави, зацікавленої в наповненні бюджету, а з іншого – конституційні права окремих громадян, підприємств та організацій, які під дією державного примусу зобов'язані відчувувати частину своєї власності в бюджет чи позабюджетний цільовий фонд на безоплатній основі у вигляді податку, збору (обов'язкового платежу). Конфліктність оподаткування зумовлена самою його природою, зіткненням публічного та приватного інтересу.

На фоні кризових явищ в економіці недосконалість механізму регулювання податкових відносин стає дуже помітною, практика правозастосування яскраво демонструє прогалини в законодавстві та загострення суперечностей між платниками податків та державою в особі уповноважених органів. Платники податків, використовуючи недосконалість зазначеного механізму регулю-

вання, в умовах податкового тиску продовжують застосовувати у своїй господарській діяльності «порівняно чесні способи» ухилення від оподаткування, зокрема так звану оптимізацію та мінімізацію податкових зобов'язань. При цьому «негативний імідж» вказаних явищ створює несприятливі умови ведення господарської діяльності сумлінним платникам податків, які відчують на собі тиск боротьби фіскальних органів з неправомірним формуванням податкової вигоди. Однак слід розуміти, що зазначені явища існують не лише через прогалини в податковому законодавстві, але й через корупційний складник діяльності фіскальних та правоохоронних органів.

Актуальність дослідження даної теми зумовлена збільшенням обсягу податкових спорів у загальному масиві публічно-правових спорів, що вирішуються у порядку адміністративного судочинства, та, зокрема, податкових спорів, що пов'язані з формуванням фіскальними органами в актах перевірок висновків про «безтоварність» господарських операцій, а також неоднозначністю практики розгляду адміністративними судами даної категорії податкових спорів.

Метою статті є визначення співвідношення понять «правочин» та «господарська операція», їх спільних та відмінних рис з урахуванням актуальної судової практики вирішення податкових спорів щодо вказаного питання.

Стан дослідження. Дослідженню теоретичних та практичних питань вирішення податкових спорів присвячені роботи таких учених, як Ю. В. Божко, А. Ю. Бучик, М. В. Жернаков, В. С. Кіценко, К. В. Коношко, В. М. Кравчук, М. П. Кучерявенко, А. А. Роздайбіда, І. Л. Самсін, Є. А. Усенко, Н. В. Шевцова, О. Ю. Щербакова та інших. Однак аналіз останніх наукових досліджень та публікацій свідчить про те, що теоретичним положенням розгляду податкових спорів, формуванню понятійно-категоріального апарату, необхідного для правильного підходу до вирішення окремих категорій податкових спорів, приділялось не багато уваги.

Виклад основного матеріалу. Як слушно зауважено в інформаційному листі ВАСУ від 20.07.2010 № 1112/11/13-10 «Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби» [4] найпоширенішою причиною виникнення різної судової практики в адміністративних судах України під час розгляду спорів за участю органів державної податкової служби України є недосконалість та суперечливість, а також постійна зміна норм чинного законодавства та відсутність кодифікації норм податкового законодавства. Виявлені недоліки чинного законодавства, що регулює стягнення податків і неподаткових платежів органами державної податкової служби, можна в цілому поділити на вади законодавчої техніки та системні вади правового регулювання. Недоліки законодавчої техніки, у свою чергу, виявляються, зокрема, у непослідовності термінології, що вживається у спеціальних законах із питань оподаткування, її значній відмінності від загальнопоширеної термінології господарського та цивільного права.

Одним із яскравих прикладів такої непослідовної термінології, на нашу думку, є різне тлумачення таких понять, як «правочин» та «господарська операція», що має істотний вплив на визначення правильного підходу до вирішення окремих категорій податкових спорів.

Так, законодавче закріплення поняття «господарська операція» міститься в ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (із наступними змінами та доповненнями) (далі – Закон про бухгалтерський облік), згідно з якою *господарська операція* – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства [2, ст. 1], а також у п. 2.1. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів

України від 24.05.1995 № 88, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.06.1995 за № 168/704 (із наступними змінами) (далі в цьому розділі – Положення), де зазначено, що *господарські операції* – це факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів [9, п. 2.1.]. Однак останнє визначення не досить чітко, на наш погляд, розкриває суть поняття, що розглядається, у зв'язку з чим варто все ж таки застосовувати норму ст. 1 Закону про бухгалтерський облік, яка до того ж має вищу юридичну силу порівняно зі вказаним підзаконним актом.

Згідно зі ст. 11 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 № 435-IV (із наступними змінами та доповненнями) (далі – ЦК України) цивільні права та обов'язки виникають із дій осіб, що передбачені актами цивільного законодавства, а також із дій осіб, що не передбачені цими актами, але за аналогією породжують цивільні права та обов'язки. Підставами виникнення цивільних прав та обов'язків, зокрема, є договори та інші правочини, а також інші юридичні факти [17, ст. 11].

Поняття «правочин» визначено у ст. 202 ЦК України, відповідно до якої *правочин*ом є дія особи, спрямована на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків. Правочини можуть бути односторонніми та дво- чи багатосторонніми (договори). Дво- чи багатостороннім правочином є погоджена дія двох або більше сторін [17, ст. 202]. Зазначені положення не досить досконало, на нашу думку, кореспондуються з визначенням поняття «договір» як дво- або багатостороннього правочину, наданим у ст. 626 ЦК України, згідно з якою договором є *домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків* [17, ст. 626]. Тобто в ст. 202 ЦК України йдеться про правочин як погоджену дію двох або більше сторін (учасників), тоді як ст. 626 ЦК України визначає договір як *домовленість двох або більше сторін, спрямовану на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків*, а не як погоджену дію.

Якщо розглядати господарську операцію в розрізі формування податкового кредиту, то її поняття можна штучно звузити до такого: *господарська операція* – це дія двох або більше підприємств, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі цих підприємств, оскільки подія – це явище об'єктивної дійсності, яке відбувається незалежно від волі її учасників, при цьому учасники спільної дії мають спільну мету – зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі цих підприємств.

Отже, спільною рисою понять «правочин» та «господарська операція» є те, що це є погоджена двома чи більше учасниками (сторонами) дія, яка тягне за собою зміни в обсязі прав та обов'язків, що по суті є змінами в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі цих підприємств. Відповідно, правочин та господарська операція є юридичними фактами.

Згідно з пунктом 44.1 статті 44 Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI (із наступними змінами та доповненнями) (далі – ПКУ України) *для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів*, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством [8, п. 44.1. ст. 44].

Відповідно до ч. 1 ст. 9 Закону про бухгалтерський облік *підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій*. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення [2, ст. 9]. Аналогічне положення закріплене й у п. 2.2. вказаного Положення [9]. *Первинним документом* відповідно до ст. 1 Закону про бухгалтерський облік є документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [2, ст. 1].

Отже, фактичне вчинення дії або настання події, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства, у тому числі показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, якою є господарська операція, підтверджується первинними документами, складеними у письмовій або електронній формі, які містять відомості про вчинену господарську операцію. При цьому законодавством України не визначено чіткий перелік документів, які можна віднести до первинних, а також не передбачено жодних обставин або ознак, що можуть свідчити про відсутність факту здійснення господарської операції за наявності первинних документів, які підтверджують її вчинення.

Водночас ч. 4 ст. 203 ЦК України передбачено, що правочин має вчинятися у формі, встановленій законом [17, ст. 203]. Згідно з ч. 1 ст. 205 ЦК України правочин може вчинятися усно або в письмовій (електронній) формі [17, ст. 205]. Сторони мають право обирати форму правочину, якщо інше не встановлено

законом. Відповідно до ст. 207 ЦК України правочин вважається таким, що вчинений у письмовій формі, якщо його зміст зафіксований в одному або кількох документах (у тому числі електронних), у листах, телеграмах, якими обмінялися сторони, або якщо воля сторін виражена за допомогою телетайпного, електронного або іншого технічного засобу зв'язку, якщо він підписаний його стороною (сторонами). Правочин, який вчиняє юридична особа, підписується особами, уповноваженими на це її установчими документами, довіреністю, законом або іншими актами цивільного законодавства. Обов'язковість скріплення правочину печаткою може бути визначена за письмовою домовленістю сторін [17, ст. 207]. При цьому слід зазначити, що згідно з п. 1 ч. 1 ст. 208 ЦК України у письмовій формі належить вчиняти правочини між юридичними особами [17, ст. 208].

Таким чином, правочин як погоджена дія двох або більше юридичних осіб, спрямована на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків, обов'язково має бути вчинений у письмовій формі, що повністю відповідає письмовій формі первинних документів, закріпленій у ПКУ України та Законі про бухгалтерський облік.

При цьому, на наше глибоке переконання, підкріплене нормами ЦК України та ГК України, укладення господарського договору може мати місце у спрощений спосіб, зокрема, шляхом складення первинних документів без укладення письмового договору. Прикладом може слугувати виконання постачання товару постачальником та його прийняття покупцем, що оформлюється накладною, яка є первинним документом, що скріплена підписами уповноважених осіб постачальника і покупця та їх печатками. З одного боку, має місце господарська операція з постачання товару, що спричиняє зміни майнового стану її учасників та підтверджується первинним документом, а з іншого боку, між постачальником та покупцем у спрощений спосіб укладено договір поставки, відповідно до якого у постачальника виникло зобов'язання з поставки товару, а у покупця – зобов'язання з прийняття товару, обумовленого накладною, та його оплати.

Частиною 1 статті 181 ГК України передбачено, що допускається укладення господарських договорів у спрощений спосіб, тобто шляхом обміну листами, факсограмами, телеграмами, телефонограмами тощо, а також шляхом підтвердження прийняття до виконання замовлень, якщо законом не встановлено спеціальні вимоги до форми та порядку укладення даного виду договорів [1, ст. 181].

Між тим, згідно з ч. 1 ст. 218 ЦК України, недодержання сторонами письмової форми правочину, яка встановлена законом, не має наслідком його недійсність, крім випадків, встановлених законом; заперечення однією зі сторін факту вчинення правочину або оспорювання окремих його частин може доводитися письмовими доказами, засобами аудіо-, відеозапису та іншими доказами [17, ст. 218]. Такими доказами можуть бути, зокрема, й первинні документи.

Щодо практичного значення наведеного аналізу слід зазначити, що значного поширення в останні роки набули податкові спори щодо правомірності формування податкового кредиту внаслідок вчинення господарських операцій, що, на думку фіскалів, не спрямовані на настання правових наслідків, у тому числі з окремими суб'єктами господарювання, що мають ознаки фіктивності.

На сьогоднішній день в Україні на результат вирішення податкового спору досить суттєвий вплив має судова практика з вирішення відповідної категорії податкових спорів. Як доречно зазначає О. Ю. Щербакова, «правові позиції судів виступають базисом для формування судових доктрин <...> вплив судових доктрин на предмет доказування саме при вирішенні податкових спорів призводить до включення в нього обставин, які не передбачені нормами матеріального права, але, незважаючи на це, потребують доведення, спираючись на існуючу судову практику» [18, с. 116].

Яскравим прикладом судової доктрини, яка фактично встановлює норму права, закріплюючи відсутні в законодавчих актах критерії реально вчиненої господарської операції, є лист Вищого адміністративного суду України (далі – ВАСУ) від 02.06.2011 № 742/11/13-11 «Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства» [7].

Так, листом ВАСУ від 02.06.2011 № 742/11/13-11 наведено приблизний перелік обставин, які необхідно з'ясувати судам з метою встановлення факту здійснення господарської операції, формування витрат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток або податкового кредиту з податку на додану вартість, а саме:

1) *рух активів у процесі здійснення господарської операції* (при цьому дослідженню підлягають усі первинні документи, які належить складати залежно від певного виду господарської операції: договори, акти виконаних робіт, документи про перевезення, зберігання товарів тощо);

2) *установлення спеціальної податкової правосуб'єктності учасників господарської*

операції (так, зокрема, підлягає встановленню статусу постачальника товарів (послуг), придбання яких є підставою для формування податкового кредиту та/або сум бюджетного відшкодування з податку на додану вартість. Особа, що видає податкову накладну, повинна бути зареєстрованою як платник податку на додану вартість на момент вчинення відповідної господарської операції);

3) *установлення зв'язку між фактом придбання товарів (послуг), спорудженням основних фондів, імпортом товарів (послуг), понесенням інших витрат і господарською діяльністю платника податку* (при цьому в обов'язковому порядку необхідно досліджувати наявність господарської мети при вчиненні відповідних дій платника податку) [7, п. 2].

Подальша деталізація цих висновків знайшла своє відображення у інформаційному листі ВАСУ від 01.11.2011 № 1936/11/13-11 «Щодо підтвердження даних податкового обліку», яким взагалі було введено в обіг термін «достовірний первинний документ». Відповідно до зазначеного листа ВАСУ платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, первинними документами, регістрами бухгалтерського обліку, фінансової звітності, іншими документами, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. При цьому, для підтвердження даних податкового обліку до уваги можуть братись лише ті первинні документи, які складені в разі фактичного здійснення господарської операції, тобто *достовірні первинні документи*. 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 підтверджені іншими доказами. Документи та інші дані, що спростовують реальність здійснення господарської операції, яка відображена в податковому обліку, повинні оцінюватися з урахуванням специфіки кожної господарської операції: умов перевезення, зберігання товарів, змісту послуг, що надаються, тощо. При цьому сама собою наявність або відсутність окремих документів, а так само помилки у 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. Водночас *наявність формально складених, але недостовірних первинних документів, відповідність яких фак-*

тичним обставинам спростована належними доказами, не є безумовним підтвердженням реальності господарської операції [5].

Останні тенденції судової практики з розв'язання даної категорії податкових спорів свідчать про посилення «жорсткості» критеріїв, яким має відповідати господарська операція для визнання її в подальшому судом реально вчиненою.

Так, Верховним Судом України (далі – ВСУ) в постанові від 01.12.2015 по справі № 826/15034/14 [10] було сформовано правову позицію, відповідно до якої *статус фіктивного, нелегального підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю, а господарські операції таких підприємств не можуть бути легалізовані навіть за формального підтвердження документами бухгалтерського обліку*. У подальшому даний правовий висновок було закріплено постановою ВСУ від 02.12.2015 у справі № 0870/8011/12 [11], постановою ВСУ від 12.01.2016 у справі № 826/20548/13-а [12], постановою ВСУ від 22.03.2016 у справі № 810/6201/14 [13], постановою ВСУ від 19.04.2016 у справі № 816/11081/14 [14] та постановою ВСУ від 26.04.2016 у справі № 2а-4201/11/2670 [15].

Таким чином, ВСУ реальність вчиненої господарської операції поставлено в залежність від легальності здійснення господарської діяльності контрагентом відповідного платника податків, тобто від того, чи не визнано винними посадових осіб відповідного контрагента у здійсненні фіктивної підприємницької діяльності.

Проте, на нашу думку, такі висновки ВСУ є досить суперечливими з огляду на прецедентну практику Європейського суду з прав людини (далі – ЄСПЛ), а саме рішення ЄСПЛ від 22.01.2009 у справі «БУЛВЕС» АД проти Болгарії» (заява № 3991/03) [16], яке в силу вимог ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» від 23.02.2006 № 3477-IV (із наступними змінами) застосовується судами як джерело права [3, ст. 17].

Так, зокрема, у п. 70, 71 рішення ЄСПЛ від 22.01.2009 у справі «БУЛВЕС» АД проти Болгарії» (заява № 3991/03) зазначено, коли Держави – члени Конвенції володіють інформацією про зловживання системою оподаткування ПДВ зі сторони певної фізичної чи юридичної особи, вони можуть вжити відповідних засобів щодо недопущення, зупинення чи покарання за такі зловживання. Однак, коли національна влада за відсутності будь-яких вказівок на пряму участь фізичної або юридичної особи у зловживаннях, пов'язаних зі сплатою ПДВ, що нараховуєть-

ся при низці операцій з поставок, або будь-яких вказівок на поінформованість про таке порушення все-таки карає одержувача оподаткованої ПДВ поставки, який повністю виконав свої зобов'язання, за дії чи бездіяльність постачальника, який знаходився поза контролем одержувача і по відношенню до якого не було засобів відстеження і забезпечення його старанності, то влада виходить за розумні межі і порушує справедливий баланс, який повинен підтримуватися між вимогами загальних інтересів і вимогами захисту права власності [16, п. 70, п. 71]. ЄСПЛ у даному випадку визнано, що компанія-заявник не повинна нести відповідальність, а отже не може бути позбавлена права на податкову вигоду (податковий кредит чи бюджетне відшкодування ПДВ), за наслідки невиконання постачальником його обов'язків щодо своєчасного декларування ПДВ і, як наслідок, сплачувати ПДВ повторно разом із пенею, оскільки такі вимоги прирівнюються до надзвичайного обтяження для компанії-заявника.

Досить цікавим та вартим уваги є саме посилання ЄСПЛ на порушення в таких випадках справедливого балансу між вимогами загальних (публічних) інтересів і вимогами захисту права власності (приватних інтересів). Це фактично означає, що національні суди під час розгляду відповідної категорії справ та формування судових доктрин повинні, насамперед, виходити саме з дотримання принципу справедливого балансу між публічними та приватними інтересами, оскільки результат такого дотримання прямо впливає на усталеність господарського обороту, інвестиційну привабливість та стан економіки в цілому. Однак судова практика ВСУ у наведених прикладах, вочевидь, не відповідає цьому критерію та фактично створює обмеження на вчинення господарської операції з таким контрагентом, який має або може мати ознаки фіктивності, встановити які звичайному пересічному платнику податків не вбачається можливим.

Але наведений приклад тлумачення «реальності» вчинення господарської операції до того ж суперечить принципу свободи договору, визначеному ст. 627 ЦК України, згідно з яким відповідно до статті 6 цього Кодексу *сторони є вільними* в укладенні договору, *виборі контрагента* та визначенні умов договору з урахуванням вимог цього Кодексу, інших актів цивільного законодавства, звичаїв ділового обороту, вимог розумності та справедливості [17, ст. 627].

Крім того, неможливо заперечити той факт, що в об'єктивній дійсності можливі випадки реального вчинення господарських

операції фіктивними суб'єктами господарювання, однак знову ж таки ризик відповідальності щодо податкових наслідків таких господарських операцій покладається на сумлінного платника податків. Однак дане питання має більш філософський контекст та може бути предметом іншого, більш ґрунтовного дослідження.

Повертаючись до постанови ВСУ від 01.12.2015 по справі № 826/15034/14, слід звернути увагу на низку інших цікавих висновків щодо ознак первинних документів, господарської операції та співвідношення поняття «договір» та «господарська операція».

Зокрема, ВСУ у вказаній постанові від 01.12.2015 зазначає, що «первинний документ згідно визначення, закріпленого ст. 1 Закону про бухгалтерський облік, містить дві обов'язкові ознаки: він має містити відомості про господарську операцію і підтверджувати її реальне (фактичне) здійснення». При цьому, «визначальною ознакою господарської операції є те, що вона має спричинити реальні зміни майнового стану платника податків». Водночас ВСУ доходить досить несподіваного висновку про те, що «договір не є первинним обліковим документом для цілей бухгалтерського обліку. Відповідно до ч. 1 ст. 626 Цивільного кодексу України договором є домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків. Отже, договір свідчить лише про намір виконання дій (операцій) у майбутньому, а не про їх фактичне виконання. Відповідно до вищевизначеного визначення господарська операція пов'язана не з фактом підписання договору, а з фактом руху активів платника податків та руху його капіталу» [10].

Проте, не вдаючись до ґрунтовного аналізу співвідношення понять «договір» та «господарська операція», слід зазначити, що вказані твердження ВСУ суперечать щонайменше концепції реального договору (що вважається укладеним не з моменту досягнення згоди сторін, а з моменту передання відповідного майна або вчинення певної дії). При цьому ВАСУ в листі від 02.06.2011 № 742/11/13-11 зазначає, що договір та будь-який інший документ (накладна, рахунки тощо) має силу первинного документу лише в разі фактичного здійснення господарської операції, тобто фактично відносить договір до переліку первинних документів. Водночас ВАСУ у вказаному листі також зазначає, 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 від-*

повідної операції. У свою чергу, відсутність реально вчиненої господарської операції та, як наслідок, юридична дефектність відповідних первинних документів за змістом пункту 44.1 ПК України, на думку ВАСУ, не дозволяє формувати дані податкового обліку незалежно від спрямованості умислу платників податку – учасників відповідної операції. Установлення факту недійсності, в тому числі нікчемності, цивільно-правового правочину, який опосередковує відповідну господарську операцію, не є необхідною умовою для визначення контролюючим органом грошових зобов'язань платнику податків у разі, якщо буде встановлено відсутність реального вчинення цієї господарської операції або відсутність зв'язку між такою операцією та господарською діяльністю платника податків [7, п. 3].

М. П. Кучерявенко слушно зауважує, що суд, вирішуючи спір та ухвалюючи судові рішення, повинен одночасно вирішити колізію законодавчих норм, яка може проявлятися у декількох формах, однією з яких є «колізія норм податкового законодавства й норм, що регулюють відносини, що становлять предмет іншої галузі права» [6, с. 60-61].

Однак викладене свідчить про необхідність теоретичного вдосконалення судових доктрин, а також внесення змін до різногалузевих законодавчих актів з метою усунення колізій відповідних правових норм.

Висновки

Підсумовуючи все вищевикладене, можна дійти таких висновків:

1. Законодавчі дефініції понять «правочин» і «господарська операція» дають підстави стверджувати, що вони є *діями* їх учасників, які мають відповідну спрямованість: правочин – на встановлення, зміну чи припинення прав та обов'язків учасників (у тому числі майнових), господарська операція – на зміну майнового стану учасників, тобто фактично на встановлення чи припинення майнових прав та обов'язків учасників. Відповідно, правочин та господарська операція є юридичними фактами, оскільки внаслідок дій їх учасників настають відповідні юридичні наслідки.

2. Поняття «правочин» та «господарська операція» співвідносяться між собою як загальне та окреме, тобто поняття «правочин» передбачає вчинення як однієї, так і декількох господарських операцій, що в кінцевому результаті призведе до виникнення прав і обов'язків учасників цієї операції та спричинить зміни у їх майновому стані, а поняття «господарська операція» є своєрідним наповнювачем змісту відповід-

ного правочину. Так, наприклад, вчинення господарської операції з постачання товару, з одного боку, свідчить про дії сторін, спрямовані на часткове виконання правочину, однак для повного виконання правочину з постачання товару необхідним є вчинення покупцем господарської операції з оплати прийнятого товару, але, з іншого боку, така господарська операція свідчить також про укладення між учасниками такої операції договору купівлі-продажу у спрощений спосіб.

2. Поняття «правочин» та «договір» також співвідносяться між собою як загальне та окреме, оскільки за змістом ч. 2 ст. 202 ЦК України будь-який договір є правочином, тоді як не будь-який правочин є договором.

3. Виходячи з дихотомії договорів на консенсуальні та реальні, реальний договір у будь-якому разі є первинним документом, а, крім того, цивільним законодавством України передбачено випадки складення первинних документів на підтвердження укладення певного договору (наприклад, ч. 3 ст. 909 ЦК України – товарно-транспортна накладна; ч. 1 ст. 937 ЦК України – акт приймання-передачі, квитанція, розписка або інший документ; ч. 3 ст. 957, ст. 961 ЦК України – складський документ тощо). Консенсуальний договір також можна вважати первинним документом, оскільки він визначає структуру та порядок вчинення господарських операцій на його виконання, та у разі порушення цього порядку є передумовою вчинення «альтернативних» господарських операцій, вчинення яких можна було б уникнути за умови дотримання зазначеного порядку.

4. Судова практика ВСУ виходить із того, що наявність формально складених, але недостовірних первинних документів не є безумовним підтвердженням реальності господарської операції. При цьому наявність таких оціночних понять, як «недостовірний первинний документ», «рух активів», «господарська мета» тощо, призводить до неоднозначного вирішення податкових спорів даної категорії. При цьому усталеною є практика формування органами ДФС висновків щодо відсутності вчинення господарських операцій з окремими суб'єктами господарювання безпосередньо в актах проведення перевірок, у зв'язку з чим спрощується процес доказування для контролюючого органу, якому достатньо відобразити факт відсутності реального вчинення господарської операції в акті перевірки платника податків, що, у свою чергу, вимушує платника податків доводити неправомірність висновків такого акта перевірки належними доказами.

Список використаних джерел:

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV (із наступними змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (із наступними змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини : Закон України від 23.02.2006 № 3477-IV (із наступними змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3477-15>.
4. Проблемні питання застосування законодавства у справах за участю органів державної податкової служби : Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 20.07.2010 № 1112/11/13-10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v1112760-10>.
5. Щодо підтвердження даних податкового обліку : Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 01.11.2011 № 1936/11/13-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v1936760-11>.
6. Кучерявенко М. П. Проблема колізійності фінансового законодавства у рішеннях Вищого адміністративного суду України (деякі аспекти методології) // Право України. – 2008. – № 9. – С. 57–62.
7. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства : Лист Вищого адміністративного суду України від 02.06.2011 № 742/11/13-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0742760-11>.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (із наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 05.06.1995 за № 168/704 (із наступними змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
10. Постанова Верховного Суду України від 01.12.2015 по справі № 826/15034/14: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54688725>.
11. Постанова Верховного Суду України від 02.12.2015 у справі № 0870/8011/12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54688678>.
12. Постанова Верховного Суду України від 12.01.2016 у справі № 826/20548/13-а [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55903403>.
13. Постанова Верховного Суду України від 22.03.2016 у справі № 810/6201/14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/57067141>.

14. Постанова Верховного Суду України від 19.04.2016 у справі № 816/11081/14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/57703172>.

15. Постанова Верховного Суду України від 26.04.2016 у справі № 2а-4201/11/2670 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/58408742>.

16. Рішення Європейського суду з прав людини від 22.01.2009 у справі «БУЛВЕС» АД проти Болгарії» (заява № 3991/03) [Електронний ресурс]. –

Режим доступу : <http://document.ua/sprava-bulvesad-proti-bolgariyi-doc164708.html>.

17. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (із наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

18. Щербакова О. Ю. Предмет доказування в податкових спорах : дис. ...канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. Ю. Щербакова; Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. – Х, 2015. – 199 с.

В статье исследуется соотношение таких понятий, как «сделка» и «хозяйственная операция», выявлены общие черты данных понятий, на примерах актуальной судебной практики проанализировано влияние административного судопроизводства на формирование признаков реальности осуществления хозяйственных операций и предмета доказывания в отдельных категориях налоговых споров.

Ключевые слова: сделка, хозяйственная операция, первичные документы, договор.

Correlation of concepts „transaction” and „business operation” is examined in the article, common features of these concepts were revealed, in examples of actual jurisprudence the influence of administrative proceedings on the formation characteristics of reality commission business operations and subject of proof in certain categories of tax disputes were analyzed.

Key words: transaction, business operation, primary documents, agreement.

