

УДК 657.234

Ю.М. Скосир, канд. екон. наук

Чернігівський державний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

НИКЧЕМНИ ПРАВОЧИНИ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ**Ю.Н. Скосырь**, к-т, екон. наук, доцент

Черниговский государственный технологический университет, г. Чернигов, Украина

НИЧТОЖНЫЕ СДЕЛКИ: ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА**Y.M. SKOSYR**, PhD, Associate Professor

Chernihiv State Technological University, Chernihiv, Ukraine

WORTHLESS TRANSACTION: FEATURES OF ACCOUNTING

Досліджено поняття нікчемності правочину та наслідки визнання його нікчемності. Проаналізовано основні причини визнання договорів нікчемними. Приділяється увага відображенню наслідків нікчемності правочину в бухгалтерському обліку підприємства, показано на прикладі нарахування штрафних санкцій та пені при визнанні угоди фіктивною. Розглянуто основні вимоги до ведення обліку, що допоможе позбавитись проблем щодо нарахуванням штрафних санкцій. Наголошено на необхідності приділяти більше уваги правильності оформлення первинних документів, законності здійснення господарських операцій та податковому статусу контрагентів. Запропоновано створити інформаційний ресурс з основними реквізитами підприємств, що знаходяться у розшуку або ухиляються від сплати податків.

Ключові слова: нікчемний правочин, недійсний правочин, оформлення господарських угод, штрафні санкції, податкові зобов'язання, первинні документи, несплата податків, фіктивні фірми.

Исследовано понятие ничтожности сделки и последствия признания его ничтожности. Проанализированы основные причины признания договоров ничтожными. Уделяется внимание отражению последствий ничтожности сделки в бухгалтерском учете предприятия, показано на примере начисление штрафных санкций и пени при признании сделки фиктивной. Рассмотрены основные требования к ведению учета, что поможет избавиться от проблем по начислению штрафных санкций. Отмечена необходимость уделять больше внимания правильности оформления первичных документов, законности осуществления хозяйственных операций и налогового статуса контрагентов. Предложено создать информационный ресурс с основными реквизитами предприятий, находящихся в розыске или уклоняющихся от уплаты налогов.

Ключевые слова: ничтожная сделка, недействительная сделка, оформление хозяйственных договоров, штрафные санкции, налоговые обязательства, первичные документы, неуплата налогов, фиктивные фирмы.

Explored the concept of nullity of the transaction and the effects of the recognition of its insignificance. Analyzed the main reasons for the recognition of agreements null and void. Attention is paid to the reflection of the consequences of the nullity of the transaction in the accounting business, it is shown by the example of charging penalties and interest, in recognition of fictitious transactions. The basic requirements for record keeping will help get rid of the problems on the accrual of penalties. The necessity to pay more attention to the validity of the original documents, the legality of the business transactions and tax status of the counterparties. Asked to create an information resource with the basic requisites of companies who are wanted or evade taxes.

Key words: void transaction, invalid transaction, execution of business contracts, penalties, tax liabilities, primary documents, tax evasion, fictitious firms.

Постановка проблеми. Нині час є практика донарахування податкових зобов'язань під час перевірок органами державної податкової служби та застосування штрафних санкцій з податку на прибуток та податку на додану вартість або зменшення сум податку на додану вартість, що підлягають відшкодуванню з бюджету, у зв'язку із визнанням угоди недійсною. Наявність правильно оформлених первинних документів не завжди дає право на формування витрат та податкового кредиту в обліку підприємства. Причиною позбавлення прав на податковий кредит з податку на додану вартість та віднесення здійснених витрат до податкових може бути недобросовісність партнерів та як наслідок визнання угод нікчемними. На сьогодні нікчемні правочини та відображення їх наслідків недостатньо дослідженні в економічній літературі. Переважно ці питання знаходять висвітлення в окремих публікаціях юридичних видань. Особливості бухгалтерського обліку нікчемності правочину теж потребує уваги.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми та підстави визнання правочину нікчемним розглядалися у працях багатьох учених: Д. Бобрової, М. Брагінського, І. Дзери, М. Сібільова, Ф. Хейфеца, С. Тенькова та інших. Їх праці мали оглядовий характер та стосувалися в основному підстав визнання правочину нікчемним.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значну кількість досліджень, що стосуються проблем визнання нікчемності правочинів з юридичного погляду, проблеми відображення наслідків нікчемності правочинів у системі бухгалтерського обліку залишаються малодослідженими. Актуальним є також розроблення заходів із запобігання укладення фіктивних договорів.

Мета статті. Метою статті є розроблення пропозицій з регулювання відносин, що виникають унаслідок вчинення нікчемних правочинів, спрямованих на зменшення ризиків визнання угод нікчемними та обґрунтування відображення в бухгалтерському обліку наслідків визнання угод нікчемними.

Виклад основного матеріалу. Нікчемним правочином є угода між підприємствами, в результаті виконання якої не здійснюються передбачені законодавством правові наслідки через незаконність дій та інші порушення юридичних норм законодавства.

До таких правочинів відносять угоди, що порушують Конституцію України, валютне, митне, податкове, антимонопольне законодавства. В основному вони направлені на ухилення суб'єктів підприємницької діяльності від сплати податків, незаконне відчуження або користування об'єктами права власності, незаконний обіг вилучених з вільного обігу предметів, зайняття забороненими видами господарської діяльності та інші види діяльності, що спрямовані на порушення нормативних актів.

Головною ознакою нікчемності правочину є скерованість діяльності контрагентів на досягнення незаконного результату. Іноді дії не всіх учасників правочину передбачають протиправні наслідки та порушення законодавства України. Про те, що угода підпадає під ознаку нікчемності, контрагенти несумлінного платника податків можуть і не знати. У випадках зникнення однієї із сторін угоди або несплати податків до бюджету ознака нікчемності правочину переноситься на всі угоди, що укладені цим контрагентом з іншими платниками податків.

Розглянемо основні випадки визнанням договорів недійсними.

Згідно з договором купівлі-продажу продавець надає товарно-матеріальні цінності у власність покупця, а покупець приймає їх та оплачує. Продавець може укласти угоду на продаж товарно-матеріальних цінностей, які є у нього або будуть придбані чи вироблені у майбутньому. Під час передачі товарно-матеріальних цінностей продавець повинен надати документи, що підтверджують факт здійснення угоди та гарантують якість товару.

Згідно з законодавством України продаж товарно-матеріальних цінностей може бути здійснений тільки їх власником. Недійсність угоди може бути обумовлена недотриманням вимог Цивільного кодексу України. Це може бути у випадках, якщо продавець не може підтвердити власність переданих товарно-матеріальних цінностей або не передав цінності, які вказані в документах як передані, або не надав всі необхідні документи для підтвердження здійснення угоди та якості товару, або уникає сплати податків за цією угодою.

Бюджетний кодекс України розділяє доходи бюджету на податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі. Податкові надходження включають передбачені Податковим кодексом України загальнодержавні і місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі.

Тобто податок на прибуток та податок на додану вартість, які не сплатило підприємство внаслідок здійснення фіктивної угоди, є дохідною частиною держбюджету, власністю держави.

У випадку перерахування коштів іншому підприємству з метою формування податкового кредиту та нарахування витрат підприємство знижує об'єкт оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість, як наслідок, відбувається заволодіння доходною частиною Держбюджету України. Тобто ця дія спрямована на заволодіння майном держави, зменшення доходної частини бюджету, а отже, ця угода є нікчемною.

Якщо договори визнаються нікчемними, то нікчемні правочини є недійсним на підставі закону. Всі наслідки здійснення таких угод вважаються недійсними.

Всі господарські операції, що здійснюються юридичними особами на території нашої країни, регулюються та оформлюються згідно вимог з нормативними документами України. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності зобов'язані вести бухгалтерський облік та

подавати фінансову звітність. Тобто бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Операції, що здійснюють суб'єкти господарської діяльності, повинні бути оформлені первинними документами, що визначено положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.95 р. № 88.

Правильність оформлення первинних документів є підтвердженням здійснення операції. Вимоги до первинних документів, які є підставою для відображення господарських операцій у бухгалтерському та податковому обліку, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Первинні документи повинні складатись під час виконання господарської дії, а якщо це неможливо – безпосередньо після її завершення. Вони повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складено документ; назву документа; дату і місце складання; зміст і обсяг господарської операції; одиницю виміру господарської операції; посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Для надання законності і доказовості первинні документи мають складатись відповідно до вимог чинного законодавства і не порушувати публічний порядок, установленний Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Тобто при порушенні складання первинних документів господарська операція буде вважатися не дійсною, а угода – фіктивною або нікчемною з відповідними наслідками для підприємства та контрагентів.

Останнім часом стало актуальним виявлення фіктивних підприємств у ланцюгу поставок товарно-матеріальних цінностей, за наслідками відносин з якими сформовані витрати та податковий кредит. Це призводить до нарахування податківцями податкових зобов'язань і застосування штрафних санкцій з посиланням на недійсність господарських угод.

Важливим є те, чи існували у платника податку прямі відносини з фіктивними або недобросовісними фірмами чи такі фірми лише опосередковано пов'язані з ним. Від цього залежить вирішення питання щодо анулювання угод.

Якщо існували прямі відносини з фіктивними фірмами, то угоди з такими підприємствами податківці та суд розглядають як нікчемні, оскільки їх здійснення направлене на незаконне заволодіння майном держави у вигляді несплати податків або зменшення податкового навантаження на підприємство. Для цього не потрібно окремого рішення суду про визнання договору недійсним, про що йдеться в ст. 215 Цивільного кодексу України. Визнання правочину нікчемним відбувається згідно з рішенням податкового органу, яке сформовано за результатами перевірки платника податку.

Кожний платник податків зобов'язаний вести податковий облік. Суб'єкти підприємницької діяльності, що здійснюють фіктивні правочини, несуть відповідальність за порушення ведення податкового обліку, що автоматично переноситься на контрагентів фіктивних підприємств, які, на відміну від них, здійснюють фактичну господарську діяльність. Це пояснюється тим, що з недійсного або фіктивного правочину не випливає інших правових наслідків, крім його недійсності. Тобто така угода не спричиняє змін у податковому обліку підприємства і є безпідставним відображення витрат та формування податкового кредиту згідно даної угоди. Виключення нікчемного правочину з бухгалтерського та податкового обліку підприємства здійснюється не тільки у фіктивній фірми, а й в усіх платників податків які мали з нею господарські відносини, і на це вже не може вплинути ні документальне підтвердження виконання договору, ні належно оформлені видаткові накладні, податкові накладні, ВМД тощо.

У випадку, якщо підприємство не перебувало у прямих відносинах з фіктивними фірмами, а останні просто брали участь у ланцюгу поставок, то наслідки виконання такої угоди можуть бути різними. У зв'язку з відсутністю прямих взаємовідносин з недобросовісними підприємствами сумлінні платники податків можуть поборотися за право на визнання витрат та податкового кредиту в суді, аргументуючи це принципом персональної відповідальності. Вирішення питання на їх користь буде залежати від доказовості здійснення господарської операції та безпосереднього зв'язку цієї угоди з діяльністю платника податків.

Відносини учасників ланцюгу поставки товарів не повинні безпосередньо впливати на господарські операції інших чесних платників податків. Платник податку не повинен відповідати за наслідки невиконання постачальником його зобов'язань зі сплати податків та інших платежів і в результаті сплачувати донарахований ПДВ та податок на прибуток, а також сплачувати штраф та пеню. В таких випадках необхідно слідкувати за правильністю оформлення господарських операцій, наявністю всіх обов'язкових документів, що підтверджують здійснення цієї угоди. При оформленні угоди з новим контрагентом необхідно перевірити дійсність установчих документів, чи не скасована реєстрація підприємства як платника податку на додану вартість. При виникненні питань щодо законності та дійсності господарської операції необхідно подати на розгляд суду первинні документи, які були складені під час здійснення господарської операції та надати інші докази, що свідчать про фізичне, технічне та технологічне виконання договору поставки товарно-матеріальних цінностей.

Розглянемо конкретні ситуації.

Підприємство А відвантажило товарно-матеріальні цінності підприємству Б: 20.03.12 р. - на суму 6 000 грн; 30.04.12 р. - на суму 12 000 грн. У вересні 2012 р. підприємство А надало транспортні послуги підприємству Б на суму 1 200 грн з ПДВ.

У ході перевірки податкової інспекції в лютому 2013 р. виявлено такі порушення. Підприємство Б придбало сировину на загальну суму 18 000 грн з ПДВ у березні 2012 р. та квітні 2012 р. у підприємства А, яке знаходиться у розшуку та не сплачує податки. Дана угода визнана нікчемною згідно з рішенням податкової інспекції 11.03.13 р. Також виявлено, що у вересні 2012 р. це саме підприємство А здійснило доставку продукції до покупця. Така операція оформлена актом виконаних робіт та податковою накладною на суму 1200 грн, відсутня товарно-транспортна накладна на доставку продукції покупцеві. Оплата за дані операції не здійснювалася. Така угода також визнана нікчемною згідно рішення податкової інспекції 11.03.13 р. (Приклади бухгалтерських проводок наведені в таб. 1; 2.)

При визнанні правочину недійсним доходи та витрати підприємства перераховуються в тому періоді, коли угода була визнана нікчемною. Перерахунок витрат відображається в рядку 06.4.26 декларації податку на прибуток того періоду, коли отримано рішення податкової інспекції про визнання правочину нікчемним.

Таблиця 1

Наслідки визнання правочинів нікчемними в бухгалтерському обліку

№	Сутність порушення	Період	Сума, грн	Знижено "+" (завищено "-") податкове зобов'язання, грн	Штраф, грн
1	2	3	4	5	6
1.	Податок на прибуток				
1.1.	Визнана недійсною поставка сировини 20.03.12 р. на суму 6000,00 грн з ПДВ. Завищено витрати на суму 5000,00 грн у сумі списаної на виробництво продукції сировини	I квартал 2012 р	5 000,00	+1050,00	

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5	6
1.2.	Визнана недійсною поставка сировини 30.04.12 р. на суму 12000,00 грн з ПДВ. Завищено витрати на суму 10 000,00 грн. у сумі списаної на виробництво продукції сировини	II квартал 2012 р.	10 000,00	+2100,00	
1.3.	Включено до витрат транспортні послуги на перевезення продукції, що не підтверджені документально на суму 1200,00 грн. з ПДВ. Завищено витрати на суму 1000,00 грн	III квартал 2012 р.	1 000, 00	+210,00	
2.	ПДВ				
2.1.	Не зараховано до податкового кредиту суму ПДВ 1000,00 грн. при придбанні сировини 20.03.12 р. на загальну суму 6000,00 грн	Березень 2012 р.	1 000,00	+1 000,00	
2.2.	Не зараховано до податкового кредиту суму ПДВ 2000,00 грн при придбанні сировини 30.04.12 р. на загальну суму придбання 12000,00 грн	Квітень 2012 р.	2000,00	+2000,00	
2.2.	Не зараховано до податкового кредиту сума ПДВ по транспортним послугам у вересні 2012 р. по перевезенню продукції до покупця	Вересень 2012 р.	200,00	+200,00	

Однак, крім цього, підприємство повинно сплатити штрафні санкції та пеню, якщо внаслідок перерахунку виявлено, що занижено податкові зобов'язання. Штраф нарахує податкова на підставі ст. 123 ПКУ.

Таблиця 2

Бухгалтерські проведення по відображенню наслідків визнання правочинів нікчемними

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Дт	Кт	Сума	Д	В
1	2	3	4	5	6	7
1.	Донараховано податкові зобов'язання по податку на прибуток за I квартал 2012 року за ставкою 21 %	17	641	1050,00	—	—
2.	Відкореговано методом "сторно" витрати на придбання сировини в березні 2012 р за угодою, що визнана нікчемною	443	631	-5000,00	—	—
3.	Нараховано штрафні санкції по податку на прибуток за ставкою 25 % згідно зі ст.123 ПКУ	948	641	262,50	—	—
4.	Нараховано пеню по податку на прибуток у розмірі 120 % облікової ставки НБУ за кожен день несплати згідно зі ст.129 ПКУ*	948	641	63,43	—	—
5.	Відкореговано методом "сторно" податковий кредит по ПДВ за угодою, що визнана нікчемною	641	631	-1000,00	—	—
6.	Нараховано штрафні санкції по ПДВ за ставкою 25 % згідно зі ст.123 ПКУ	948	641	250,00	—	—
7.	Нараховано пеню по ПДВ у розмірі 120 % облікової ставки НБУ за кожен день несплати згідно зі ст.129 ПКУ*	948	641	60,41	—	—
8.	Донараховано податкові зобов'язання по податку на прибуток за II квартал 2012 року за ставкою 21 %	17	641	2520,00	—	—
9.	Відкореговано методом "сторно" витрати на придбання сировини в квітні 2012 р. за угодою, що визнана нікчемною	443	631	-10000,00	—	—
10.	Нараховано штрафні санкції по податку на прибуток за ставкою 25 % згідно зі ст. 123 ПКУ	948	641	630,00	—	—
11.	Нараховано пеню по податку на прибуток в розмірі 120 % облікової ставки НБУ за кожен день несплати згідно зі ст.129 ПКУ*	948	641	104,60	—	—
12.	Відкореговано методом "сторно" податковий кредит по ПДВ за угодою, що визнана нікчемною	641	631	-2000,00	—	—

Закінчення табл. 2

1	2	3	4	5	6	7
13.	Нараховано штрафні санкції по ПДВ за ставкою 25 % згідно зі ст.123 ПКУ	948	641	500,00	—	—
14	Нараховано пеню по ПДВ у розмірі 120 % облікової ставки НБУ за кожен день несплати згідно зі ст.129 ПКУ*	948	641	83,01	—	—
15	Донараховано податкові зобов'язання по податку на прибуток за III квартал 2012 року за ставкою 21 %	17	641	210,00	—	—
16	Відкореговано методом "сторно" витрати на перевезення продукції, що не підтверджені документально	443	631	-1 000,00	—	—
17	Нараховано штрафні санкції по податку на прибуток за ставкою 25 % згідно зі ст.123 ПКУ	948	641	52,50	—	—
18	Нараховано пеню по податку на прибуток у розмірі 120 % облікової ставки НБУ за кожен день згідно зі ст.129 ПКУ*	948	641	4,75	—	—
19	Відкореговано методом "сторно" податковий кредит по ПДВ	641	631	-200,00	—	—
20	Нараховано штрафні санкції по ПДВ за ставкою 25 % згідно зі ст.123 ПКУ	948	641	50,00	—	—
21	Нараховано пеню по ПДВ у розмірі 120 % облікової ставки НБУ за кожен день несплати згідно зі ст.129 ПКУ*	948	641	4,52	—	—

Примітка: * Розраховано за найбільшою ставкою НБУ за період існування боргу в розмірі 7,5 %

Відображення в бухгалтерському обліку відбувається залежно від обставин і року, в якому правочин визнано недійсним. Якщо правочин визнано недійсним у наступному році, ніж рік здійснення правочину, перерахунок доходів відображаємо в кореспонденції з рахунком 44. У разі неправильного відображення операції за попередні звітні періоди, що виявлено у поточному періоді, регламентується П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». При цьому виправлення таких операцій здійснюється через коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. Водночас виправлення таких операцій, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

Це може відбуватися внаслідок визнання судом недійсними установчих документів контрагентів платників податків, скасуванням їх реєстрації як платників податку на додану вартість, неподанням податкової звітності або несплатою податку контрагентами платників податків.

Висновки і пропозиції. Недостатня увага до постачальників товарів та послуг, неякісно оформлені первинні документи чи їх відсутність може значною мірою погіршити фінансове становище підприємства. Основними вимогами до ведення обліку та відсутності проблем з податковою інспекцією щодо нарахування штрафних санкцій є посиленна увага бухгалтерів до правильності оформлення первинних документів, законності здійснення господарських операцій та податковий статус ваших контрагентів.

Отже, для зменшення кількості нікчемних правочинів та покращення стану бухгалтерського обліку на підприємствах необхідно підняти інформативність бухгалтерів щодо податкового статусу фірм-контрагентів. З цього випливає необхідність створення інформаційного ресурсу з основними реквізитами підприємств, що знаходяться у розшуку або ухиляються від сплати податків.

Список використаних джерел

1. Альбіна М. Нікчемність вчинених правочинів // Вісник податкової служби України. – 2008. N 46 – 47. – С.35-38.
2. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року N 436-IV. [Електронний ресурс]: за даними сайту / Верховна рада України. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
3. Єфімов О. Податкова вважає договір фіктивним // Україна Бізнес Ревю. – 2011. №9. – С. 31-32.

4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999р. №996-XIV.

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зі змінами та доповненнями.

6. Податковий кодекс України від 02.12.10р. №2755- VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

7. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.95 р. № 88

8. Постанова № 15 — постанова Пленуму Верховного Суду України від 08.10.2004 р. № 15 «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів»

9. Постанова № 06/53 — постанова Верховного Суду України від 26.09.2006 р. № 06/53 «Про визнання недійсним договору купівлі-продажу»

10. Трофімова Л. Судова практика за позовами платників податків щодо ПДВ // Вісник податкової служби України. –2009. N 29.–С.28-31.