

СУДОВА ПРАКТИКА НІКЧЕМНИХ ПРАВОЧИН В УКРАЇНІ: МАРКЕТИНГОВІ ПОСЛУГИ У СХЕМАХ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

Ворона О.М.

Державна податкова інспекція у місті Чернігові

Досліджено нормативно-правову регламентацію щодо нікчемних правочинів в Україні. Наведено приклад схеми мінімізації податків за допомогою маркетингових послуг, які не мають реального характеру. Розглянуто на основі схеми мінімізації можливі втрати бюджету. Здійснено акцент на необхідності створення конкретного документообігу щодо підтвердження реальності маркетингових послуг. Запропоновано обов'язковий та додатковий перелік документів, які будуть свідчити про факт реальності отримання маркетингових послуг.

Ключові слова: нікчемні правочини, маркетингові послуги, схема ухилення, податки, податковий орган, документообіг.

Постановка проблеми. Рівень соціально-економічного добробуту населення будь-якої країни, першочергово, залежить від сум грошових коштів, які наявні в державному бюджеті. Відповідно до ст. 67 Конституції України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [8] кожен зобов'язаний сплачувати податки та збори в порядку і розмірах, установлених законом, проте якщо розглядати стан України, то можна сказати про наявність негативних тенденцій, які зумовлені протизаконними схемами мінімізації податків. Дослідження схем мінімізації із розробкою ефективного механізму запобігання їх виникненню є досить актуальним, оскільки розглядається збільшення розміру дохідної частини бюджету.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У ході проведеного дослідження здійснено оцінку вітчизняних наукових напрацювань таких вчених, як: Скопир Ю.М. [9, с. 107-113], Куца М. [10], Романюк Я. [11], Карнаух Т.М. [12, с. 104-109], Ткаченко І.М. [13, с.372-377] та ін. Крім того, опрацьовано ряд постанов та ухвал судів першої [14; 19; 20; 22; 26; 28], апеляційної [15; 16; 21; 24; 27] та касаційної інстанцій [17; 23] відносно теми дослідження.

Підводячи підсумки оцінки опрацьованих джерел варто зазначити, що однією із схем, яка дозволяє мінімізувати суми нарахованих податкових зобов'язань, – це маркетингові послуги, які не мають реального характеру та за своєю суттю є нікчемними. На жаль, наразі відсутній дієвий механізм усунення даної схеми, що власне і зумовлює проведення подібного дослідження.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. За допомогою схем ухилення від оподаткування, які розроблені суб'єктами підприємницької діяльності, значна частина податків є не сплаченою, внаслідок чого наявні втрати бюджету. Для підвищення рівня конкурентоспроможності економіки України до міжнародних стандартів має бути розроблений алгоритм дій по руйнуванню «тіньових схем» та збільшенню грошових надходжень до бюджету країни.

Мета статті. В даному науковому напрацюванні ставиться за мету опрацювати нормативно-правову регламентацію щодо поняття «нікчемні правочини» та розробити дієвий механізм запобігання виникненню схеми мінімізації податків за допомогою маркетингових послуг, які не мають реального характеру.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до ч. 5 ст. 203, ч. 1 ст. 234, ч. 1 ст. 215 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 № 435-IV [1] правочин має бути спрямований на реальне настання правових наслідків, що обумовлені ним; фіктивним є правочин, який вчинено без наміру створення правових

наслідків, які обумовлювалися цим правочином; підставою недійсності правочину є недодержання в момент вчинення правочину стороною (сторонами) вимог, які встановлені ч. 1-3, 5, 6 ст. 203 цього Кодексу.

Відмітимо, що Постановою Пленуму Верховного суду України «Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними» від 06.11.2009 № 9 [4] підкреслено, що нікчемний правочин є недійсним через невідповідність його вимогам закону та не потребує визнання його таким судом. Оспорюваний правочин може бути визнаний недійсним лише за рішенням суду.

Отже, ми з'ясували, що операції, які не мають реального характеру та юридичної форми можна вважати нікчемними або фіктивними. У ст. 55-1 Цивільного кодексу України наведений перелік ознак фіктивності, що дають підстави для звернення до суду про припинення юридичної особи або припинення діяльності фізичною особою-підприємцем, в т.ч. визнання реєстраційних документів недійсними.

При здійсненні фіктивної діяльності виникає кримінальна відповідальність. Відповідно п. 205.1 ст. 205 до Кримінального кодексу України від 01.09.2001 № 25-26 [2] фіктивне підприємництво, тобто створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона, – карається штрафом від 500 до 2000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

Крім того, у п. 205-1.1 ст. 205-1 Кримінального кодексу України зазначено, що внесення в документи, які відповідно до закону подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи або фізичної особи-підприємця, завідомо неправдивих відомостей, а також умисне подання документів, які містять завідомо неправдиві відомості, державному реєстратору – караються штрафом від 500 до 1000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян, або арештом на строк від 3 до 6 місяців, або обмеженням волі на строк до 2 років.

Фіктивну діяльність найчастіше застосовують у схемах ухилення від сплати податків, які мали б бути сплаченими до бюджету. Однією із таких схем є отримання нереальних маркетингових послуг від фіктивної фірми, яка зареєстрована згідно вимог чинного законодавства, проте реальних операцій не здійснює. Фактично вона займається оформленням нікчемних правочинів за допомогою первинних документів.

Розглянемо типову схему ухилення від сплати податків за допомогою маркетингових послуг. Зазначимо, що згідно з пп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14

Податкового кодексу України 02.12.2010 № 2755-VI [5] маркетингові послуги – це послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управління руху продукції (робіт, послуг) до споживача та післяпродажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності такого платника податків.

Схема ухилення. ТОВ «Анна», яке займається оптовою торгівлею мобільними телефонами за допомогою внутрішніх розрахунків у жовтні 2014 року визначило, що за результатами 2014 року отримає дуже значну суму доходу від реалізації мобільних телефонів. Для заниження суми сплати податків до бюджету ТОВ «Анна» уклало Договір про надання маркетингових послуг із фіктивною фірмою ТОВ «Вікторія», який передбачає вивчення ринку та стимулювання збуту мобільних телефонів на загальну суму 1,2 млн.грн. із ПДВ.

ТОВ «Вікторія» виписала податкову накладну на суму 200,0 тис. грн. та акт наданих робіт, який надав право ТОВ «Анна» включити до складу витрат, які враховуються при визначенні податку на прибуток 1,0 млн.грн. Згодом, через 3 місяці, ТОВ «Вікторія» подано документи до суду щодо розпочинання справи про банкрутство.

Загалом схема ухилення відображена на рис. 1.

Відповідно до пп. 9.1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [3] підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Згідно з пп. 2.1, пп. 2.4 п. 2 Наказу «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995 № 88 [6] первинні документи – це письмові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції; ... та для надання їм юридичної сили і доказовості повинні мати такі обов'язкові реквізити первинного документу».

Тієї ж думки дотримується податкове законодавство, зокрема згідно з п. 44.1 ст. 44 Податкового кодексу України для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчис-

ленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами.

Таким чином, для надання юридичної сили і доказовості, первинні документи повинні бути складені відповідно до вимог чинного законодавства і не порушувати публічний порядок, встановлений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Також згідно зі ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства керуються принципом превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

При здійсненні перевірки підприємства на предмет правильності нарахування та сплати податків податковий орган звертає увагу на реальність маркетингових послуг та їх зв'язок із господарською діяльністю. Проте реальність даних послуг дуже важко прослідкувати, виходячи із коротких строків проведення виїзних перевірок (ст. 82 Податкового кодексу України) на збір повної доказової бази. Першочергово звертається увага на можливості контрагента надавати маркетингові послуги – його виробничі можливості, трудові ресурси, наявність торгових точок тощо. Результати маркетингових послуг мають бути оформлені Звітом про проведення маркетингових послуг, проте його наявність не є регламентованою.

Виходячи із вище описаного для запобігання виникненню схеми ухилення від сплати податків за допомогою нікчемних маркетингових послуг ми пропонуємо здійснити регламентацію належного документообігу, який має підтвердити реальність отриманих послуг. Наразі право на податкові витрати надає Акт про надання послуг, проте варто акцентувати увагу на його не достатності та необхідності додаткового документального забезпечення.

Заступником начальника Управління Департаменту оподаткування юридичних осіб ДПС України Задорожним О. та головним державним податковим ревізор-інспектором Управління адміністрування податку на прибуток та податкових платежів у статті «Маркетингові послуги: оформлення та податковий облік», яка була опублікована у Віснику податкової служби [7, с. 34-37] перераховано документи, які є підтвердженням зв'язку витрат на маркетингові послуги з господарською діяльністю суб'єкта господарювання.

Ми розглянули перелік запропонованих документів, дещо доопрацювали та додали нові, які в поєднанні здатні відтворити реальність здійснених послуг та підтвердити пов'язаність їх із господарською діяльністю. Якщо дані документи будуть відсутніми або неповними не коректно, можна вести мову про фіктивність відносин (табл. 1).

Перераховані документи супроводжують операції із маркетингових послуг із моменту їх виникнення до формування економічних результатів. Вони враховують всю сутність категорії «маркетингові послуги» та надають повну та достовірну інформацію, яка дозволяє вести мову про їх доцільність та пов'язаність із господарським життям підприємства.

Запропонований документоо-



Примітка. Визначення термінів «податкова яма» та «вигодонабувач» у діючому нормативному законодавстві відсутнє. Наявні визначення у Наказі Державної податкової адміністрації України від 18.04.2008 № 266 [18], яке наразі втратило чинність. Відповідно до наказу «податкова яма» – суб'єкт господарювання, який значиться у розшифровках податкового кредиту контрагента та формує податкову вигоду вигодонабувачу (виробнику, отримувачу), у тому числі через вигодотранспортуючих суб'єктів, а «вигодонабувач» – суб'єкт господарювання, виробник або отримувач (товарів, послуг), що здійснює господарські операції з використанням вигодотворюючих суб'єктів (у тому числі по ланцюгу поставки товару), діяльність яких спрямовано на отримання податкової вигоди.

Рис. 1. Схема ухилення від оподаткування за допомогою нікчемних послуг із маркетингу

Джерело: розроблено автором

Документальне оформлення маркетингових послуг

Документ	Характеристика документу
Обов'язковий перелік документів	
Наказ по підприємству	- обґрунтування необхідності проведення маркетингових досліджень (наприклад, у зв'язку з виходом на ринок нової продукції), зазначивши період їх проведення, територію, назву виду продукції, категорію потенційних споживачів тощо.
Додаток до наказу щодо плану заходів із розповсюдження продукції	- передбачення укладання договорів з певними контрагентами на проведення досліджень, пошуку каналів збуту, оцінка кон'юнктури ринку тощо. В цілому має бути наведена інформація відносно конкретних дій та очікуваних результатів отримання маркетингових послуг.
Договір на проведення маркетингових досліджень	- договір на проведення маркетингових досліджень, оформлений відповідно до вимог чинного законодавства. У розділі «Предмет договору» потрібно зазначити конкретний вид маркетингових досліджень, мету їх проведення, регіон, напрями та об'єкти маркетингових досліджень. Водночас у договорі слід передбачити умову про те, що результат маркетингових досліджень оформляється актом приймання-передачі послуг та супроводжуваними документами, які підтверджують реальність послуг та пов'язаність їх із господарською діяльністю.
Акт приймання-передачі послуг	- є підставою для формування податкових витрат. Розділ акта приймання-передачі послуг, у якому викладено суть господарської операції, має за змістом відповідати даним договору на надання маркетингових послуг і даним звіту про проведені маркетингові дослідження. Крім того, в актах виконаних робіт мають бути конкретний перелік наданих послуг, місце і дата їх надання, а також посилання на додаткові документи, які є додатками до акту та підтверджують їх реальність та пов'язаність із господарською діяльністю.
Звіт про проведення маркетингових досліджень	- систематизована інформація про: аналіз конкуренції між найбільшими виробниками на оптовому та роздрібному ринках продажу; основні тенденції розвитку ринку, динаміку зміни цін, асортимент продукції (товару); політику ціноутворення, аналіз імпорту й експорту продукції (товарів) та їх вплив на ринок тощо.
Кошторисний звіт щодо формування ціни маркетингових послуг	- даний звіт має містити конкретний перелік витрат на основі яких був сформований акт приймання-передачі послуг. Зокрема, відносно наступних груп витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні відрахування, амортизація, інші витрати.
Додатковий перелік документів	
Персональний звіт відносно трудових ресурсів із додатком форми 1ДФ	- загальна інформація відносно працівників, які були задіяні у маркетингових послугах, зокрема відносно форми оплати праці, кількості відпрацьованих годин, місця здійснення послуг, контактних даних тощо. Також існує необхідність у розшифровці, загалом працівники працюють за трудовим договором чи цивільно-правовим.
Загальна інформація щодо переліку торгових точок	- дана форма представляє собою перелік торгових точок на яких здійснювалася популяризація товарів, їх адресні дані, площі, перелік товарів, який був наявний тощо.

Примітка. На практиці повний перелік документів рідко використовується, загалом підприємства складають договір на проведення маркетингових досліджень та акт приймання-передачі послуг, який дає право на віднесення сум до податкових витрат
Джерело: розроблено автором

біг враховує вимоги Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Наказу «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», Податкового кодексу України тощо та руйнує схему мінімізації податків за допомогою маркетингових послуг, оскільки даний перелік документів буде дуже важко підробити.

Висновки і пропозиції. У ході дослідження акцентовано увагу на пошуку шляхів збільшення дохідної частини бюджету за допомогою ліквідації схеми ухилення від сплати податків за допомогою маркетингових послуг, які не мають реального характеру. Будь-яка господарська операція має

бути документально підтвердженою для визнання її дійсною та такою, що має реальне відображення.

У даному науковому напрацюванні запропоновано перелік додаткових та обов'язкових документів, наявність яких повністю підтверджує факт отримання маркетингових послуг та результативність їх по відношенню до господарської діяльності підприємства. Матеріали праці, у перспективі, можуть стати підґрунтям для формування законодавчої регламентації щодо затвердження конкретного переліку документів, які мають бути оформленими в обов'язковому порядку для підтвердження реальності маркетингових послуг.

Список літератури:

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс] // Сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
2. Кримінальний кодекс України від 01.09.2001 № 25-26 [Електронний ресурс] // Сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс] // Сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
4. Постанова Пленуму Верховного суду України «Про судову практику розгляду цивільних справ про визнання правочинів недійсними» від 06.11.2009 № 9 [Електронний ресурс] // Сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] // Сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
6. Наказ «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995 № 88 [Електронний ресурс] // Сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
7. Задорожний О. Маркетингові послуги: оформлення та податковий облік / О. Задорожний, С. Баскидєвич // Вісник податкової служби України. – 2013. – № 13. – С. 34-37.
8. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс] // Сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
9. Скопир Ю.М. Нікчемні правочини: особливості обліку / Ю.М. Скопир // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 3 (68). – С. 107-113.
10. Куц М. Нікчемні правочини [Електронний ресурс] / М. Куц, В. Семикопенко // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2012. – № 17-18. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua>.
11. Романюк Я. «Недійсність» та «нікчемність» правочину [Електронний ресурс] / Я. Романюк // Український юридичний портал «Радник». – Режим доступу: <http://radnik.info>.
12. Карнаух Т.М. Оспорювані та нікчемні правочини суб'єктів господарювання: окремі аспекти законодавчого регулювання та провадностосування / Т.М. Карнаух // Науковий журнал «Наукові записки НаУКМА». – № 129. – 2012. – С. 104-109.
13. Ткаченко І.М. Нікчемний та оспорюваний правочин: правова різниця між поняттями / І.М. Ткаченко // Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского. – 2008. – № 2. – С. 372-377.
14. Постанова Чернігівського окружного адміністративного суду від 02.12.2014 № 828/3601/14 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.
15. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 30.09.2014 № 826/10970/13-а [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.
16. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 14.10.2014 № 825/2433/14 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.
17. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 30.07.2013 № К/9991/11416/12 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.
18. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про організацію взаємодії органів державної податкової служби при проведенні перевірок податкових декларацій з податку на додану вартість з урахуванням інформації розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів» від 18.04.2008 № 266 [Електронний ресурс] // Сайт Ліги Закон. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.
19. Постанова Чернігівського окружного адміністративного суду від 25.11.2014 № 825/3410/14 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.
20. Постанова Чернігівського окружного адміністративного суду від 18.11.2014 № 825/3555/14 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.
21. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 11.09.2014 № 826/1377/134 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.
22. Постанова Чернігівського окружного адміністративного суду від 11.11.2014 № 825/3421/14 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.
23. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 07.08.2014 № К/9991/78934/11 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.
24. Ухвала Одеського апеляційного адміністративного суду від 21.05.2014 № 1570/6013/2012 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.
25. Постанова Чернігівського окружного адміністративного суду від 28.11.2013 № 825/4081/13-а [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.
26. Постанова Чернігівського окружного адміністративного суду від 27.11.2014 № 825/3513/14 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.
27. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 04.09.2014 № 825/1292/14 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.
28. Постанова Чернігівського окружного адміністративного суду від 28.10.2014 № 825/3140/14 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.
29. Постанова Київського апеляційного адміністративного суду від 19.11.2014 № 825/2650/13-а [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.

Ворона А.Н.

Государственная налоговая инспекция в городе Чернигове

СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА НИЧТОЖНЫХ СДЕЛОК В УКРАИНЕ: МАРКЕТИНГОВЫЕ УСЛУГИ В СХЕМАХ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Аннотация

Исследована нормативно-правовая регламентация относительно ничтожных сделок в Украине. Приведен пример схемы минимизации налогов с помощью маркетинговых услуг, не имеющих реального характера. Рассмотрены на основе схемы минимизации возможные потери бюджета. Осуществлено акцент на необходимости создания конкретного документооборота по подтверждению реальности маркетинговых услуг. Предложено обязательный и дополнительный перечень документов, которые будут свидетельствовать о факте реальности получения маркетинговых услуг.

Ключевые слова: ничтожные сделки, маркетинговые услуги, схема уклонения, налоги, налоговый орган, документооборот.

Vorona O.M.

State Tax Inspectorate in Chernihiv

COURT PRACTICE NEGLIGIBLE TRANSACTIONS IN UKRAINE: MARKETING SERVICES IN THE SCHEMA OF TAX

Summary

Investigated legal regulation on useless transaction in Ukraine. An example of tax minimization schemes using marketing services that are not real. Considered based schemes to minimize possible losses budget. Done emphasis on the need for a specific document confirmation reality marketing services. A list of mandatory and optional documents to be indicative of the fact of the reality of receiving marketing services.

Keywords: negligible transactions, marketing services, fraud schemes, taxes, tax authority, workflow.