

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.83.2.39>

## РЕАЛЬНОСТІ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВІ: ПРОБЛЕМИ ДОКАЗУВАННЯ

**Крилов Д.Б.,**  
*професор кафедри фінансів,  
банківської справи та страхування  
Запорізького національного університету  
ORCID: 0000-0001-8522-5433*

**Крилов Д.Б. Реальність господарської операції в податковому праві: проблеми доказування.**

Статтю присвячено проблемам доказування реальності господарської операції у податкових правовідносинах. Поняття реальності господарської операції в Податковому кодексі України відсутнє. Проте на практиці це поняття широко застосовується контролюючими органами під час проведення податкових перевірок. У спосіб визнання господарської операції нереальною, контролюючі органи створюють передумови для донарахування платнику податків сум зобов'язань, які, з точки зору контролюючих органів, були занижені платником податків. Значна частина справ про оскарження податкових повідомлень-рішень стосується результатів податкових перевірок, в яких операція була визнана нереальною, тому у справах про оскарження постає питання доказування (і навпаки, спростування) реальності господарських операцій. Наявний масив інформації з цього питання потребує упорядкування, дослідження, зіставлення та формування рекомендацій, для досягнення більшого ступеня правової визначеності.

Реальність господарської операції є необхідною вимогою для відображення результатів операції у податковому обліку платника податків. Судовою практикою напрацьовані критерії реальності, однак вони потребують деталізації та уточнення задля досягнення правової визначеності. Саме контролюючий орган повинен довести нереальність господарської операції, проте в разі надання ним таких доказів, на платника податків покладається обов'язок їх спростувати.

В статті визначається розподіл тягаря доказування реальності господарських операцій, визначається місце приватно-правової та кримінально-правової преюдиції у доказуванні реальності чи нереальності операцій, з'ясовано значення презумпції правомірності правочину для податкових правовідносин, досліджено значення первинних документів в процесі доказування в таких спорах, визначено межу між принципом індивідуальної відповідальності платника і доктриною «належної обачності», надано рекомендації для контролюючих органів і платників податків щодо доказування в цій категорії спорів.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, індивідуальний характер відповідальності, належна податкова обачність, первинний документ, реальність господарської операції, розумна економічна причина (ділова мета), рух активів.

### **Krylov D.B. The reality of an economic transaction in tax law: problems of proof.**

The article is devoted to the problems of proving the reality of an economic transaction in tax legal relations. The concept of the reality of an economic transaction is absent in the Tax Code of Ukraine. However, in practice, this concept is widely used by controlling authorities during tax audits. In the way of recognizing the economic transaction as unrealistic, the controlling authorities create the prerequisites for adding to the taxpayer the amounts of liabilities that, from the point of view of the controlling authorities, were understated by the taxpayer. A significant part of cases on appeals of tax notices-decisions concerns the results of tax audits in which the transaction was recognized as unreal, so in appeal cases the question arises of proving (and vice versa, refuting) the reality of economic transactions. The available array of information on this issue needs to be organized, researched, compared and recommendations formed, in order to achieve a greater degree of legal certainty.

The reality of an economic transaction is a necessary requirement for displaying the results of the transaction in the taxpayer's tax records. The criteria of reality have been developed by judicial practice, but they need to be detailed and clarified in order to achieve legal certainty. It is the controlling body that must prove the unreality of the business transaction, however, if it provides such evidence, the tax payer has the duty to refute them.

The article determines the distribution of the burden of proving the reality of economic transactions, determines the place of private law and criminal law prejudice in proving the reality or unreality of transactions. The significance of the presumption of legality of the transaction for tax legal relations is clarified, the importance of primary documents in the process of proof in such disputes is investigated, it is determined the line between the principle of individual responsibility of the payer and the doctrine of "due diligence", recommendations are provided for supervisory authorities and taxpayers regarding proof in this category of disputes.

**Key words:** accounting, individual nature of responsibility, due diligence, primary document, reality of economic transaction, reasonable economic reason (business purpose), movement of assets.

**Постановка проблеми** у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Поняття реальності господарської операції в Податковому кодексі України (далі – ПК України) відсутнє. Проте на практиці це поняття широко застосовується контролюючими органами під час проведення податкових перевірок. Спростовуючи факт реального здійснення господарської операції, контролюючі органи приходять до висновку про те, що платник податків безпідставно сформував податковий кредит з податку на додану вартість, безпідставно відніс суми таких операцій до складу своїх витрат, та як наслідок, безпідставно зменшив суми своїх податкових зобов'язань як з податку на додану вартість, так і з податку на прибуток підприємств (для фізичних осіб – підприємців на загальній системі оподаткування – це твердження також стосується податку на доходи фізичних осіб та військового збору). У спосіб визнання господарської операції нереальною, контролюючі органи створюють передумови для донарахування платнику податків сум зобов'язань, які, з точки зору контролюючих органів, були занижені платником податків. Значна частина справ про оскарження податкових повідомлень-рішень стосується результатів податкових перевірок, в яких операція була визнана нереальною, тому у справах про оскарження постає питання доказування (і навпаки, спростування) реальності господарських операцій. Наявний масив інформації з цього питання потребує упорядкування, дослідження, зіставлення та формування рекомендацій, для досягнення більшого ступеня правової визначеності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**, на які спирається автор в яких розглядають цю проблему і підходи її розв'язання. Доктрина реальності господарської операції вже ставала предметом наукових досліджень. Так, як зазначають В. Гвоздій, І. Кальницька, Н. Мисник, К. Манойленко, А. Колібаба, доктрина реальності господарської операції полягає в тому, що наслідки для податкового обліку створює лише фактичний рух активів, а не задекларований на папері. Наслідки застосування цієї концепції: немає придбання активу у вказаного постачальника – немає підстав для податкового обліку відповідної операції [1, с. 6]. Детально розкриваючи суть цієї концепції, О. Зельдіна і В. Гришко зазначають, що правові наслідки у вигляді виникнення права платника податку на формування податкового кредиту настають лише у разі реального (фактичного) вчинення господарських операцій з придбання товарів (робіт, послуг) з метою їх використання у своїй господарській діяльності, що пов'язано з рухом активів, зміною зобов'язань чи власного капіталу платника [2, с. 6].

Пояснюючи мотиви, з яких ця доктрина виникла, О. Білоус у своїй статті зазначає, що господарська операція, для її відображення у податковому обліку підприємства та її врахування під час визначення його податкових зобов'язань, має викликати зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. Водночас поширеним явищем у економіці є формування первинних документів за наслідками неіснуючих операцій для безпідставного набуття права на податковий кредит та ухилення від сплати податків [3, с. 136]. З іншого боку, застосування цієї доктрини має ризики покладення необґрунтованого тягаря на сумлінного платника податків. Так, як слушно зазначає К. Смолів, неможливо заперечити той факт, що в об'єктивній дійсності можливі випадки реального вчинення господарських операцій фіктивними суб'єктами господарювання, однак знову ж таки ризик відповідальності щодо податкових наслідків таких господарських операцій покладається на сумлінного платника податків [4, с. 96-97].

Незважаючи на значну кількість наукових досліджень з цього питання, динамічність законодавства і розвиток правозастосовчої практики вимагають актуалізації та систематизації відомостей про суть доктрини реальності господарської операції, а також з'ясування питань практичного характеру, пов'язаних з доказуванням у справах, в яких вимагається довести реальність господарської операції.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є визначити розподіл тягаря доказування реальності господарських операцій, визначити місце приватно-правової та кримінально-правової преюдиції у доказуванні реальності чи нереальності операцій, з'ясувати значення презумпції правомірності правочину для податкових правовідносин, дослідити значення первинних документів в процесі доказування в таких спорах, визначити межу між принципом індивідуальної відповідальності платника і доктриною належної обачності, надати рекомендації для контролюючих органів і платників податків щодо доказування в цій категорії спорів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Законодавчим підґрунтям для застосування доктрини реальності господарської операції є положення ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де дано визначення господарської операції як дії або події, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства [5], а також визначення поняття «розумна економічна причина (ділова мета)» в пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 ПК України, під якою розуміється причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. Економічний ефект, зокрема, але не виключно, передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому [6].

Стандарт доказування, застосований законодавцем в публічно-правових спорах, відрізняється від стандарту доказування в інших видах судочинства. Так, у відповідності до ч. 2 ст. 77 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАС України), в адміністративних справах про протиправність рішень, дій чи бездіяльності суб'єкта владних повноважень обов'язок щодо доказування правомірності свого рішення, дії чи бездіяльності покладається на відповідача. Разом з тим, частина перша цієї ж статті містить норму про те, що кожна сторона повинна довести ті обставини, на яких ґрунтуються її вимоги та заперечення, крім випадків, встановлених ст. 78 цього Кодексу [7]. Отже, з одного боку, саме позивач повинен довести обставини, на які посилається як на підставу своїх вимог, проте з іншого боку, саме відповідач повинен довести правомірність прийнятого рішення. Разом з тим, з огляду на загальний характер цих положень та можливість різного тлумачення взаємозв'язку ч. 1 і ч. 2 ст. 77 КАС України, питання про те, чи позивач повинен доводити реальність операції, чи відповідач повинен її спростувати, залишається відкритим, а відповідь на нього лежить в площині розгляду та вирішення кожної окремої справи. В цьому контексті слушною є думка М. Корінька про те, що існує потреба вирішення практичних питань щодо створення системи доказів, що підтверджують реальність здійснення підприємницької діяльності (господарських операцій) суб'єктами господарювання, адже зміни у законодавстві стосовно «первинних документів» знизили рівень їх доказовості для використання суб'єктами господарювання у процесі досудового та судового розгляду стосовно підтвердження фіксації та здійснення господарських операцій [8, с. 98].

Дискусійним є питання можливості застосування преюдиції у приватно-правовому спорі між суб'єктами господарювання щодо виконання умов договору з метою встановлення в адміністративному судочинстві факту реальності операції за таким договором. Наприклад, підприємство № 1 звертається до підприємства № 2 із позовом про стягнення заборгованості за поставлений товар, і в ході розгляду господарської справи суд встановлює, що підприємство № 2 отримало цей товар і повинно за нього розрахуватися. Але в подальшому, контролюючий орган визнає цю операцію нереальною і донараховує підприємству № 2 зобов'язання з податку на додану вартість, стверджуючи про неможливість віднесення сум ПДВ, отриманих від підприємства № 1, до складу податкового кредиту підприємства № 2. При оскарженні податкового повідомлення-рішення постане питання про те, чи можна факти, встановлені в господарському спорі між цими двома підприємствами, вважати преюдиційними в адміністративному судочинстві. З одного боку, існує принцип обов'язковості судових рішень, закріплений в ст. 129 Конституції України, який унеможливорює появу двох судових рішень, які суперечать одне одному. Водночас, існують межі преюдиційності, визначені ст. 78 КАС України. В згаданому випадку позивач (підприємство № 2) може посилатися на те, що факти, встановлені у господарській справі, були встановлені щодо

нього, а відтак ці факти є преюдиційними в силу вимог ч. 4 ст. 78 КАС України. З іншого боку, відповідач (контролюючий орган) може посилається на норму ч. 5 ст. 78 КАС України, яка надає йому право і можливість спростувати обставини, встановлені у справі, в якій контролюючий орган участі не брав. Таким чином, обставини, встановлені судовим рішенням у приватно-правовому спорі, є обов'язковими для адміністративного суду при розгляді публічно-правового спору, в якому бере участь один з учасників приватно-правового спору; проте контролюючий орган, який не брав участі в приватно-правовому спорі, вправі ці обставини спростувати, надавши докази. Отже, преюдиція в приватно-правовому спорі може застосовуватися при доказуванні реальності господарської операції, однак така преюдиція не є абсолютною та залишає для контролюючого органу можливість довести протилежне.

Першу спробу систематизації відомостей про предмет доказування у справах, в яких ставиться питання реальності господарських операцій, було зроблено Вищим адміністративним судом України в листі від 02 червня 2011 р. № 742/11/13-11. Цей лист виокремлює такі критерії реальності: 1) рух активів у процесі здійснення господарської діяльності; 2) установлення спеціальної податкової правосуб'єктності учасників 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 [9]. Втім, з моменту складання цього листа минув значний період часу, а на сьогодні суд касаційної інстанції формує свою практику не шляхом складання листів і прийняття постанов Пленуму, а шляхом висловлення правових позицій при розгляді кожної окремої справи. Надалі, на прикладі окремих розглянутих Верховним Судом справ, розглянемо типові випадки вирішення спорів щодо реальності операцій.

Так, у справі № 160/3364/19 Великою Палатою Верховного Суду розглядався спір про скасування податкових повідомлень-рішень про збільшення сум грошових зобов'язань з податку на додану вартість і податку на прибуток підприємств та накладення штрафних санкцій. Висновки контролюючого органу були засновані на нереальності взаємовідносин покупця з постачальниками, з тих підстав, що при здійсненні досудового розслідування посадові особи контрагентів позивача заперечили свою причетність до спірних господарських операцій. При цьому, вироку в кримінальному провадженні відносно посадових осіб контрагентів не було, а натомість кримінальне провадження було закрито у зв'язку зі звільненням осіб від кримінальної відповідальності через закінчення строку давності. Спроба позивача оскаржити ухвалу суду в кримінальному провадженні виявилася безуспішною, оскільки вказана ухвала не містила висновків відносно позивача та не порушувала його прав. Крім того, контролюючий орган посилався на відсутність у контрагентів трудових ресурсів, транспортних засобів, основних економічних фондів, а також необґрунтованість показників фінансової звітності. Вирішуючи спір, Велика Палата Верховного Суду передусім конкретизувала вимоги щодо стандарту доказування в таких спорах, зазначивши, що у разі надання контролюючим органом доказів, які в сукупності з іншими доказами у справі свідчать про те, що документи, на підставі яких платник податків задекларував податковий кредит та сформував витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, містять інформацію, що не відповідає дійсності, платник податків має спростовувати ці доводи. Крім того, Велика Палата Верховного Суду підтвердила необхідність застосування доктрини належної обачності платника податків, згідно з якою, контролюючий орган має довести, що платник податків, приймаючи від контрагентів та використовуючи певні документи для цілей податкового обліку, діяв нерозумно, недобросовісно або без належної обачності [10]. В свою чергу, висновок про реальність операцій суд касаційної інстанції мотивував наступним:

1) належним чином складеними первинними документами, які підтверджують як поставку товару позивачеві, так і оплату товару позивачем;

2) пов'язаністю укладених з контрагентами договорів поставки з основним видом господарської діяльності позивача;

3) наявністю висновку експертного економічного дослідження на предмет реальності господарської операції;

4) відсутністю в ухвалях про закриття кримінального провадження відносно посадових осіб контрагентів з так званої «нереабілітуючої» підстави висновків про незаконну діяльність самого позивача;

5) наявністю нотаріально посвідчених заяв посадових осіб контрагентів про те, що операції саме з позивачем не були безтоварними;

б) добросовісністю дій позивача, відсутністю його відповідальності за дії контрагентів, недоведеністю злагодженості дій між позивачем і контрагентами та об'єктивною неможливістю позивача пересвідчитися в тому, чи вчиняв контрагент протиправну поведінку;

7) недоведеністю тверджень контролюючого органу про недостатність у контрагентів ресурсів для поставки, та відсутністю обґрунтування необхідного для контрагентів обсягу таких ресурсів для провадження господарської діяльності [10].

Крім того, згадана постанова має важливе значення для правозастосовчої практики ще й тому, що нею була визнана помилковою практика застосування судами вироків за фактом вчинення кримінального правопорушення, яке було передбачене ст. 205 Кримінального кодексу України (далі – КК України) (до моменту декриміналізації фіктивного підприємництва Законом України від 18 вересня 2019 р. № 101-IX), як преюдиційно встановленого факту нереальності абсолютно всіх господарських операцій, вчинених підприємством з ознаками фіктивності. Практика, що існувала, була спрямована на застосування інструменту кримінальної відповідальності з метою створення контролюючому органу неправомірних переваг в доказуванні нереальності господарської операції. Переважна частина вироків за діючою на той час ст. 205 КК України ухвалювалася на підставі визнання обвинуваченим своєї вини, і тим самим встановлювалися факти, які потім використовувалися при проведенні податкових перевірок по відношенню до контрагентів підприємств з ознаками фіктивності. Верховний Суд України в постанові від 22 вересня 2015 р. у справі № 810/5645/14 фактично визнав таку практику правомірною, після чого сам по собі факт взаємовідносин з підприємством з ознаками фіктивності (без аналізу конкретної господарської операції на предмет її реальності) давав контролюючому органу підстави для визнання всіх без винятку операцій з таким підприємством нереальними. Тож запровадження індивідуального підходу до аналізу кожної окремої господарської операції є позитивним зрушенням у судовій практиці.

Певне узагальнення інформації щодо чинників, які слід довести контролюючому органу, щоб підтвердити нереальність операції, наведене в постанові Верховного Суду від 13 вересня 2022 р. у справі № 812/1564/15. В ній викладено висновок, що про відсутність реального характеру відповідних операцій можуть свідчити, зокрема, наявність таких обставин: неможливість здійснення платником податку зазначених операцій з урахуванням часу, місця знаходження майна або обсягу матеріальних ресурсів, економічно необхідних для виробництва товарів, виконання робіт або послуг, нездійснення особою, яка значиться виробником товару, підприємницької діяльності, відсутність у платника податку необхідних умов для досягнення результатів відповідної підприємницької, економічної діяльності в силу відсутності управлінського або технічного персоналу, основних коштів, виробничих активів, складських приміщень, транспортних засобів, здійснення операцій з товарно-матеріальними цінностями, які не вироблялися або не могли бути вироблені в обсязі, зазначеному платником податку в документах обліку [11]. В згаданій справі, реальність господарських операцій позивача з його контрагентами була встановлена на підставі:

1) наявності первинних документів про отримання товару, робіт та послуг, таких як видаткові накладні, акти приймання-передачі виконаних робіт, акти надання послуг;

2) наявності документів про оплату товару, робіт та послуг, таких як виписки по банківському рахунку, квитанції;

3) наявності документів про транспортування товару, таких як товарно-транспортні накладні, заявки на транспорт, договори про надання транспортно-експедиційних послуг;

4) належної реєстрації контрагентів як платників податку на додану вартість та наявності зареєстрованих податкових накладних;

5) відсутності судових рішень про визнання правочинів недійсними як таких, що порушують публічний порядок;

6) недоведеності сумнівів щодо фактичного руху активів, тверджень щодо збитковості операцій та їхньої суперечності статутній діяльності позивача;

7) наявності преюдиційного судового рішення щодо скасування іншого податкового повідомлення-рішення в пов'язаній справі;

8) відсутності вироку в кримінальному провадженні, внесеному до Єдиного реєстру досудових розслідувань, щодо посадових осіб одного з контрагентів позивача [11].

Важливим питанням при з'ясуванні реальності господарських операцій є необхідність (чи відсутність необхідності) визнання недійсним правочину за позовом контролюючого органу. Таке



повноваження надано контролюючим органам нормою пп. 20.1.20 п. 20.1 ст. 20 ПК України. Водночас, не в усіх випадках контролюючий орган здійснює це повноваження, щоб довести нереальність операції; у подальшому ж, відсутність судового рішення про визнання недійсним правочину стає одним із аргументів на користь реальності операції за таким правочином, що ілюструє і наведена вище практика Верховного Суду. Проте з іншого боку, та ж практика Верховного Суду свідчить про відсутність підстав для застосування презумпції правомірності правочину, закріпленої в ст. 204 Цивільного кодексу України, при розгляді публічно-правових спорів щодо реальності господарської операції. Дійсно, правочин може бути правомірним, однак існує імовірність, що дії, які вчиняються на його виконання, можуть бути відображені виключно на папері, без реального руху активів між сторонами правочину. Тому, сам по собі факт незастосування контролюючим органом свого повноваження звертатись до суду із позовом про визнання правочину недійсним, не свідчить автоматично про реальність всіх господарських операцій за таким правочином; однак відсутність визнання правочину недійсним може бути використано стороною в спорі як один з аргументів на користь реальності операції, але виключно в сукупності з іншими доводами, а не як основний аргумент у спорі.

Важливим джерелом систематизації правових висновків суду касаційної інстанції з приводу реальності господарської операції можна вважати постанову Верховного Суду від 29 липня 2021 р. у справі № 580/2317/19. Серед іншого, вона містить правовий висновок про те, що будь-які документи (у тому числі договори, накладні, рахунки, тощо) мають силу первинних документів лише в разі фактичного здійснення господарської операції. Якщо фактичного здійснення господарської операції не було, відповідні документи не можуть вважатися первинними документами для цілей ведення податкового обліку навіть за наявності всіх формальних реквізитів таких документів, що передбачені чинним законодавством. Наявність належно оформлених первинних документів є обов'язковою ознакою господарської операції, однак не єдиною [12]. З цього можна зробити два висновки:

1) для доведення реальності господарської операції платнику податків обов'язково необхідно надати належним чином оформлені первинні документи, які підтверджують цю операцію, та на підставі яких платником податків були внесені відомості до свого податкового обліку;

2) водночас, в разі надання контролюючим органом доказів, які свідчать про ознаки нереальності (які згадувалися вище, в контексті справи № 812/1564/15), платником повинні бути подані докази на їх спростування.

Аналіз судових рішень в цій категорії спорів дає підстави для висновку про те, що контролюючі органи найчастіше визнають операцію нереальною внаслідок відсутності у контрагента (найчастіше – постачальника товарів, виконавця робіт, надавача послуг) ресурсів, достатніх для провадження такої господарської діяльності. Наприклад, якщо у контрагента немає нерухомого майна, транспортних засобів і працівників, і при цьому такий контрагент здійснює великі обсяги постачання товару на користь платника податків, діяльність якого перевіряється. На підставі отриманої податкової інформації контролюючий орган робить висновок про те, що такому контрагенту ніде зберігати товар, немає чим його перевозити, немає працівників, які можуть цей товар приймати, зберігати, обробляти, навантажувати і перевозити. Водночас досить часто спостерігається поверхневий підхід контролюючих органів до обґрунтування нереальності операцій, адже контрагент може мати не власні, а орендовані приміщення для зберігання товару, може користуватися не власним транспортом, а транспортом залучених перевізників на договірних засадах, а операції з товаром можуть проводити не працівники цього контрагента, а працівники організацій, залучених цим контрагентом на договірних засадах. Звісно, ці обставини важче дослідити, адже не всі операції із залучення перевізників, оренди приміщень тощо є об'єктом оподаткування ПДВ, через те, що відповідні послуги може надавати не платник ПДВ, а відтак в Єдиному реєстрі податкових накладних можуть бути відсутні накладні на такі операції. Крім того, сам контрагент може не реагувати на запити контролюючого органу і не надавати йому інформацію та копії документів на підтвердження наявності у нього достатніх потужностей для здійснення операцій з цим товаром. Разом з тим, доказування не може ґрунтуватися на припущеннях, а сама по собі відсутність у контрагента власних потужностей і працівників ще не є безумовною ознакою нереальності операції. Більше того, небажання посадових осіб контрагента (постачальника) співпрацювати з контролюючим органом і відповідати на його запити – не може слугувати підставою для негативного рішення відносно платника податків (покупця), з огляду на принцип індивідуальної відповідальності.

В судовій практиці в цій категорії спорів нерідко трапляються посилання на рішення Європейського Суду з прав людини у справі ««Булвес» АД проти Болгарії». В цьому рішенні Суд висловив позицію про те, що якщо національні органи влади, за відсутності будь-яких ознак прямої участі фізичної чи юридичної особи в шахрайському зловживанні ланцюгом постачання ПДВ, або знання про це, тим не менше, покарають відповідного одержувача оподаткованої ПДВ поставки внаслідок дій або бездіяльності постачальника, які він не контролює і щодо яких він не має засобів моніторингу або забезпечення відповідності, вони виходять за межі розумного та порушують справедливий баланс, який повинен підтримуватися між вимогами загальних інтересів суспільства та вимогами захисту права власності [13]. Таким чином, дійсно, покупець не може нести відповідальність за дії свого постачальника. Однак, якщо існують дані про те, що покупець, проявивши належну обачність, мав можливість дізнатися про протиправну діяльність постачальника щодо ухилення від сплати податків, але, незважаючи на це, все одно вступив з постачальником у господарські правовідносини, це дає підстави контролюючому органу спростувати реальність таких операцій.

Питання постає також щодо меж необхідної «обачності», з тим, щоб не перекладати на платника податку непропорційний тягар. Так, вступаючи у правовідносини з постачальником, платник податків здатний перевірити відомості про нього у публічних реєстрах (зокрема – перевірити відомості про види економічної діяльності постачальника в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань; перевірити інформацію щодо кримінальних проваджень у судах відносно посадових осіб потенційного постачальника, за допомогою веб-порталу судової влади України), запитати у постачальника документи (зокрема, копію ліцензії чи інших дозвільних документів, якщо проведення господарської операції їх вимагає, копії документів, які підтверджують відповідність продукції встановленим стандартам і технічним регламентам – на підтвердження того, що така продукція дійсно існує). Водночас, значна частина відомостей мають статус інформації з обмеженим доступом (наприклад, щодо кількості працівників контрагента, наявності у нього в оренді приміщень) чи становлять комерційну таємницю (наприклад, відомості щодо наявності основних засобів, таких як станки чи інша техніка, необхідна для виробництва), і тому вимагати від платника податків отримати ще й цю інформацію перед встановленням відносин з контрагентом (чи надати цю інформацію в подальшому суду при вирішенні спору з контролюючим органом) – є непропорційною вимогою, яка виходить за межі необхідної «обачності». В усякому разі, корисним було б надання Торгово-промисловою палатою України чи профільними громадськими об'єднаннями рекомендацій суб'єктам господарювання щодо належної обачності при виборі контрагента, з точки зору податкових наслідків. Разом з тим, слід також усвідомлювати, що у випадку вступу в господарські відносини з пов'язаною особою рівень необхідної «обачності» має бути вищим, адже в цьому випадку обмежуються (чи взагалі виключаються) можливі посилання платника податку на неможливість ознайомитися з документами пов'язаної особи щодо наявності в неї потужностей, необхідних для виконання господарської операції.

**Висновки з дослідження.** Встановлено, що реальність господарської операції є необхідною вимогою для відображення результатів операції у податковому обліку платника податків. Судовою практикою напрацьовані критерії реальності, однак вони потребують деталізації та уточнення задля досягнення правової визначеності. Саме контролюючий орган повинен довести нереальність господарської операції, проте в разі надання ним таких доказів, на платника податків покладається обов'язок їх спростувати.

Визначено, що преюдиція у спорі приватно-правового характеру може бути застосована під час вирішення адміністративного спору щодо реальності операції, однак не є абсолютною і залишає контролюючому органу можливість оспорити обставини, встановлені у приватно-правовому спорі.

Встановлено, що для доведення нереальності господарської операції не обов'язковою є наявність вироку суду в кримінальному провадженні відносно контрагента. Водночас, і наявність такого вироку, за умови відсутності в ньому обставин щодо конкретної спірної операції, не спростовує реальність операції. Якщо у відповідному кримінальному провадженні не ухвалено вирок, то факт реєстрації кримінального провадження немає жодного доказового значення у спорі про реальність операції, а отримані в кримінальному провадженні показання не можуть слугувати доказом в адміністративній справі, за відсутності допиту таких осіб адміністративним судом в якості свідків в судовому засіданні.

З'ясовано, що контролюючий орган не зобов'язаний ініціювати визнання правочину недійсним для доведення нереальності операцій. Проте відсутність визнання такого правочину недійсним може бути аргументом на користь позиції платника податків, який повинен оцінюватися виключно в сукупності з іншими доводами.

Дослідження значення первинних документів в процесі доказування в таких спорах дозволяє дійти висновку, що підтверджуючи реальність операції, платнику податків слід надати первинні документи, які її підтверджують, а відсутність таких документів свідчить про відсутність самої операції. Разом з тим, їхня наявність не гарантує визнання операції реальною. Помилки і неточності у первинних документах, які не зачіпають суті операції, не дають підстав визнати операцію нереальною.

Визначено, що сама по собі наявність податкової інформації про відсутність у контрагента необхідних ресурсів для здійснення операцій, не дає підстав для висновку про нереальність операції, з огляду на можливість залучення контрагентом найманих ресурсів. Контролюючим органам рекомендується більш детально з'ясовувати можливість контрагента здійснювати спірні операції, не обмежуватися лише аналізом баз даних, запитувати у контрагентів платника необхідну інформацію та документи.

Обґрунтовано, що платник податків не несе відповідальності за дії його контрагента. Втім, при вступі у господарські відносини слід проявляти належну обачність у виборі контрагента, шляхом перевірки відомостей, які є в публічному доступі, та запитування документів, надання яких не призведе до розкриття контрагентом інформації з обмеженим доступом. При цьому стандарт належної обачності підвищується у разі вступу у господарські відносини з пов'язаними особами. На сьогодні є потреба в розробці рекомендацій та узагальнень щодо стандарту належної обачності.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Методичні рекомендації з податкового права / за ред. В. Гвоздія / В. Гвоздій, І. Кальницька, Н. Мисник [та ін.]. Харків: Фактор, 2016. 48 с. URL: [https://unba.org.ua/assets/uploads/news/advocatura/2016-05-18.metodychka\\_gvozdiiy.pdf](https://unba.org.ua/assets/uploads/news/advocatura/2016-05-18.metodychka_gvozdiiy.pdf).
2. Зельдіна О.Р., Гришко В.В. Правові аспекти використання податкової накладної для підтвердження факту постачання товару. *Економіка та право*. 2022. № 4. С. 3–9. URL: <https://economiclaw.kiev.ua/index.php/economiclaw/article/download/1095/1054/>.
3. Білоус О. Доказове значення судових рішень у кримінальному провадженні під час розгляду питання про реальність господарських операцій. *Податкові спори в адміністративному судочинстві: Збірник тез доповідей П'ятої Міжнародної науково-практичної конференції «Адміністративна юстиція в Україні: проблеми теорії та практики»* (м. Київ, 4-5 липня 2022 року). Київ: «Компанія „ВАІТЕ“», 2022 р. 240 с. (с. 135–138). URL: [https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new\\_folder\\_for\\_uploads/supreme/2022\\_07\\_06\\_zbirnyk\\_tez.pdf](https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/2022_07_06_zbirnyk_tez.pdf).
4. Смолів К. Співвідношення понять «правочин» та «господарська операція» в контексті здійснення адміністративного судочинства. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 9. С. 92–99. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2016/09/18.pdf>.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. Дата оновлення: 10 серпня 2022 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
6. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. Дата оновлення: 24 серпня 2023 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv#n256>.
7. Кодекс адміністративного судочинства України від 6 липня 2005 року № 2747-IV. Дата оновлення: 20 серпня 2023 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text>.
8. Корінько М.Д. Первинні документи у підтвердженні реальності здійснення підприємницької діяльності. *Науковий економічний журнал «Інтелект XXI»*. *Національна економіка*. 2018. № 2. С. 95–98. URL: [http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2018/2018\\_2/19.pdf](http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2018/2018_2/19.pdf).
9. Щодо однакового застосування адміністративними судами окремих приписів Податкового кодексу України та Кодексу адміністративного судочинства України: лист Вищого адміністративного суду України від 02 червня 2011 року № 742/11/13-11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0742760-11#Text>.



10. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 07 липня 2022 року у справі № 160/3364/19 про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105852864>.
11. Постанова Верховного Суду від 13 вересня 2022 року у справі № 812/1564/15 про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106215521>.
12. Постанова Верховного Суду від 29 липня 2021 року у справі № 580/2317/19 про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/98681476>.
13. Рішення Європейського Суду з прав людини у справі “BULVES” AD проти Болгарії від 22 січня 2009 року [англійською мовою]. URL: [https://hudoc.echr.coe.int/ ukr#{%22item id%22:\[%22001-90792%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/ ukr#{%22item id%22:[%22001-90792%22]}).